

# Zhodnocení možností při využití slovenského modelu boje proti podvodům na DPH v České republice

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Ing. et Ing. Pavel Semerád, Ph.D.

Bc. Markéta Sářková

Brno 2017



Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu práce Ing. et Ing. Pavlu Semerádovi, Ph.D. za odborné vedení, věcné rady a připomínky, které mi v průběhu zpracování práce poskytl. Dále bych chtěla poděkovat své rodině a přátelům za morální podporu v průběhu tvorby diplomové práce i po celou dobu mého studia.



### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Zhodnocení možností při využití slovenského modelu boje proti podvodům na DPH v České republice**

vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmetná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 02. ledna 2017

---



## **Abstract**

Sáňková, M. Evaluate the possibilities of using Slovak model of combating VAT fraud in the Czech Republic. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2017.

The thesis deals with the Slovak model of combating VAT fraud, evaluating its effectiveness and its possible use in the Czech Republic. The first part is divided into three chapters. The first chapter defines the concept of VAT gap and describes the method of its calculation. The second part is dedicated to the definition of value added tax, describe the principle of its functioning and harmonization of VAT by the EU. The content of the third chapter is a definition of tax fraud and tax evasion including their forms, also this chapter deals with their causes. The second part deals with the description and evaluation of the effectiveness of individual measures introduced in Slovakia. Subsequently, the gap is calculated on the basis of its development and development effectiveness of tax audits for the years 2009 to 2015 is evaluated the effectiveness of our model. The content of the last part is to evaluate the possibility of using measures in the Czech Republic with recommendations for their implementation.

## **Keywords**

Combating tax fraud in Slovakia, value added tax, tax evasion, tax fraud, VAT gap, tax lottery, VAT Control Statement.

## **Abstrakt**

Sáňková, M. Zhodnocení možností při využití slovenského modelu boje proti podvodům na DPH v České republice. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2017.

Diplomová práce se zabývá slovenským model boje proti podvodům na DPH, zhodnocením jeho účinnosti a možností jeho využití v České republice. První část diplomové práce je rozdělena do třech kapitol. V první kapitole je definován pojem mezera DPH a popsány metody jejího výpočtu. Druhá část je věnována definici daně z přidané hodnoty, popisu principu jejího fungování a harmonizaci DPH ze strany EU. Obsahem třetí kapitoly je definice pojmů daňový podvod a daňový únik včetně jejich forem, dále se tato kapitola věnuje jejich příčinám. Druhá část diplomové práce se věnuje popisu a vyhodnocení účinnosti jednotlivých opatření, která Slovensko zavedlo. Následně je vypočítána mezera a na základě jejího vývoje a vývoje efektivity daňových kontrol za roky 2009 až 2015 vyhodnocena účinnost celého modelu. Obsahem poslední části je vyhodnocení možností využití opatření v ČR s doporučeními pro jejich zavedení.

## **Klíčová slova**

Slovenský model boje proti daňovým podvodům, daň z přidané hodnoty, daňový únik, daňový podvod, mezera DPH, daňová loterie, kontrolní výkaz DPH.





# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>Cíl</b>	<b>13</b>
<b>3</b>	<b>Metodika</b>	<b>14</b>
3.1	Definice mezery DPH .....	14
3.2	Výpočet teoretického výnosu DPH .....	15
3.2.1	Metoda tabulek užití .....	15
3.2.2	Výpočet z DPH .....	17
3.2.3	Implicitní daňová sazba ze spotřeby .....	20
<b>4</b>	<b>Daň z přidané hodnoty</b>	<b>23</b>
4.1	Definice.....	23
4.2	Harmonizace DPH v EU.....	24
4.3	Postavení DPH v daňovém systému Slovenska .....	28
<b>5</b>	<b>Daňové úniky a podvody</b>	<b>30</b>
5.1	Definice.....	30
5.1.1	Daňové úniky a hospodářská kriminalita.....	31
5.2	Faktory ovlivňující daňové úniky.....	38
5.3	Typy daňových úniků u DPH.....	40
5.3.1	Řetězové a karuselové podvody .....	41
5.4	Charakteristika daňových úniků a podvodů v oblasti DPH na Slovensku..	45
<b>6</b>	<b>Akční plán boje proti daňovým podvodům</b>	<b>48</b>
6.1	Zabezpečení daně .....	48
6.2	Ručení za DPH.....	51
6.3	Zrušení registrace k DPH ze strany daňového úřadu.....	52
6.4	Kontrolní výkaz k DPH .....	57
6.5	Bločková loterie .....	60
6.6	Další opatření pro snížení daňových podvodů a úniků.....	63
6.6.1	Opatření zaměřená na dovoz zboží .....	65

---

<b>7</b>	<b>Zhodnocení účinnosti APBP</b>	<b>67</b>
7.1	Odhad mezery DPH.....	67
7.2	Kontrolní činnost finanční správy a daňové trestné činy .....	73
<b>8</b>	<b>Diskuse a doporučení</b>	<b>76</b>
<b>9</b>	<b>Závěr</b>	<b>82</b>
<b>10</b>	<b>Literatura</b>	<b>84</b>
<b>11</b>	<b>Seznam obrázků</b>	<b>91</b>
<b>12</b>	<b>Seznam tabulek</b>	<b>92</b>
<b>A</b>	<b>Tabulkové přílohy</b>	<b>94</b>

# 1 Úvod

Jedním z hlavních zdrojů příjmů státního rozpočtu jsou daňové příjmy, které v České republice, dále jen ČR za rok 2015 představovaly 81,1 % z celkové částky. Daňové příjmy bez sociálního pojištění, pak tvoří 48,33 % příjmů státního rozpočtu. Největší položku daňových příjmů a to konkrétně 39,66 % představovalo inkaso daně z přidané hodnoty, dále jen DPH, ve výši 236,63 mld. Kč. Celkem byla za rok 2015 do veřejných rozpočtů vybrána DPH ve výši 331,84 mld. Kč. (Ministerstvo financí ČR, 2016a).

Přestože v minulosti byly zavedeny do české legislativy nové mechanismy, které měly zefektivnit boj proti daňovým únikům a zvýšit výběr DPH, státu stále ročně uniká více než 100 mld. Kč. Za rok 2013 byly daňové úniky vyčísleny na 105 mld. Kč, největší podíl na nevybrané DPH, konkrétně 40 %, mají podnikatelé úmyslně zkreslující údaje, 7 % tvoří nelegální a stínová ekonomika, 25 % představuje přírůstek nesplacených nedoplatků, zbylých 28 % pak připadá například na ostatní daňové úniky nebo chyby v daňových přiznáních. (Nejvyšší kontrolní úřad, 2015)

Vzhledem k důležitosti tohoto zdroje pro veřejné rozpočty a úsilí vlády snížit státní dluh, který v roce 2015 dle Ministerstva financí ČR (2016b) dosáhl hodnoty 1,67 bilionů Kč, není překvapivé, že se zákonodárci snaží najít další mechanismy, které by zlepšily výběr DPH a snížit tak ztráty vzniklé v důsledku daňových podvodů a úniků.

Důležitost příjmů z DPH pro státní rozpočty si uvědomuje i Evropská komise, která v uplynulých letech vydala několik studií, analyzujících a kvantifikujících mezeru DPH v jednotlivých členských státech. CASE (2016), kvantifikovala mezeru DPH v ČR za rok 2014 ve výši 16,14 % teoretického výběru DPH, v absolutním vyjádření jde o částku 60,3 mld. Kč. Pro přepočítání na koruny české je v celé práci používán pevný kurz 27 Kč/EUR. Mezera DPH ve výši 60,3 mld. Kč představuje 25,47 % inkasa DPH za rok 2014.

Průměrná hodnota za 27 sledovaných států Evropské unie činila 14,03 % teoretického výběru DPH. Z uvedeného tedy vyplývá, že systém výběru DPH je v ČR neefektivní a podprůměrný.

Na čtvrtém nejhorším místě z hodnocených 24 zemí EU skončilo Slovensko s mezerou DPH ve výši 29,97 % teoretického výběru DPH, které však již v roce 2012 v návaznosti na výsledky RECKON LLP (2009), která odhadovala mezeru DPH za rok 2006 na Slovensku ve výši 1,3 mld. EUR, tj. 35,1 mld. Kč, což činilo 28 % teoretického výběru DPH, začalo zavádět nová opatření pro snížení daňových podvodů a zefektivnění systému výběru DPH.

Mezera DPH na Slovensku narůstala až do roku 2012, kdy dosáhla hodnoty 2,53 mld. EUR, tj. 68,2 mld. Kč, což činilo 36,86 % teoretického výběru DPH. V roce 2013 se však podařilo tento růstový trend zlomit a v následujících dvou letech došlo k poklesu mezery DPH na hodnotu 2,15 mld. EUR, tj. 58 mld. Kč, což činilo 29,97 % teoretického výběru DPH. Mezera DPH tedy poklesla téměř o celých 7 p. b., což bylo největší zlepšení ze všech hodnocených států. V rámci celé EU do-

šlo při poklesu hodnoty z 14,97 % na 14,03 % teoretického výběru DPH ke zlepšení jen o necelý 1 p. b. (CASE, 2016, s. 70)

Z výše uvedeného můžeme usuzovat, že slovenská novela zákona o dani z přidané hodnoty č. 246/2012 Z.z., která nabyla účinnosti 1. 10. 2012 společně s dalšími opatřeními pro zefektivnění výběru DPH implementovanými do praxe v následujících letech na základě „*Akčního plánu boje proti daňovým podvodům*“, dále jen APBP, byla účinná.

Vzhledem ke společné historii má Slovensko a ČR velmi podobný legislativní rámec a právní prostředí, což je jedním z důvodů, proč by opatření využitá na Slovensku, mohla mít podobné účinky i v ČR. Tento fakt si uvědomují i čeští zákonodárci, kteří se na slovenský model v současnosti často odvolávají při přípravě změn našich právních předpisů. Obsahem této práce proto bude na základě metody analýzy zhodnotit jednotlivá opatření APBP na Slovensku, zda nově zavedený systém, který se stal předlohou pro naše zákonodárce, je skutečně funkční a efektivní. V neposlední řadě zhodnotím i to, zda je tento model použitelný v ČR.

Při novelizaci současných daňových systémů však nesmí být opomenuta ani *role Evropské unie*. Existence volného obchodu sebou přináší sice mnoho výhod, zároveň je však *vytvářen tlak na harmonizaci daňových systémů jednotlivých členských států*. Například již jen samotná existence odlišných daňových sazeb v jednotlivých členských státech, vede k deformaci volného trhu, protože zvýhodňuje výrobce ze státu, kde jsou nižší daňové sazby, kteří získávají konkurenční výhodu nad výrobci ze států s vyšší sazbou daně.

Zefektivněním daňových systémů se zabývala i Evropská komise (2012), která vydala Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům, jehož obsah a stupně priority jednotlivých opatření byly konzultovány s členskými státy EU, které *zdůraznily, že zvláštní pozornost by měla být věnována právě boji proti podvodům a únikům na DPH*. Obsahem dokumentu byla praktická opatření, která měla přinést konkrétní výsledky a podpořit zejména ty členské státy, kterým byla v rámci evropského semestru 2012 adresována doporučení pro zlepšení výběru daní, mezi něž patřilo Slovensko i ČR<sup>1</sup>. Mezi opatření specifikovaná v tomto dokumentu patří např. mechanismu rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH, volitelné uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti k DPH, standardní formuláře pro výměnu informací v oblasti daní, použití evropského daňového identifikačního čísla, atd. Vzhledem k tomu, že daňové podvody a úniky na DPH mají často přeshraniční rozměr, byla zdůrazněna i důležitost vzájemné spolupráce. Konkrétním příkladem pro zlepšení správní spolupráce mezi správci daně v členských státech EU může být dohoda mezi ČR a Slovenskem o výměně informací v oblasti placení DPH, která byla podepsána v listopadu roku 2014.

---

<sup>1</sup> Doporučení pro jednotlivé země byla určena také Bulharsku, Estonsku, Itálii, Kypru, Litvě, Maďarsku, Maltě a Polsku.

## 2 Cíl

Cílem diplomové práce je zhodnocení účinnosti Slovenského modelu boje proti daňovým podvodům a únikům na DPH a možnosti využití tohoto modelu pro zefektivnění českého systému výběru DPH.

Ukazatelem, na základě něhož bude účinnost zavedených opatření na Slovensku vyhodnocena, je mezera DPH. Obsahem první části diplomové práce bude nastudování a porovnání současných metodik pro stanovení odhadu mezery DPH s následným výběrem metody, která bude v práci aplikována.

Vzhledem k tomu, že Slovensko je členem EU, muselo při změnách legislativy vycházet z právní úpravy DPH v rámci EU, proto se v literární rešerši zaměřím nejen na samotný princip fungování DPH, ale i na harmonizaci DPH ze strany EU. Nastudování těchto poznatků je důležité především proto, že daňové podvody na DPH jsou založeny jednak na mezerách samotného principu fungování DPH a v druhé řadě na využívání osvobození od DPH mezi členskými státy EU.

Obsahem literární rešerše budou také samotné daňové podvody a úniky, konkrétně se zaměřím na faktory, jež tyto činnosti ovlivňují, na spojitost daňových podvodů a úniků s hospodářskou kriminalitou a na popis jednotlivých typů daňových podvodů a úniků. V neposlední řadě je nutné popsat výchozí stav na Slovensku, aby bylo patrné, na co jednotlivá legislativní opatření navazovala a proti čemu byla cílena.

Aby bylo možno posoudit, zda je Slovenský model možné implementovat do české legislativy a vyhodnotit, která opatření by skutečně mohla vést k zefektivnění českého výběru DPH, je třeba porovnat současný stav slovenského a českého daňového systému. Provést rozbor jednotlivých opatření, popsat jejich výhody i nevýhody a zhodnotit, zda jsou daná opatření skutečně účinná.

V praktické části bude vypočtena mezera DPH na Slovensku v letech 2009–2015. Vypočtené výsledky budou porovnány s jinými studiemi mezery DPH v členských státech EU. A na základě srovnání vývoje mezery DPH na Slovensku s ostatními státy vyhodnotím, zda je zavedený model skutečně efektivní.

V poslední části práce zhodnotím, zda je možné slovenský model implementovat do české legislativy a doporučím jednotlivá opatření, která by zefektivnila současný systém výběru DPH v ČR. Zároveň odhadnu přínosy těchto opatření a popíší jejich výhody a nevýhody. V neposlední řadě budou uvedena doporučení, jak jednotlivá opatření upravit, aby se ČR nemusela potýkat s problémy, které při jejich aplikaci zaznamenalo Slovensko.

## 3 Metodika

### 3.1 Definice mezery DPH

K odhadu daňových úniků existuje řada přístupů. Dle Hrdličky (2015, s. 19–28) lze tyto metody obecně rozdělit na *mikroekonomické, tzv. bottom-up metody, a makroekonomické, neboli top-down metody*. Mikroekonomické metody jsou založeny na dotazníkových šetřeních či na náhodných daňových kontrolách, jejichž výsledky jsou následně aproximovány na celou ekonomiku. Tyto přístupy umožňují blíže prozkoumat původ a strukturu daňových úniků, na druhou stranu jsou finančně a časově náročné a v případě špatně zvoleného vzorku zkoumaných subjektů není možné je považovat za validní. Mikroekonomické metody jsou pro výpočet mezery DPH používány například ve Švédsku či USA.

Makroekonomické metody zkoumají celou ekonomiku naráz a vzhledem k tomu, že jsou založeny na využití již známých makroekonomických dat, jsou méně časově i finančně náročné. Na druhou stranu Novosedlák a Palkovičová (2012) uvádějí následující nedostatky:

- není možné určit strukturu daňových úniků;
- možnost odhadu daňové mezery je přímo závislá na dostupnosti detailních údajů, v případě DPH jde o členění produktů tak, aby bylo možné jednoznačně přiřadit sazbu daně, a dále určení podílu nároku na odpočet DPH v odvětvích, kde jsou uskutečňována osvobozená plnění osvobozená bez nároku na odpočet DPH;
- dostatečná kvalita zpracovávaných dat, např. národní účty, ze kterých tyto metody vychází, v sobě zahrnují odhad šedé ekonomiky, nesprávný odhad pak ovlivní i výpočet daňové mezery;
- pokud nejsou dostupná makroekonomická data dostatečně detailní pro potřeby výpočtu mezery DPH, je třeba použít doplňkové informace nad rámec těchto dat.

Jednou z makroekonomických metod je výpočet **tzv. mezery DPH**, který je založen na porovnání teoretického výnosu daně se skutečně vybranou DPH<sup>2</sup>. Teoretický výnos daně je výnos, kterého by bylo dosaženo, pokud by všechny subjekty korektně přiznaly svoje příjmy a transakce. Pokud je vyšší než skutečně vybraná daň, dochází k mezeře DPH. Mezera DPH je z důvodu možnosti časového a prostorového srovnání často vyjádřena nejen v absolutní výši, ale i relativně jako:

$$MEZ_{DPH} = \frac{DPH_{Teoretická} - DPH_{Inkaso}}{DPH_{Teoretické}} \quad (1)$$

<sup>2</sup> Mezera DPH je v zahraniční literatuře označována jako VAT gap.

Kde  $Mez_{DPH}$  je mezera DPH,  $DPH_{Teoretická}$  je teoretický výnos DPH odhadnutý z národních účtů a  $DPH_{Inkaso}$  představuje skutečné vybranou aktualizovanou DPH.

Daňová mezera však nepředstavuje jen daňové podvody, ale vzniká i v případě nedostatků při přiznání a výpočtu daňové povinnosti, z důvodu neschopnosti nesprávně interpretovat požadavky zákona a vypočítat daň, neznalosti zákona a v neposlední řadě i ze strany daňové správy, např. z důvodu nedostatečných kontrol či neefektivního vymáhání nesplacené daně. *Daňová mezera tedy může vzniknout na základě úmyslného i neúmyslného jednání.* (Novysedlák a Palkovičová, 2012)

Jak uvádí Remeta, Gábik a Alexová (2015, s. 49) daňovou mezera je možno rozdělit na neidentifikovatelnou DPH a mezera výběru daně. Neidentifikovatelná DPH představuje část daňové mezery vzniklou v důsledku úmyslného či neúmyslného nepřiznání daně daňovými subjekty, které nebylo identifikováno správcem daně. Zjednodušeně jde tedy o rozdíl mezi potenciální a předepsanou daní. Mezera výběru daně představuje rozdíl mezi předepsanou a skutečně vybranou daní a vzniká v důsledku neschopnosti daňové správy vymocit již přiznanou daňovou povinnost.

Odhad daňové mezery zahrnuje následující kroky:

- odhad teoretického základu DPH;
- odhad teoretického výnosu DPH;
- kvantifikace aktualizovaného inkasa DPH;
- samotný výpočet mezery DPH.

## 3.2 Výpočet teoretického výnosu DPH

Problematikou odhadu mezery DPH se podrobněji zabývala Zídková (2014), která uvádí, že se v praxi pro stanovení teoretické daňové povinnosti používá metoda tabulek užití, metoda WAR, a výpočet z HDP. V následujících podkapitolách budou podrobněji popsány jednotlivé metody.

### 3.2.1 Metoda tabulek užití

Metoda vychází z tabulek dodávek a užití, které jsou sestavovány a publikovány statistickými úřady. Principem výpočtu je identifikovat všechny transakce, které podléhají DPH. Pro zjištění teoretického výnosu a stanovení mezery DPH se vychází z teoretického základu daně, který zahrnuje:

- konečnou spotřebu domácností, neziskových institucí a vlády, kromě části spotřeby, která patří osvobozeným sektorům<sup>3</sup>;

---

<sup>3</sup> Spotřeba připadající na osvobozené sektory, není zahrnována, protože zboží a služby těchto sektorů nepodléhají DPH.

- tvorbu hrubého fixního kapitálu domácností, vlády a všech osvobozených sektorů;
- mezispotřebu.

Aby byl teoretický základ daně stanoven co nejpřesněji, je dále potřeba provést úpravy týkající se malých podniků, které nejsou registrovány k DPH. Jejich mezispotřeba by měla vstupovat do teoretického základu daně, protože nemají možnost si uplatnit odpočet DPH, zatímco konečná spotřeba pořízena např. domácnostmi od těchto podnikatelů není předmětem daně. Dále by měli být provedeny úpravy, které zohlední nemožnost uplatnění DPH na vstupu podnikateli<sup>4</sup>.

U mezispotřeby a tvorby hrubého fixního kapitálu se do výpočtu zahrnuje pouze produkce bez nároku na odpočet daně, tedy plnění poskytovaná neosvobozenými sektory sektorům osvobozeným<sup>5</sup>.

Jednotlivé položky teoretického základu daně jsou v tabulkách dodávek a užití uváděny včetně DPH, o kterou musí být příslušná data očištěna. K očištění se použijí sazby příslušející jednotlivým plněním. V případech kdy je některý typ produkce zdaněn více sazbami, použije se vážená sazba podle relativního poměru spotřeby jednotlivých druhů zboží a služeb podléhajících různým sazbám v rámci dané kategorie produkce.

U mezispotřeby v odvětvích, kde jsou uskutečňována i osvobozená plnění bez nároku na odpočet, je třeba navíc odhadnout jejich podíl nároku na odpočet, a to dle poměru jejich zdanitelných plnění na výstupu a poskytnutých plnění celkem. Teoretický základ daně z těchto odvětví je vypočten jako součet mezispotřeby jednotlivých kategorií produktů a služeb násobených jejich váženou sazbou a procentem neodčitatelné DPH.

Pokud není možné jednotlivé skupiny produktů z tabulek dodávek a užití podrobně rozložit a použít příslušnou daňovou sazbu, je možno využít průměrnou sazbu DPH v ekonomice, kterou lze získat buď z daňových přiznání, které podávají plátcí DPH, anebo vypočítat ze statistiky rodinných účtů.

Metodu tabulek užití řadíme mezi makroekonomické přístupy stanovení mezery DPH. Jak vyplývá z uvedeného popisu, použití této metody vyžaduje dobrou znalost legislativy týkající se DPH a navíc jde o metodu velmi náročnou na vstupní data. Při výpočtu je nutné přijímat určité předpoklady, např. ohledně poměru osvobozených a zdanitelných plnění u podniků, které uskutečňují plnění osvobozená od DPH, pokud nemáme tato data k dispozici přímo z daňových přiznání. Tyto skutečnosti činí metodu tabulek užití značně pracnou a její použití je limitované dostupností údajů z tabulek užití, které jsou v současnosti na Slovensku zpracovávány do roku 2012.

Vzhledem k faktu, že opatření APBP na snížení daňových podvodů byla na Slovensku zaváděna do praxe až od roku 2012, není možné s ohledem na nedo-

---

<sup>4</sup> Jde například o DPH zaplacenou v ceně prezentace nebo občerstvení.

<sup>5</sup> Na tato plnění je uvalena DPH, protože osvobozené sektory si nemohou uplatnit DPH zaplacenou na svých vstupech jako odpočet. Mezi osvobozené sektory se řadí např. školství, zdravotnictví, sociální služby, finanční a pojišťovací služby, atd.



stupnost vstupních údajů, využití metodu tabulek užití pro odhad mezery DPH za roky 2013–2015 a následné zhodnocení účinnosti APBP.

### 3.2.2 Výpočet z DPH

Podstatou této metody je očištění HDP o položky, které nepodléhají DPH. Výpočet vychází ze základní makroekonomické rovnice:

$$HDP = C + I + G + NX \quad (2)$$

- *HDP* = hrubý domácí produkt;
- *C* = konečná spotřeba;
- *I* = investice;
- *G* = vládní výdaje;
- *NX* = čistý vývoz.

Pro stanovení teoretického základu daně je třeba hodnotu HDP upravit o položky a transakce, které zahrnuje, ale které dle legislativy nepodléhají DPH. Hrdlička (2015) uvádí následující úpravy:

- **Čistý vývoz**

Vzhledem k tomu že v zemích EU jsou vývozy ze země od DPH osvobozeny s nárokem na odpočet daně, musí být od hodnoty HDP odečten export. Na druhou stranu je třeba přičíst import, který není do HDP zahrnut, ale ve chvíli spotřeby DPH podléhá.

- **Vládní výdaje na výrobky a služby**

Od HDP musí být odečteny vládní výdaje na veřejnou správu, která je vyňata z ekonomické činnosti, a tudíž není předmětem DPH. Jako příklad těchto výdajů můžeme uvést výdaje na policii, armádu, soudy, atd.

- **Investice**

Jak vyplývá z mechanismu DPH, účelem této daně je zatěžovat konečnou spotřebu. Proto je třeba z HDP odebrat tu část investic, která se vztahuje k hrubé tvorbě kapitálu. Tento kapitál totiž slouží k výrobě dalších statků, a je možno na něj uplatnit odpočet DPH. Jeho náklady jsou následně postupně rozpuštěny a zdaněny při konečné spotřebě vyrobeného zboží či poskytnuté služby.

Do teoretického základu daně však musí být zahrnuty:

- nákupy nemovitostí domácnostmi;
- investiční výdaje osvobozených sektorů;
- investiční výdaje vlády<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Investiční výdaje vlády musí být přičteny, protože vláda nemá nárok si uplatnit odpočet DPH.

- **Konečná spotřeba**

Úpravy konečné spotřeby jsou nejkomplicovanější a zakládají se na třech skutečnostech, kterými jsou existence sektorů osvobozených od DPH. Fakt, že ne všechna konečná spotřeba domácností podléhá DPH. A v neposlední řadě to je existence limitů pro registraci k DPH. Konkrétně je třeba následujících úprav:

- zahrnutí všech vstupů, které si osvobozené sektory pořídí od neosvobozených sektorů pro výkon činností osvobozených od DPH bez nároku na odpočet daně;
- odečtení výdajů domácností, které jsou osvobozeny od DPH, tj. odečtení přidané hodnoty osvobozených sektorů, která připadá na spotřebu domácností;
- přičtení výdajů nerezidentů na místních trzích;
- odečtení výdajů rezidentů v zahraničí;
- odečtení produkce domácností pro vlastní užití;
- konečná spotřeba domácností od neplátců DPH.

Jak uvádí Zídková (2015) výše uvedený postup můžeme shrnout následujícím vzorcem:

$$\begin{aligned}
 TZD = & HDP + DovoZ - VývoZ - HTK - KS_{kol} + (MS + HTK)_{VI} \\
 & + (MS + HTK)_{NISD} + k_{FIN} \cdot (MS + HTK)_{FIN} + k_{NEF} \cdot (MS + HTK)_{NEF} + \\
 & HTK_D + (HTK)_{nepl} - PROD_{vlast} - KS_{od\_nepl} - KS_{rez} + KS_{nerez}
 \end{aligned} \tag{3}$$

- $TZD$  = teoretický základ daně;
- $HDP$  = hrubý domácí produkt;
- $HTK$  = hrubá tvorba kapitálů<sup>7</sup>;
- $KS_{kol}$  = výdaje na veřejnou správu;
- $MS$  = mezispotřeba;
- Indexy
  - $VI$  = vládní instituce;
  - $NISD$  = neziskové instituce sloužící domácnostem;
  - $FIN$  = finanční sektor;
  - $NEF$  = sektor nefinančních podniků;
  - $D$  = domácnosti bez drobných podnikatelů;
  - $nepl$  = drobní podnikatelé neplátcí;

<sup>7</sup> Tato položka zahrnuje hrubou tvorbu fixního kapitálu, pořízení cenností a změnu zásob.

- $k_{FIN}$  = poměr, ve kterém nemají finanční instituce nárok na odpočet DPH;
- $k_{NEF}$  = poměr, ve kterém nemají instituce nefinančního sektoru nárok na odpočet DPH;
- $PROD_{vlast}$  = produkce domácností pro vlastní užití;
- $KS_{od\_nepl}$  = konečná spotřeba domácností nakoupená od neplátců;
- $KS_{rez}$  = spotřeba rezidentů v zahraničí;
- $KS_{nerez}$  = spotřeba nerezidentů na místních trzích.

Výpočet teoretického základu daně dle vzorce (3) vyžaduje kromě standardně publikovaných dat statistickými úřady využití informací z daňových přiznání. Konkrétně jde o poměry, ve kterých nemají instituce finančního sektoru a instituce nefinančního sektoru nárok na odpočet DPH. Vzhledem k tomu, že tyto údaje nejsou veřejně dostupné, bude při výpočtu teoretického základu DPH přijat zjednodušující předpoklad, že kromě vládních institucí a neziskových institucí sloužících domácnostem, se v ekonomice nevyskytují žádné další instituce, které by vykonávaly činnosti, jež nejsou předmětem DPH, případně osvobozené činnosti bez nároku na odpočet DPH.

Tento zjednodušující předpoklad využili ve své metodice rovněž Novysedlák a Palkovičová (2012), kteří stanovili teoretický základ DPH následujícím způsobem:

$$TZD = HDP + Dovož - Vývoz - HTK + HTK_D + HTK_{VI} - KS_{VI} + MS_{VI} - KS_{rez} + KS_{nerez} - PROD_{vlast} \quad (4)$$

Z porovnání vzorců (3) a (4) je patrné, že výpočet teoretického základu DPH se kromě úprav souvisejících s přijetím zjednodušujících předpokladů liší v zohlednění konečné spotřeby vládních institucí. Kdy Novysedlák a Palkovičová, vzorec (4), předpokládají, že celá konečná spotřeba vládních institucí nepodléhá DPH, naopak Zídková, vzorec (3), zohledňuje fakt, že DPH nepodléhají pouze výdaje na veřejnou správu.

V následujícím textu bude na základě přijatých předpokladů a s přihlédnutím k faktu, že konečná spotřeba vládních institucí s výjimkou spotřeby veřejné správy podléhá DPH, vypočítán teoretický základ DPH podle vzorce:

$$TZD = HDP + Dovož - Vývoz - HTK + -KS_{kol} + (MS + HTK)_{VI} - (MS + HTK)_{NISD} + HTK_D - PROD_{vlast} - KS_{rez} + KS_{nerez} \quad (5)$$

Teoretický výnos DPH je pak stanoven takto:

$$DPH_{Teoretická} = TZD \cdot \left( \frac{ITR_c}{1 + ITR_c} \right) \quad (6)$$

- $DPH_{teoretická}$  = teoretický výnos DPH;
- $TZD$  = teoretický základ DPH;
- $ITR_c$  = implicitní daňová sazba ze spotřeby.

### 3.2.3 Implicitní daňová sazba ze spotřeby

Teoretická DPH je vypočtena jako násobek teoretického základu daně a implicitní daňové sazby ze spotřeby, dále jen  $ITR_c$ , která je definována jako poměr příjmů ze všech spotřebních daní a výdajů na individuální konečnou spotřebu domácností na daném ekonomickém území v domácím pojetí, viz následující vzorec. (Evropská komise, 2016)

$$ITR_c = \frac{InkasO_{SD}}{KS} \quad (7)$$

- $ITR_c$  = implicitní daňová sazba ze spotřeby;
- $InkasO_{SD}$  = skutečné aktualizované příjmy ze spotřebních daní;
- $KS$  = výdaje na konečnou spotřebu domácností na daném ekonomickém území v domácím pojetí.

Jak ze vzorce vyplývá,  $ITR_c$  nezahrnuje pouze příjmy a výdaje vztahující se k DPH, ale její složky můžeme dle Evropské komise (2016, str. 309) rozdělit do čtyř kategorií, které vycházejí z klasifikace daní na spotřebu dle metodiky ročních národních účtů ESA<sup>8</sup>:

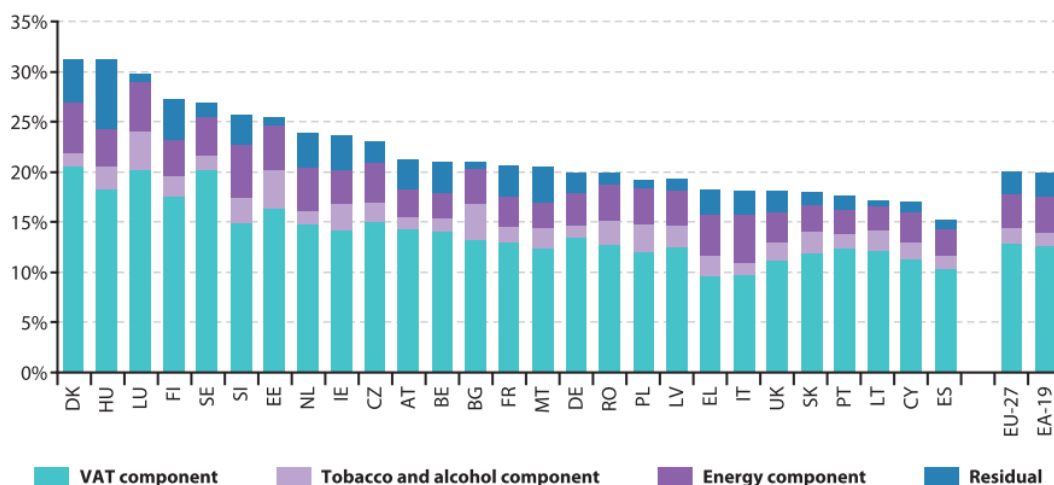
- DPH, tj. podíl  $ITR_c$  týkající se DPH.
- Energie, tj. všechny spotřební daně na energie uvedené v národním seznamu daní. Tuto kategorii reprezentují především spotřební daně z minerálních olejů, spotřební daně z elektřiny, a obdobné daně, jako jsou např. spotřební daně z uhlí či zemního plynu.
- Tabák a alkohol, tj. všechny spotřební daně z alkoholu a tabákových výrobků.
- Zbytek, tj. všechny ostatní spotřební daně, které jsou dle metodiky ESA účtovány v kategorii daně na výrobu a dovoz.

---

<sup>8</sup> Více k této metodice viz Evropská komise (2013), konkrétně kategorie D.2 daně na výrobu a dovoz.

V případě, že budeme při výpočtu  $ITR_c$  vycházet z metodiky ročních národních účtů ESA, položka  $InkasO_{SD}$  zahrnuje následující kategorie:

- D.211 Daň z přidané hodnoty;
- D.212 Daně a clo z dovozu bez DPH;
- D.214 Daně na výrobky kromě DPH, daní a cla z dovozu, s vyloučením:
  - daní z kolků;
  - daní z finančních a kapitálových transakcí;
  - vývozního cla a vyrovnávacích částek na export.
- D.29D Daně z mezinárodních transakcí;
- D.29F Daně za znečištění;
- D.29G Náhradové kompenzace DPH, tj. systém paušálních poplatků;
- D.59B Daně z hlavy;
- D.59C Daně uvalené na celkové výdaje jedince;
- D.59D Poplatky domácností za licence.

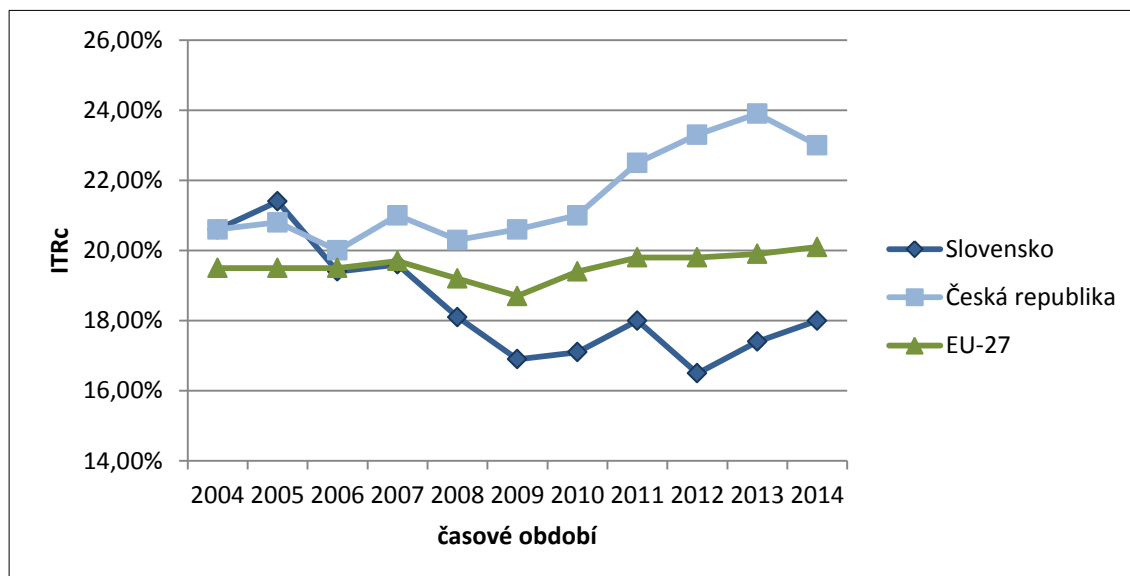


Obr. 1 Výše a složení implicitní daňové sazby ze spotřeby v zemích EU v roce 2014  
Zdroj: Evropská komise (2016, str. 22)

Jak ukazuje Obr. 1 DPH představuje ve státech EU hlavní složku  $ITR_c$  tvořící více jak 50 % tohoto ukazatele. Z grafu rovněž vyplývá, že nejvyšší hodnotu  $ITR_c$  mají severské státy společně s Maďarskem a Lucemburskem, na druhém konci se nachází Španělsko a Kypr. Slovensko s  $ITR_c$  ve výši 18 % se nachází pod průměrem EU-27, to je hodnota 20,1 %.

Vývoj  $ITR_c$  na Slovensku je zaznamenán na Obr. 2, z něhož vyplývá, že s výjimkou let 2010 a 2011, tento ukazatel až do roku 2012 klesal a trvale se na-

cházel pod průměrem EU-27. Vzhledem k tomu, že  $ITR_c$  zahrnuje skutečné inkaso daní, není překvapující, že se Slovensko, jehož systém výběru daní byl na základě odhadů mezery DPH vyhodnocen jako neefektivní, nachází pod průměrem EU-27.



Obr. 2 Vývoj implicitní daňové sazby ze spotřeby v letech 2004–2014

## 4 Daň z přidané hodnoty

### 4.1 Definice

Z pohledu dnešních klasifikací zařazujeme DPH mezi nepřímé daně, konkrétně jde o všeobecnou spotřební daň, nezohledňující příjem ani bohatství poplatníka. Stanovuje se na základě tzv. *přidané hodnoty*, kterou definujeme jako přínos subjektu na daném stupni zpracování k hodnotě zboží či služeb. Ekonomicky vyjadřuje přidaná hodnota součet důchodů z použitých výrobních faktorů. (Kubátová, 2003, s. 217)

K stanovení DPH se dle Širokého (2015, s. 74) využívají dva způsoby. Při použití přímé rozdílové metody se přidaná hodnota vypočte za celé zdaňovací období na základě firemních vstupů a výstupů dle následujícího vzorce.

$$DPH = (výstupy - vstupy) \cdot t \quad (8)$$

Kde  $t$  je hodnota daňové sazby.

V praxi se dnes přímá rozdílová metoda nepoužívá, vzhledem ke své pracnosti, administrativní náročnosti a obtížné kontrolovatelnosti daňovými úřady. Namísto toho dnes všechny státy aplikují tzv. nepřímou rozdílovou metodu<sup>9</sup>, která vychází z odvodu salda DPH.

Saldo je vypočteno jako rozdíl mezi daní zaplacenou ve fakturách dodavatelům, tedy daní na vstupu a celkovou daňovou povinností plátce, stanovenou na základě prodejních cen jeho výrobků a služeb. Přičemž DPH zaplacená na vstupu je z kalkulace prodejní ceny vyloučena. Pro výpočet DPH nepřímou rozdílovou metodou se využije následující vzorec.

$$DPH = daň na výstupu - daň na vstupu \quad (9)$$

První zemí, která v roce 1954 zavedla DPH, byla Francie, kde ji prosadil ministr financí Maurice Lauré. (Široký, 2015, s. 72) Zde nahradila dříve používanou obrátovou daň, která měla duplicitní účinky a znevýhodňovala tak výrobky a komodity s vyšším počtem stupňů zpracování.

Hlavní výhody DPH spočívají především v její neutralitě vzhledem k volbě spotřebitelů a výrobců, možnosti zdanit služby a tím zvýšit příjmy státního rozpočtu. Zároveň však umožňuje vládám snížit neúměrné zatížení důchodovými daněmi, což je pozitivně vnímáno především poplatníky daní. Vzhledem k tomu, že je DPH placena v ceně zboží, není na první pohled tak patrná a způsobuje v ekonomice menší distorze, než daně přímé. Navíc je DPH stabilnějším příjmem státního rozpočtu, než důchodové daně, u kterých v období krize dochází vlivem zvýšené nezaměstnanosti a zmrazení platů k relativně většímu poklesu než u DPH. Neopomenutelnou výhodou v době intenzivního mezinárodního obchodu je také fakt, že

---

<sup>9</sup> Někdy také zvanou jako fakturační metoda či odpočítávací princip.

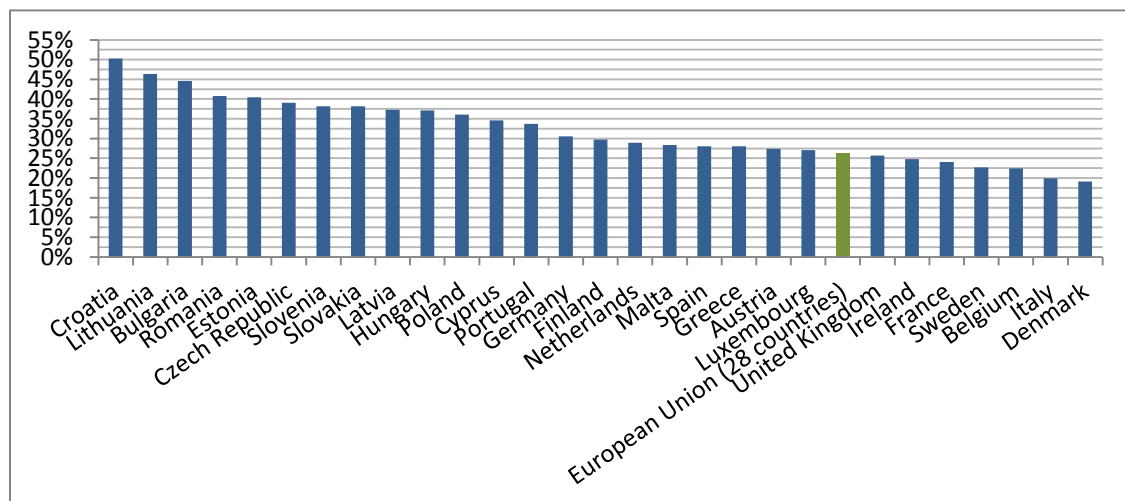
technika daně z přidané hodnoty umožňuje vývoz bez daně, což vede ke snížení daňových distorzí v rámci mezinárodního obchodu. Další pozitivní vlastností je nižší náchylnost před daňovými podvody a úniky. Avšak zde hraje důležitou roli i správně nastavený daňový systém, efektivní správa a kontrolní činnost ze strany příslušných orgánů či platební disciplína plátců daně v příslušné zemi, atd. (Charlet a Owens, 2010)

Naopak mezi nevýhody DPH můžeme zařadit její administrativní nákladnost a to nejen v době přechodu na tuto daň, ale i během fungování. DPH je administrativně nákladná jak pro samotné plátce, tak pro stát. Nákladnost vyplývá jednak z velkého množství plátců<sup>10</sup> a také z náročnosti na jejich odborné znalosti.

## 4.2 Harmonizace DPH v EU

S ohledem na volný pohyb zboží, služeb, osob a kapitálu v rámci vnitřního trhu EU, stanovila Komise Evropské unie DPH jako jednu s podmínek členství. Vlivem toho dochází v posledních desetiletí k masovému zavádění této daně v zemích s vyspělou tržní ekonomikou, kde DPH získala nezastupitelnou roli v daňových systémech. Zároveň jednotlivé členské státy čelí v důsledku zavedení vnitřního trhu většímu objemu daňových podvodů a úniků.

Obr. 3 ilustruje procentuální podíl DPH na celkových daňových příjmech za rok 2014, který v průměru za celou EU dosahuje hodnoty 26 %. Avšak ve většině členských států generuje DPH vyšší daňové příjmy, než je průměr EU. ČR s podílem 39,04 % DPH na celkových daňových příjmech patří mezi státy přesahující průměr v rámci EU, celkově se řadí na šesté místo, následovaná Slovenskem, kde je situace obdobná.



Obr. 3 Procentuální podíl DPH na celkových daňových příjmech za rok 2014 v zemích EU  
Zdroj: Eurostat, tabulka Main national accounts tax aggregates

<sup>10</sup> Na Slovensku bylo k 31. 12. 2015 registrováno k DPH celkem 201 976 daňových subjektů. (Výroční zpráva o činnosti finanční správy Slovenské republiky za rok 2015, 2016, s. 33)



V současnosti je daň z přidané hodnoty jedinou přípustnou všeobecnou daní v zemích EU a právě v této oblasti je učiněn největší pokrok v rámci procesu sbližování daní. Harmonizace v oblasti DPH je nutná především pro zajištění fungování společného trhu. Pokud by jednotlivé země uplatňovaly odlišnou daňovou politiku, mohlo by docházet v důsledku uplatnění různých daňových sazeb či osvobození určitého typu zboží a služeb od DPH k velkým rozdílům v cenách mezi jednotlivými členskými zeměmi, což by způsobilo distorze na společném trhu a ovlivnilo konkurenceschopnost výrobců. Zároveň by některé zboží a služby mohli být zdaněny vícekrát. (Ficbauer a Ficbauer, 2010, s. 155)

Důležitým dokumentem v oblasti DPH v rámci EU byla tzv. **Šestá směrnice č. 77/388/EEC** o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, která vymezovala pojmy jako je např. předmět DPH, územní působnost, dodání zboží, dovoz, aj. Stanovila pravidla pro určování základu daně, místa zdanitelného plnění, okruhy subjektů, sazby daně a další. Jak uvádí Široký (2013, s. 145) Touto směrnicí byly v naprosté většině odstraněny odlišná ustanovení národních legislativ, byla zavedena velice konkrétní jednotná pravidla DPH a členským státům *byla snížena možnost pro vlastní odchylnou národní úpravu DPH.*

O tom, že Šestá směrnice byla zásadním dokumentem pro harmonizaci, svědčí i to že do svého zrušení byla více než třicetkrát novelizována a navazovala na ni další důležitá legislativa.

V důsledku častých novelizací se však harmonizace DPH stala velmi komplikovanou a nepřehlednou. Proto v roce 2006 Evropská komise rozhodla o přepracování Šesté směrnice a jejím nahrazení směrnicí novou **č. 2006/112/EC ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty**, která nabyla účinnosti 1. 1. 2007 a dnes tvoří právní základ pro zákony DPH v jednotlivých členských státech.

Směrnice č. 2006/112/EC od svého přijetí byla již také doplňována a novelizována. Následující výčet uvádí nejdůležitější z těchto doplnění či novelizací, na které museli členské státy brát zřetel při vytváření národních legislativních opatření. A které ovlivnili i podobu přijatých opatření na Slovensku:

- **směrnice č. 2013/42/EU**

Touto směrnicí Evropská Rada *reagovala na rozvoj specifických náhlých a rozsáhlých daňových podvodů v důsledku využívání elektronických prostředků.* Vzhledem k tomu, že postup pro schválení zvláštních opatření pro odchýlení se od směrnice č. 2006/112/EC, o společném systému daně z přidané hodnoty, je dle zkušeností jednotlivých států zdlouhavý a není schopen zajistit dostatečně rychlou reakci, *bylo členským státům umožněno využít systém přenesené daňové povinnosti, jakožto zvláštní opatření mechanismu rychlé reakce za účelem boje proti náhlým a rozsáhlým daňovým podvodům, které by mohli vést ke značným a nenapravitelným ztrátám.*

Pokud si členský stát přeje zavést toto zvláštní opatření, předloží Komisi na standardizovaném formuláři<sup>11</sup> oznámení a zároveň toto oznámení zašle i ostatním členským státům. Komise má měsíc na vyjádření se k předloženému požadavku, pokud ho potvrdí, může členský stát opatření mechanismu rychlé reakce přijmout. Takto přijaté opatření může zůstat v platnosti však nejvýše devět měsíců, proto společně s žádostí o tohoto opatření, musí členský stát předložit i žádost o zavedení opatření odchylovajícího se od směrnice č. 2006/112/EC, které by mělo následně nahradit zvláštní opatření mechanismu rychlé reakce.

• **Směrnice č. 2013/43/EU**

Směrnice stanovuje nové kategorie zboží a služeb, u kterých mohou členské státy dočasně používat mechanismus přenesení daňové povinnosti u plnění v rámci jednoho státu, aby zabránily daňovým podvodům a únikům na DPH. Použití tohoto mechanismu je pouze dočasným opatřením, než budou Evropskou komisí přijata dlouhodobější legislativní řešení zaměřená na zvýšení odolnosti DPH vůči daňovým podvodům. V současnosti je možnost využití tohoto dočasného opatření, odchylovajícího se od stávajících pravidel EU, prodloužena až do 31. 12. 2018<sup>12</sup>.

Na Slovensku je dočasně využíván mechanismus přenesené daňové povinnosti pro následující transakce:

- převod povolenek na emise skleníkových plynů;
- dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy, které nejsou běžně používány v nezměněném stavu ke konečné spotřebě, pokud základ daně na faktuře převyšuje 5 000 EUR;
- dodání zboží patřícího do kapitoly 72 – Železo a ocel, dále do položek 7301, 7308 a 7314 Společného celního sazebníku<sup>13</sup>, pokud základ daně na faktuře převyšuje 5 000 EUR a nejedná se o dodání kovového odpadu ani kovového šrotu;
- dodání mobilních telefonů, to jest zařízení vyrobených nebo upravených pro použití ve spojení se sítí, která má licenci, a provozovaných na stanovených frekvencích, bez ohledu na to, zda mají další využití, pokud základ daně na faktuře převyšuje 5 000 EUR;
- dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele, pokud základ daně na faktuře převyšuje 5 000 EUR.

---

<sup>11</sup> Tento formulář je upraven Prováděcí nařízením komise EU č. 17/2014, ze dne 10. ledna 2014, kterým se stanoví standardizovaný formulář pro oznámení zvláštního opatření v rámci mechanismu rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH.

<sup>12</sup> Původní doba využití byla stanovena do 31. 12. 2015.

<sup>13</sup> Seznam zboží patřícího do položek 7301, 7308, 7314 viz Tab. 13 v Tabulkové přílohy.

Přestože směrnice rady č. 2006/112/EC umožňovala zavedení určitých opatření v rámci boje proti daňovým únikům v oblasti DPH, ČR je s výjimkou přenesené daňové povinnosti při dodání zlata nevyužívala až do roku 2011, kdy nabyla účinnosti *novela zákona o DPH č. 47/2011 Sb., která obsahovala komplexní soubory opatření k omezení daňových podvodů*, konkrétně šlo o ručení za daň a rozšíření systému přenesené daňové povinnosti. Od roku 2011 mechanismus přenesené daňové povinnosti postupně nabýval na významu a nyní se využívá při:

- převod povolenek na emise skleníkových plynů;
- dodání mobilních telefonů, kterými se pro účely DPH rozumí zařízení vyrobená nebo upravená pro použití ve spojení se sítí, která má licenci, a provozovaná na stanovených frekvencích, bez ohledu na to, zda mají další využití;
- dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele;
- dodání plynu a elektřiny osobě povinné k dani, která nakupuje plyn, elektřinu, teplo nebo chlad zejména za účelem jejich dalšího prodeje a jejíž vlastní spotřeba tohoto zboží je zanedbatelná;
- dodání certifikátů plynu a elektřiny;
- poskytnutí telekomunikačních služeb;
- dodání herních konzolí, tabletů a laptopů;
- dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy;
- dodání surových či polozpracovaných kovů, včetně drahých kovů, u kterých není uplatňován mechanismus přenesené daňové povinnosti trvale<sup>14</sup>, a na která se nevztahují zvláštní režimy<sup>15</sup>.

Po podání žádosti členského státu umožňuje směrnice č. 2006/112/EC Radě EU, na základě jednomyslného návrhu Komise, povolit kterémukoliv členskému státu, za účelem zjednodušení postupu výběru daně, zabránění určitému druhu daňových úniků nebo vyhýbání se daňové povinnosti, zavedení zvláštních opatření odchylovajících se od legislativy EU.

ČR společně se Slovenskem, Rakouskem a Bulharskem podala obdobnou žádost v červnu roku 2015, v níž z důvodu boje proti daňovým podvodům požadovaly použít mechanismus přenesené daňové povinnosti na všechna do-

---

<sup>14</sup> Seznam surových a polozpracovaných kovů u kterých je uplatněn mechanismus přenesené daňové povinnosti trvale . viz Tab. 14 v Tabulkové přílohy.

<sup>15</sup> Konkrétně jde o zvláštní režimy dle § 90 až 92 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, kterými jsou zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi, Zvláštní režim pro plátce, kteří nakupují zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu a zvláštní režim pro investiční zlato.

dání zboží nebo poskytnutí služeb přesahující částku 10 000 EUR. Dle Evropské komise (2015) však plošné a nerozlišující uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti nelze považovat za zvláštní opatření. Navíc dle judikatury Evropského soudního dvora<sup>16</sup>, musejí být tato opatření nezbytná a vhodná k uskutečnění konkrétního cíle a mít co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice o DPH. Z těchto důvodů byla výše uvedené žádost zamítnuta.

### 4.3 Postavení DPH v daňovém systému Slovenska

Na území Slovenska je DPH uplatňováno od 1. 1. 1993, původní legislativní úprava vycházela ze zákona č. 222/1992 Zb. o dani z pridanej hodnoty, který byl přijat dne 16. 4. 1992, tedy ještě před rozdělením Československa. Tento zákon byl následně nahrazen zákonem č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, který nabyl účinnosti 1. 1. 1996 a za dobu své platnosti byl třicetkrát novelizován. Vzhledem k nutnosti harmonizace národní legislativy s úpravou EU, byl s účinností od 1. 5. 2004 přijat nový zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, který upravuje DPH až dodnes a během dvanácti let své platnosti byl již 28 novelizován.

Z uvedeného je patrné, že DPH podléhá častým legislativním změnám. To je způsobeno především nutností reagovat na nové poznatky z ekonomické reality, např. nové typy daňových podvodů, využívání výpočetní techniky pro správu daní, atd. Dalším důvodem častých změn je povinnost implementovat evropské právo do národní legislativy. Časté novelizace sice umožňují pružně reagovat na nastalé ekonomické změny, na druhou stranu vyvolávají dodatečné náklady daňovým subjektům a zvyšují náchylnost k daňovým únikům a podvodům.

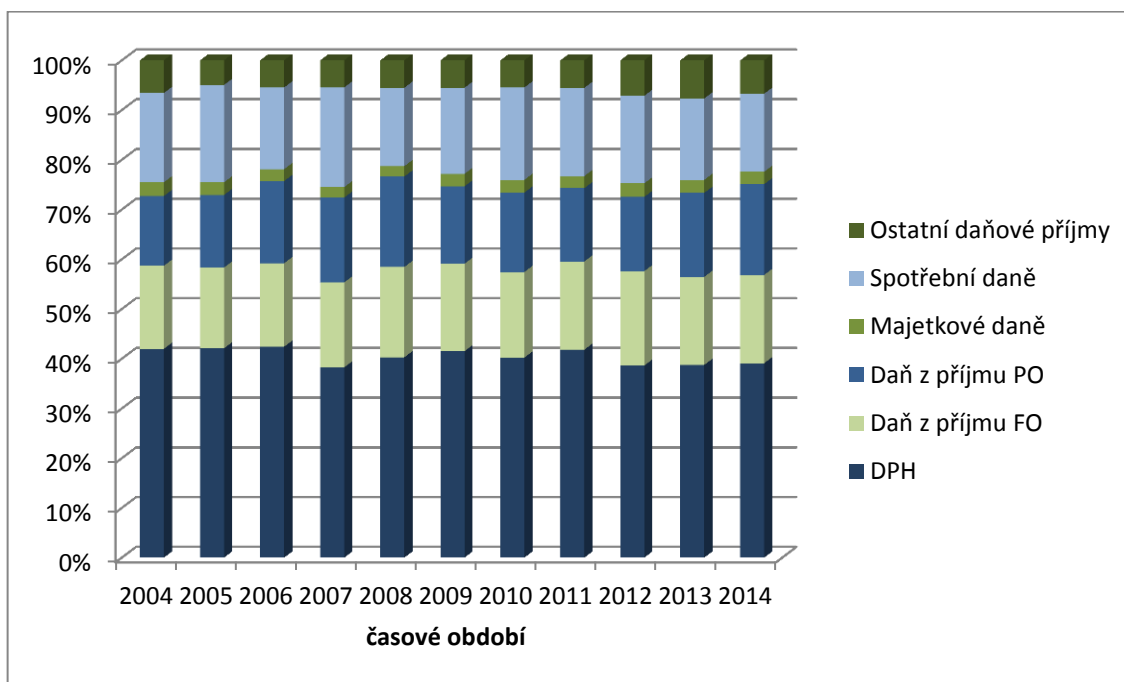
Přestože inkaso DPH představuje na Slovensku klíčovou položku daňových příjmů do státního rozpočtu, tvoří okolo 40 % celkových daňových příjmů, a jak ukazuje Obr. 4, jde o nejdůležitější položku ze všech, Reckon LLP (2009) odhadla daňové ztráty z příjmů DPH za rok 2006 na 1,3 mld. EUR, tj. 35,1 mld. Kč. Podle Novosedláka a Palkovičové (2012) v letech 2006–2010 tyto daňové ztráty dále narůstaly, a v roce 2010 dosáhly úrovně 2,3 mld. EUR, tj. 62,1 mld. Kč, což představovalo 3,5 % HDP.

V této době se Slovenská republika potýkala s dodržením závazku vůči EU, který představovalo snížení deficitu veřejných financí pod 3 % HDP do roku 2013. V roce 2010 byl veřejný dluh vyčíslen na částku 5,03 mld. EUR, tj. 135,81 mld. Kč, tedy 7,5 % HDP. Zefektivnění výběru DPH a snížení daňových ztrát z těchto příjmů se tak ukázalo jako jedna z možností konsolidace veřejných financí.

*V návaznosti na odhadnuté mezery DPH, závazek snížit veřejný dluh a programové prohlášení vlády Slovenské republiky na roky 2012 až 2016, ve kterém se vláda zavázala účinně, nekompromisně a systematicky bojovat proti daňovým podvodům, byl vypracován a 31. 5. 2012 schválen tzv. Akční plán boje proti daňovým podvodům, dále jen APBP.*

---

<sup>16</sup> Viz například bod 27 rozsudku Vandoorne NV, C-489/09.



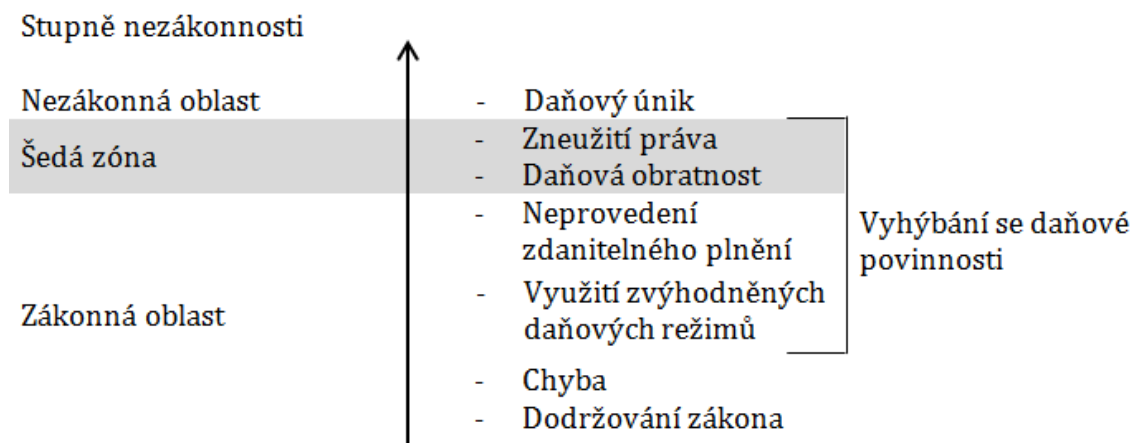
Obr. 4 Graf podílu jednotlivých daní na celkových daňových příjmech Slovenska  
Zdroj: Ministerstvo financí Slovenské republiky, 2016

## 5 Daňové úniky a podvody

### 5.1 Definice

Pojem **daňový únik** je běžně používán laickou i odbornou veřejností, avšak jeho přesná definice neexistuje. Martinez (1995, s. 7) to zdůvodňuje rozmanitostí daňových deliktů, které zahrnují jak legální, tak i nezákonné snížení daňové povinnosti. znázorňuje jednotlivé články řetězce útěku před daňovou povinností dle jejich stupně legálnosti, které již sami o sobě jsou dosti neurčité.

Právě nepřesná definice, nejasnou jednotlivých pojmů a v neposlední řadě i to, že jen těžko lze rozlišit úmyslnost jednání daňových subjektů od jejich neznalosti právních předpisů, má za následek velmi subjektivní vnímání pojmu daňový únik, značné rozdíly v definicích z řad jednotlivých autorů a v neposlední řadě stěžuje boj proti daňovým únikům ze strany správce daně.



Obr. 5 Schéma daňového úniku a vyhýbání se daňové povinnosti  
Zdroj: Martinez (1995, s. 14), *Daňový únik*

V nejširším slova smyslu je možné daňový únik definovat, jako výsledek celkového ekonomického chování daňových subjektů, které je zaměřené na snížení, případně anulování, daňové povinnosti vůči státu, a to na legálním i nelegálním principu. (Sopková a Rašková, 2013, s. 147)

Z pohledu legálnosti rozdělujeme daňové úniky na:

- **legální daňový únik – tax avoidance**

Tax avoidance zahrnuje legální činnosti, využívající všechna dostupná zákonná ustanovení, včetně uplatnění veškerých výjimek a daňových úlev, k minimalizaci daňové povinnosti. Často jsou tyto činnosti označovány jako *efektivní daňová optimalizace*.

Legální daňové úniky jsou jednak výsledkem, využití zákonných ustanovení, jejichž dopadů jsou si zákonodárci vědomi a které mnohdy zavádějí

s cílem daňově zvýhodnit některou skupinu daňových subjektů či podpořit určité ekonomické činnosti. Zároveň sem řadíme i případy, kdy poplatník využije nedostatků zákona ve svůj prospěch a svoji daňovou povinnost sníží způsobem, který tvůrci legislativy nezamýšleli.

Vzhledem k tomu, že snaha minimalizovat daňovou povinnost je pro daňové subjekty naprosto typická, měla by tato ustanovení sloužit i preventivně a potencionálně odrazovat od nelegálních činností zaměřených na snížení daňové povinnosti. Avšak *hranice mezi využitím nedostatků zákona a nelegálním daňovým únikem je velice tenká*. Problémem navíc zůstává posouzení, co měl zákonodárce skutečně v úmyslu a co lze již považovat za využívání nedostatků zákona či dokonce jeho obcházení. (Široký a kol., 2008 s. 240–257)

Mezi ustanovení k minimalizaci daňové povinnosti patří např. různá osvobození, slevy na dani, volba formy odpisů nebo možnost výběru mezi skutečnými a paušálními výdaji. V případě DPH pak *stanovení limitů pro registraci či osvobození určitého zboží a služeb*.

- **nelegální daňový únik – tax evasion**

Nelegální daňový únik zahrnuje aktivity vedoucí ke snížení daňové povinnosti, kterými *daňový subjekt porušuje legislativu a za které může být stíhaný*. Forma postihu za nelegální daňové úniky záleží na rozsahu spáchané škody a míře prokazatelnosti takového jednání. V případech, kdy není naplněna skutková podstata trestného činu, je daňovému subjektu vyměřena pouze pokuta či penále v rámci správního řízení.

Široký a kol. (2008, s. 243) zároveň upozorňuje na fakt, že ne všechny nelegální úniky musí být záměrnou, podvodnou činností. Pro daňové subjekty je typická tzv. *racionální nedbalost*. Kdy vzhledem k složitosti, nepřehlednosti, množství výjimek a častým novelizacím daňových předpisů, usoudí, že je pro ně získání potřebných informací natolik nákladné ve srovnání s možnými výnosy i hrozícími postihy, a proto dají přednost neznalosti. Situaci navíc komplikují i rozdílné výklady zákona nejenom daňovými poradci a právníky, ale dokonce mezi finančními úřady či jednotlivými kontrolujícími úředníky.

Do skupiny úmyslných nelegálních daňových úniků patří tzv. **daňový podvod**, který je obecně trestný podle trestního práva. Tento pojem zahrnuje situace, kdy jsou úmyslně podávána nepravdivá přiznání nebo předkládány zfalšované dokumenty. (Evropská Komise, 2013) Daňové podvody nejsou zaměřeny pouze na minimalizaci, či zbavení se povinnosti platit daň, ale často slouží k neoprávněnému obohacení se prostřednictvím nadměrných odpočtů daně.

### 5.1.1 Daňové úniky a hospodářská kriminalita

Pojem **hospodářská kriminalita**<sup>17</sup> nebyl prozatím jednoznačně definován. Obecně se jedná o široce pojímanou oblast trestné činnosti směřující proti hospodář-

---

<sup>17</sup> V literatuře, především zahraniční, se běžně používá pojem ekonomická kriminalita.

skému systému a jeho fungování. S vývojem ekonomiky se však vyvíjí i nové sofistikovanější formy útoků proti ní a právě proto je obtížné hospodářskou kriminalitu objektivně definovat. V zásadě lze hospodářskou kriminalitu charakterizovat jako *protiprávní ekonomické jednání<sup>18</sup>, kterým byl dosažen finanční nebo jiný prospěch na úkor konkrétního ekonomického subjektu<sup>19</sup>, a které naplňuje zákonné znaky skutkových podstat konkrétních trestných činů*. Zároveň je potřeba hospodářskou kriminalitu odlišovat od obecné majetkové kriminality, která směřuje proti majetku fyzických či právnických osob. (Gřivna a kol., 2014)

Z definice hospodářské kriminality vyplývá, že zahrnuje právě i nelegální daňové úniky, které jsou na Slovensku legislativně zakotveny zákonem č. 300/2005 Z. z., Trestný zákon, v hlavě pět – trestné činy hospodářské. Daňové trestné činy jsou definovány v díle tři – **Trestné činy proti měně a trestné činy daňové**. Vzhledem k obsahu mé práce se dále budu věnovat již jen trestným činům daňovým, viz následující výčet.

- § 275 falšování a pozměňování kontrolních technických opatření na označení zboží
- § 276 zkrácení daně a pojistného;
- § 277 neodvedení daně a pojistného;
- § 277a daňový podvod
- § 278 nezaplacení daně a pojistného;
- § 278a maření výkonu správy daní;
- § 279 porušení státních technických opatření na označení zboží.

Aby byly uvedené činnosti klasifikovány jako trestný čin, *musí být způsobena škoda převyšující určitou sumu*. Konkrétně pojem škoda vymezuje § 124 zákona č. 300/2005 Z. z., Trestný zákon, následovně:

Škodou se pro účely tohoto zákona rozumí újma na majetku, reálný úbytek na majetku anebo na právech poškozeného či jeho jiná újma, která je v příčinné souvislosti s trestným činem, bez ohledu na to, či jde o škodu na věci anebo na právech. Škodou se rozumí i získání prospěchu v příčinné souvislosti s trestným činem a újma na zisku, kterého by poškozený mohl dosáhnout anebo na který by jinak vzhledem k jeho poměrům a okolnostem měl nárok.

Dále tento zákon v § 125 specifikuje dle výše škody:

- malou škodu – škoda převyšující sumu 266 EUR;
- větší škodu – škoda převyšující sumu 2 660 EUR;
- škodu značného rozsahu – škoda převyšující sumu 26 600 EUR;

---

<sup>18</sup> Ekonomické jednání je jednání realizované v ekonomickém prostředí s využitím ekonomických nástrojů.

<sup>19</sup> Ekonomickým subjektem může být stát, fyzická osoba, obchodní společnost, nezisková organizace, apod.



- škodu velkého rozsahu – škoda převyšující sumu 133 000 EUR.

Sankce za trestné činy daňové jsou kromě rozsahu škody závislé na počtu zapojených subjektů, stupni organizovanosti daných činností a v neposlední řadě i na faktu, zda pachatel byl již za tento trestný čin v minulosti odsouzen. Přehled hrozících sankcí na Slovensku viz Tab. 1 a Tab. 2.

V rámci realizace APBP došlo na Slovensku s cílem účinně reagovat na významné a opakující se porušení vymezených společenských vztahů v oblasti daňové i ke změnám slovenského trestního zákona. U daňových trestných činů je v současnosti *obligatorně ukládán trest zákazu činnosti na dobu 5 až 10 let*. S účinností od 1. 10. 2012 byly specifikovány nové skutkové podstaty trestných činů, konkrétně *daňový podvod a maření výkonu správy daní*. Poslední ze zavedených opatření představuje úprava institutu učiněné lítosti.

Na základě *institutu učiněné lítosti* zaniká trestnost trestného činu zkrácení daně a pojistného, neodvedení daně a pojistného a nezaplacení daně a pojistného pokud splatná daň včetně jejího příslušenství nebo pojistné nejpozději dne po dni, kdy se pachatel po skončení vyšetřování mohl seznámit s jeho výsledky, byla dodatečně uhrazena.

Dle Šamka (2013) bylo až do dne novelizace trestního zákona a zavedení trestného činu daňového podvodu v praxi sporné, zda je možno institut učiněné lítosti aplikovat i na neoprávněně vyplacené odpočty DPH, v případě jejich následného vrácení státu. Všeobecné soudy zastávaly názor, že při neoprávněném odpočtu DPH nezaniká trestnost činu na základě učiněné lítosti, jelikož toto ustanovení vyžaduje, aby došlo k dodatečnému zaplacení splatné daně a jejího příslušenství a neoprávněně čerpaný nárok na odpočet DPH nelze považovat za splatnou daň. Názor všeobecných soudů byl však zpochybněn nálezem Ústavního soudu Slovenské republiky sp. zn. I. ÚS 316/2011, který konstatoval, že ustanovení o učiněné lítosti by se mělo vztahovat i na takovéto případy.

Tyto názorové spory byly vyřešeny zavedením nového trestného činu daňového podvodu, který do ustanovení o učiněné lítosti zahrnut není a je tedy již nesporné, že v případě *neoprávněného čerpání odpočtu DPH trestnost nezaniká*. Problémem dle Šamka (2013) je, že v současnosti jsou ze zákona uplatňovány dva rozdílné přístupy pro posouzení podvodného jednání. U trestného činu zkrácení daně a pojistného postačí k zániku trestnosti dodatečné splacení daně a jejího příslušenství, avšak u daňového podvodu to možné není. V praxi je pak možná i taková situace, že se pachatel dopustí trestného činu daňového podvodu současně s trestným činem zkrácení daně a pojistného, avšak trestně stíhaný bude jen za trestný čin daňového podvodu.

Zároveň u daňových trestných činů byly zpřísněny podmínky pro zánik trestnosti. Nově tak trestnost nezaniká, v případě pachatele, který byl v předcházejících 24 měsících za obdobný čin postihnut, nebo jeho trestní stíhání bylo v tomto období zastaveno na základě institutu učiněné lítosti. Zajímavým faktem je, že na zánik trestnosti má vliv pouze posledních 24 měsíců, nikoliv však recidiva.

Přímou souvislost s DPH má ze zákona trestný čin *daňového podvodu*, který je definován jako neoprávněné uplatnění nároku na vrácení DPH anebo spotřební

daně s úmyslem opatřit sobě či jinému neoprávněný prospěch. Nicméně nejde o jediný trestný čin vztahující se k DPH, ale můžeme se v této oblasti setkat i s ostatními uvedenými typy daňových trestných činů, kromě trestných činů definovaných v § 275 – falšování a pozměňování kontrolních technických opatření na označení zboží a § 279 – porušení státních technických opatření na označení zboží.

Jak vyplývá z výše uvedeného, mnoho činností, které veřejnost označuje za *nelegální daňový únik*, ve skutečnosti nenaplnuje skutkovou podstatu trestných činů. Dle Kociny (2014, s. 11) problematika hospodářské trestné činnosti, je oblastí specifickou a její odhalování a dokazování klade na orgány činné v trestním řízení mimořádné nároky, protože pachatelé využívají mezer v platné legislativě, případně jinak obcházejí zákon. Metody a formy páčání těchto trestných činů mnohdy předbíhají znalosti, zkušenosti i technické možnosti orgánů činných v trestním řízení. Pro účinný postih těchto činností je tedy vyžadován zájem i ostatních státních orgánů včetně orgánů nižších samosprávních celků.

Znaky charakteristické pro daňovou trestnou činnost jsou dle Chmelíka a Bruna (2015) následující:

- škody velkého rozsahu;
- vysoké nároky na odhalování a vyšetřování;
- komplikované a náročné dokazování;
- vysoký stupeň latence;
- skryté formy páčání;
- prorůstání organizovaného zločinu do řídicích sfér ekonomiky, politiky a mezinárodní propojení;
- závažná tzv. doprovodná trestná činnost<sup>20</sup>.

Pro srovnání nyní popíši **legislativní úpravu daňových Trestných činů v ČR**. Zákon č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník vymezuje v kategorii trestných činů hospodářských v § 240–247 následující tzv. trestné činy daňové:

- zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby;
- neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby;
- nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení;
- porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží;
- padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti.

---

<sup>20</sup> S daňovou kriminalitou často souvisí i další trestné činnosti jako je např. vydírání podnikatelů, korupce, legalizace příjmů z nelegálních činností. Zaznamenány již byly i trestné činy proti životu a zdraví.

U DPH se můžeme setkat s prvními třemi výše jmenovanými. Aby však byly tyto činnosti klasifikovány jako trestný čin, musí být způsobena škoda *většího, značného či velkého rozsahu*. Škodou většího rozsahu je dle § 138 trestního zákoníku škoda dosahující nejméně částky 50 tis. Kč., značná škoda převyšuje nejméně 500 tis. Kč. Velkou škodu pak představuje škoda ve výšce 5 mil. Kč a více.

Ze srovnání českých a slovenských limitů pro jednotlivé typy škod v Tab. 3 vyplývá, že slovenský limit pro větší a značnou škodu je o 40 % větší než český. Na první pohled by se tedy mohlo zdát, že Slovensko je benevolentnější. Ve skutečnosti tomu tak není, protože na Slovensku v případě zkrácení či neodvedení daně a pojistného již způsobení malé škody, tj. 7,2 tis. Kč je trestným činem. Hranice pro škodu velkého rozsahu je na Slovensku téměř o 30 % nižší.

Sankce za trestné činy daňové jsou v ČR stejně jako na Slovensku závislé na rozsahu způsobené škody, počtu zapojených subjektů, stupni organizovanosti daňových činností a posouzení zda čin byl spáchán úmyslně či neúmyslně. Tab. 4 ukazuje, jaké postihy hrozí za daňové trestné činy v ČR. Stejně jako je tomu na Slovensku i v ČR zaniká trestní odpovědnost u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby na základě *institutu účinné lítosti*, a to za předpokladu, že pachatel splnil dodatečně svoji povinnost dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek.

Tab. 1 Doba odnětí svobody hrozící za daňové trestné činy na Slovensku dle rozsahu škody

	<b>Malá škoda</b>	<b>Větší škoda</b>	<b>Škoda značného rozsahu</b>	<b>Škoda velkého rozsahu</b>
Zkrácení daně a pojistného	1 až 5 let	3 až 8 let	4 až 10 let	7 až 12 let
Neodvedení daně a pojistného	1 až 5 let	3 až 8 let	4 až 10 let	7 až 12 let
Daňový podvod	–	1 až 5 let	4 až 10 let	7 až 12 let
Nezaplacení daně a pojistného	–	až na 3 roky	1 až 5 let	3 až 8 let

Tab. 2 Doba odnětí svobody hrozí za daňové trestné činy dle dalších kritérií

	<b>Zkrácení daně a pojistného</b>	<b>Neodvedení daně a pojistného</b>	<b>Daňový podvod</b>	<b>Maření výkonu správy daní</b>
Pachatel odsouzen za tento trestný čin již v minulosti	3 až 8 let	–	4 až 10 let	–
porušení úřední uzávěry	3 až 8 let	–	–	–
Závažnější způsob konání	3 až 8 let	3 až 8 let	4 až 10 let	1 až 5 let
Člen nebezpečné skupiny	–	–	7 až 12 let	3 až 8 let
z osobního motivu	–	–	–	1 až 5 let
V předcházejících 12 měsících byl pachatel postihnut za obdobný čin	–	–	–	až 2 roky

Tab. 3 Porovnání limitů výše škody pro ČR a Slovensko

<b>Typ škody</b>	<b>Česká republika</b>	<b>Slovensko<sup>21</sup></b>
Větší škoda	50 tis. Kč	71,8 tis. Kč
Značná škoda	500 tis. Kč	718,2 tis. Kč
Škoda velkého rozsahu	5 mil. Kč	3,59 mil. Kč

Tab. 4 Doba odnětí svobody hrozící za trestné činy daňové a další sankce dle legislativy ČR

	<b>Škoda většího rozsahu</b>	<b>Škoda značného rozsahu</b>	<b>Škoda velkého rozsahu</b>
Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	6 měsíců až 3 léta, nebo zákaz činnosti	2 až 8 let <sup>22</sup>	5 až 10 let <sup>23</sup>
Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby	až 3 léta, nebo zákaz činnosti	1 až 5 let, nebo peněžitý trest	2 až 8 let
Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení	až 2 léta, nebo zákaz činnosti	1 až 4 léta, nebo peněžitý trest	

<sup>21</sup> Pro přepočítání byl použit kurz 27 Kč/EUR.

<sup>22</sup> Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán také v případě, kdy zkrátí daň, poplatek a podobnou povinnou platbu společně nejméně se dvěma osobami, nebo pokud poruší pro usnadnění takového činu úřední uzávěru.

<sup>23</sup> Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán také v případě, kdy zkrácením daně, poplatku a podobné povinné platby způsobí škodu značného rozsahu, pokud tento trestný čin spáchal ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech

## 5.2 Faktory ovlivňující daňové úniky

Jak uvádí Martinez (1995, s. 29–67) již samotný daňový mechanismus vytváří prostor pro daňové úniky. V minulosti byla daň stanovována z moci úřední, nyní je však výsledkem daňového přiznání a kontroly. Poplatník je tak motivován k tomu, aby zdanitelná plnění zatajoval. Správci daně jsou zároveň nuceni považovat daňové přiznání za správné a úplné, pokud se jim nepodaří shromáždit důkazy umožňující zpochybnit tvrzené skutečnosti.

Pro mechanismus daňového přiznání je velmi důležitý kvalitní kontrolní systém, aby se zabránilo případným daňovým únikům. Zde však většinou narážíme na nesoulad mezi rozsahem úkolů, nutných pro zajištění efektivního fungování kontrolního systému a omezenými, ať již finančními či personálními, prostředky státní správy.

Mechanismus stanovení DPH podněcuje k daňovým únikům o to víc, že v případě větší daně na vstupu než na výstupu je poplatníkovi dokonce vrácen nadměrný daňový odpočet.

Kromě samotných daňových mechanismů množství daňových úniků ovlivňují dle Širokého (2008, s. 251–253) také:

- **subjektivní postoj plátce daně**

Pro plátce daně je rozhodující pravděpodobnost, že bude jeho nelegální činnost odhalena, a výší trestu, který mu hrozí při odhalení. Tyto faktory poměruje s možným prospěchem získaným nelegálním krácením daně.

Důležitou roli hraje také vztah plátce k dodržování práva, míra jeho informovanosti, a především velikost pociťované daňové zátěže.

- **institucionální prostředí**

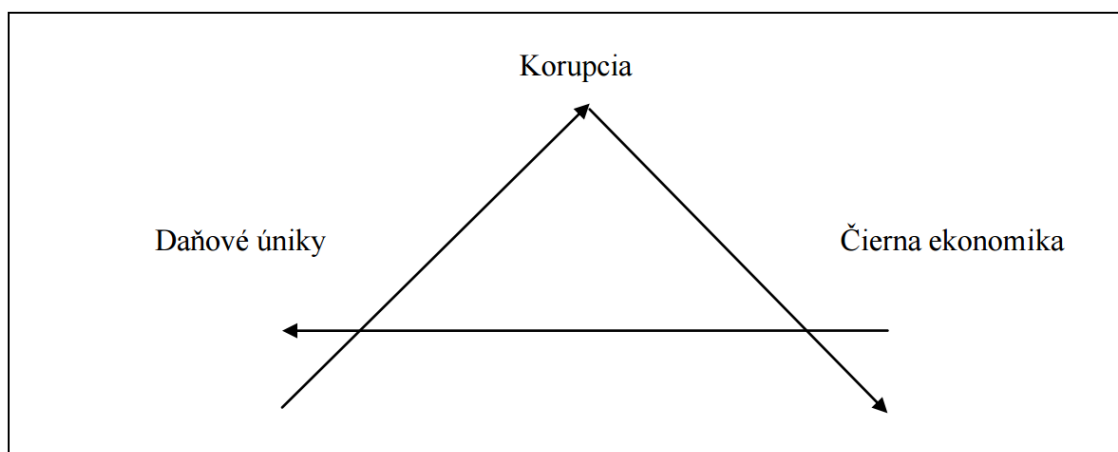
V případě institucionálního prostředí můžeme rozlišit tzv. *neformální institucionální prostředí*, které se formuje po dlouhé časové období a zahrnuje např. ustálené zvyky, tradice či morálku společnosti. Daňový subjekt je výrazně formován okolním prostředím. Pokud jsou daňové úniky v dané společnosti, tolerovány, či dokonce považovány za běžnou činnost, klesá ochota daňových poplatníků platit daň.

Dle Buráka (2013) musí lidé uvěřit ve smysluplnost daní, aby byly ochotni je platit, což je dlouhodobý proces, který je negativně ovlivňován neefektivní alokací vybraných daní ze strany státu, korupcí a šedou ekonomikou. A právě trojúhelník závislosti ve vztahu čím vyšší korupce, tím vyšší černá ekonomika a tím vyšší daňové úniky je vážnou limitou a rizikem každé daňové politiky.

Platnost tohoto trojúhelníku je patrná z porovnání studií a průzkumů, zabývajících se těmito veličinami. Slovensko je hodnoceno jako země s vysokou korupcí, v žebříčku indexu vnímání korupce, vydávaného společností Transparency international, se v roce 2012 umístilo na 62. místě ze 176 hodnocených zemí. Během následujících let docházelo ke zlepšení a v roce 2015 se

Slovensko umístilo na 50. místě v tomto žebříčku. Souběžně s poklesem korupce docházelo i k poklesu šedé ekonomiky, která dle studie Friedricha Schneidera (2015) klesla mezi roky 2012 a 2014 z 15,5 % HDP na hodnotu 14,6 % HDP.<sup>24</sup>

Kromě neformálního institucionálního prostředí ovlivňuje daňové úniky tzv. formální institucionální systém, který vychází z legislativní úpravy daňového systému. S růstem regulace a státních zásahů do ekonomiky je právě formální institucionální systém hlavní příčinou daňových úniků, a pokud je daňový systém nestabilní, nepředvídatelný a provázanost jednotlivých zákonů nedostačující, vytváří se příznivé podmínky pro jejich vznik.



Obr. 6 Trojúhelník závislosti korupce, černé ekonomiky a daňových úniků  
Zdroj: Burák (2013), Daňová politika – vybrané problémy

K rozšíření hospodářské kriminality na Slovensku i v České republice přispěl přechod z centrálně plánované ekonomiky na ekonomiku tržní v 90. letech 20. století. Mezi hlavní selhání tohoto procesu, Častorál (2007) řadí:

- koncepci společenského řízení, kladoucí důraz na neregulovaný trh a rychlou privatizaci rozsáhlého státního majetku s nedostatečnou kontrolou tohoto procesu a ignorací boje proti nelegálním postupům při privatizaci;
- propojování politické moci s ekonomickou mocí;
- ekonomické změny, které probíhaly bez potřebného kapitálu nebo s kapitálem získaným za neprůhledných okolností;
- nízkou úroveň řídicí práce ve státní správě, absence kontroly a jasných pravidel;

<sup>24</sup> V roce 2015 měla dle uvedených prognóz hodnota šedé ekonomiky na Slovensku poklesnout na 14,1 % HDP.

- zaostávání právního systému za ekonomickou realitou a nedůsledné uplatňování existujících právních norem;
- zrušení všech stupňů prokuratury a jejich nahrazení organizací státních zastupitelství, která neměla dostatečné zkušenosti pro výkon své činnosti.

Na druhou stranu ani přísně regulovaná ekonomika nezamezí daňovým únikům, ba naopak. Podle Válkové a kol. (2012, s. 423) čím vyšší je státní regulace ekonomiky, tedy i počet zákazů a omezení, tím častější je jejich porušování. Při překročení určité míry státní regulace, tak dochází již k ekonomicky kontraproduktivním jevům. Hospodářská a politická integraci v rámci EU, tak kromě výhod, které přináší, zvyšuje i nebezpečí daňových trestných činů a otevírá prostor pro nové typy daňových úniků, kterým musí státy čelit.

Mezi další faktory zvyšující riziko daňových úniků řadíme:

- **existenci více sazeb;**
- **výši sazeb;**
- **výjimky z daňového systému;**
- **stanovené limity pro registraci k DPH**

Stanovením limitů pro registraci k DPH, stát sice přichází o část daňových příjmů, ty jsou však v případě vhodně nastaveného systému vykompenzovány úsporou nákladů na správu daně, jak u státních orgánů, tak u plátce DPH. Neplátcí DPH sice nemusí do svých cen zahrnovat daň, na druhou stranu nemají nárok na odpočet daně na vstupu. To že daň není povinná pro všechny subjekty, otevírá prostor pro daňové úniky formou vyhýbání se registraci.

- **načasování plateb a odpočtů**

Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost přiznat daň, a ve většině případů je nezávislý na tom, zda již byla daň na výstupu odvedena. Takovýmto daňovým únikům lze zabránit mechanismem přenesené daňové povinnosti.

### 5.3 Typy daňových úniků u DPH

Následující kapitola bude věnována popisu jednotlivých typů daňových úniků a podvodů se zaměřením na všeobecné nepřímé daně. Keen a Smith (2007) specifikují následující typy daňových úniků:

- **podhodnocení velikosti prodeje**

Daňový únik je založen na tom, že plátce daně nepřizná všechny poskytnuté zdanitelné plnění a v daňovém přiznání vykáže nižší základ daně a následně i nižší daňovou povinnost.

Daňový doklad na takovéto plnění buď není vůbec vystaven, případně je uvedena částka nižší. Tato forma daňového úniku je částečně omezena samotným mechanismem DPH, protože pokud je příjemcem plnění jiný plátce DPH,



nemohl by si následně uplatnit daňový odpočet. Avšak pro neplátce daně může být takovýto obchod výhodnější, protože zaplatí cenu bez daně. V některých státech, jako je např. Chorvatsko, nebo Itálie, je proto zákonem stanovená povinnost, aby si zákazník daňový doklad vyžádal, jinak může být pokutován.

Druhou možností je pouze nezahrnutí daňového dokladu do přiznání. Prostor pro takovéto jednání se snižuje se schopností daňové správy odhalit takovéto příjmy. Jedním z nástrojů, pro zvýšení možnosti odhalit takovéto úniky je kontrolní hlášení.

Podhodnocení velikosti prodejů je typické pro osobní služby, jako je např. kadeřnictví či kosmetika, u řemeslných prací pro soukromé osoby či v restauracích.

- **nezaregistrování k dani;**
- **špatná klasifikace zboží či služeb v rámci jednotlivých daňových sazeb;**
- **nezdanění vlastních dodávek a vlastní spotřeby;**
- **neodvedení vybrané daně;**
- **nezaplacení daně v případě importu zboží.**

S výše uvedenými typy daňových úniků a podvodů se můžeme setkat jak u DPH, tak i v případě obrátových daní. Následující výčet udává typy daňových podvodů a úniků, charakteristických pouze pro DPH:

- **falešná či neoprávněná žádost o odpočet na dani či o vrácení daně**  
Tento typ daňového úniku zneužívá samotný mechanismus DPH. Plátce daně záměrně navyšuje přijatá zdanitelná plnění, aby minimalizoval svoji daňovou povinnost, nebo dokonce získal neoprávněný nadměrný odpočet. Většinou jsou využívány fiktivní faktury od účelově založených firem.
- **odpočet DPH na vstupech, na které odpočet uplatněn být nemůže;**
- **falešní obchodníci založení pouze za účelem vystavení fiktivních faktur.**

### 5.3.1 Řetězové a karuselové podvody

Řetězové a karuselové podvody<sup>25</sup> tvoří významnou část úniků na DPH, jsou spojeny se samotným mechanismem fungování DPH a jejich podstatou je řetězovité obchodování zboží, přičemž jeden ze zapojených subjektů nepřizná ani neodvede daň a přestane existovat nebo se stane nekontaktní. Základní schéma řetězového podvodu s chybějícím obchodníkem, společnost B<sup>26</sup>, je znázorněno na Obr. 7.

V případě, kdy se správci daně nepodaří prokázat účast společnosti C na daňovém podvodu, musí uznat její nárok na nadměrný odpočet a přichází tak

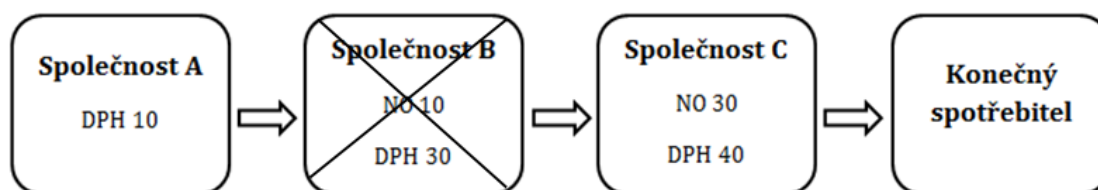
---

<sup>25</sup> Tyto podvody se označují také jako kolotočové či kruhové podvody, podvody chybějícího obchodníka, „Missing Trader Frauds“, „Missing Trader Intra – Community Frauds“.

<sup>26</sup> Chybějící obchodníci jsou označováni také jako bílí koně.

o daňový příjem. Z Obr. 7 vyplývá, že pokud by všechny transakce proběhly dle zákona, získal by stát daňový příjem ve výši 40 jednotek. Když však společnost B z řetězce zmizí, stát získá pouze 20 jednotek. V praxi často dochází i k tomu, že společnost B uměle navýší cenu a neodvedená DPH a daňový únik je o to vyšší.

Celá situace se ještě více komplikuje, když jednotlivé společnosti sídlí v různých státech EU. Jak uvádí Ainsworth (2006, str. 445) zrušením hraničních kontrol zanikl mechanismus pro ověření nároku na osvobození od daně při exportu a uložení povinnosti odvést daň v případě importu. Po vstupu ČR do EU tak správci daně musí čelit novým typům daňových úniků a podvodů, které zneužívají existence vnitřního trhu a osvobození od daně v případě intrakomunitárních do dávek zboží.



Obr. 7 Schéma řetězového obchodu

Jedním z hlavních důvodů, proč je těžké těmto řetězovým podvodům zabránit je skutečnost, že do řetězce je zapojeno mnoho společností, přičemž většina z nich jsou často nic netušící plátcí, obchodující v dobré víře. Řetězec tak může být různě dlouhý a vést přes několik členských států, přičemž podvodník<sup>27</sup> se může nacházet někde uprostřed. Délku řetězce ovlivňuje také velikost podvodů a jejich organizovanost.

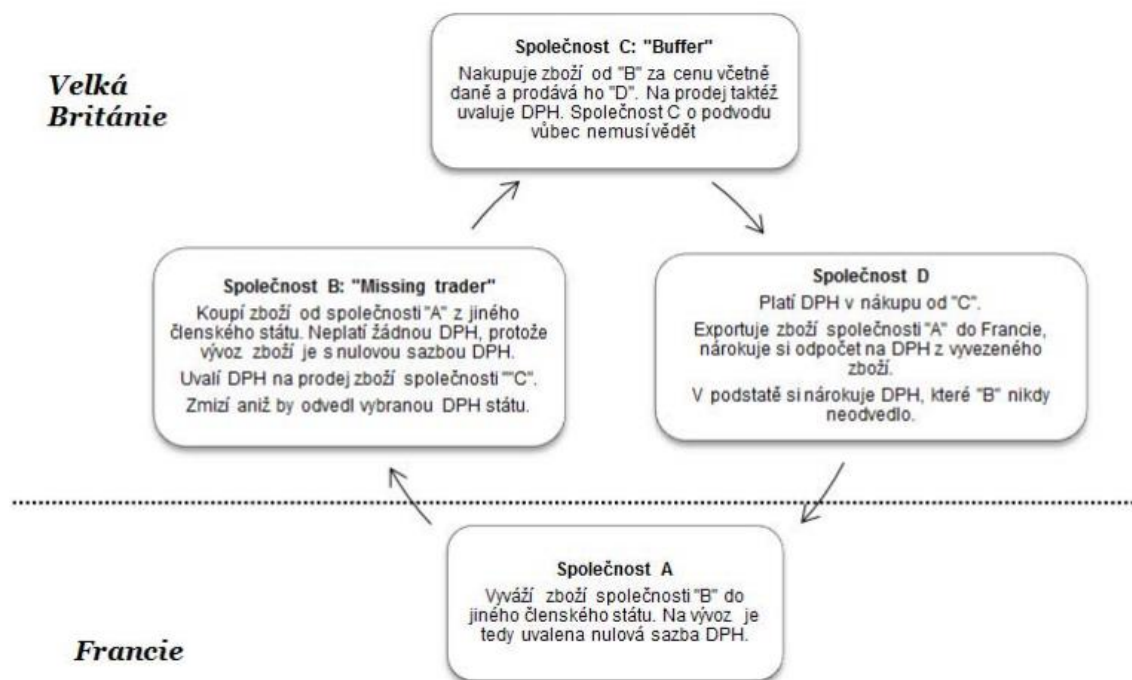
Někdy se z řetězce stává kolotoč, tzv. kolotočové či karuselové podvody, kdy dané zboží pak obíhá mezi státy a jednotlivými společnostmi stále dokola a opakovaně se stává předmětem daňových podvodů. Schéma přeshraničního karuselového podvodu je znázorněno a popsáno na Obr. 8. V praxi se do samotného karuselového podvodu zapojuje mnohem více společností<sup>28</sup>, někdy desítky až stovky, které vytváří spletité obchodní vztahy a rozkrytí celého řetězce pak může trvat i několik let. Jak ilustruje Obr. 8 vůči členskému státu, ve kterém je usazena společnost A jsou všechny transakce daňově neutrální, o daňové výnosy přichází pouze země, ve které sídlí společnost typu B.

Rusev a Dzhekova (2015, s. 67) uvádí, že do složitějších karuselových podvodů mohou být zapojeny přepravní společnosti, jež mají simulovat pohyb zboží, ke kterému ani nemusí fyzicky docházet, dále provozovatelé daňových skladů či poskytovatelé právních a účetních služeb.

<sup>27</sup> V jednom řetězci se může vyskytovat i více podvodníků, tj. chybějících obchodníků.

<sup>28</sup> Především jde o společnosti typu C tzv. buffer.

Vzhledem k snadné proveditelnosti a možnosti je neustále opakovat patří dle Heina (2015) karuselové podvody mezi velmi nebezpečný typ hospodářské kriminality. Zpravidla se zaměřují na trvanlivé a lehce přemístitelné výrobky vysoké kvality, konkrétně např. mobilní telefony, počítačové čipy, vzácné kovy, pohonné hmoty, emisní povolenky, atd. V praxi již byly zaznamenány i případy, kdy zboží fakticky neexistovalo a veškeré transakce probíhaly pouze na úrovni fiktivní dokumentace.



Obr. 8 Schéma karuselového podvodu

Zdroj: Kretešová a Rezek (2013), Daňové nedoplatky a daňové úniky

Semerád a kol. (2013), uvádí, že pro karuselové podvody se využívají zejména komodity, které splňují následující charakteristiky:

- rychlá obrátkovost, tj. předmět zdanitelného plnění je snadno a rychle prodejní;
- obtížná identifikovatelnost, tj. předmět zdanitelného plnění nelze jednoduše rozlišit od jiného kusu, litru, atd.;
- snadná přemístitelnost;
- nízká hodnota;
- předmět zdanitelného plnění není v režimu přenesené daňové povinnosti.

Největším rizikem těchto podvodů je dle Ainswortha (2006, s. 445) to, že zmizelá společnost se nachází právě na rozhraní mezi jednotlivými členskými státy. Karuselové podvody využívají nedostatečné kontroly výběru daně, jejíž správa je rozděl-

lena mezi více členských zemí. Pro jejich odhalení je velmi důležitá spolupráce správců daně jednotlivých členských států a především včasná výměna informací o jednotlivých intrakomunitárních obchodech. Právě kvůli tomu bylo vydáno **Nařízení Rady EU č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti DPH**, stanovující pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit a uplatňovat DPH, to především u intrakomunitárních plnění. A dále pak usnadňují boj proti podvodům u DPH.

Evropský účetní dvůr (2016) specifikuje následující nástroje pro usnadnění výměny informací:

1. Specifické daňové identifikační číslo (DIČ);
2. Souhrnné hlášení

V souhrnném hlášení informují daňové subjekty správce daně o zdanitelných plněních se subjekty z jiných členských států. Souhrnné hlášení se vypracovává za každý měsíc a zaznamenává celkovou hodnotu zboží dodaného jednotlivým pořizovatelům v jiných členských státech. Pořizovatelé jsou uvedeni podle daňových identifikačních čísel. V případě kdy plátce podává daňové přiznání k DPH čtvrtletně a poskytuje pouze služby s místem plnění v jiném členském státě<sup>29</sup>, souhrnné hlášení doručí společně s daňovým přiznáním.

3. Datový systém VIES

Datový systém EU VIES složí jednak k ověření správnosti údajů o registraci subjektu k DPH a navíc daňovým správám jednotlivých členských zemí umožňuje výměnu informací o intrakomunitárním dodání zboží a poskytnutí služeb.<sup>30</sup>

4. Kontrolní statistický systém Intrastat

Složí k monitorování pohybu zboží v intrakomunitárním obchodě. Podstatou je povinné vyplňování statistických měsíčních hlášení zachycujících pohyb zboží, příjem a odeslání intrakomunitárních plnění.<sup>31</sup>

Principy Intrastatu, ošetřeny nařízením Komise č. 96/2010 ze dne 4. února 2010, jsou následující:

- 4.1. Odběratel i dodavatel zboží podávají hlášení nezávisle na sobě, každý z nich nese samostatně odpovědnost za správné vyplnění Intrastatu.

---

<sup>29</sup> S výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen priznat daň příjemce služby.

<sup>30</sup> Tyto údaje jsou získávány ze souhrnných hlášení k dani z přidané hodnoty.

<sup>31</sup> Na Slovensku má povinnost vykazovat data pro Intrastat osoba registrovaná k DPH, pokud za kalendářní rok odešle zboží v hodnotě přesahující 400 000 Eur, nebo přijme zboží v hodnotě více než 200 000 Eur. V ČR se povinnost vykazovat data pro Intrastat týká osob registrovaných k DPH, pokud za kalendářní rok odeslaly nebo přijaly zboží v hodnotě přesahující 8 mil. Kč. Limit 8 mil. Kč se počítá zvlášť za odeslané a přijaté zboží.

- 4.2. Ve všech členských zemích se vyazuje v hlášení stejná struktura dat.
- 4.3. Nerozlišují se jednotlivé zásilky chronologicky, ale jen druhově.
- 4.4. Hlášení nevychází z okamžiku fakturace, ale z okamžiku skutečného příjmu, resp. odeslání komodity.
- 4.5. Hlášení se týká pouze zboží, nikoliv služeb.
5. Výměna informací na žádost a výměna informací bez předchozí žádosti na základě standardních formulářů schválených stálým výborem pro správní spolupráci.
6. Mnohostranné kontroly prováděné současně ve dvou nebo více členských státech a přítomnost daňových úředníků v jiných členských státech, díky které mohou získat přístup k dokumentaci v těchto státech nebo se podílet na probíhajících šetřeních.
7. Eurofisc

Eurofisc je decentralizovaná síť pro rychlou výměnu cílených informací o podezřelých obchodnících a dalších podobných záležitostech mezi členskými státy EU, jejímž cílem je podpořit a usnadnit mnohostrannou spolupráci při boji proti podvodům v oblasti DPH.

Efektivní mezinárodní spolupráci a výměnu informací je nutno zajistit, i proto, že podvody na DPH jsou často spojeny s organizovaným zločinem. Dle Evropského účetního dvora (2016, str. 9) je ročně 40–60 mld. EUR ztrát členských států na DPH způsobeno právě organizovanými zločineckými skupinami, přičemž za 80 % karuselových podvodů stojí 2 % těchto skupin. Členy těchto skupin jsou často i osoby s odbornou znalostí obchodního, trestního, právního i daňového prostředí, které disponují poznatky o systému daňových podvodů a vědí, jak zákony obejít.

#### 5.4 Charakteristika daňových úniků a podvodů v oblasti DPH na Slovensku

Koncepce boje proti daňovým podvodům na DPH, která byla schválena vládou Slovenské republiky 4. 5. 2011, podrobně identifikovala možnosti, formy a způsoby daňových podvodů na Slovensku. Podle ministra financí Mikloše (2011) lze na základě informací poskytnutých daňovou správou zařadit mezi v praxi nejpoužívanější typy daňových podvodů a úniků, následující:

- **Podvody a úniky při přeshraničních transakcích**

Do této skupiny daňových podvodů a úniků řadíme *karuselové podvody, které představují největší objem daňových podvodů a úniků na Slovensku, dále například fiktivní intrakomunitární dodání zboží<sup>32</sup>, daňové podvody při dovozu*

---

<sup>32</sup> Kdy je vykázáno dodání zboží do jiného členského státu EU, ale ve skutečnosti je zboží prodáno na území Slovenska bez daně.

zboží ze třetích zemí, které mělo být dodáno do jiného členského státu EU, nelegální dovoz zboží, nepřiznání DPH při přijetí služby od zahraniční osoby, atd.

- **Podvody a úniky související s fakturací a vedením účetnictví**

Mezi tyto podvody patří např. nevystavení faktury, nepoužívání elektronických registračních pokladen, dále jen „ERP“, faktury vystavené společnostmi, které byly založeny na virtuálních adresách výlučně za účelem fakturace, nezaúčtování faktury, ...

- **Vyhýbání se registraci a placení DPH**

- **Ostatní podvody a úniky**

Kromě výše uvedených forem daňových podvodů a úniků můžeme najít i mnoho dalších, které nespádají do žádné z výše popsanych oblastí. Konkrétně příklady jsou úmyslné neodvedení priznané daně, podvody u zálohových plateb, podhodnocení či nadhodnocení ceny, nelegální výroba a distribuce, ...

V rámci tohoto dokumentu byla dále identifikována slabá místa současného systému na Slovensku, na jejichž eliminaci bylo potřeba se zaměřit. Následující výčet představuje nejdůležitější z identifikovaných problémů, jejichž řešením se následně zabývat APBP:

- Daňový úřad by měl ověřit skutečnosti uváděné v žádosti k registraci DPH a tyto informace dále zaslat odboru analýzy rizik pro další vyhodnocení. Což se dle ministra financí Mikloše (2011) většinou nedělo s ohledem na fakt, že byla stanovena krátká 30 denní lhůta pro vyřízení žádosti.
- Možnost existence velkého množství společností s ručením omezeným ve vlastnictví pouze jednoho společníka a společností s ručením omezeným sídlících na tzv. virtuálních adresách, které jsou zakládány pouze za účelem fiktivní fakturace zboží a služeb.
- Výmaz společnosti, nebo jediného jednatele z obchodního rejstříku, případně převod obchodního podílu na tzv. bílého koně, během výkonu daňové kontroly DPH vede k tomu, že daňový úřad nemá s kým komunikovat, v důsledku toho správce daně musí obchodnímu partnerovi takovéto společnosti vyplatit nadměrný odpočet daně.
- Neexistuje zákonná povinnost provádět v rámci obchodního styku platby nad určitou hranici pouze v bezhotovostní podobě, což vede k únikům DPH u zálohových plateb.
- Daňový úřad nedisponuje v dostatečném předstihu potřebnými údaji pro zabezpečení urychlené reakce. V rámci intrakomunitárních obchodů získá správce daně potřebné informace ze Souhrnného hlášení k dani z přidané hodnoty, ovšem v rámci tuzemských plnění se předmětné výkazy nepoužívají a potřebné informace je možno získat pouze během daňové kontroly u příslušných subjektů.

- Prokázání práva na odpočet daně je podmíněno pouze existencí faktury, její zaúčtování či zaplacení daně již nelze na základě legislativy EU požadovat.
- Neexistence speciálních útvarů, složených z odborníků daňové správy, státního zastupitelství a policie pro odhalování daňové trestné činnosti.
- Neexistence seznamu osob, které se v minulosti podíleli na daňovém podvodu či úniku, případně jsou z takového jednání podezřelí.
- Neprojojenost registrů daňové správy s dalšími veřejnými registry.

Způsob výběru subjektů pro kontrolu DPH a softwarové vybavení využívané k podpoře této činnosti není dostatečně efektivní pro kvalitní analýzu rizik a předcházení daňovým únikům.

## 6 Akční plán boje proti daňovým podvodům

Slovenský Akční plán boje proti daňovým podvodům, dále jen APBP, na roky 2012 až 2016, obsahoval podrobný harmonogram kroků pro přijetí účinných opatření proti daňovým podvodům a únikům. Realizace opatření byla v kompetenci třech resortů, konkrétně Ministerstva Financí SR, Ministerstva vnitra SR a Ministerstva spravedlnosti SR. Implementace opatření byla rozdělena do třech etap, s ohledem na nutnost analýzy daných problémů a časových možností. Podrobný seznam všech navržených opatření s přehledem plánovaných termínů uvedení do praxe a jejich skutečného plnění je obsažen v Tab. 15 v části Tabulkové přílohy.

Dle APBP měla být v rámci první etapy do slovenské legislativy implementována opatření a nástroje, jež mohly být zavedeny okamžitě, a nevyžadovaly již další podrobnější zkoumání, případně byly detailně analyzovány již v minulosti. Většina opatření z první etapy byla realizována zákonem č. 246/2012 Z. z., kterým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.

V rámci druhé etapy měla být implementována opatření, která bylo potřeba detailně diskutovat s experty příslušných resortů a oblastí, anebo jejichž účinné zavedení do praxe vyžadovalo delší časový horizont. Účinnosti tato opatření měla dle plánu nabýt nejpozději k 1. 10. 2013.

Během poslední etapy měla být do praxe zavedena opatření, spojená s IT podporou a ta, která vzhledem ke svému charakteru vyžadovala delší časový horizont pro realizaci. Opatření poslední etapy měla nabýt účinnosti nejpozději k 1. 10. 2014.

V následujících podkapitolách budou podrobněji rozebrána některá opatření APBP včetně aplikačních problémů na Slovensku a zhodnocena jejich účinnost.

### 6.1 Zabezpečení daně

Zabezpečení daně se vztahuje na osoby žádající o registraci DPH. Ty jsou od roku 2014 povinni složit na 12 měsíců tzv. **zabezpečení daně**, a to buď převodem na bankovní účet daňového úřadu, nebo bankovní zárukou, poskytnutou bankou bez výhrady. Výše zabezpečení může být 1 000 až 500 000 EUR, což v přepočtu představuje částku 27 tis. – 13 500 tis. Kč. Konkrétní částka je určena daňovým úřadem s přihlédnutím na riziko vzniku nedoplatku na DPH.

Zabezpečení pak musí být žadatelem uhrazeno do 20 dnů od doručení rozhodnutí o složení zabezpečení na DPH. Nezaplacené zabezpečení při povinné registraci je následně předmětem vymáhání. Do roku 2016 v případě dobrovolné registrace k DPH bylo nezaplacení zabezpečení důvodem pro zamítnutí žádosti o registraci, avšak toto ustanovení bylo zrušeno zákonem č. 268/2015 Z. z., kterým se mění a doplňuje zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty ve znění pozdějších předpisů.

Povinnost složit zabezpečení daně při registraci k DPH byla uložena pouze potenciálně rizikovým žadatelům, kterým byla zároveň prodloužena doba vyřízení



registrace daňovým úřadem na 60 dní. Konkrétně byla povinnost skládat zabezpečení daně uložena těmto zdanitelným osobám:

- Fyzickým osobám, které jsou či byly jednatelem nebo společníkem právnické osoby která má nebo měla ke dni zániku nedoplatky na dani 1 000 EUR a více, které vznikly v období, kdy byl žadatel jednatelem či společníkem právnické osoby a tyto nedoplatky nebyly k datu podání žádosti o registraci DPH doplacený.
- Fyzickým osobám, které jsou či byly jednatelem nebo společníkem právnické osoby, které byla za dobu účasti žadatele ve společnosti daňovým úřadem zrušena registrace k DPH, protože pro ni nebyly důvody.
- Právnickým osobám, jejichž jednatelem či společníkem je fyzická osoba, která má ke dni podání žádosti nedoplatky na DPH 1 000 EUR a více, nebo jí byla zrušena registrace k DPH, protože pro ni nebyly důvody.
- Právnickým osobám, jejichž jednatelem nebo společníkem je fyzická nebo právnická osoba, která je nebo byla jednatelem či společníkem právnické osoby, která má nebo měla ke dni zániku nedoplatky na dani 1 000 EUR a více, které vznikly v období, kdy byl žadatel jednatelem či společníkem právnické osoby a tyto nedoplatky nebyly k datu podání žádosti o registraci DPH doplacený.

Zdanitelným osobám, které v době podání žádosti o registraci k DPH neuskutečňují dodání zboží či služeb, ale vykonávají pouze přípravnou činnost k podnikání.<sup>33</sup>

Samotný zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, ve znění pozdějších předpisů nevymezuje, jakým způsobem probíhá proces testování a jaké kritéria se využívají pro určení rizikovosti daňového subjektu. Jak uvádí Ministerstvo financí SR (2015) vyloučení subjektivního hodnocení je zabezpečeno analytickým softwarovým nástrojem tzv. datamining, který stanovuje jak stupeň rizikovosti daňového subjektu, tak i výšku zabezpečení.

Identifikací posuzovaných kritérií se zabýval Benko (2015), který uvádí, že při určení výšky zabezpečení se zohledňují např. následující kritéria:

- typ žádosti o registraci – povinná či dobrovolná;
- na daňový subjekt nebo propojený daňový subjekt byl v minulosti vyhlášen konkurz či likvidace;
- daňový subjekt či propojený daňový subjekt má nález z kontroly nebo mu byla stanovena daň podle pomůcek;
- daňový subjekt či propojený daňový subjekt nepodává daňové přiznání nebo účetní výkazy, případně v nich uvádí nepravdivé informace;
- daňovému subjektu či propojenému daňovému subjektu byla již v minulosti zaslána výzva k podání daňového přiznání;

---

<sup>33</sup> Od 1. 1. 2016 byla těmto zdanitelným osobám zrušena povinnost skládat zabezpečení daně.

- vůči daňovému subjektu nebo propojenému daňovému subjektu bylo zahájeno exekuční řízení;
- jednání statutárního zástupce, společníka v propojených daňových subjektech, kde v minulosti vznikl vysoký nedoplatek DPH a společnost byla následně převedena pouze na jednu osobu.

V případech, že po zaregistrování vznikne plátcí nedoplatek na DPH, je tento nedoplatek uhrazen na základě rozhodnutí z poskytnutého zabezpečení. Pokud zabezpečení nebylo použito k úhradě nedoplatků na DPH do 12 měsíců od jeho složení, vrátí se po uplynutí této doby daňovému subjektu do 30 dnů. Tab. 5 ukazuje, kolik bylo na Slovensku vybráno na zabezpečení daně a jaká část z těchto prostředků byla použita na uhrazení nedoplatků na DPH. Z uvedených dat je patrné, že během prvního roku účinnosti tohoto opatření, bylo 10 % složených prostředků použito na úhradu nedoplatků DPH, avšak již v následujícím roce je patrný výrazný pokles na 3,6 %. *Během let 2012–2014 bylo využito k úhradě nedoplatků DPH 11,14 mil. Kč, což představuje 2,3 % složeného zabezpečení.*

Tab. 5 Vybrané zabezpečení na DPH v tis. Kč

Období	Složené zabezpečení	Použité zabezpečení	Vrácené zabezpečení
2012	23 179,50	–	–
2013	239 317,90	2 396,12	17 386,41
2014	218 362,37	8 745,92	237 571,52
<b>Celkem</b>	<b>480 859,77</b>	<b>11 142,04</b>	<b>254 957,93</b>

Zdroj: Benko (2015)

V Tab. 6 je uveden přehled kolika subjektům žádajícím o registraci k DPH byla v letech 2012 až 2014 uložena povinnost složit zabezpečení daně a kolik z uložených zabezpečení bylo skutečně zaplacené. Za rok 2012 byla povinnost složit zabezpečení DPH uložena zhruba čtvrtině žadatelů, v následujících dvou letech byl zaznamenán pokles uložených zabezpečení z 26 % na 23 % v roce 2013 a 22 % za rok 2014. *Téměř čtvrtina z celkového počtu 29 773 žadatelů o registraci byla tedy daňovými úřady vyhodnocena jako potenciálně rizikový.*

Z uvedených údajů zároveň vyplývá, že poměr skutečně zaplaceného a uloženého zabezpečení postupně narůstal. V roce 2012 bylo zaplacené jen 41,5 % z uložených zabezpečení, avšak v roce 2014 to bylo již celých 84 %. Z těchto údajů vyvozují, že povinnost složit zabezpečení vedla k poklesu počtu žadatelů, kteří chtěli jen zneužít systém DPH a v následujících letech proto stoupalo procento uhrazeného zabezpečení daně.

Cílem zabezpečení bylo dle Finančního ředitelství Slovenské republiky (2014) nejen zabránit případnému zneužití systému DPH jako takového, ale i zneužívání neoprávněné dobrovolné registraci k DPH. Z Tab. 6 ovšem vyplývá že mezi roky 2012 a 2013 došlo naopak ke zvýšení podílu dobrovolných žádostí o registraci na DPH o 2 p. b. z 64,32 % na 66,77 %. V roce 2014, to je druhý rok účinnosti opatření,

byl již zaznamenán pokles dobrovolných žádostí o registraci z hodnoty 66,77 % v roce 2013 na hodnotu 55,96 %.

Tab. 6 Počty žádostí o registraci k DPH, uložených a zaplacených zabezpečení DPH

Období	Žádosti o registraci k DPH	Dobrovolné žádosti	Rozhodnutí o uložení zabezpečení DPH	Zaplacené zabezpečení DPH
2012	2 881	1 853	775	322
2013	14 798	9 881	3 391	2 582
2014	12 054	6 746	2 650	2 237

Zdroj: Benko (2015)

Výše popsané opatření má za následek zvýšení nákladů pro daňové subjekty, jež chtějí pouze zneužít systém DPH, což potenciálně může vést k odrazení od takového jednání. Zároveň poskytuje daňovým úřadům delší čas na prověření skutečností, obsažených v žádosti potenciálně rizikových žadatelů, u kterých byla již v minulosti klasická lhůta 21 dnů<sup>34</sup> nedostačující.

## 6.2 Ručení za DPH

Plátce daně, kterému bylo nebo má být na území Slovenska dodáno zboží nebo služba ručí za daň z předcházejícího stupně zpracování, která je uvedena na vystavené faktuře, v případě, kdy dodavatel daň neuhradil nebo se stal neschopným daň uhradit.

*Ručení je podmíněno tím, že příjemce plnění v době vzniku daňové povinnosti věděl, nebo na základě dostatečných důvodů vědět měl či mohl, že daň nebo část daně ze zboží nebo služby nebude zaplacená.* Dostatečné důvody, podle kterých plátce měl či mohl vědět, že daň nebude zaplacená, jsou ze zákona vymezeny takto:

- Vyfakturovaná hodnota za poskytnuté plnění je bez ekonomického opodstatnění nepřiměřeně vysoká či nízká.
- Plátce pokračoval v uskutečňování zdanitelných plnění s plátcem, u kterého nastaly důvody pro zrušení registrace ze strany daňového úřadu<sup>35</sup>, i po dni zveřejnění dodavatele v seznamu takovýchto osob, který je veden na portálu Finanční správy Slovenské republiky.

<sup>34</sup> Než nabyla účinnosti novela zákona č. 218/2014 Z. z. ze dne 5. 8. 2014 byla lhůta pro vyřízení registrace 30 dnů.

<sup>35</sup> Mezi důvody pro zrušení registrace patří neprovozování ekonomické činnosti, neaktivnosti či nemožnost zastížení plátce daně na adrese sídla, místa podnikání či provozovny.

- V době vzniku daňové povinnosti byl jeho statutárním orgánem, členem statutárního orgánu či společníkem statutární orgán, člen statutárního orgánu nebo společník plátce dodávající zboží anebo službu, jenž je předmětem ručení.

Zánikem dodavatele bez právního nástupce není dotknuta povinnost ručení příjemce zdanitelného plnění. V případě neuhrazení daně dodavatelem pak místně příslušný úřad dodavatele uloží ručiteli povinnost zaplatit DPH, která je splatná do osmi dnů od doručení rozhodnutí. V případech kdy by dodavatel následně předmětnou daň uhradil, vrátí daňový úřad zaplacenou daň zpět ručiteli.

Právě toto opatření způsobilo u veřejnosti nejvíce rozruchu. Odběratelé plátců, uvedených v seznamu tzv. rizikových osob, začali v obavě, že jsou ručiteli za celou daňovou povinnost takovýchto plátců, zdržovat DPH uplatněnou vůči nim těmito plátcí. To však vedlo k prohloubení problému na straně dodavatele, který pak neměl finanční prostředky na odvod DPH do státního rozpočtu.

Dne 9. 6. 2014 na 13. zasedání Komise na zabezpečení jednotného metodického výkladu za oblast DPH bylo k výše uvedenému problému přijato stanovisko, že současně platná legislativa nevyklučuje realizovat platbu DPH přímo odběratelem. *V případě zaplacení daně odběratelem na účet dodavatele ve lhůtě splatnosti, nevzniká dodavateli nedoplatek DPH a odběratel neručení za daň*, a to pokud je daň uhrazena ve výšce uvedené na faktuře a odběratel platbu řádně označí dle příslušné vyhlášky<sup>36</sup>.

Celkově bylo od zavedení daného opatření do konce roku 2014 vydáno **62 rozhodnutí** o ručení za daň v celkové výšce **34,94 mil. Kč**. (Ministerstvo Financí Slovenské republiky, 2015)

### 6.3 Zrušení registrace k DPH ze strany daňového úřadu

Jedním z opatření APBP bylo specifikování možností pro zrušení registrace k DPH ze strany daňového úřadu. Před novelizací zákona mohla být registrace k DPH zrušena ze strany daňového úřadu jen, v případech, kdy nebyly pro registraci důvody. Avšak zákon již nijak blíže nespecifikoval konkrétní situace. S účinností od 1. 10. 2012 může daňový úřad zrušit registraci k DPH v těchto případech:

- Plátce daně nevykonává nebo přestal vykonávat ekonomickou činnost.
- Plátce daně opakovaně během roku nepodal daňové přiznání či kontrolní výkaz, nezaplatil vlastní daňovou povinnost, opakovaně není k zastížení na adrese sídla, místa podnikání ani provozovny, případně opakovaně porušuje povinnosti při daňové kontrole.

Dle údajů Ministerstva financí SR (2015) do konce roku 2014 identifikovali daňové úřady celkem **11 977 plátců** DPH<sup>37</sup>, kterým byla zrušena registrace a tím odňata možnost páchat daňové delikty.

<sup>36</sup> Vyhláška MF SR č. 378/2011 Z. z. o spôsobe označovania platby dane

<sup>37</sup> Šlo o plátce, kteří si neplnili svoje povinnosti, byly nekontaktní a většinou plnili úlohu nastrčených osob.

Obr. 9 potvrzuje, že až do roku 2012 počet plátců DPH každoročně narůstal. V následujících dvou letech však došlo ke změně trendu a výraznému poklesu počtu plátců DPH, klesající trend pokračoval i v roce 2015, ale již v menší míře.

Plátcí, u kterých nastaly výše uvedené důvody pro zrušení registrace, jsou zapsáni do **seznamu rizikových subjektů**, který je od 1. 1. 2013 veden na portálu Finanční správy Slovenské republiky, a to dle zákona č. 563/2009 Z. z. o správě daní ve znění pozdějších předpisů.

Od 1. 1. 2014 mohou plátcí uvedení na seznamu rizikových subjektů zažádat o výmaz ze seznamu. Výmaz je proveden za předpokladu, že 6 po sobě jdoucích kalendářních měsíců<sup>38</sup> neporušil plátce žádnou z podmínek zakládající možnost zrušení registrace k DPH ze strany daňového úřadu. Ze seznamu rizikových subjektů může být plátce rovněž smazán v případě, kdy mu byla zrušena registrace k DPH. Finanční správa Slovenské republiky vede i seznam takto vymazaných záznamů.

Seznam rizikových subjektů byl poprvé zveřejněn dne 4. 2. 2013 a obsahoval přibližně 1 400 záznamů. Ke dni 12. 3. 2016, bylo na tomto seznamu uvedeno celkem 5 391 plátců a na seznam vymazaných plátců DPH obsahoval 11 210 záznamů. *Celkem bylo od zveřejnění těchto seznamů 16 601 plátců identifikováno jako rizikové subjekty a z vedených seznamů vyplývá, že někteří jedinci byli zapsáni i vícekrát.*

Cílem těchto seznamů bylo zpřísnění daňového dohledu nad rizikovými subjekty. *Z uvedených seznamů získávají daňové úřady především informace o daňové disciplíně jednotlivých subjektů, což umožňuje jednak lépe směřovat daňové kontroly, a zároveň vyhodnocovat rizikové žadatele při registraci k DPH, rozhodování o uložení zabezpečení daně, atd. Navíc daňové úřady mohou získat i dodatečné informace o tzv. virtuálních adresách. Z aktuálně dostupných seznamu vyplývá, že okolo 2 600 uvedených firem, mělo jako sídlo, nahlášenou adresu, na které byl zaznamenán častější výskyt rizikových plátců.<sup>39</sup>*

V české legislativě byly situace, ve kterých může správce daně zrušit plátci registraci k DPH, vymezeny v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, již v roce 2004 při jeho přijetí, a díky tomu se ČR nepotýkala na rozdíl od Slovenska s nejistotami v této oblasti.

V ČR je striktně stanoveno, že správce daně za určitých podmínek zruší plátci daně registraci k DPH. *Oproti tomu slovenský správce daně má ze zákona pouze možnost, nikoliv povinnost, zrušit registraci k DPH. V ČR je možno proti rozhodnutí o zrušení registrace plátce z moci úřední podat odvolání, které má odkladný účinek, naopak na Slovensku není odvolání proti takovému rozhodnutí přípustné.*

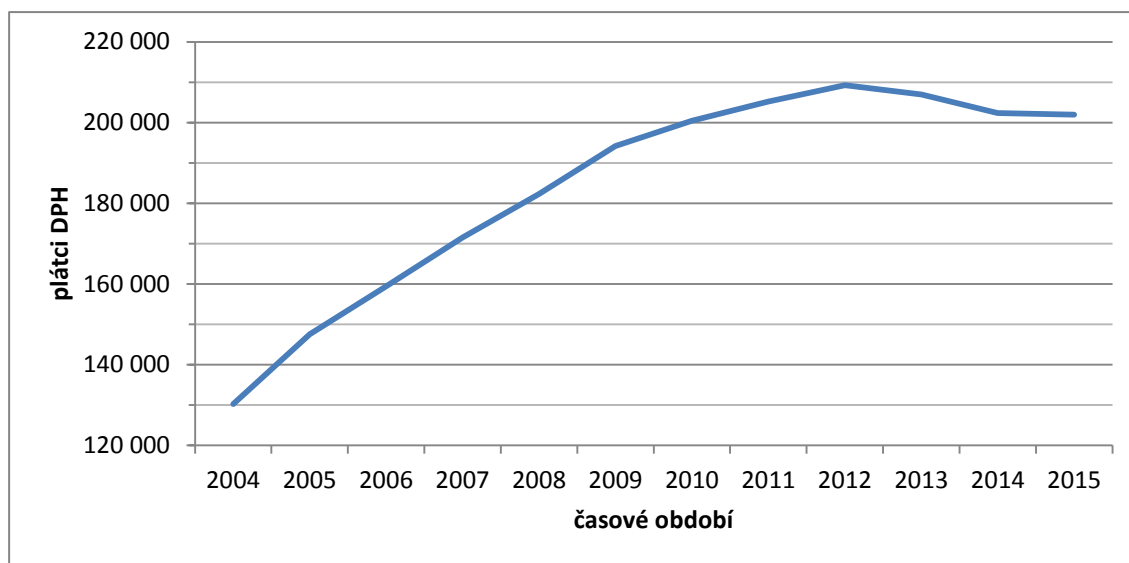
Konkrétně česká legislativa vymezuje, že správce daně zruší registraci k DPH, pokud plátce:

---

<sup>38</sup> Do konce roku 2014 byla lhůta 12 měsíců.

<sup>39</sup> Konkrétně byla na takovýchto adresách za sledované období zrušena registrace k DPH pěti a více rizikovým plátcům. Z toho 936 firem bylo nahlášeno na adrese, kde bylo evidováno více než 20 subjektů. Ze seznamu například vyplývá i to, že na jisté adrese v Bratislavě bylo evidováno celkem 73 rizikových plátců.

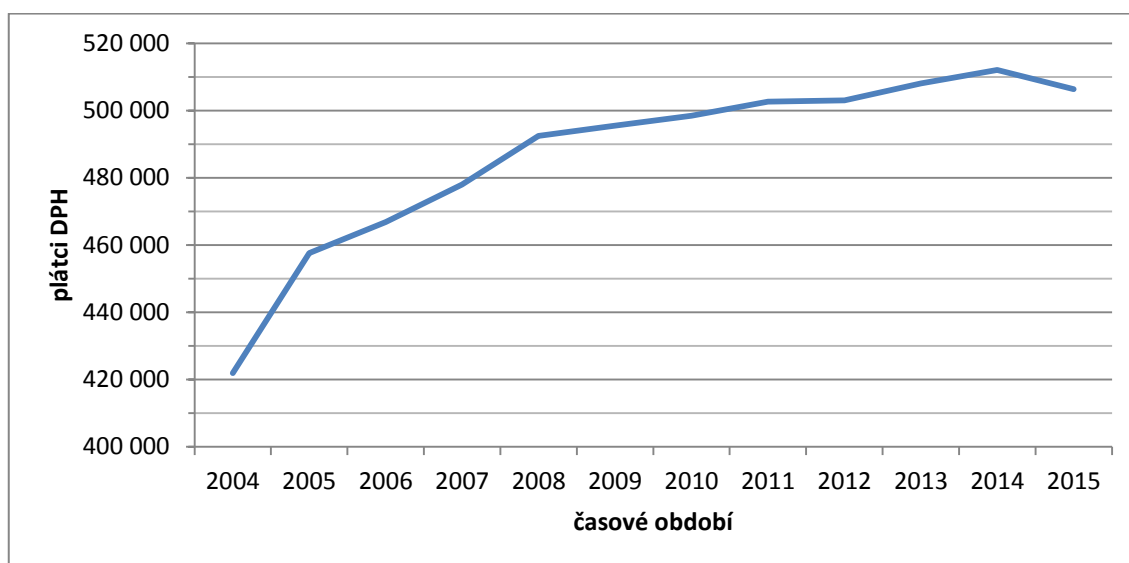
1. přestal uskutečňovat ekonomické činnosti;
2. neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců plnění v rámci ekonomické činnosti;
3. uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně;
4. závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně, a současně:
  - 4.1. jeho obrat nepřesáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců 1 mil. Kč;
  - 4.2. za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců neuskutečnil zdanitelné plnění, pokud se jedná o plátce, který nemá v tuzemsku sídlo;
  - 4.3. je skupinou<sup>40</sup>;
5. nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu a v bezprostředně předcházejícím kalendářním roce neuskutečnil v ČR zdanitelné plnění ani plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně.



Obr. 9 Vývoj počtu plátců DPH na Slovensku v letech 2004–2015

Zdroj: Finanční ředitelství slovenské republiky, Výroční správy o činnosti finanční správy za roky 2004–2015

<sup>40</sup> Skupina je definována v § 5a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.



Obr. 10 Vývoj počtu plátců DPH v ČR v letech 2004–2015

Zdroj: Finanční správa ČR, *Registr plátců DPH dle kódu důvodu registrace*

Z Obr. 10 je patrný vývoj počtu plátců DPH v ČR, který má rostoucí trend. K mírnému poklesu počtu plátců došlo mezi roky 2011 a 2012, ten částečně souvisí s institutem nespolehlivého plátce, kdy je správce daně povinen před označením subjektu za nespolehlivého plátce prověřit, zda plátců nemůže být zrušena registrace k DPH z moci úřední a případně ji zrušit.

Porovnáním Obr. 10s Obr. 9, které ilustrují vývoj počtu plátců DPH v ČR a na Slovensku, je patrné, že počet plátců v ČR je více než trojnásobný oproti Slovensku, kde navíc od roku 2012, počet plátců klesá. K tomu poklesu přispěly také opatření boje proti daňovým podvodům a únikům, konkrétně specifikace důvodů pro možnost zrušit registraci k DPH z moci úřední a zabezpečení daně při registraci k DPH.

Nevýhodou Českého daňového systému v porovnání se Slovenskem je neexistence veřejně dostupného seznamu plátců DPH, kterým byla zrušena registrace z moci úřední, jako je tomu na Slovensku. Z centrálního registru plátců je možné po zadání DIČ zjistit pouze to, zda je registrace k DPH stále platná či nikoliv. Důvody zrušení však uváděny nejsou.

Obdobou seznamu rizikových plátců vedeným na Slovensku je v ČR institut nespolehlivého plátce, jehož vymezení je však ve srovnání se slovenskou alternativou širší. Tento institut má dle Finanční správy (2014) zabránit neodvedení daně do systému, neoprávněnému čerpání nadměrného odpočtu a neopodstatněné optimalizaci vlastní daňové povinnosti u subjektů, kterým nelze zrušit registrace z moci úřední.

Na základě rozhodnutí správce daně je za nespolehlivého plátce označen plátců, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně. Přičemž za závažné porušení plnění povinnosti plátce se pro účely aplikace tohoto institutu považuje dle Informace Generálního finančního ředitelství (2013) situace kdy:

- DPH byla vyměřena či doměřena dle pomůcek a výsledná daňová povinnost činí nejméně 500 tis. Kč.
- Daň byla stanovena na základě pomůcek opakovaně, a to minimálně za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích.
- Po dobu nejméně 3 kalendářních měsíců po sobě jdoucích je evidován kumulativní nedoplatek na DPH ve výši 500 tis. Kč a více.
- Byl vydán zajišťovací příkaz na DPH, který nebyl ve lhůtě uhrazen.
- Neuznání plátcem uplatněného nároku na odpočet, který byl v důsledku porušení povinností snížen správcem daně minimálně o 500 tis. Kč, za předpokladu, že vyměřená či doměřená daň není zcela uhrazena.
- Plátce je nekontaktní, tzn., nereaguje na výzvy a nedokládá požadované informace či součinnosti.
- Plátce uvedl při registraci k DPH nepravdivé nebo neúplné informace, které jsou nezbytné pro řádnou správu daně. To jsou především případy, kdy plátce daně neopravil již neplatný, nebo uvedl nepravdivý údaj týkající se skutečného sídla.
- Plátce opakovaně, tedy minimálně dvakrát v období 12 měsíců, bez řádného odůvodnění nepodá povinná podání k DPH<sup>41</sup> ani na základě výzvy správce daně.

Při rozhodování o nespolehlivém plátcu daně zohledňuje správce daně také všechny jemu známé a doložené objektivní okolnosti hodné zvláštního zřetele.<sup>42</sup> Proti rozhodnutí je možné podat odvolání, které má odkladný účinek<sup>43</sup>.

Informace o tom, zda je plátce daně klasifikován, jako nespolehlivý je dostupná v rámci veřejného registru plátců DPH. Po uplynutí jednoho roku od nabytí právní moci rozhodnutí, o tom, že je plátce daně nespolehlivým, může plátce DPH požádat správce daně o rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem. V případě, že tento plátce po dobu minimálně jednoho roku neporušil závažným způsobem své povinnosti vztahující se k správě daně, správce daně pak rozhodne, že nespolehlivým plátcem již není. Na základě takového rozhodnutí je v registru plátců smazán údaj označující nespolehlivost.

Vzhledem k tomu, že v ČR není veden veřejný seznam takto smazaných nespolehlivých plátců, má veřejnost k dispozici pouze aktuálně zveřejněné údaje. Naopak na Slovensku je možno si z dostupných seznamů zjistit i historické informace o rizikovitosti jednotlivých plátců.

Z registru plátců DPH běžný uživatel nezjistí ani aktuální počet nespolehlivých plátců. Společnost Bisnode (2016), zabývající se poskytováním ekonomických in-

<sup>41</sup> Mezi povinná podání patří daňové přiznání nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely.

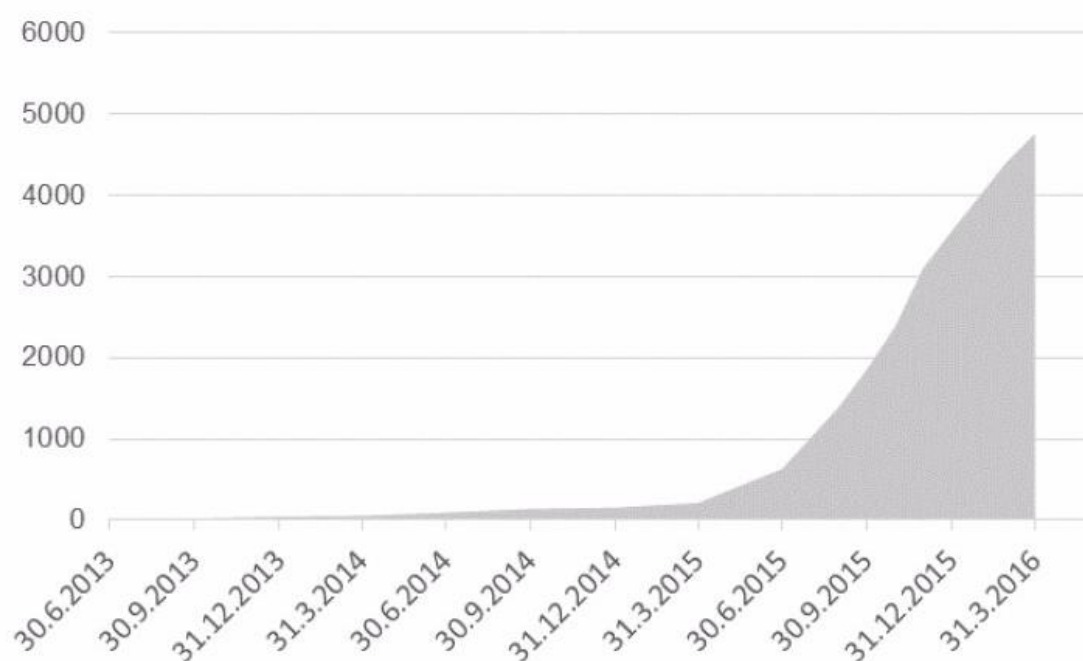
<sup>42</sup> Mezi tyto objektivní okolnosti řadíme například nezaviněnou tíseň subjektu, živelné pohromy nebo nemožnost poskytnutí včasné součinnosti z důvodu objektivních, neúčelově založených překážek.

<sup>43</sup> Z důvodu zvláštního zřetele může správce daně odkladný účinek vyloučit.



formací o firmách, uvádí, že ke konci března letošního roku byl počet nespolehlivých plátců 4 762. Obr. 11 ilustruje vývoj počtu nespolehlivých plátců, ze kterého je patrný rapidní nárůst od roku 2015. Ten je způsoben především změnami kritérií při posuzování nespolehlivosti, mezi něž postupně přibyla nekontaktnost, nepodávání povinných podání, či uvedení nepravdivé nebo neúplné informace.

Na základě tohoto opatření získává správce daně i další informace využitelné pro jeho další činnost. Konkrétně z dat může zjistit tzv. virtuální adresy, na které je vhodné zaměřit daňové kontroly, a zároveň důkladněji prověřovat nové žadatele o registraci k DPH se sídlem na těchto adresách. Na základě předmětu podnikání nespolehlivých plátců je také možno identifikovat oblasti podnikání s větším rizikem k daňovým podvodům a únikům.



Obr. 11 Vývoj počtu nespolehlivých plátců DPH v ČR

Zdroj: Bisnode (2016), Nespolehlivý plátcí DPH přibývají, ale pomaleji

## 6.4 Kontrolní výkaz k DPH

V roce 2014 byl na Slovensku zaveden tzv. kontrolní výkaz k DPH, který podávají plátcí daně elektronickými prostředky za každé zdaňovací období společně s daňovým priznáním. Prostřednictvím tohoto výkazu poskytují plátcí DPH Finanční správě podrobné informace o daňové povinnosti a výšce odpočtu DPH, kterou si uplatnili. Údaje o uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění se vykazují na základě vystavených a přijatých faktur o dodání zboží či služeb, z kterých na Slovensku vznikne plátcí daně povinnost priznat daň, nebo právo na odpočet DPH.

Jak uvádí Ministerstvo financí SR (2015) Finanční správa tak získala účinný nástroj pro identifikaci podvodného jednání daňových subjektů. Analytický systém

kontroly na základě automaticky vyhodnocených stanovených údajů z Kontrolních výkazů a agregovaných databází umožňuje odhalit:

- řetězové a karuselové podvody,
- nezaúčtované vystavené faktury,
- pozměňování účetnictví,
- výměnu faktur v účetnictví,
- nevystavené faktury,
- nepoužívání ERP,
- plátce daně, jež si uplatní ve dvou různých zdaňovacích obdobích dvakrát odpočet z jedné a té samé faktury.

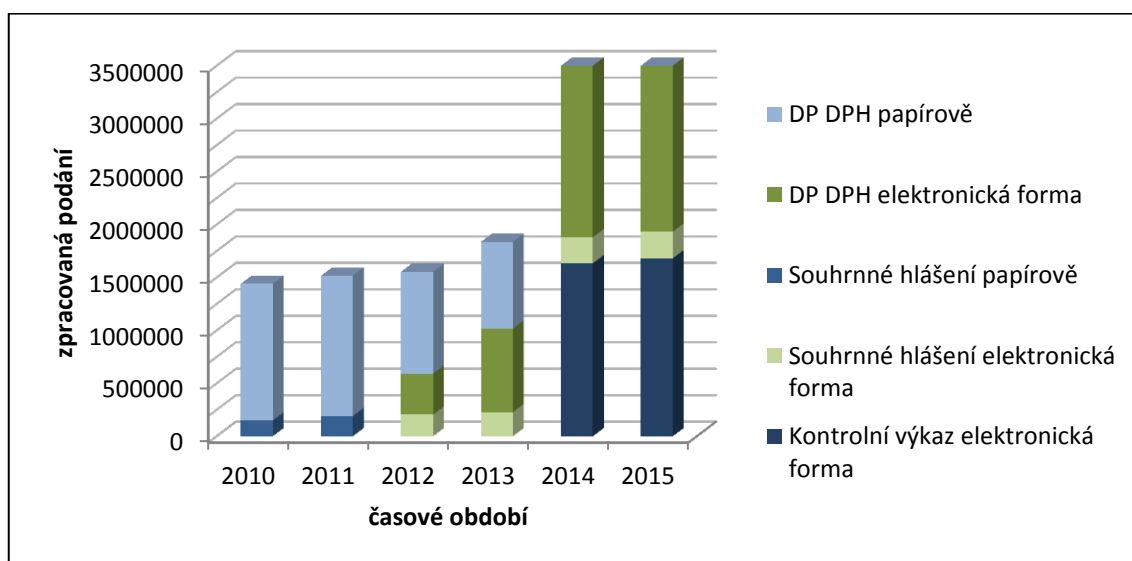
Tento nástroj přinesl zvýšení efektivity daňových kontrol, díky cílenému zaměření kontrolních akcí, viz kapitola Kontrolní činnost finanční správy a daňové trestné činy. *Za rok 2014 bylo na základě údajů z Kontrolních výkazů identifikováno podvodné jednání u 7 106 daňových subjektů s celkovou výškou DPH 5,75 mld. Kč.* (Ministerstvo financí Slovenské republiky, 2015)

Zaznamenány byly také změny v chování plátců daně, konkrétně šlo o rapidní pokles z *nadměrných odpočtů do optimalizované daňové povinnosti*, vzrostl počet záznamů uvedených v seznamech rizikových daňových subjektů, zároveň avšak poklesla výše rizikového DPH na tyto subjekty, urychlil se proces zániku a přepisu společností.

V souvislosti s kontrolním hlášením **vyvstal nový problém, který muselo Slovensko řešit**. V kontrolním výkazu se vykazoval odpočet daně ze zjednodušených pokladních dokladů vyhotovených ERP jednou sumou bez nutnosti identifikace odběratele. V praxi došlo k tomu, že takto vykazované položky významně narostly a za rok 2014 dosáhly tyto **odpočty částky ve výšce 15,36 mld. Kč**. Proto se na tyto údaje zaměřila kontrola a již první výsledky byly alarmující. Z 90 kontrolovaných subjektů jen u třetiny nebyly zjištěny nedostatky. Další třetina z prověřených subjektů byla nekontaktní a ostatní nebyly k zastížení, nebo již byly zrušeny. (Ministerstvo financí Slovenské republiky, 2015)

Aby se zamezilo výše uvedenému podvodnému jednání, s účinností od 1. 4. 2016 došlo ke změnám v Kontrolním výkazu DPH. Nově tak v případě, že odpočet daně za zdaňovací období ze zjednodušených faktur dosáhne výše 3 000 EUR a víc, bude plátce daně povinen uvádět zvlášť celkovou sumu základů daně, sumu daně a sumu odpočtu daně v členění podle jednotlivých dodavatelů s uvedením jejich DIČ.

Obr. 12 ukazuje, že za dobu implementace opatření APBP výrazně narostl počet Finanční správou zpracovávaných podání k DPH. Přestože mezi roky 2012 a 2013 poklesl počet plátců DPH, viz Obr. 9, počet podaných daňových přiznání vzrostl téměř o 20 %, což bylo způsobeno zavedením povinného měsíčního zdaňovacího období pro nově registrované plátce DPH.



Obr. 12 Počet zpracovaných podání k DPH v letech 2010–2015

Zdroj: Finanční ředitelství slovenské republiky, Výroční správy o činnosti finanční správy za roky 2010–2015

V souvislosti se zavedením Kontrolního výkazu v roce 2014 došlo k dalšímu nárůstu zpracovávaných podání k DPH a to o 95 % oproti předcházejícímu období. Oblast správy DPH se tak stává stále více administrativně náročnou a to jak ze strany Finanční správy, tak i plátců. I proto jsou od roku 2014 plátcí DPH povinni činit veškerá podání pouze elektronickou formou. Což usnadňuje práci daňovým úřadům a zároveň umožňuje zpracovávat údaje z podání pomocí informačních technologií a analytickými systémy vyhodnocovat potenciálně rizikové transakce i plátce a tím lépe směřovat daňové kontroly. V případě, kdy plátce nedisponuje zaručeným elektronickým podpisem, kterým by příslušné listiny opatřil, uzavře se správcem daně dohodu o písemném doručování<sup>44</sup> a využije tzv. elektronickou značku. Jednotlivá podání jsou realizovaná pomocí aplikace tzv. eDane, na základě zaregistrování a autorizace uživatele. Tato aplikace zjednodušuje daňovým subjektům komunikaci se správcem daně a zároveň uchovává veškerou její historii. Navíc umožňuje vyplnit jednotlivé písemnosti online, upozorní uživatele na případné chyby ve formulářích, uchovává rozpracované verze, atd. Celkově tak snižuje administrativní náročnost správy daní pro finanční správu i samotné daňové subjekty.

ČR se nechala inspirovat Slovenskem<sup>45</sup> a od roku 2016 jsou plátcí DPH povinni podávat tzv. Kontrolní hlášení, které je obdobou kontrolního výkazu na Slovensku. Český zákon o dani z přidané hodnoty však na rozdíl od slovenské úpravy přesně nestanovuje výčet údajů, které jsou plátcí daně povinni v kontrolním hlášení uvá-

<sup>44</sup> Vzor dohody dostupný z: <https://www.finanncasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/elektronicka-komunikacia/elektronicka-komunikacia-dane/Zasielanie-elektronickych-dok>

<sup>45</sup> Kromě Slovenska využívá kontrolní hlášení také Bulharsko, Rumunsko, Lotyšsko, Estonsko a Španělsko.

dět, ale pouze ustanovení, že plátce je povinen uvést předepsané údaje pro správu daně. Předepsané údaje jsou v ČR stanoveny v Pokynech pro vyplnění kontrolního hlášení a jejich případné změny tak nemusí projít legislativním procesem. Což sice umožňuje daňové správě rychleji reagovat na případné problémy z praxe, ale zároveň plátci daně vnímají daňový systém jako méně stabilní.

Vykazované údaje v ČR a na Slovensku jsou téměř shodné, avšak Slovensko od roku 2016, s ohledem na zaznamenané problémy z praxe, omezilo možnost vykázat odpočet daně ze zjednodušených daňových dokladů souhrnnou částkou. Česká legislativa prozatím zkušenosti ze slovenské praxe nezohlednila.

Jedním z důvodů zavedení kontrolního hlášení je skutečnost, že mezi příčiny daňových úniků v ČR patří asymetrii informací a nedostatečné možnosti finanční správy k prověření oprávněnosti jednotlivých nároků na odpočet. Dle ministra financí Babiše (2015) jsou informace z daňového přiznání nedostačující pro efektivní správu daně. A to především proto, že v daňovém přiznání se udávají kumulované částky, z nich není možné zjistit hodnoty jednotlivých faktur. Oprávněnost nároku na odpočet se tak těžko prověřuje. V případě podezření na daňový únik tak musí správce daně zahájit kontrolu přímo u plátce, což je proces zdlouhavý, nákladný a často s nejistým výsledkem.

## 6.5 Bločková loterie

Nejlepším způsobem jak snížit daňové úniky by bylo kontrolovat každého plátce a všechny provedené transakce zvlášť, to však není s ohledem na omezené prostředky vlád a ekonomickou realitu možné. Pokud se však povede zapojit do kontroly i třetí stranu, tedy jednotlivé spotřebitelé, kteří nemají právní povinnost ohledně daně, rozšiřuje se okruh kontrolovaných transakcí. Důkazem o existenci zdanitelného plnění je pokladní doklad nebo faktura. Jakmile je pokladní doklad nebo faktura jednou již vystaven, snižuje se riziko daňového úniku. Při realizaci obchodů mezi plátcí DPH je běžnou praxí požadovat fakturu, protože odběratel může ve své daňové povinnosti zaplacenou daň na vstupu zohlednit. Neplátcům DPH však nepřináší pokladní doklad či faktura žádné výhody, ba naopak, často když je spotřebitel nepožaduje, obchodník zohlední, že nebude muset z daného obchodu odvádět DPH a sníží cenu. Racionální spotřebitel, který nezahrnuje do svých kalkulací společenské náklady ve formě daňového úniku, tedy potvrzení o uskutečněném obchodu nepožaduje. (Fabbri a Hemels, 2013)

Obecným cílem daňových loterií tedy je zvýšení příjmů právě z transakcí mezi obchodníkem a konečným spotřebitelem, čehož se stát snaží dosáhnout tím, že motivuje spotřebitele, aby změnili svoje chování a sami od obchodníků žádali pokladní doklad, který již není pouhým kusem papíru, ale umožňuje účastnit se daňové loterie, aniž by spotřebitel musel vynaložit další finanční náklady. Daňová loterie má i psychologický efekt. V zemích, kde obvykle spotřebitelé nepožadují pokladní doklad, by jeho vyžádání mohlo být vyloženo jako nedůvěra v poctivost obchodníka. Pokud však funguje daňová loterie, může být jednání spotřebitele vyloženo jako pouhá touha po účasti ve slosování. Zainteresování spotřebitele navíc

potenciálně zvyšuje jeho povědomí o daňovém úniku a vnímavost vůči špatnému chování obchodníků obecně. (Fooken a kol., 2015)

*Daňovou loterii zavedl jako první Taiwan v roce 1951 a během prvního roku jejího provozu zaznamenala vláda zvýšení daňových příjmy o 76 %. (Cunningham, 2013) Celý systém funguje tak, že každý pokladní doklad má svůj specifický osmi-místný kód a opravňuje jeho majitele k účasti v tzv. Uniform-Invoice Prize Winning Lottery. Slosování loterie probíhá v každém lichém měsíci, kdy se vylosuje 6 čísel a lidé si zkontrolují svoje účtenky za poslední dva měsíce. Peněžní výhry se pohybuji v přepočtu v rozmezí 150 Kč až 8 mil. Kč<sup>46</sup> a jsou závislé na shodnosti množství a pořadí čísel na účtence s čísly vylosovanými. V Taiwanu se podařilo změnit chování spotřebitelů a nyní je již naprosto běžné požadovat účtenku při každém nákupu. *Svůj účel zde daňová loterii plní i nadále a po více než šedesáti letech od svého zavedení je u občanů neustále populární.**

V roce 2013 spustilo Slovensko tzv. Národní bločkovou loterii, jejímž cílem bylo motivovat veřejnost, aby se zapojila do kontroly pokladních dokladů vydaných ERP a tím přispěla ke snížení daňových podvodů. Vedlejším efektem tohoto nástroje je tlak na podnikatele, kteří přijímají platby v hotovosti a jsou povinni evidovat tržby prostřednictvím ERP. Ti musí mít nyní na paměti, že Finanční správa může z bločkové loterie získat informace, díky kterým může prokázat zatajování a nepřiznání tržeb i lépe cílit daňové kontroly.

Princip bločkové loterie spočívá v tom, že veřejnost se může na základě údajů z pokladního dokladu vydaného ERP, přihlásit do slosování loterijní hry, konkrétně je při registraci nutno zadat daňový kód ERP, čas a datum vyhotovení pokladního lístku, celkovou cenu nákupu a ochranný znak. Registrační kód pro slosování je tedy vydán pouze, pokud má ERP přidělený daňový kód. Zároveň Finanční správa zřídila emailovou schránku, na které mohou lidé nahlásit problémy při registraci pokladních dokladů.

Zúčastnit se slosování může každý občan, který dovršil věku 18 let. Významným rozdílem oproti taiwanskému modelu je to, že na Slovensku musí občané pokladní doklady do slosování zaregistrovat, což již zvyšuje jejich náklady na účast v loterii a potenciálně snižuje její atraktivnost. Zaregistrovat je možno všechny účtenky s hodnotou 1 EUR a vyšší po dobu dvou měsíců od jejich vydání, a to jedním z následujících způsobů:

### **1. Registrace online přes internet či pomocí aplikace pro chytré telefony**

Pro registraci je nutno si vytvořit pomocí emailové adresy uživatelský účet, následně je možno bezplatně zaregistrovat účtenku do slosování.

### **2. Zaslání SMS**

Účtenka je zaregistrována na základě zaslání SMS zprávy, která musí mít přesně definovaný formát. Cena za registraci se odvíjí dle poplatku mobilních operátorů za zaslání SMS.

---

<sup>46</sup> Pro přepočítání byl použit kurz 0,79 Kč/TWD.

### 3. Registrace na sběrném místě společnosti TIPOS

Pro zaregistrování je nutné vyplnit tiket a ten podat na sběrném místě. Po podání tiketu dostanou občané potvrzení o registraci ve hře. Za tuto registraci je nutné zaplatit manipulační poplatek 0,20 EUR, to je 5 Kč.

### 4. Automatická registrace prodejcem

Nákup zboží u vybraných prodejců, kteří za předpokladu, že jsou splněny podmínky<sup>47</sup>, automaticky zaregistrují účtenku do loterie.

Ihned po spuštění byl o bločkovou loterii velký zájem, do prvního slosování se dle Gábika a Strížencové (2014) zapojilo 252 tis. hráčů, kteří zaregistrovali více než 7 mil. pokladních dokladů. V následujících měsících se počet registrovaných pokladních dokladů v jednotlivých slosováních ustálil na úrovni 3 mil. Za rok 2014 bylo celkem zaregistrováno 61 049 271 pokladních dokladů. (TIPOS, 2015)

Při svém spuštění se Národní bločková loterie skládala ze třech nezávislých částí tzv. První, Druhé a Třetí šance. Každá účtenka mohla být v jednotlivých částech slosována právě jednou. Účast v První a Druhé šanci vznikala automaticky na základě zaregistrování účtenky, pro zařazení do slosování Třetí šance bylo nutné zaslat ještě jednu SMS za poplatek 0,50 EUR, to je 14 Kč.

Slosování **První šance** probíhalo jednou za čtrnáct dní a vždy bylo rozdáno deset cen v hodnotě 100 EUR až 10 000 EUR, v přepočtu 270 Kč až 27 000 Kč, což odpovídá 0,12–12 násobku průměrné měsíční mzdy. **Druhá šance** byla losována jednou za měsíc a měla regionální charakter. Celkem tedy bylo losováno osm výherců, z každého kraje Slovenska jeden. Odměny v Druhé šanci se za dobu jejího trvání postupně měnily, bylo možno získat auto či peněžní výhru v hodnotě 5 000 EUR, v přepočtu 135 tis. Kč. V Třetí šanci bylo měsíčně vylosováno 150 účtenek, jejichž majitelé měli možnost zúčastnit se televizního pořadu „Cena je správná“, v němž mohli získat peněžní i nepeněžní ceny. (Fooken a kol., 2015)

Vzhledem k tomu, že zájem o Národní bločkovou loterii ze strany veřejnosti postupně opadá, byl již několikrát měněn systém odměn. V současnosti má každá účtenka dvě šance na výhru, konkrétně ve slosování bločkové loterie a v případě slosování výher v TV ŠANCI. Jednou za týden probíhá slosování bločkové loterie, kde je možno získat jednu hlavní výhru tzv. *Jackpot a sto dalších výher, každá v hodnotě 100 EUR, v přepočtu 2 700 Kč*. Pro účast na slosování TV ŠANCE je stále nutné zaslat SMS za poplatek 0,50 EUR, to je 14 Kč. Slosování probíhá jednou za 28 dní a vždy je vybráno 80 výherců a 40 náhradníků, kteří se opět mohou zúčastnit televizní kvízové soutěže a získat věcnou nebo peněžní výhru.

Hodnota jackpotu u bločkové loterie je tvořena kumulováním finančních prostředků pevně stanovenou cenou 0,01 EUR za každý platně zaregistrovaný pokladní doklad do bločkové loterie. Výherce pak získá 70 % z takto nakumulované ceny a zbylých 30 % je převedeno do následujícího slosování. Provozovatel loterie má ze zákona právo snížit takto nakumulovaný jackpot o hodnotu 0,01 EUR násobenou

---

<sup>47</sup> Podmínky jsou věk kupujícího, výše hodnoty nákupu a souhlas kupujícího se zaregistrováním.

počtem zaregistrovaných zkreslujících či falešných pokladních dokladů, což potenciálně může motivovat veřejnost k důkladnější kontrole obchodníků.

V září roku 2014, kdy byl slosován první jackpot, získal výherce 12 844,15 EUR, tedy skoro 350 tis. Kč, což odpovídá 1,8 mil. zaregistrovaných pokladních dokladů. V druhém týdnu slosování byla hodnota jackpotu 12 276,18 EUR, tedy 330 tis. Kč, při zohlednění nakumulované částky z prvního slosování odpovídá tato hodnota 1,2 mil. zaregistrovaných pokladních dokladů za týden. Ve třetím slosování byl jackpot ve výši 9 751,15 EUR, to je přibližně 260 tis. Kč, během dvou týdnů tedy poklesl o 90 tis. Kč. Ve třetím týdnu bylo do soutěže zaregistrováno přibližně jen 800 tis. pokladních dokladů. Hodnota jackpotu postupně klesala a v roce 2016 se pohybovala v rozmezí 6–8 tis. EUR, tedy 160–220 tis. Kč, a v průměru bylo týdně zaregistrováno 700 tis. pokladních dokladů. Z uvedených dat, která byla spočítána na základě údajů společnosti TIPOS, národní lotéřiová společnost, a. s., o vyplaceném jackpotu vyplývá, že zájem o loterii na Slovensku postupně upadá.

## 6.6 Další opatření pro snížení daňových podvodů a úniků

V rámci implementace APBP byly provedeny úpravy týkající se zdaňovacího období. Zdaňovacím obdobím je nyní pro plátce *kalendářní měsíc*. Pouze v případě, že uběhlo více než 12 měsíců od kalendářního měsíce, ve kterém se zdanitelná osoba stala plátcem daně, a za dobu 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nedosáhl plátce daně obratu ve výši 100 000 EUR, může si zvolit čtvrtletní zdaňovací období.

Nově zaregistrovaní plátcí daně ztratili možnost volby zdaňovacího období. Díky tomu má daňový úřad možnost ověřit si platební morálku nových plátců. Zároveň se tímto omezila možnost využití výhod z jiných zdaňovacích období, kdy se zdanitelné osoby zaregistrovaly za účelem profitu z možnosti výběru, který je založen na odběrateli se zdaňovacím obdobím kalendářního měsíce a dodavateli se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. *Daňové úřady tak neměly vždy k dispozici potřebné údaje pro srovnání, zda u uskutečněného plnění, ze kterého byl uplatněn nárok na nadměrný odpočet, byla skutečně přiznána a odvedena daň.*

V návaznosti na APBP byly provedeny i následující změny v **zákoně č. 513/1991 Z. z., obchodný zákonník** ve znění pozdějších předpisů:

- Společnost s ručením omezeným si již nemůže založit osoba, která má daňové nedoplatky.
- Při převodu nebo rozdělení většinového<sup>48</sup> obchodního podílu je společnost povinna doložit k návrhu zapsání změny společníka do obchodního rejstříku souhlas správce daně. Tento souhlas se dokládá jak v případě nabyvatele ob-

---

<sup>48</sup> Většinovým podílem je takový podíl, který přiznává společníkovi na základě poměru vkladu společníka na celkovém základním kapitálu společnosti alespoň polovinu veškerých hlasovacích práv, nebo obchodní podíl na který připadá alespoň polovina všech hlasovacích práv na základě společenské smlouvy.

chodního podílu, tak i u současného společníka. Tato povinnost neplatí, v případě převodu obchodního podílu společnosti na zahraniční osobu.

Pro zápis do obchodního rejstříku je nově vyžadován *souhlas správce daně*, který správce daně vydá dle § 54 **zákona č. 563/2009 Z. z. o správě daní** ve znění pozdějších předpisů, na základě žádosti daňového subjektu, pokud nemá vůči daňovému subjektu daňovou pohledávku a daňový subjekt nemá daňový nedoplatek, který by převyšoval v úhrnu za všechny daně částku 170 EUR, to je 4 590 Kč.

Rovněž při návrhu na výmaz z obchodního rejstříku musí daňový subjekt předložit souhlas správce daně, který je mu na žádost vydán, pokud správce daně neviduje za daným subjektem daňovou pohledávku, daný subjekt nemá daňový nedoplatek, nebo pokud u něj neprobíhá daňová kontrola, určení daně dle pomůcek, či vyměřovací řízení.

Jak je patrné z Tab. 15 v části Tabulkové přílohy, od 1. 10. 2012 měl být dle plánu snížen limit, do kterého může dodavatel vystavit tzv. zjednodušenou fakturu u hotovostních plateb při použití elektronické platební pokladny, dále jen ERP, avšak s ohledem na nutnost do 1. 1. 2013 implementovat do národní legislativy směrnici č. 2010/45/EU, která se rovněž týkala pravidel fakturace, nabylo dané opatření účinnosti až následně, společně s ostatními legislativními změnami pro fakturaci. Limit pro vydání zjednodušené faktury při použití ERP, byl u hotovostních plateb snížen na částku 1 000 EUR, to je 27 tis. Kč a v případě použití platební karty na 1 600 EUR, to je 43,2 tis. Kč. Pokud však není doklad vystaven přes ERP, může být zjednodušená faktura vystavena jen do částky 100 EUR, tedy 2,7 tis. Kč.

K velkým podvodům na DPH docházelo i při obchodování s ojetými automobily, kde dle sdělení Finančního ředitelství Slovenské republiky, Prezidia policejního sboru a Kriminálního úřadu finanční správy (2012) unikalo Slovenku každoročně více jak 1,35 mld. Kč. Proto *plátcí, kteří koupí ojeté motorové vozidlo z jiného členského státu od osoby identifikované k dani za účelem dalšího prodeje jsou povinni vést podrobnou evidenci*<sup>49</sup> o tomto zboží a tu předkládat správci daně za každé zdaňovací období, jinak jim hrozí pokuta až 10 tis. EUR, to je 270 tis. Kč.

Dále byl s účinností od 1. 4. 2015 rozšířen okruh služeb, na které se vztahuje povinnost evidence tržeb v ERP nebo virtuální pokladně. Nově spadají do této povinnosti např. taxikáři, lékaři, zubaři, restaurační činnosti a mobilní prodej jídel, tlumočníci, veterináři, ...

Zároveň byla bezplatně spuštěna nová aplikaci Virtuální registrační pokladna, která má snížit ekonomickou náročnost pro podnikatelskou veřejnost. V případě, že podnikatel nemá ERP, může využít právě služeb Virtuální registrační pokladny, které je dostupná přes internet. Žádost o registraci se podává daňovému úřadu, který po ověření údajů, obsažených v žádosti podnikatele zaregistruje a přidělí mu kód VRP. Podnikatel pak vydává pokladní doklady přes tuto aplikaci. Na portálu

---

<sup>49</sup> Jaké informace mají být o daném obchodu zaznamenány, stanovuje § 70 odst. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.



finanční správy je dostupná také aplikace, v níž si může každý ověřit pravost dokladu vydaného z VRP. (Finanční správa SR, 2015)

### 6.6.1 Opatření zaměřená na dovoz zboží

Dovoz zboží ze třetích zemí, kdy má následně dojít k dodání zboží do jiného členského státu EU, je od DPH osvobozen, čehož začali využívat podvodníci, kteří vykážali dovoz zboží s následným dodáním do jiného členského státu, avšak fyzicky bylo zboží prodáno bez daně na Slovensku.

Proto byla zpřísněna pravidla pro prokázání osvobození při dodání zboží do jiného členského státu EU. V současnosti je plátce daně *povinný prokázat*, že jsou splněny podmínky pro osvobozené plnění následujícími listinami:

1. kopií faktury;
2. dokladem o odeslání zboží, v případě, že je přeprava zajišťována odběratelem nebo dodavatelem prostřednictvím provozovatele poštovních služeb;
3. kopií dokladu o přepravě zboží, ve kterém je odběratele či jím pověřenou osobou v jiném členském státě EU potvrzeno převzetí zboží, pokud přepravu zajišťoval dodavatel či odběratel osobou jinou než provozovatelem poštovních služeb, pokud plátce kopii dokladu o přepravě nemá, prokáže převzetí zboží v jiném členském státě jiným dokladem;
4. pokud přeprava zboží byla vykonána dodavatelem či odběratelem předloží plátce potvrzení o přijetí zboží odběratelem, které musí obsahovat tyto náležitosti:
  - 4.1. identifikaci odběratele;
  - 4.2. množství a druh zboží;
  - 4.3. adresu místa na území jiného členského státu a datum kdy bylo zboží předáno, pokud přepravu zajišťoval dodavatel, nebo adresu místa a datum, kdy byla přeprava ukončena, pokud ji zajišťoval odběratel;
  - 4.4. jméno a příjmení řidiče pozemního motorového vozidla uvedené hůlkovým písmem a jeho podpis;
  - 4.5. registrační číslo pozemního motorového vozidla, kterým se přeprava uskutečňovala;
5. jinými doklady, zejména smlouvou o dodání zboží, dodacím listem, dokladem o přijetí platby za zboží, dokladem o platbě za přepravu zboží.

Od října roku 2012 může navíc celní úřad požadovat od plátců daně, kteří by byli povinni přiznat daň, kdyby nešlo o osvobozené plnění, složení zabezpečení daně. Výši zabezpečení a lhůtu pro jeho zaplacení určí celní úřad, nejvýše však do výšky daně, kterou by byl plátce povinen uhradit, kdyby nešlo o osvobozené plnění. Zabezpečení daně může být provedeno složením peněžních prostředků na bankovní účet celního úřadu nebo bankovní zárukou poskytnutou bez výhrad.

Od složení zabezpečení začíná běžet lhůta 60 dnů, během které, pokud plátce předloží doklad prokazující skončení přepravy zboží v jiném členském státě EU,

vrátí celní úřad do deseti dnů složené zabezpečení zpět. Pokud dodání do jiného členského státu není prokázáno ve stanovené lhůtě, celní úřad vyčíslí daň z uskutečněného plnění a na její úhradu použije složené zabezpečení. V případě pochybností o pravdivosti či správnosti předloženého dokladu, má celní úřad právo vrátit zabezpečení daně až po obdržení potvrzení od finančního orgánu příslušného členského státu EU, které prokáže pravdivost a správnost dokladu.

Zákon přesně vymezuje náležitosti dokladu, který potvrzuje dodání zboží do jiného členského státu. Konkrétně musí obsahovat:

- identifikaci odběratele;
- množství a druh dodaného zboží;
- adresu místa na území jiného členského státu a datum kdy bylo zboží předáno, pokud přepravu zajišťoval dodavatel, nebo adresu místa a datum, kdy byla přeprava ukončena, pokud ji zajišťoval odběratel;
- jméno a příjmení fyzické osoby, která zboží předala a její podpis;
- registrační číslo pozemního motorového vozidla, kterým se přeprava uskutečňovala.

## 7 Zhodnocení účinnosti APBP

Následující kapitola bude věnována analýze ukazatelů reprezentujících daňové úniky a podvody na území Slovenska. Vzhledem k tomu, že v roce 2009 se Slovensko stalo členem Eurozóny, budou z důvodu srovnatelnosti zpracovány údaje za roky 2009–2015.

### 7.1 Odhad mezery DPH

Jedním z ukazatelů, kterým se dá hodnotit úspěšnost APBP je vývoj mezery DPH. Metody výpočtu tohoto ukazatele a možnost jejich využití v této práci byly popsány již v kapitole Metodika. Pro výpočet teoretického základu DPH byla využita metoda výpočtu z HDP vzorec 5. Tento způsob výpočtu sice zahrnuje určité zjednodušující předpoklady, které mají vliv na absolutní a relativní výši mezery DPH, nikoliv však na vývojový trend tohoto ukazatele, který nás při hodnocení úspěšnosti implementovaných opatření zajímá především.

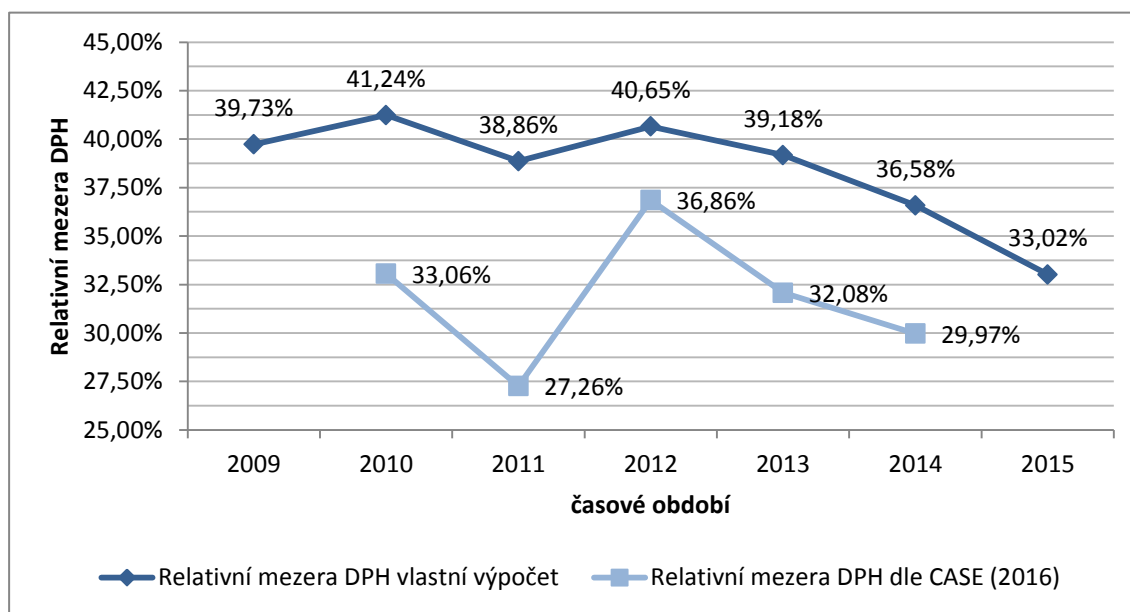
Pro výpočet byla využita data publikována Statistickým úřadem Slovenské republiky. Údaje o HDP, dovozu a vývozu byly čerpány z tabulky „HDP výdajovou metodou v běžných cenách“, údaje pro úpravu položek mezipotřeby a hrubé tvorby kapitálu byla zjištěna z tabulky „Účty za jednotlivé institucionální sektory“ a to konkrétně z účtu produkce a účtu nabití nefinančních aktiv. Z této tabulky byla rovněž z účtu výroby čerpána data o produkci domácností pro vlastní využití a z účtu použití disponibilního důchodu data o kolektivní spotřebě. Poslední dvě položky, tj. konečná spotřeba rezidentů v zahraničí a konečná spotřeba nerezidentů na Slovensku byly získány z databáze Eurostat, a to konkrétně z tabulky „Final consumption aggregates by durability“. Podrobně je výpočet TZD zaznamenán v Tab. 7.

Další proměnná nutná k stanovení mezery DPH je implicitní daňová sazba, která byla spočítána dle vzorce 5 uvedeného v kapitole Metodika. Data pro výpočet tohoto ukazatele byla čerpána z databáze Eurostat, konkrétně z tabulky „Main national accounts tax aggregates“. Pro výpočet byly využity přímo jednotlivé kategorie dle metodika ročních národních účtů ESA, viz Tab. 8.

Teoretický výnos DPH byl stanoven dle vzorce 6 z kapitoly Metodika, takto vypočtený teoretický výnos DPH byl následně porovnán se skutečným inkasem DPH v aktuálním vyjádření. Údaje pro porovnání byly čerpány z daňové statistiky Ministerstva financí Slovenské republiky.

Z vypočítaných dat vyplývá, že v letech 2013–2015 skutečně došlo ke zlepšení výběru DPH a změně trendu vývoje mezery DPH, která až do roku 2012 s výjimkou roku 2011 trvale narůstala. Od roku 2012 došlo k poklesu mezery DPH téměř o 8 p. b. Jak ukazuje Obr. 13 změna vývojového trendu na Slovensku byla prokázána i ve studii institutu CASE (2016), která analyzovala mezeru DPH v zemích EU v letech 2010–2014. Z grafu je rovněž patrné, že mnou vypočítané hodnoty převyšují ve všech letech výsledky studie. Tento rozdíl je způsoben především tím, že z důvodu nedostupnosti dat o poměru nároku na odpočet DPH u finančních a nefi-

nančních institucí, byl přijat zjednodušující předpoklad, že kromě vládních institucí a neziskových institucí sloužících domácnostem, nejsou v ekonomice subjekty, které by vykonávali činnosti, jež nejsou předmětem DPH, případně osvobozené činnosti bez nároku na odpočet DPH. S ohledem na tento předpoklad došlo k navýšení teoretického základu DPH a to se následně promítlo i do výše mezery DPH. Pro hodnocení účinnosti APBP jsou však dostačující informace o změnách trendu DPH.



Obr. 13 Vývoj mezery DPH a srovnání s výsledky studie CASE (2016)

Z vývoje mezery DPH na Slovensku společně se srovnáním vývoje tohoto ukazatele v ČR a EU-27, viz Tab. 10 usuzují, že opatření implementovaná do slovenské legislativy na základě APBP byla skutečně účinná a naplnila svůj účel, tedy zefektivnila výběr DPH a snížila daňové podvody. Mezera DPH v minulých letech klesala nejen na Slovensku, ale i v rámci celé EU-27, přičemž tento pozitivní vývoj může být ovlivněn, jak opatřeními proti daňovým podvodům a únikům na DPH, zavedenými samotnou EU, tak do jisté míry i oživením hospodářského růstu po ekonomické krizi z roku 2008. Faktem, který potvrzuje účinnost APBP je to, že Slovensku zaznamenalo od roku 2012 největší snížení mezery DPH ze všech států EU, viz Tab. 16 v části Tabulkové přílohy. V rámci EU-27 došlo ke snížení mezery DPH o 0,7 p. b., zatímco na Slovensku byl zaznamenán pokles sedmkrát větší tedy o 7. p. b. Z vypočítaných hodnot pro rok 2015 vyplývá, že tento pokles pokračuje i nadále.

Zefektivnění výběru DPH potvrzují i Peciar a Harvan (2016, str. 3), dle kterých zlepšení výběru DPH přineslo v roce 2015 dodatečný výnos ve výši 0,9 % HDP oproti roku 2012.

Tab. 7 Výpočet teoretického základu DPH na Slovensku v letech 2009–2015 v mil. EUR

		2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
HDP		64 023,10	67 577,30	70 627,20	72 703,50	74 169,90	75 946,40	78 685,60
<b>Úprava o položky obchodní bilance</b>								
Dovoz	+	44 234,99	52 566,89	60 711,74	63 807,33	66 445,80	63 594,00	63 594,00
Vývoz	-	43 285,51	51 585,30	60 066,34	66 472,91	69 585,81	69 721,11	73 561,75
<b>Úprava hrubé tvorby kapitálu</b>								
Hrubá tvorba fixního kapitálu	-	13 923,20	14 909,90	16 946,20	15 445,90	15 374,40	15 495,40	18 107,80
Změna stavu cenností a zásob	-	-399,20	1 317,70	686,80	-225,20	188,50	972,50	148,86
THK vládní instituce	+	2 539,85	2 535,86	2 694,01	2 455,39	2 526,64	3 070,53	4 957,08
THK domácnosti	+	3 502,67	3 336,60	3 425,00	3 167,92	3 034,03	3 286,69	3 398,30
THK NISD	+	41,04	40,47	41,00	43,55	42,92	40,49	42,49
Úpravy pro vládní instituce								
Výdaje na veřejnou správu	-	6 996,50	7 089,19	7 250,26	6 949,28	7 025,68	6 458,05	6 913,24
Mezispotřeba vládních institucí	+	3 898,53	3 871,70	3 985,37	4 006,70	4 101,73	4 266,17	4 654,82
<b>Úprava pro NISD<sup>50</sup></b>								
Mezispotřeba NISD	+	467,12	473,23	488,02	498,21	509,08	522,37	762,77

<sup>50</sup> Neziskové instituce sloužící domácnostem

		2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Úpravy spotřeba domácností</b>								
Produkce domácností pro vlastní spotřebu	-	6 295,63	6 553,98	6 394,49	6 370,42	6 341,57	6 459,41	6 569,13
Spotřeba rezidentů v zahraničí	-	1 926,40	1 884,10	1 979,00	2 094,70	2 243,80	2 318,90	2 404,90
Spotřeba nerezidentů na místních trzích	+	1 868,30	1 891,00	1 964,30	2 013,20	2 155,90	2 167,70	2 339,00
<b>Teoretický základ DPH</b>		48 547,55	48 952,88	50 613,54	51 587,80	52 226,24	51 468,97	50 728,39
<b>Teoretický základ DPH v mld. Kč</b>		1 310,78	1 321,73	1 366,57	1 392,87	1 410,11	1 389,66	1 369,67

Zdroj: Statistický úřad Slovenské republiky, databáze Eurostat

Tab. 8 Výpočet Implicitní daňové sazby na Slovensku v letech 2009–2015 v mil. EUR

		2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
D.211 – DPH	+	4 221,30	4 182,10	4 710,90	4 327,70	4 696,10	5 021,10	5 420,20
D.212 – daně z dovozu a cla bez DPH	+	111,50	143,00	156,60	128,90	114,70	127,30	118,60
D.214 – Daně z produktů bez DPH a cla	+	1 900,30	2 077,70	2 129,30	2 119,60	2 156,00	2 196,40	2 310,20
D.214C – Daně z finančních a kapitálových transakcí	-	0,50	0,20	0,10	0,10	0,10	0,10	0,00
D.29F – Daně za znečištění	+	27,50	24,90	23,70	30,20	28,60	73,60	68,30
D.59D – Platby domácností za licence	+	127,90	122,90	120,50	122,60	139,30	146,40	146,50
<b>Inkaso spotřebních daní celkem</b>		6 389,00	6 550,80	7 141,10	6 729,10	7 134,80	7 564,90	8 063,80
<b>P.31_S14_DC –Finální spotřeba domácností</b>		37 793,00	38 403,40	39 652,80	40 786,90	40 996,50	41 454,00	42 402,70
<b>Implicitní daňová sazba ze spotřeby v %</b>		<b>16,91</b>	<b>17,06</b>	<b>18,01</b>	<b>16,50</b>	<b>17,40</b>	<b>18,25</b>	<b>19,02</b>

Zdroj: Databáze Eurostat

Tab. 9 Mezera DPH na Slovensku v letech 2009–2015 v mil. EUR

	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
Teoretický základ DPH	48 547,55	48 952,88	50 613,54	51 587,80	52 226,24	51 468,97	50 728,39
Implicitní daňová sazba v %	16,91	17,06	18,01	16,50	17,40	18,25	19,02
Teoretický výnos DPH	7 020,29	7 133,49	7 724,01	7 305,74	7 741,82	7 943,01	8 105,65
Inkaso DPH	4 231,43	4 191,70	4 722,82	4 336,07	4 708,30	5 037,84	5 429,01
<b>Mezera DPH</b>	<b>2 788,85</b>	<b>2 941,79</b>	<b>3 001,18</b>	<b>2 969,67</b>	<b>3 033,52</b>	<b>2 905,17</b>	<b>2 676,63</b>
Mezera DPH v mld. Kč	75,30	79,43	81,03	80,18	81,91	78,44	72,27
<b>Relativní mezera DPH v %</b>	<b>39,73</b>	<b>41,24</b>	<b>38,86</b>	<b>40,65</b>	<b>39,18</b>	<b>36,58</b>	<b>33,02</b>
<b>Mezera DPH/HDP v %</b>	<b>4,36</b>	<b>4,35</b>	<b>4,25</b>	<b>4,08</b>	<b>4,09</b>	<b>3,83</b>	<b>3,40</b>

Zdroj: Ministerstvo financí Slovenské republiky (2016), *Daňové príjmy*

Tab. 10 Srovnání vývoje mezery DPH v %

	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Mezera DPH ČR	22,01	17,45	20,49	19,10	16,14
Mezera DPH Slovensko	33,06	27,26	36,86	32,08	29,97
Mezera DPH EU-27	13,53	14,41	14,97	14,75	14,03

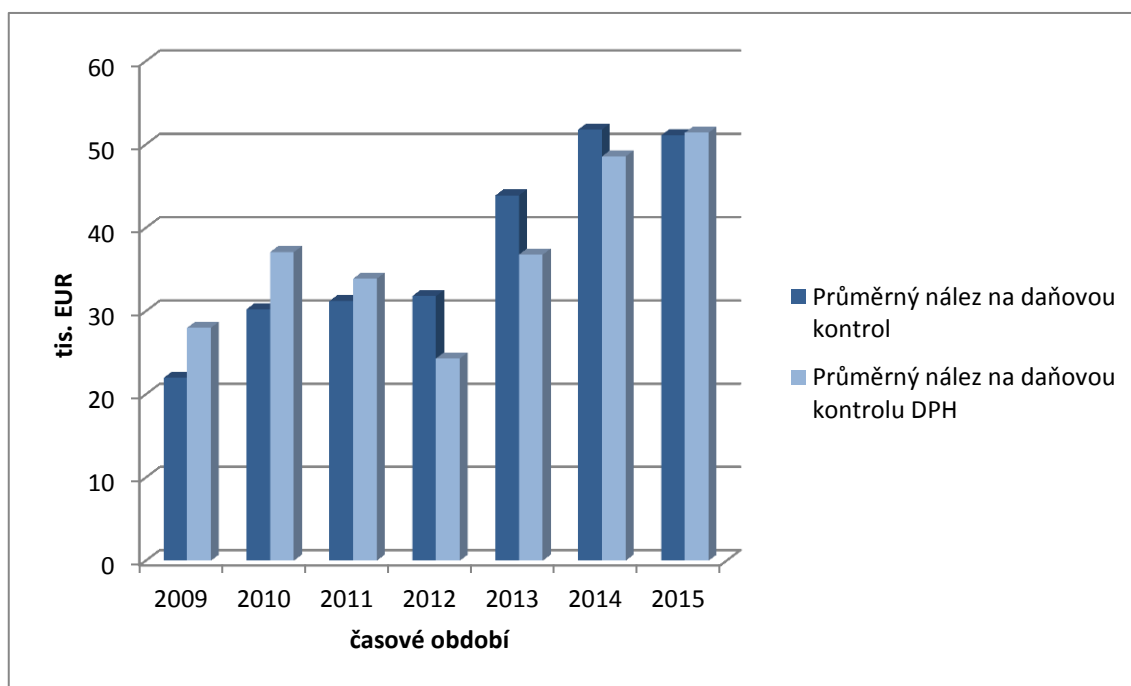
Zdroj: Case (2016), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*



## 7.2 Kontrolní činnost finanční správy a daňové trestné činy

Jedním z důležitých faktorů v boji proti daňovým podvodům je **činnost daňových kontrol**, které by všeobecně měly plnit preventivní funkci. Efektivní a cíleně směřované daňové kontroly vedou k odrazení daňové subjekty od podvodného jednání, čímž jsou snižovány ztráty z daňových úniků.

Jak vyplývá z Tab. 11 od roku 2012 klesá celkový počet vykonaných daňových kontrol, avšak na DPH se zaměřuje stále větší pozornost, od roku 2009 vrostl podíl kontrol DPH o 27 p. b. Avšak i přes pokles počtu daňových kontrol jejich celkový nález až do roku 2015 trvale narůstal.



Obr. 14 Vývoj průměrného nálezu na jednu daňovou kontrolu v letech 2009–2015

Z Obr. 14 je patrný vývoj průměrného nálezu na jednu daňovou kontrolu. Ačkoliv průměrný nález na jednu daňovou kontrolu během téměř celého sledovaného období narůstal, v oblasti DPH byl vývoj poněkud odlišný. V roce 2011 a 2012 došlo poklesu průměrného nálezu u DPH z 37 tis. EUR, to je 1 mil. Kč, za rok 2010 na hodnotu 24,3 tis. EUR, to je 0,66 mil. Kč, tedy skoro o 35 %. V následujících letech začal průměrný nález daňové kontroly u DPH růst a v roce 2015 dosáhl více jak dvojnásobku hodnoty z roku 2012. Jak již bylo uvedeno v předchozích kapitolách, značný podíl na tomto zlepšení mají opatření APBP, díky kterým se daří lépe cílit daňové kontroly, což se pozitivně projevilo na jejich efektivitě.

Tab. 11 Činnost daňové kontroly v letech 2009–2015

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Celkový počet kontrol	19 820	18 400	22 651	16 503	13 059	12 488	10 416
Kontroly zaměřené na DPH	10 873	11 442	15 326	12 548	10 305	10 097	8570
<b>% Podíl kontrol na DPH na celkových kontrolách</b>	<b>54,86</b>	<b>62,18</b>	<b>67,66</b>	<b>76,03</b>	<b>78,91</b>	<b>80,85</b>	<b>82,27</b>
Celkový nález v tis. EUR	435 549	556 278	707 097	525 096	573 215	646 893	532 372
Celkový nález v mld. Kč	11,76	15,02	19,09	14,18	15,48	17,47	14,37
Nález DPH v tis. EUR	304 619	424 437	519 754	305 211	379 169	490 458	440 695
Nález DPH v mld. Kč	8,22	11,45	14,03	8,24	10,24	13,24	11,90
<b>% Podíl DPH na celkovém nálezu</b>	<b>69,94</b>	<b>76,30</b>	<b>73,51</b>	<b>58,12</b>	<b>66,15</b>	<b>75,81</b>	<b>82,78</b>
Počet místních šetření	35 365	38 959	44 262	33 031	30 711	32 280	
<b>Z toho na ERP</b>	<b>16 089</b>	<b>16 117</b>	<b>20 805</b>	<b>15 137</b>	<b>6 383</b>	<b>7 852</b>	<b>7 629</b>
Sankce z místních šetření v tis. EUR	714	515	457	438	273	386	– <sup>51</sup>
Sankce z místních šetření v mil. Kč	19,28	13,91	12,34	11,83	7,37	10,42	–
Z toho na ERP v tis. EUR	663	478	432	429	240	289	370
Z toho na ERP v mil. Kč	17,90	12,91	11,66	11,58	6,48	7,80	9,99

Zdroj: Výroční zprávy Finanční správy Slovenské republiky za roky 2009–2014, data za rok 2015 Benko (2016), Daňové kontroly a kontroly registračných pokladníc v roku 2015

<sup>51</sup> Tyto údaje nebyly v době zpracování práce prozatím dostupné.

Dalším opatřením APBP bylo zřízení speciálních tripartitních týmu pro řešení závažné daňové trestné činnosti. **Daňová kobra** seskupuje Finanční správu, Národní kriminální agenturu, Prezidium policejního sboru a Generální prokuraturu SR. Daňová kobra se zabývá případy mimořádného významu a rozsahu. Svoji činnost začala již v roce 2012, tedy o celý rok dříve než bylo původně v plánu a dle údajů Ministerstva financí SR (2015) do konce roku 2014 bylo její činností zachráněno 45 mil. EUR, které podvodníci požadovali vyplatit ze státního rozpočtu. Navíc byla identifikována podvodná DPH ve výšce 187 595 898,43 mil. EUR.

Trestné činy spáchané v souvislosti s porušením daňových předpisů v oblasti DPH spadají od 1. 1. 2013 do kompetence **Kriminálního úřadu Finanční správy**. Z Tab. 12 vyplývá, že mezi roky 2013 a 2014 došlo k nárůstu řešených případů o 145 %, avšak odhadovaná škoda narostla přibližně o 40 %, rozsah trestných činů se tedy snížil. V roce 2013 připadala na jeden případ průměrná škoda ve výši 1,07 mil. EUR, za rok 2014 to bylo již jen 0,62 mil. EUR.

Tab. 12 Shrnutí činnosti Kriminálního úřadu Finanční správy SR

	2013	2014
Celkový počet případů	119	292
Celková odhadovaná výška škody v mil. EUR	128	180,9
Podaná trestní oznámení	23	38
Odhad výše škody v trestních oznámeních v mil. EUR	30,3	61,1

Zdroj: Výroční zprávy Finanční správy SR

## 8 Diskuse a doporučení

Z předchozích kapitol je patrné, že slovenský model boje proti daňovým podvodům a únikům je rozsáhlým souborem jednotlivých nástrojů a opatření, jež byla v reakci na zjištěné nedostatky při výběru DPH, postupně ve třech etapách implementována do praxe s ohledem na časovou náročnost analýzy problémů, které měla řešit. Tento soubor tzv. Akční plán boje proti daňovým podvodům, vycházel z materiálu „Návrh koncepcie boja proti daňovým podvodom na dani z pridanej hodnoty“, který byl schválen vládou Slovenské republiky dne 4. 5. 2011 a obsahoval jak identifikaci slabých míst systému DPH, tak i návrhy konkrétních opatření.

Od konce roku 2012 byl slovenský zákon č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty, již desetkrát novelizován, což na jednu stranu umožňuje přizpůsobit zákonné nástroje a opatření, případně zavést nová, tak aby reagovala na nově zjištěné poznatky o typech a způsobu provedení daňových podvodů a úniků. Zároveň to však zvyšuje náklady systému DPH a to jak ze strany finanční správy, tak poplatníků. Díky častým novelizacím je daňový systém pro poplatníky méně stabilní, což potenciálně zvyšují riziko daňových podvodů a úniků.

Zorientovat se ve slovenském systému výběru DPH je v důsledku složitosti a nepřehlednosti zákona, častých novelizací i značného množství výjimek pro laickou veřejnost obtížné. Plátce musí buď obětovat velké množství svého času, nebo si zaplatit odborníka, aby mu zpracoval daňové přiznání a stanovil daňovou povinnost, což zvyšuje jeho náklady na správu DPH, které jsou pak společně se sankcemi poměřovány vůči výnosům z daňového podvodu či úniku.

Pro zefektivnění systému výběru DPH bych proto doporučila zaměřit se při přípravě legislativních změn nejen na přínosy nových opatření, ale i hlubší analýzu jejich dopadů na náklady daňové správy i samotných poplatníků. V neposlední řadě by bylo vhodné na základě analýzy stanovit možné aplikační problémy a snažit se je ošetřit již při zavedení nového nástroje či opatření, tak aby zákon nemusel být neustále měněn.

Příkladem nedostatečného promyšlení aplikačních problémů bylo na Slovensku zavedení kontrolního výkazu k DPH, ve kterém se původně vykazoval odpočet daně ze zjednodušených pokladních dokladů vyhotovených ERP souhrnně jednou sumou bez nutnosti identifikace odběratele. Vzhledem k tomu, že výše takto vykázaného odpočtu nebyla nijak omezena, plátci začali provádět značnou část svých transakcí tak, aby zdanitelné plnění podléhalo právě tomuto režimu. Daňový podvod a únik z těchto transakcí se pak stejně jako před zavedením kontrolního výkazu k DPH jen těžko dokazoval, protože finanční správa neměla k dispozici potřebné údaje. Aby se těmto problémům zamezilo, museli být stanoveny limity pro takto vykazované odpočty a legislativa opět měněna.

Účelem kontrolního výkazu DPH je prověření oprávněnosti uplatněného odpočtu DPH a získání potřebných údajů o tuzemských plněních, aby finanční správa mohla včas identifikovat podvodné jednání plátců DPH, případně zasáhnout proti daňovým podvodům a únikům. Inspirací bylo Souhrnné hlášení k DPH, ve kterém jsou vykazována intrakomunitárních plnění. Na základě získaných údajů je finanč-

ní správa schopna odhalit podvody a úniky související s fakturací a vedením účetnictví i řetězové a karuselové podvody.

Na Slovensku se díky Kontrolnímu výkazu povedlo v prvním roce po zavedení, tedy v roce 2014, identifikovat podvodné jednání plátců DPH ve výši 5,75 mld. Kč, což představuje přibližně 4 % z celkového inkasa DPH za rok 2014. U plátců DPH byl zaznamenán i rapidní pokles z nadměrných odpočtů do optimalizované daňové povinnosti. (Ministerstvo financí SR 2015)

Frekvence podání kontrolního výkazu k DPH je na Slovensku závislá na zdaňovacím období plátce, pokud podává plátce daňové přiznání k DPH měsíčně, je povinen podat každý měsíc i kontrolní výkaz, v případě čtvrtletního zdaňovacího období je kontrolní výkaz podáván jednou za čtvrtletí.

Nevýhodou kontrolního výkazu je především zvýšení administrativní i finanční náročnosti správy DPH, v důsledku nárůstu zpracovávaných podání, pro plátce DPH o 100 %, pro finanční správu to v roce 2014 bylo 95 % oproti roku 2013. Nárůst administrativní náročnosti byl částečně vykompenzován využitím IT technologií. Od roku 2014 jsou plátcí povinni činit veškerá podání k DPH pouze elektronickou formou. K dispozici je však aplikace eDane, přes kterou je možné realizovat jednotlivá podání, která podléhají automatické kontrole případných chyb ve formulářích, což urychluje komunikaci se správcem daně a potenciálně vede ke snížení počtu opravných podání a nákladů s nimi souvisejících.

Mezi největší obtíže slovenských podnikatelů patřily problémy se zaříděním jednotlivých dokladů do částí kontrolního výkazu, s vykazováním krácení DPH při paušálních výdajích na pohonné hmoty a při určení dodání zboží a služeb do zahraničí. Zavedením kontrolního hlášení se zpracování přiznání k DPH stalo složitější a mnoho společností, které poskytují účetní služby, zvýšily ceny, což negativně ovlivnilo náklady plátců DPH. (Morávek, 2015).

Kontrolní výkaz je dle mého názoru dobře fungující opatření, které má ve spojení s využitím dostupných IT technologií velký potenciál v boji proti daňovým podvodům a únikům. Z analýzy kontrolní činnosti finanční správy, která byla zpracována v předchozích kapitolách, vyplývá, že v minulých letech stoupla na Slovensku efektivita daňových kontrol a to především v důsledku lepšího výběru kontrolovaných subjektů. A právě pro výběr kontrolovaných plátců mají údaje z kontrolních výkazů významný vliv.

Česko po vzoru Slovenska zavedlo s účinností od roku 2016 tzv. kontrolní hlášení. Frekvence podání kontrolního hlášení není v ČR závislá na zdaňovacím období plátce jako na Slovensku. Kromě fyzické osoby, která má čtvrtletní zdaňovací období, musí všichni plátcí podávat tento formulář každý měsíc.

Vykazované údaje jsou v současnosti téměř shodné se slovenským modelem, nicméně v ČR není jejich výčet definován v zákoně, ale je pouze stanoveno, že plátce je povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně. Změna vykazovaných údajů tak nemusí projít legislativním procesem, což umožňuje ČR rychleji reagovat na případné praktické problémy. Na druhou stranu může být daňový systém vnímán plátcí jako méně stabilní. Právě ustanovení o povinnosti uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně se stalo předmětem sporu a skupina sená-

torů ČR podala Ústavnímu soudu návrh na jeho zrušení, z důvodu rozporu s Listinou základních práv a svobod a dne 19. 12. 2016 bylo nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016 toto ustanovení zrušeno. S ohledem na tyto skutečnosti bude potřeba zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, opět novelizovat.

Česká legislativa na rozdíl od slovenské úpravy striktně ukládá, v případě porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením, povinnost uhradit pokutu v zákonem stanovené výši. Kromě přesně definovaných pokut může plátce dostat i další pokuty, u kterých zákon vymezuje jen maximální možnou výši, konkrétní částka je ale stanovena již samotným správcem daně. Na Slovensku jsou sice vyšší maximální možné pokuty, ale jejich výše je vždy závislá na individuálním posouzení správce daně.

Ministerstvo financí SR (2015) uvádí, že během let 2012–2014 byl díky zákonnému vymezení případů, kdy může daňový úřad zrušit plátců registraci k DPH, snížen počet plátců DPH o 11 977 subjektů, kteří si neplnili svoje povinnosti, byly nekontaktní a většinou plnili úlohu nastrčených osob. Tito plátců ztratili možnost páchat daňové delikty. Zároveň takovéto snížení počtu plátců DPH snižuje administrativní náklady daňové správy a pozitivně se projeví i do daňových kontrol. Finanční správa Slovenské republiky současně vede seznam plátců, u kterých nastaly důvody pro zrušení registrace k DPH a seznam plátců DPH kteří byly v minulosti zapsáni v prvně jmenovaném seznamu, ale již z něj byli na základě splnění zákonných podmínek smazáni.

Z těchto seznamů čerpá daňová správa i široká veřejnost informace o platební morálce plátců a plnění jejich zákonných povinností. Dostupné údaje, napomáhají jednak odhalit rizikové subjekty již při posouzení žádosti o registraci k DPH, a tím potenciálně předcházet daňovým unikům, a dále poskytují informace o tzv. virtuálních adresách, které se dají využít k zefektivnění výběru plátců pro daňové kontroly. Veřejná dostupnost seznamů také snižuje informační asymetrii mezi ekonomickými subjekty. Ti se díky nim mohou vyhnout riziku vzniku ručení za DPH při transakcích s dosud neznámou protistranou, nebo riziku nevědomého zapojení do karuselového či řetězového podvodu.

ČR se nechala Slovenskem inspirovat a v roce 2013 zavedla institut tzv. nespolehlivého plátce, který je obdobou slovenského seznamu plátců, u kterých nastaly důvody pro zrušení registrace k DPH. Výhody slovenského systému oproti českému spatřuji jednak v dostupnosti historických údajů pro veřejnost a uživatelsky přívětivější možnosti ověření si informací z vedených seznamů. Na Slovensku je možné v seznamech vyhledávat nejen na základě DIČ, jako je tomu v ČR, ale i dle názvu subjektu, IČO, nebo obce. Na Slovensku jsou z internetového portálu finanční správy běžně dostupné celé seznamy, v ČR je informace o nespolehlivosti plátce dostupná z registru plátců DPH za každého plátce individuálně.

Účinnost seznamů potvrzuje analýza společnosti CRIF, která ukázala, že po jejich zavedení v obou zemích výrazně ubylo nově založených společností, které daň z přidané hodnoty neodvádějí a byly finanční správou označeny za nespolehlivé subjekty. Na Slovensku poklesl počet těchto firem za pouhé tři roky o více než

90 %. Zatímco v roce 2011 bylo založeno 1128 subjektů později označených za nespolehlivé plátce DPH, v roce 2013 to bylo 352 subjektů a v roce 2015 už pouze 111 subjektů. V ČR bylo v roce 2013 založeno 803 budoucích nespolehlivých plátců DPH a v roce 2014 už pouze 542. (CzechTrade, 2016)

Posledním z individuálně diskutovaných nástrojů slovenského modelu bude tzv. bločková loterie, která měla zapojit širokou veřejnost do boje proti daňovým podvodům a únikům. Vedlejším efektem tohoto nástroje je tlak na plátce DPH, kteří musí mít na paměti, že finanční správa může z bločkové loterie získat informace, díky kterým je nově schopna prokázat zatajování a nepřiznání tržeb z transakcí mezi plátcem a neplátcem DPH, u kterých je riziko daňového podvodu a úniku podstatně vyšší než u transakcí mezi plátcem DPH.

Z počátku se tento nástroj jevil jako velmi úspěšný. Do prvního slosování se zapojilo 252 tis. hráčů, kteří zaregistrovali více než 7 mil. pokladních dokladů. V následujících měsících se počet registrovaných pokladních dokladů v jednotlivých slosováních ustálil na úrovni 3 mil. (Gábik a Strížencová, 2014) Bohužel zájem veřejnosti postupně ještě více upadal, a to i přes změny možných výher, které měli bločkovou loterii ztraktivnit.

Na základě zpracování dostupných dat o bločkové loterii jsem zjistila, že v roce 2016 bylo do loterie v průměru zaregistrováno 700 tis. pokladních dokladů týdně, což by v přepočtu dle původního systému<sup>52</sup> odpovídalo průměrně 1,4 mil. zaregistrovaných pokladních dokladů do jednoho slosování. Dnes je tedy do loterie zaregistrováno o 50 % méně účtenek než v roce 2014.

Jak uvádí Fooken (2015) obecná myšlenka daňové loterie je jasná, nicméně specifika, jak ji nejlépe navrhnout a zavést již méně. Empirickou otázkou je i to, zda budeme mít daňová loterie pozitivní fiskální účinek, tedy zda její přínosy převáží náklady na její provoz. Přínosy, jsou jednak finanční, to je snížení daňových úniků a podvodů a zvýšení inkasa DPH, dále snížení informační asymetrie mezi plátcem DPH a daňovou správou. V neposlední řadě patří k přínosům i to, že zainteresování spotřebitele zvyšuje jeho povědomí o daňovém úniku a vnímavost vůči špatnému chování obchodníků. Náklady daňové loterie tvoří cena výher a náklady na zajištění jejího provozu.

Příkladem dobře fungující daňové loterie je dle mého názoru Taiwan, který ji zavedl jako vůbec první země již v roce 1951. V Taiwanu se díky loterii povedlo změnit chování zákazníků, pro které je již naprosto běžné vyžádat si pokladní doklad při každém nákupu a daňová loterie je zde vysoce atraktivní dodnes.

Hlavní důvody poklesu zájmu o účast v bločkové loterii na Slovensku spatřuji především v administrativní náročnosti pro veřejnost. Při zaregistrování účtenky je třeba uvést značné množství údajů z pokladního dokladu v jasně definovaném formátu. Veřejnost sice může využít registraci na sběrném místě společnosti provozovatele loterie, ale ta je již zpoplatněna. Náklady na účast v loterii společně s nízkou pravděpodobností výhry převažují nad hodnotou výhry, kterou může účastník získat, a proto není bločková loterie příliš populární. Nízkou oblíbenost

---

<sup>52</sup> Původně probíhalo slosování jednou za čtrnáct dní.

umocňuje i to, že některé z výher jsou navíc podmíněny zpoplatněným zaregistrováním do slosování a účasti v televizní soutěži. Hodnota jackpotu, který představuje maximální získatelnou částku, se v roce 2016 pohybovala v rozmezí 160–220 tis. Kč.

Daňovou loterie využívá kromě Slovenska v EU také Malta a Portugalsko. V souvislosti se zavedením elektronické evidence tržeb se plánuje její zavedení v roce 2017 i v ČR. Náměstkyně ministra financí Schillerová (2016a) v rozhovoru pro ČT24 uvedla, že je třeba motivovat zákazníky k tomu, aby si brali účtenky, čímž by docházelo k určité společenské kontrole naplňování zákona o evidenci elektronických tržeb. Motivace může být buď pozitivní, tu představuje právě daňová loterie, nebo se můžeme vydat cestou restrikcí a sankcí jako je tomu např. v Chorvatsku, kde mají zákazníci ze zákona povinnost brát si účtenky. A ministerstvo financí se po zohlednění zkušeností z jiných zemí rozhodlo jít cestou pozitivní motivace. Zdůrazněn byl také fakt, že Slovenský model daňové loterie nebyl až tak úspěšný, nicméně jsou i země, kde je úspěšnost vyšší. Snahou ministerstva financí bude nastavit pravidla loterie tak, aby byla zajímavá, atraktivní a lidi přilákala.

Ročně by v ČR měli být rozděleny peněžité i věcné výhry ve výši 65 mil. Kč a počet výher by se měl pohybovat v rozmezí od 20 do 30 tisíc měsíčně. Hodnota prvních pěti výher by měla být v rozmezí od 100 tis. Kč do 1 mil. Kč, včetně věcné výhry automobilu. Ostatní výhry budou rozděleny do nižších finančních částek v řádech desetitisíců a stovek korun. Slosování bude pobíhat každý měsíc, vždy 15. kalendářní den, a to z účtenek vydaných za předem stanovené období. (Schillerová, 2016b)

Daňová loterie má dle mého názoru vyšší potenciál motivovat zákazníky, aby trvali na vydání účtenky, než stanovení zákonné povinnosti. V případě zákonné povinnosti brát si účtenky by museli být stanoveny i sankce pro případ nesplnění povinnosti. Ty by však postihly zákazníka, tedy třetí stranu, která nemá právní povinnost ohledně daně, což by dle mého názoru, v podmínkách ČR bylo vnímáno širokou veřejností velmi negativně a ba naopak ještě více podnítilo snahy poplatníků k využívání mezer zákona ke snížení daňové povinnosti a potenciálně zvýšilo riziko daňových úniků, což je přesným opakem toho, oč zákonodárci usilují. Navíc i samotná kontrola dodržování této povinnosti je v praxi velmi těžko realizovatelná a vedla by především k navýšení nákladů veřejné správy.

Kromě výše diskutovaných nástrojů a opatření, která dle mého názoru nejvíce přispěla k zefektivnění slovenského systému výběru DPH, byla v letech 2012–2016 za účelem boje proti daňovým podvodům a únikům přijata ještě celá řada legislativních změn a to nejen zákona o DPH, ale také i v rámci obchodního a trestního zákona nebo zákona o správě daní. Z nichž bych upozornila především na zavedení nových trestních činů a to daňového podvodu a maření výkonu správy daní. Zároveň byly zpřísněny sankce pro daňové trestné činy a obligatorně stanoven zákaz činnosti na dobu 5 až 10 let pro osoby, kterým se prokáže spáchání daňového trestného činu. Tyto změny jsou podle mě užitečné a skutečně zefektivňují boj proti daňovým podvodům a úniku, proto bych je doporučila zavést i v ČR.



Nevýhodou slovenského systému DPH je jeho vysoká administrativní náročnost pro finanční správu i plátce DPH, která v důsledku realizace APBP ještě více vzrostla. Aby bylo možné systém DPH co nejefektivněji spravovat, byla zavedena povinnost činit veškerá podání elektronicky, to však klade vyšší nároky na potřebné IT technologie. Dopad této povinnosti na jednotlivé plátce je individuální, a proto nelze jednoznačně stanovit ani její vliv na náklady plátců.

Vzhledem k tomu, že na Slovensku i v ČR se na daňových podvodech značnou mírou podílí karuselové a řetězové podvody, jež přesahují i do zahraničí, je nutné řešit daňové podvody na mezinárodní úrovni, proto bych doporučila zaměřit pozornost na vytvoření dobrých vztahů se správci daně z ostatních států a posílení vzájemných vztahů formou smluv o spolupráci, které rozšíří podmínky o výměně informací mezi správci daně stanovené EU.

Slovenský model boje proti daňovým podvodům na DPH je slučitelný s legislativou ČR a proto je možné ho využít pro zefektivnění českého systému výběru DPH a snížení daňových podvodů a úniků. Toto zjištění potvrzuje jednak skutečnost, že některá opatření APBP, zavedla ČR dříve než Slovensko, např. povinnost provádět platby nad určitý limit pouze bezhotovostní formou, nebo ručení za DPH. Po vzoru Slovenska pak byl v minulých letech v ČR zaveden institut nespolehlivého plátce DPH, kontrolní hlášení a v souvislosti se zavedením elektrické evidence tržeb plánují čeští zákonodárci zavést obdobu slovenské bločkové loterie.

Vzhledem ke společné historii Slovenska a Česka, která formovala formální i neformální ekonomické prostředí v těchto zemích, podobnosti daňových úniků v obou zemích a harmonizaci DPH ze strany EU, předpokládám, že zavedení slovenského modelu by mělo v ČR velmi podobný dopad jako na Slovensku, kde se od roku 2012 výrazně zefektivnil výběr DPH, což bylo prokázáno vývojem mezery DPH, která mezi roky 2012–2015 klesla o 7 p. b., což byl nejvyšší pokles ze všech zemí EU. CASE (2016) uvádí, že mezi roky 2012 a 2014 v průměru poklesla mezera DPH v EU o 0,7 p. b.

Predikovat přesný dopad zavedení slovenského modelu boje proti daňovým podvodům na DPH na český systém však není možné, a to především z důvodu rozdílného výchozího stavu těchto systémů, kdy v ČR jsou některá opatření případně jejich obdoba využívána již po delší dobu, dále kvůli postupné implementaci APBP na Slovensku, a v neposlední řadě z důvodu jedinečnosti všech daňových systémů.

## 9 Závěr

Daň z přidané hodnoty tvoří ve státech EU podstatnou část daňových příjmů, a proto se boj s daňovými podvody a úniky v oblasti DPH stal jednou z hlavních priorit nejen EU, ale i jednotlivých států. Daňové podvody a úniky na DPH jsou vyhodnocovány na základě ukazatele mezery DPH. Slovensko patřilo v EU dlouhodobě mezi státy s nejvyšší mírou tohoto ukazatele, který v roce 2012 dosahoval hodnoty 2,53 mld. EUR, tj. 68,2 mld. Kč, což činilo 36,86 % teoretického výběru DPH.

Cílem mé diplomové práce bylo zhodnotit účinnost Slovenského modelu boje proti daňovým podvodům a únikům na DPH a možnosti jeho pro zefektivnění českého systému výběru DPH.

Na základě provedených výpočtů mezery DPH a vyhodnocení údajů o efektivitě daňových kontrol za období 2009–2015 se mi podařilo prokázat, že zavedená opatření mají požadovaný účinek. V důsledku těchto opatření se podařilo snížit ukazatel mezery DPH o 7 p. b., což odpovídá nejvyšší míře zlepšení ze všech států EU. Průměrná hodnota snížení mezery DPH v EU za stejné období činila pouze 0,7 p. b.

Současně lze však konstatovat, že slovenský model se od začátku zavádění souboru opatření tzv. Akčního plánu boje proti daňovým podvodům potýká z mnoha aplikačními nedostatky, které se Slovensko snaží postupně odstraňovat. Problémy byly zaznamenány zejména u kontrolního výkazu k DPH, který se nepodařilo efektivně nastavit, tak aby plnil svůj účel, a aby ho nutné po spuštění do praxe revidovat.

Na základě analýzy celého systému se mi rovněž podařilo identifikovat opatření, které mají nejvyšší účinnost, a současně by je bylo vhodné aplikovat do daňového systému ČR. Mezi žádoucí opatření patří zejména, zavedení seznamů tzv. rizikových plátců<sup>53</sup>, kontrolní výkaz k DPH, zavedení nových trestních činů, daňového podvodu a maření výkonu správy daní včetně zpřísnění sankcí za daňové trestné činy a zřízení speciálních tripartitních týmu pro řešení závažné daňové trestné činnosti tzv. Daňová kobra.

S ohledem na prokázanou účinnost zavedených opatření na Slovensku, je z mého pohledu správné, že se ČR při zavádění opatření proti daňovým únikům inspirovala slovenským modelem. V rámci systému boje proti daňovým únikům v ČR byla na základě slovenského vzoru zavedena zejména tato opatření, institut nespolehlivého plátce, kontrolní hlášení k DPH, speciální tripartitní týmy proti daňovým únikům.

Ne všechna opatření zavedená na Slovensku bylo však vhodné bez revize jejich mechanismu přenést do našeho daňového systému. Jako příklad lze uvést nezohlednění slovenských zkušeností při zavedení kontrolního hlášení, které stejně jako na Slovensku kontrolní výkaz k DPH umožňuje vykázat odpočet daně ze zjed-

---

<sup>53</sup> Konkrétně jde o seznam plátců, u kterých nastaly důvody pro zrušení registrace k DPH a seznam plátců DPH kteří byly v minulosti zapsáni v prvně jmenovaném seznamu, ale již z něj byli na základě splnění zákonných podmínek smazáni.

nodušených daňových dokladů souhrnnou částkou bez limitu, což ponechává možnost daňového úniku bez jeho odhalení daňovou správou. Slovensko na tuto negativní zkušenost již reagovalo legislativním zavedením limitu takto vykazovaných odpočtů. ČR na zaznamenané aplikační problémy zatím nezareagovala.

Jedním z dalších opatření, které bude nutné podrobit revizi účinnosti před jeho zavedením je také daňová loterie, které byla na Slovensku ihned po svém zavedení velice atraktivní, avšak během krátké doby od jejího zavedení výrazně ztratila na významu. Důvodem snížení atraktivnosti tohoto podpůrného opatření byla jednak vysoká administrativní náročnost systému pro běžného občana jako spotřebitele, nízká pravděpodobnost i atraktivita výher. V případě zavádění tohoto opatření by bylo vhodnější inspirovat se systémy jiných zemí.

Další zjištěnou nevýhodou slovenského modelu je přílišná administrativní a finanční náročnost celého systému jak pro plátce DPH, tak pro daňovou správu, která společně s častými legislativními změnami a existencí velkého množství výjimek v systému snižuje účinnost zaváděných opatření.

Komplexně lze zaváděná opatření boje proti daňovým podvodům na Slovensku i v ČR hodnotit jako účinná a žádoucí pro stabilizaci příjmů veřejných rozpočtů. Při jejich implementaci je však vždy nutné sledovat a vyhodnocovat efektivitu zaváděných opatření, a to zejména v závislosti porovnání potenciálních přínosů s nákladovostí.

## 10Literatura

- AINSWORTH, R. T., 2006 [online]. Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution, *In: Tax Notes International*. roč. 42, č. 5, s. 443–448. ISSN 104803-3306. [cit. 2016-03-29]. Dostupné také z: <http://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=997085004006094115125115093108099125026064002040052074078090071090102084026103101092121022038118114014116091114093085011019121032024015052102008026115071082001025045020072082114092012015112028090121005115011073124094123113001069074120000093064119&EXT=pdf>
- BABIŠ, A., 2015 [online]. *Kontrolní hlášení = systémová pomoc v boji proti podvodům na DPH: tisková konference ze dne 22. 12. 2015*. [cit. 2016/05/05]. Dostupné také z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kontrolni\\_hlaseni\\_TK\\_20151222.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kontrolni_hlaseni_TK_20151222.pdf)
- BENKO, J., 2015 [online]. *Zábezpeka na DPH v roku 2015*. [cit. 2016/03/05]. Dostupné také z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uactovnictvo/c/2036/category/dan-z-pridanej-hodnoty/article/zabezpeka-dph-2015.xhtml>
- BENKO, J., 2016 [online]. *Daňové kontroly a kontroly registračných pokladníc v roku 2015*. [cit. 2016/10/05]. Dostupné také z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uactovnictvo/c/2793/category/dane/article/danove-kontroly-2015.xhtml>
- BISNODE, 2016 [online]. *Nespolehlivý plátcí DPH přibývají, ale pomaleji*. [cit. 2016/03/29]. Dostupné také z: <http://www.bisnode.cz/wp-content/uploads/2016/04/bisnode-cz-150411-dph.pdf>
- BURÁK, E., 2013. [online]. Daňová politika – vybrané problémy. *In: MANECO: MANažment a EKOnomika podniku*. Bratislava. roč. V, č. 2. s. 142–153. ISSN 1337-9488. [cit. 2016-04-05] Dostupné také z: [http://www.maneko.sk/casopis/pdf/2\\_2013.pdf](http://www.maneko.sk/casopis/pdf/2_2013.pdf)
- CASE, 2016 [online]. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report*. Varšava. 23. září 2016. [cit. 2016-10-03]. Dostupné také z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2016-09\\_vat-gap-report\\_final.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf)
- CUNNINGHAM, B., 2013 [online]. *Ministry is betting on VAT lottery*. [cit. 2016/11/16]. Dostupné také z: <http://spectator.sme.sk/c/20047985/ministry-is-betting-on-vat-lottery.html>
- CZECHTRADE, 2016 [online]. Analýza: Registry nespolehlivých plátců DPH omezily vznik firem zakládaných ke spekulacím. *In: BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export*. [cit. 2016/11/30]. Dostupné také z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/analiza-registry-nespolehlivych-platcu-dph-omezily-vznik-firem-zakladanych-ke-spekulacim-82655.html>

- ČASTORÁL, Z., 2007. *Ekonomická kriminalita: z pohledu řízení a správy*. Praha: Vysoká škola finanční a správní. s. 183. ISBN 978-80-86754-83-3.
- ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 40 ze dne 8. ledna 2009 trestní zákoník ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 11. ISSN 1211-1244. Dostupné také z:  
<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonInfo.jsp?idBiblio=68040&nr=40~2F2009&rpp=15#local-content>
- ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78. ISSN 1211-1244. Dostupné také z:  
<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=57849&nr=235~2F2004&rpp=15#local-content>
- EUROSTAT: YOUR KEY TO EUROPEAN STATISTICS [cit. 2016/09/24]. Dostupné také z:  
<http://ec.europa.eu/eurostat>
- EVROPSKÁ KOMISE, 2012 [online]. *Sdělení komise evropskému parlamentu a radě: Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům*. Brusel. 6. prosince 2012. [cit. 2016/02/05]. Dostupné také z:  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2012\\_722\\_cs.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_cs.pdf)
- EVROPSKÁ KOMISE, 2013 [online]. *Boj proti daňovým podvodům a únikům: Příspěvek Komise k zasedání Evropské rady dne 22. května 2013*. Brusel. [cit. 2016/04/05]. Dostupné také z:  
[http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax\\_cs.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_cs.pdf)
- EVROPSKÁ KOMISE., 2015 [online]. *Sdělení Komise radě COM 538: v souladu s článkem 395 směrnice Rady 2006/112/ES*. Brusel. [cit. 2016/03/25]. Dostupné také z:  
<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13560-2015-INIT/cs/pdf>
- EVROPSKÁ KOMISE, 2016 [online]. *Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Lucembursko: Publications Office of the European Union, s. 340. ISBN 978-92-79-57441-2. [cit. 2016-10-18] Dostupné také z:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2016/econ\\_analysis\\_report\\_2016.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2016/econ_analysis_report_2016.pdf)
- EVROPSKÝ ÚČETNÍ DVŮR, 2016 [online]. *Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření*, [cit. 2016/03/25]. Dostupné také z:  
[http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15\\_24/SR\\_VAT\\_FRAUD\\_CS.pdf](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_CS.pdf)
- FABBRI, M., HEMELS, S., 2013 [online]. 'Do You Want a Receipt?' Combating VAT and Sales Tax Evasion with Lottery Tickets: Involving Customers. In: *SSRN Electronic Journal*. DOI: 10.2139/ssrn.2232249. ISSN 1556-5068. [cit. 2016-11-20]. Dostupné také z: <http://www.ssrn.com/abstract=2232249>

- FICBAUER, J., FICBAUER, D., 2010. Sbližování daní. In: *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 3. vyd. Brno: KEY Publishing s. r. o., s. 149–157. ISBN 978-80-7418-081-1.
- FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ SLOVENSKÉ REPUBLIKY, PREZIDIUM POLICEJNÍHO SBORU, KRIMINÁLNÍ ÚŘAD FINANČNÍ SPRÁVY, 2012 [online]. *Akcia zameraná na odhalenie podvodov páchaných v súvislosti s predajom ojazdených vozidiel prepravených z krajín EÚ na Slovensko bez platenia DPH*, [cit. 2016/03/07]. Dostupné také z: [https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Pre\\_media/TIacove\\_spravy/Rok\\_2012/2012.11.08\\_TS\\_podvody\\_ojazden\\_voz.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Pre_media/TIacove_spravy/Rok_2012/2012.11.08_TS_podvody_ojazden_voz.pdf)
- FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ SLOVENSKÉ REPUBLIKY, [online]. *Výroční správy o činnosti finanční správy za roky 2004–2015*, [cit. 2016/02/05]. Dostupné také z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyrocne-spravy>
- FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ SLOVENSKÉ REPUBLIKY, 2014 [online]. *Metodický pokyn k zábezpece na daň podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov*, [cit. 2016/03/05]. Dostupné také z: [https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Profesionaln\\_a\\_zona/Dane/Metodicke\\_pokyny/Nepriame\\_dane/2014/2014.03.07\\_MP\\_k\\_za\\_bezpeke.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionaln_a_zona/Dane/Metodicke_pokyny/Nepriame_dane/2014/2014.03.07_MP_k_za_bezpeke.pdf)
- FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2014 [online]. *Prezentace ke zpřísnění podmínek pro aplikaci institutu nespolehlivého plátce*, [cit. 2016/03/28]. Dostupné také z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/nespolehlivy-platce>
- FISCAL INFORMATION AGENCY, [online]. *eTax Portal, Ministry of Finance*. [cit. 2016/11/05]. Dostupné také z: <https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW183W6?site=en>
- FOOKEN, J., a kol, 2015 [online]. *Improving VAT compliance – random awards for tax compliance*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities. s. 29. ISBN 978-92-79-44640-5 [cit. 2016-10-26]. Dostupné také z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_51.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_51.pdf)
- GÁBIK, R., STRÍŽENCOVÁ, K., 2014 [online]. *Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne*, [cit. 2016/03/08]. Dostupné také z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=9633>
- GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2013 [online]. *Informace GFŘ k aplikaci §106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení, ve znění dodatku č. 2 ze dne 21. 8. 2014*, [cit. 2016/03/28]. Dostupné také z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/nespolehlivy-platce>
- GŘIVNA, T., a kol, 2014. *Kriminologie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s. s. 536. ISBN 978-80-7478-614-3.

- HEIN, J., 2015 [online]. Kolotočové podvody v Česku. In: *České centrum pro investigativní žurnalistiku*. 28. července 2015, [cit. 2016/03/29]. Dostupné také z: <https://www.investigace.cz/kolotocove-podvody-v-cesku/>
- HRDLIČKA, Z., 2015 [online]. VAT gap a jeho struktura. In: *Rozšíření systému reverse charge proti daňovým únikům: Sborník daňové konference Ministerstva financí za podpory International Fiscal Association, ČR*. Praha. s. 19–27. [cit. 2016/10/12]. Dostupné také z: [http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Material\\_2015-12-04\\_Sbornik-ke-konferenci-o-reverse-charge.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Material_2015-12-04_Sbornik-ke-konferenci-o-reverse-charge.pdf)
- CHARLET, A., OWENS, J., 2010 [online]. An International Perspective on VAT. In: *Tax notes International*. Falls Church. roč. 59, č. 12. s. 943–954. ISSN 1048-3306. [cit. 2016-03-14]. Dostupné také z: <https://search.oecd.org/ctp/consumption/46073502.pdf>
- KEEN, M., SMITH, S., 2007 [online]. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?*. [cit. 2016-01-15]. Dostupné také z: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>
- KOCINA, J., 2014. *Daňové trestné činy*. 1. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s. r. o., s. 358. ISBN 978-80-7.
- KOMISIE NA ZABEZPEČENIE JEDNOTNÉHO METODICKÉHO VÝKLADU ZA OBLASŤ DANE Z PRIDANEJ HODNOTY, 2014 [online]. *Zápis z 13. zasadnutia Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty, ktoré sa uskutočnilo dňa 9. 6. 2014*, [cit. 2016/03/07]. Dostupné také z: [https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Profesionaln\\_a\\_zona/Dane/Zasadanie/2014.06.27\\_zapis\\_13\\_zasadnutie\\_komisie\\_DPH.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionaln_a_zona/Dane/Zasadanie/2014.06.27_zapis_13_zasadnutie_komisie_DPH.pdf)
- KRESTEŠOVA, M., REZEK, V., 2013. [online]. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. [cit. 2016-04-09]. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/konference-a-seminare/2013/rok-2013-podzimni-seminar-aktualni-ekono-15118>
- KUBÁTOVÁ, K., 2003. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, s. r. o., s. 264. ISBN 80-86395-84-7.
- MARTINEZ, J., 1995. *Daňový únik*. Praha: HZ Editio, s. 144. ISBN 80-901918-3-5.
- MIKLOŠ, I., 2011. [online]. *Návrh koncepcie boja proti daňovým podvodom na dani z pridanej hodnoty*. Bratislava. 4. května 2011. [cit. 2016-04-17]. Dostupné také z: <http://www.rokovania.sk/Rokovanie.aspx/BodRokovaniaDetail?idMaterial=19562>
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2016a [online]. *Schodek státního rozpočtu za rok 2015 je o 37 mld. nižší než plánovaný*. tisková zpráva. 5. ledna 2016. [cit. 2016/01/30]. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/schodek-statniho-rozpocetu-za-rok-2015-je-23541>

- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2016b [online]. *Struktura a vývoj státního dluhu*. 31. března 2016. [cit. 2016/04/25]. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/schodek-statniho-rozpocetu-za-rok-2015-je-23541>
- MINISTERSTVO FINANCÍ SLOVENSKE REPUBLIKY, 2015 [online]. *Návrh aktualizácie Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012–2016*. [cit. 2016-01-15]. Dostupné také z: <http://www.rokovania.sk/Rokovanie.aspx/BodRokovaniaDetail?idMaterial=24783>
- MINISTERSTVO FINANCÍ SLOVENSKE REPUBLIKY, 2016 [online]. *Tab. Daňové príjmy* [cit. 2016/03/21]. Dostupné také z: <http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=4738>
- MORÁVEK, D., 2015 [online]. *Kontrolní hlášení mají na Slovensku už dva roky. Zjistili jsme, v čem se liší*. [cit. 2016/12/01]. Dostupné také z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/kontrolni-hlaseni-maji-na-slovensku-uz-dva-roky-zjistili-jsme-v-cem-se-lisi/>
- NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD, 2015 [online]. *Nové instituty v boji proti daňovým únikům lepší výběr DPH nepřinesly, ročně stále uniká víc než 100 miliard korun*. [cit. 2016-01-15]. Dostupné také z: <http://www.nku.cz/cz/media/nove-instituty-v-boji-proti-danovym-unikum-lepsi-vyber-dph-neprinesly--rocne-stale-unika-vic-nez-100-miliard-korun-id7581/>
- NOVYSEDLÁK, V., PALKOVIČOVÁ, J., 2012 [online]. *Odhad straty příjmů z dane z přidané hodnoty*. [cit. 2016-03-02]. Dostupné také z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8181>
- PECIÁR, V., HARVAN, P., 2016 [online]. *Výber daní z našich daní: Analýza prevádzky Finančnej správy SR*. [cit. 2016-11-12]. Dostupné také z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=11229>
- RADA EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ, 1987 [online]. *Nariadení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku ve znění pozdějších předpisů*. [cit. 2016-03-29]. Dostupné také z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:31987R2658>
- RECKON LLP, 2009 [online]. *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*. London. 21. září 2009. [cit. 2016-01-17]. Dostupné také z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/reckon\\_report\\_sep2009.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/reckon_report_sep2009.pdf)
- REMETA, J., GÁBIK, R., ALEXOVÁ, M., 2015 [online]. *Daňové medzery*. In: *Daňový report Slovenskej republiky 2015*. s. 49–53. [cit. 2016-10-14]. Dostupné také z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10490>
- RUSEV, A., DZHEKOVA, R., 2015 [online]. *Organised VAT fraud in the EU: mixing the money flow*. In: *Financing of organised crime*. Sofia: Center for the Study of Democracy, s. 61–75. ISBN: 978-954-477-234-5. [cit. 2016-09-13]. Dostupné také z: [http://www.academia.edu/11959098/Financing\\_of\\_Organised\\_Crime](http://www.academia.edu/11959098/Financing_of_Organised_Crime)



- SLOVENSKÁ REPUBLIKA, Zákon č. 531 ze dne 18. prosince 1991 Obchodný zákonník ve znění pozdějších předpisů. In: *Zbierka zákonov slovenskej republiky*. 1991, částka 98. Dostupné také z: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/1991/513/20160701>
- SLOVENSKÁ REPUBLIKA, Zákon č. 222 ze dne 6. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů. In: *Zbierka zákonov slovenskej republiky*. 2004, částka 97. Dostupné také z: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20160401>
- SLOVENSKÁ REPUBLIKA, Zákon č. 300 ze dne 20. května 2005 Trestný zákon ve znění pozdějších předpisů. In: *Zbierka zákonov slovenskej republiky*. 2005, částka 129. Dostupné také z: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20160401>
- SLOVENSKÁ REPUBLIKA, Zákon č. 563 ze dne 1. prosince 2009 Zákon o správě daní (daňový poriadok) a o změně a doplnění některých zákonů ve znění pozdějších předpisů. In: *Zbierka zákonov slovenskej republiky*. 2009, částka 193. Dostupné také z: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20161101>
- SCHILLEROVÁ, A., 2016a [online]. *Alena Schillerová pro ČT 24 o úctenkové loterii*. rozhovor s Lukášem Dolanským ze dne 13. 12. 2016. [cit. 2016-12-22]. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2016/alena-schillerova-pro-ct-24-o-uctenkove-26965>
- SCHILLEROVÁ, A., 2016b [online]. *MF mezi výherce rozdělí 65 milionů ročně*. tisková zpráva Ministerstva financí České republiky ze dne 7. 12. 2016. [cit. 2016-12-22]. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/mf-mezi-vyherce-rozdeli-65-milionu-rocne-26835>
- SCHNEIDER, F., 2015 [online]. *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments*, [cit. 2016/02/24]. Dostupné také z: <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf>
- SEMERÁD, P., a kol. 2013 [online]. *Karuselové podvody u daně z přidané hodnoty se zaměřením na trh s pohonnými hmotami*. [cit. 2016/04/10]. Dostupné také z: [http://www.tvp.zcu.cz/cd/2013/PDF\\_sbornik/60.pdf](http://www.tvp.zcu.cz/cd/2013/PDF_sbornik/60.pdf)
- SOPKOVÁ, E., RAŠKOVSKÁ, K., 2013 [online]. Daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty v podmínkách slovenskej republiky. In: *Acta academica karviniensia*. Karviná. roč. 2013, č. 1. s. 147–158. ISSN 1212-415X. [cit. 2016-03-30]. Dostupné také z: <http://www.slu.cz/opf/cz/informace/acta-academica-karviniensia/casopisy-aak/aak-rocnik-2013/acta-academica-karviniensia-1-2013>
- STATISTICKÝ ÚŘAD SLOVENSKÉ REPUBLIKY, *Statdat: Verejná databáza údajov*. [cit. 2016-09-30]. Dostupné také z: [http://statdat.statistics.sk/cognosex/cgi-bin/cognos.cgi?b\\_action=xts.run&m=portal/cc.xts&gohome=](http://statdat.statistics.sk/cognosex/cgi-bin/cognos.cgi?b_action=xts.run&m=portal/cc.xts&gohome=)

- ŠAMKO, P., 2013. *Daňové trestné činy - niektoré aplikačné problémy*. [cit. 2016/04/11]. Dostupné také z: <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy>
- ŠIROKÝ, J., a kol., 2008. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2.vyd. Praha: B. H. Beck, s. 301. ISBN 978-80-7400-005-8.
- ŠIROKÝ, J., 2013. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6.vyd. Praha: Linde Praha, s. 386. ISBN 978-80-7201-925-0.
- ŠIROKÝ, J., 2015. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a. s., s. 128. ISBN 978-80-7478-785-0.
- TIPOS, [online]. *Národní bločková lotéria*. [cit. 2016/11/07]. Dostupné také z: <https://narodnablockoaloteria.tipos.sk/sk/titulna-stranka>
- TIPOS, 2015 [online]. *Výročná správa 2014*. [cit. 2016/03/08]. Dostupné také z: [http://www.tipos.sk/Documents/VyrocneSpravy/Vyrocna\\_sprava\\_2014.pd](http://www.tipos.sk/Documents/VyrocneSpravy/Vyrocna_sprava_2014.pd)
- VÁLKOVÁ, H., KUČHTA, J. A KOL., 2012. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, s. 664. ISBN 978-80-7400-429-2.
- ZÍDKOVÁ, H., 2014. [online]. Diskuze metod odhadů mezery DPH. In: *Acta Oeconomica Pragensia: Vědecký časopis Vysoké školy ekonomické v Praze*. Praha. roč. 2014, č. 4. s. 3–15. DOI: 10.18267/j.aop.442. ISSN 0572-3043. [cit. 2016-10-14]. Dostupné také z: <http://www.vse.cz/aop/442>

## 11 Seznam obrázků

Obr. 1	Výše a složení implicitní daňové sazby ze spotřeby v zemích EU v roce 2014	21
Obr. 2	Vývoj implicitní daňové sazby ze spotřeby v letech 2004–2014	22
Obr. 3	Procentuální podíl DPH na celkových daňových příjmech za rok 2014 v zemích EU	24
Obr. 4	Graf podílu jednotlivých daní na celkových daňových příjmech Slovenska	29
Obr. 5	Schéma daňového úniku a vyhýbání se daňové povinnosti	30
Obr. 6	Trojúhelník závislosti korupce, černé ekonomiky a daňových úniků	39
Obr. 7	Schéma řetězového obchodu	42
Obr. 8	Schéma karuselového podvodu	43
Obr. 9	Vývoj počtu plátců DPH na Slovensku v letech 2004–2015	54
Obr. 10	Vývoj počtu plátců DPH v ČR v letech 2004–2015	55
Obr. 11	Vývoj počtu nespolehlivých plátců DPH v ČR	57
Obr. 12	Počet zpracovaných podání k DPH v letech 2010–2015	59
Obr. 13	Vývoj mezery DPH a srovnání s výsledky studie CASE (2016)	68
Obr. 14	Vývoj průměrného nálezu na jednu daňovou kontrolu v letech 2009–2015	73

## 12 Seznam tabulek

Tab. 1	Doba odnětí svobody hrozící za daňové trestné činy na Slovensku dle rozsahu škody	36
Tab. 2	Doba odnětí svobody hrozí za daňové trestné činy dle dalších kritérií	36
Tab. 3	Porovnání limitů výše škody pro ČR a Slovensko	37
Tab. 4	Doba odnětí svobody hrozící za trestné činy daňové a další sankce dle legislativy ČR	37
Tab. 5	Vybrané zabezpečení na DPH v tis. Kč	50
Tab. 6	Počty žádostí o registraci k DPH, uložených a zaplacených zabezpečení DPH	51
Tab. 7	Výpočet teoretického základu DPH na Slovensku v letech 2009–2015 v mil. EUR	69
Tab. 8	Výpočet Implicitní daňové sazby na Slovensku v letech 2009–2015 v mil. EUR	71
Tab. 9	Mezera DPH na Slovensku v letech 2009–2015 v mil. EUR	72
Tab. 10	Srovnání vývoje mezery DPH v %	72
Tab. 11	Činnost daňové kontroly v letech 2009–2015	74
Tab. 12	Shrnutí činnosti Kriminálního úřadu Finanční správ SR	75
Tab. 13	Seznam zboží, u kterého se uplatňuje režim přenesené daňové povinnosti dle § 69 odst. 12 písm. g) zákona č. 222/2004 Z. z., o dani z přidané hodnoty	94
Tab. 14	Seznam zboží, u kterého se uplatňuje režim přenesené daňové povinnosti dle § 92c zákona č. 235/2004 Z. z., o dani z přidané hodnoty	95
Tab. 15	Plnění Akčního plánu boje proti daňovým podvodům	97
Tab. 16	Mezera DPH jako procento teoretického výnosu DPH v zemích EU v letech 2010–2014	107

# **Přílohy**

## A Tabulkové přílohy

Tab. 13 Seznam zboží, u kterého se uplatňuje režim přenesené daňové povinnosti dle § 69 odst. 12 písm. g) zákona č.222/2004 Z. z., o dani z přidané hodnoty

Kód KN	Popis zboží
7301	Štětovnice ze železa nebo oceli, též vrtané, ražené nebo vyrobené ze sestavených prvků; svařované úhelníky, tvarovky a profily ze železa nebo oceli:
7301 10 00	- Štětovnice
7301 20 00	- Úhelníky, tvarovky a profily
7308	Konstrukce (kromě montovaných staveb čísla 9406) a části a součásti konstrukcí (například mosty a části mostů, vrata plavebních komor a propustí, věže, příhradové sloupy, střechy, střešní rámové konstrukce, dveře a okna a jejich rámy, zárubně a prahy, okenice, sloupková zábradlí, pilíře a sloupky), ze železa nebo oceli; desky, tyče, úhelníky, tvarovky, profily, trubky a podobné výrobky ze železa nebo oceli, připravené pro použití v konstrukcích:
7308 10 00	- Mosty a části mostů
7308 20 00	- Věže a příhradové sloupy
7308 30 00	- Dveře, okna a jejich rámy, zárubně a prahy
7308 40 00	- Zařízení pro lešení, bednění, vzpěry nebo důlní vzpěry
7314	Látky (včetně nekonečných pásů), mřížovina, síťovina a pletivo ze železného nebo ocelového drátu; plechová mřížovina ze železa nebo oceli:
	- Tkané látky:
7314 12 00	- Nekonečné pásy pro stroje, z nerezavějící oceli
7314 14 00	- Ostatní tkané látky, z nerezavějící oceli
7314 19 00	- Ostatní
7314 20	- Mřížovina, síťovina a pletivo, svařované v místech křížení drátů, z drátů, jejichž největší rozměr příčného průřezu je 3 mm nebo větší, s velikostí ok 100 cm <sup>2</sup> nebo větší:
7314 20 10	- Z žebrovaného drátu
7314 20 90	- Ostatní
	- Ostatní mřížovina, síťovina a pletivo, svařované v místech křížení drátů:
7314 31 00	- Pokovené nebo potažené zinkem
7314 39 00	- Ostatní
	- Ostatní látky, mřížovina, síťovina a pletivo:
7314 41 00	- Pokovené nebo potažené zinkem

<b>Kód KN</b>	<b>Popis zboží</b>
7314 42 00	- Potažené plasty
7314 49 00	- Ostatní
7314 50 00	- Plechová mřížovina

Zdroj: Rada Evropských společenství, 1987

Tab. 14 Seznam zboží, u kterého se uplatňuje režim přenesené daňové povinnosti dle § 92c zákona č. 235/2004 Z. z., o dani z přidané hodnoty

<b>Kód KN</b>	<b>Popis zboží</b>
2618 00 00	- Granulovaná struska (struskový písek) z výroby železa nebo oceli
2619 00	- Struska, zpěněná struska (jiná než granulovaná struska), okuje a jiné odpady z výroby železa nebo oceli
2620	Struska, popel a zbytky (jiné než z výroby železa nebo oceli), obsahující kovy, arsen, nebo jejich sloučeniny
3915	Odpady, úlomky a odřezky z plastů
4004 00 00	- Odpady, úlomky a odřezky z kaučuku (jiné než z tvrdého kaučuku) a prášky a zrna z nich
4707	Sběrový papír, kartón nebo lepenka (odpad a výmět)
5003 00 00	- Hedvábný odpad (včetně zámotků nevhodných ke smotávání, nit'ového odpadu a rozvlákněného materiálu)
5103 00 00	- Odpad z vlny nebo jemných nebo hrubých zvířecích chlupů (včetně nit'ového odpadu avšak kromě rozvlákněného materiálu)
5103 20 00	- Ostatní odpad z vlny nebo jemných zvířecích chlupů
5103 30 00	- Odpad z hrubých zvířecích chlupů
5202 00 00	- Bavlněný odpad (včetně nit'ového odpadu a rozvlákněného materiálu)
5202 10 00	- Nit'ový odpad
5505 00 00	- Odpad z chemických vláken (včetně výčesků, nit'ového odpadu a rozvlákněného materiálu)
6310	Použité nebo nové hadry, motouzy, šňůry, provazy a lana z textilních materiálů ve formě zbytků nebo výrobků vyřazených z používání
7001 00 10	- Skleněné střepy a jiné skleněné odpady
7112	Odpad a šrot z drahých kovů nebo z kovů plátovaných drahými kovy; ostatní odpad a šrot obsahující drahé kovy nebo sloučeniny drahých kovů, používaný hlavně pro rekuperaci drahých kovů
7204	Odpad a šrot ze železa nebo oceli; přetavený odpad ze

<b>Kód KN</b>	<b>Popis zboží</b>
	železa nebo oceli v ingotech
7404 00	- Měděný odpad a šrot
7503 00	- Niklový odpad a šrot
7602 00	- Hliníkový odpad a šrot
7802 00 00	- Olověný odpad a šrot
7902 00 00	- Zinkový odpad a šrot
8002 00 00	- Cínový odpad a šrot
8101 97 00	- Odpad a šrot z wolframu

Zdroj: Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, Příloha č. 5



Tab. 15 Plnění Akčního plánu boje proti daňovým podvodům

č.	Opatrenie	Aktivity	Termín	Plnenie
1.	Zavedenie povinnosti <u>skladat' finančnú zábezpeku</u> rizikovými osobami pri registrácii DPH.	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené
2.	<u>Rušenie registrácie DPH</u> osobám, ktoré sú nekontaktné, <u>nekomunikujú so správcom dane</u> alebo si neplnia zákonné povinnosti.	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené
3.	<u>Povinné mesačné zdaňovacie obdobie pre nových platiteľov DPH</u> po dobu 12 mesiacov.	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 5. 2012	splnené
4.	Zníženie počtu štvrťročných platiteľov DPH ( <u>zníženie hranice obratu</u> na povinné mesačné zdaňovacie obdobie).	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené
5.	<u>Spoločné a nerozdielne ručenie za daň</u> (dvaja platitelia DPH v reťazci, pričom jeden daň do ŠR neodvedie a druhý si uplatňuje nárok na odpočet).	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené
6.	Povinná registrácia za platiteľa DPH <u>pred prvým predajom nehnuteľnosti</u> .	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené
7.	Rozšírenie mechanizmu tuzemského prenesenia daňovej povinnosti na príjemcu plnenia.	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené

č.	Opatrenie	Aktivity	Termín	Plnenie
8.	Sprísnenie podmienok pre uplatňovanie osobitnej úpravy pri obchodovaní s použitým tovarom ( <u>autobazáry</u> ).	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené
9.	Sprísnenie podmienok pre <u>daňového zástupcu</u> pri dovoze tovaru.	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené
10.	Zavedenie povinností preukazovania intrakomunitárnych dodávok tovaru.	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené
11.	Zníženie limitu pre doklad, ktorý slúži ako zjednodušená faktúra pri hotovostných platbách cez ERP.	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené
12.	<u>Zabezpečenie dane pri dovoze tovaru z tretích krajín.</u>	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené
13.	Spoločnosť s ručením obmedzeným si bude môcť založiť len osoba, ktorá <u>nemá daňové nedoplatky.</u>	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené
14.	Prevod väčšinového obchodného podielu v spoločnosti s ručením obmedzeným bude možný len na základe potvrdenia správcu dane, že ani prevádzajúci spoločník ani nadobúdateľ väčšinového obchodného podielu <u>nemá daňové nedoplatky.</u>	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené

č.	Opatrenie	Aktivity	Termín	Plnenie
15.	Obligatórne stanovenie <u>trestu zákazu činnosti</u> (na 5 - 10 rokov) pri spáchaní „daňového trestného činu“.	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené
16.	Zavedenie novej skutkovej podstaty trestného činu „ <u>daňový podvod</u> “.	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené
17.	Zavedenie novej skutkovej podstaty trestného činu „ <u>marenie výkonu správy daní</u> “.	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené
18.	<u>Sprísnenie trestných sadzieb</u> pri spáchaní „daňových trestných činov“ v značnom a veľkom rozsahu (+ zrušenie trestnosti pri škode malého rozsahu do výšky 2 660 eur).	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 05. 2012	splnené
19.	zavedenie režimu sprísneného daňového dohľadu nad rizikovými subjektmi	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 12. 2012	splnené
20.	Uzatváranie bilaterálnych zmlúv o výmene daňových informácií + aktualizácia starých a uzatváranie nových zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia	Predloženie legislatívnych návrhov predmetných zmlúv na rokovanie vlády SR	Priebežne	splnené
21.	Analýza uskutočňovaných úhrad za tovary, služby a iné formy platieb realizované daňovníkmi voči subjektom so sídlom podnikania v nespolupracujúcich, resp. OFF SHORE jurisdikciách	Predložiť na rokovanie porady vedenia MF SR vypracovanú analýzu	31. 12. 2012	splnené
		Predloženie legislatívneho návrhu predmetnej úpravy na rokovanie vlády SR	31. 08. 2013	splnené

č.	Opatrenie	Aktivity	Termín	Plnenie
22.	Zavedenie povinnosti správcu vkladu vložiť peňažné vklady spoločníkov s.r.o. do štátnej pokladne	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	30. 06. 2013	splnené
23.	Riešenie prípadov výmazov spoločností „ex offo“ (v prípade daňových nedoplatkov alebo daňovej kontroly)	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR, resp. návrh riešenia bez potreby legislatívneho zásahu	30. 06. 2013	splnené
24.	Zavedenie špecializácie súdov v oblasti daňovej trestnej činnosti	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	30. 06. 2013	v plnení <sup>54</sup>
25.	Zabezpečenie majetkových nárokov štátu v trestnom konaní	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	30. 06. 2013	splnené
26.	Zavedenie právnej zodpovednosti právnických osôb	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	30. 06. 2013	splnené

<sup>54</sup> Justičná akadémia v spolupráci s Finančnou správou pripravuje študijný program špecializovaného a kontinuálneho vzdelávania sudcov a prokurátorov pre oblasť daňového práva resp. boja proti daňovým podvodom. Termín realizácie súvisí so spustením nového operačného programu efektívna verejná správa (MV SR,EU 2014 - 2020). Predpoklad na zaradenie projektu do výzvy je prvý štvrtrok 2015.

č.	Opatrenie	Aktivity	Termín	Plnenie
27.	Analýza možnosti zavedenia inštitútu finančného vyšetrovania, ktoré by bol OČTK povinný začať za presne vymedzených podmienok	Predloženie analýzy na rokovanie vlády SR	30. 06. 2013	splnené
28.	Zavedenie povinnosti bezhotovostnej platby v obchodnom styku nad určitý limit (10 tis. eur)	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 12. 2012	splnené
29.	Právny základ pre možnosť použiť informácie získané medzinárodnou spoluprácou finančných spravodajských jednotiek v daňovom konaní	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 12. 2012	v plnení <sup>55</sup>
30.	Zriadenie systému analýzy rizík a selekcie subjektov na kontrolu vrátane IT podpory	Doručenie správy o dosiahnutom pokroku na rokovanie porady vedenia MF SR	31. 10. 2012	splnené
		Predloženie definitívneho návrhu komplexného systémového riešenia	31. 01. 2013	splnené
		Spustenie reálnej prevádzky systému	1. 07. 2013	splnené
31.	Unifikovaný manuál daňovej kontroly (vrátené)	Zriadenie pracovnej skupiny	15. 06. 2012	splnené

<sup>55</sup> Opatrenie sa plní, avšak je viazané na zákon č. 297/2008 Z. z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o ochrane pred financovaním terorizmu a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorý v SR implementuje Smernicu EP a Rady č. 2005/60/ES o predchádzaní využívania finančného systému na účely prania špinavých peňazí a financovania terorizmu (tzv. "tretia smernica"). Vzhľadom k tomu, že uvedená smernica bude nahradená novou smernicou v r. 2014 (tzv. "štvrtá smernica"), bude legislatívny návrh k opatreniu spracovaný a predložený po prijatí štvrtej smernice.

č.	Opatrenie	Aktivity	Termín	Plnenie
	sprísneného režimu daňového dozoru pri spotrebných daniach)	Spracovanie a schválenie manuálu vedením FR SR	30. 09. 2012	splnené
		Školenia kontrolórov	do 31. 12. 2012	splnené
32.	Program boja proti korupcii vo finančnej správe	Spracovanie programu v spolupráci s prezídiom PZ	do 31. 12. 2012	splnené
		Predloženie vyhodnotenia účinnosti prijatých opatrení na poradu vedenia MF SR	do 30.06 a 31. 12. kalendárneho roka	splnené
33.	Zriadenie špecializovaných <u>tripartitných tímov</u> (daňový špecialista, vyšetrovateľ, prokurátor) na riešenie <u>závažnej daňovej trestnej činnosti</u>	splnené	31. 10. 2012	splnené
		Podpis dohody ministrov príslušných rezortov	31. 12. 2012	
34.	Zmena organizačnej štruktúry PZ s cieľom vytvorenia špecializovaných pracovísk pre boj so závažnou hospodárskou trestnou činnosťou	Prijatie rozhodnutia o zmene organizačnej štruktúry	31. 12. 2012	splnené
35.	Zavedenie povinnosti predkladať údaje o tuzemských dodávkach tovarov a služieb správcovi dane elektronickou formou (súhrnný výkaz)	Analýza uskutočniteľnosti opatrenia (predložiť na rokovanie porady vedenia MF SR)	31. 12. 2012	splnené
		Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 07. 2013	splnené

č.	Opatrenie	Aktivity	Termín	Plnenie
		IT podpora projektu	od 1. 08. 2013 do 30. 06. 2014	splnené
36.	Zavedenie ratingu daňových subjektov a povinné uvádzanie stupňa ratingu na daňových dokladoch	Návrh komplexného riešenia predložený na rokovanie vlády SR	do 31. 12. 2012	zrušené <sup>56</sup>
		Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	31. 07. 2013	
		IT podpora projektu	od 1. 08. 2013 do 30. 06. 2014	
37.	Zriadenie registra diskvalifikovaných osôb	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	do 30. 06. 2014	splnené

<sup>56</sup> Opatrenie sa plní, avšak je viazané na zákon č. 297/2008 Z. z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o ochrane pred financovaním terorizmu a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorý v SR implementuje Smernicu EP a Rady č. 2005/60/ES o predchádzaní využívania finančného systému na účely prania špinavých peňazí a financovania terorizmu (tzv. "tretia smernica"). Vzhľadom k tomu, že uvedená smernica bude nahradená novou smernicou v r. 2014 (tzv. "štvrtá smernica"), bude legislatívny návrh k opatreniu spracovaný a predložený po prijatí štvrtej smerni

č.	Opatrenie	Aktivity	Termín	Plnenie
38.	Zriadenie insolvenčného registra	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	do 30. 06. 2014	nesplnené <sup>57</sup>
39.	Prepracovanie fiduciárnych povinností členov štatutárnych orgánov obchodných spoločností.	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	do 30. 06. 2014	splnené
40.	Sprísnenie podmienok v zákone o konkurze a vyrovnaní (lehota na vyhlásenie konkurzu pri predĺžení s dôsledkami majetkových postihov a trestnoprávných postihov štatutárnych orgánov spoločnosti)	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	do 30. 06. 2014	splnené
41.	Právny základ pre rozlíšenie dvoch typov s.r.o. – s povinným základným imaním presahujúcim určitú sumu (napr. 25 tis. eur) a so základným imaním 1 euro ale sprísnenými podmienkami pre tvorbu a udržanie základného imania.	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	do 30. 06. 2014	splnené
42.	Analýza možnosti zavedenia v trestnom konaní ako jeden z obligatórnych znakov dokazovanie majetkových pomerov páchatel'a (vo väzbe na prepadnutie majetku)	Spracovanie analýzy možností a dopadov	do 31. 12. 2013	splnené
		Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	Podľa výsledkov analýzy	splnené

<sup>57</sup> V súčasnosti prebieha proces, výsledkom ktorého by malo byť získanie prostriedkov pre realizáciu tohto zámeru zo štrukturálnych fondov (OPIS). Následne bude spustený legislatívny proces k návrhu zákona, ktorým sa zavedie insolvenčný register.



č.	Opatrenie	Aktivity	Termín	Plnenie
43.	Komplexné prehodnotenie skutkových podstát „daňových trestných činov“ ( s možnosťou zavedenia novej skutkovej podstaty trestného činu „založenie podvodnej s.r.o.“)	Predloženie legislatívneho návrhu na rokovanie vlády SR	do 31. 12. 2013	splnené
44.	Analýza možnosti zriadenia špeciálnej inštitúcie na správu zaisteného majetku (Asset Management Office)	Predloženie analýzy na rokovanie vlády SR	do 31. 12. 2013	nesplnené <sup>58</sup>
45.	Vytvorenie siete hospodárskeho „foaf-u“ (ekonomické, personálne a majetkové prepojenia medzi podnikateľskými subjektmi).	Vytvorenie modulu v rámci IT podpory	do 30. 06.2014	splnené
46.	On-line prístup FR SR do mýtného systému	Prepojenie informačných systémov	do 30. 06. 2014	v plnení <sup>59</sup>
47.	IT prepojenie stavebných a daňových úradov	Prepojenie informačných systémov	do 30. 06. 2014	v plnení <sup>60</sup>

<sup>58</sup> Opatrenie je po termíne splnenia. Do súčasnosti boli pre MF SR vypracované čiastkové analýzy MS SR, MV SR a Generálnej prokuratúry. V ďalšom je nevyhnutné zo strany MF SR vypracovať konečnú analýzu s možnosťami riešenia problematiky a predložiť ju na rokovanie vlády SR.

<sup>59</sup> FS má od 06/2013 zabezpečený offline prístup prostredníctvom SkyToll databázy poskytnutej NaKA PZ (spolupráca NaKA - PZ a KUFS - FS). V ďalšom je potrebné preskúmať dostatočnosť mýtného systému z pohľadu pokrytia relevantných potrieb finančnej správy a KUFS v oblasti analýzy dát ako aj splnenie ideového zámeru opatrenia. Konečné riešenie čiže online prístup cez NDS bude potrebné realizovať v zmysle predmetného prieskumu a v súlade s ideovým zámerom opatrenia.

<sup>60</sup> Pracovná skupina analyzovala možnosti realizácie opatrenia. Ako optimálne riešenie pripadá do úvahy prepojenie dát z programu "eSTAK -elektronické služby v stavebnom konaní" MDVaRR SR do analytických zložiek informačného systému finančnej správy (IS FS). Termín splnenia opatrenia súvisí s termínmi funkčnosti eSTAK a IS FS.

č.	Opatrenie	Aktivity	Termín	Plnenie
48.	Spoločná platforma výmeny informácií medzi SJFP a povinnými osobami	Prepojenie informačných systémov	do 30. 06. 2014	v plnení <sup>61</sup>
49.	Zriadenie centrálného registra účtov	Analýza uskutočniteľnosti	do 31. 12. 2012	splnené
		Realizácia opatrenia	Podľa výsledkov analýzy	
50.	Zabezpečiť on line prístup finančnej správy do evidencie CEMVO (centrálny register motorových vozidiel) a databázy REGOB (register obyvateľov)	Realizácia opatrenia	do 31.12.2013	splnené

Zdroj: Ministerstvo financií Slovenskej republiky, 2015

<sup>61</sup> Finančná spravodajská jednotka vypracovala návrh dohody o vzájomnom spôsobe doručovania písomností zasielaných elektronickou formou, elektronickými prostriedkami s použitím elektronického podpisu, prostredníctvom elektronickej podateľne finančnej spravodajskej jednotky NAKA PPZ (ďalej len „dohoda“). Návrh dohody bol postúpený na pripomienkové konanie vybraným povinným osobám. V súčasnosti je vnútrorezortné pripomienkovanie ukončené a dohody budú odoslané jednotlivým vybraným povinným osobám na podpísanie. Zároveň bola vykonaná technická príprava na spustenie elektronickej komunikácie medzi povinnými osobami a FSJ.

Tab. 16 Mezera DPH jako procento teoretického výnosu DPH v zemích EU v letech 2010–2014

	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Belgium	10,94	12,30	14,27	11,88	8,39
Bulgaria	24,15	25,92	20,73	16,23	19,83
Czech Republic	22,01	17,45	20,49	19,10	16,14
Denmark	10,51	10,91	10,72	11,27	9,78
Germany	9,62	10,90	11,30	10,90	10,37
Estonia	10,58	12,50	12,59	14,67	9,58
Ireland	15,48	14,77	14,97	12,94	9,42
Greece	28,66	36,14	30,68	33,51	27,99
Spain	9,13	13,52	11,62	12,16	8,88
France	9,95	8,72	12,94	12,43	14,18
Croatia	.	.	.	.	8,67
Italy	25,37	28,48	27,55	29,27	27,55
Latvia	34,70	36,57	29,03	25,69	23,42
Lithuania	37,26	37,42	38,73	38,61	36,84
Luxembourg	2,50	2,85	3,88	3,29	3,80
Hungary	21,93	21,68	21,87	22,24	17,95
Malta	39,23	40,25	41,62	39,20	35,32
Netherlands	4,89	9,31	8,86	11,12	10,40
Austria	9,05	10,85	8,17	8,93	10,17
Poland	20,62	20,85	26,06	25,38	24,08
Portugal	13,15	13,38	15,00	15,56	12,49
Romania	41,27	37,16	36,70	34,49	37,89
Slovenia	9,54	7,31	10,30	6,57	8,14
Slovakia	33,06	27,26	36,86	32,08	29,97
Finland	7,12	3,85	4,36	5,69	6,92
Sweden	2,61	3,33	5,81	1,24	1,24
United Kingdom	10,98	9,77	10,55	9,94	10,14
<b>EU-27</b>	<b>13,53</b>	<b>14,41</b>	<b>14,97</b>	<b>14,75</b>	<b>14,03</b>

Zdroj: Case (2016), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*