

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Bakalářská práce

**Daňová soustava České republiky
se zaměřením na daň z přidané hodnoty**

Alena Morávková

© 2016 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Alena Morávková

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Daňová soustava České republiky se zaměřením na DPH

Název anglicky

Tax system in the Czech Republic focusing on value added tax

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je zhodnotit principy a funkci daně z přidané hodnoty v podnikatelské praxi, včetně zákonných opatření, která má správce daně k dispozici proti daňovým únikům. Dílčím cílem práce je navrhnout vlastní postupy, které by vedly k omezení daňových úniků a zvýšení výběru DPH.

Metodika

Bakalářská práce bude rozdělena na část teoretickou a analytickou. V teoretické části bude, na základě metody sekundárního sběru dat, proveden objektivní popis dané problematiky, budou vysvětleny základní pojmy a kategorie z oblasti daní.

V analytické části bude zhodnocen význam DPH z hlediska příjmů státního rozpočtu, administrativní náročnosti a opatření proti daňovým únikům.

V závěru práce budou zhodnoceny získané poznatky a některé změny zákona o DPH, vč. vlastních námětů. V bakalářské práci bude využita metoda analýzy dokumentu, syntéza, deskripce a komparace.

Doporučený rozsah práce

40 stran textu bez příloh

Klíčová slova

daňový systém, nepřímé daně, daň z přidané hodnoty, daňový subjekt, zdanitelná plnění, sazba daně z přidané hodnoty, daňová kvóta, daňový únik, reverse-charge

Doporučené zdroje informací

<http://www.financnisprava.cz/>

KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, 358 s. ISBN 978-80-7380-442-8.

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika., 5. aktualiz. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s., ISBN 978-80-7357-574-8.

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s., ISBN 978-80-7201-925-0.

VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2014., 12. aktualiz. vydání. Praha:1.VOX, a.s.,2014.,392 s., ISBN: 978-80-87480-23-6.

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

Předběžný termín obhajoby

2015/16 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Dobroslava Pletichová

Garantující pracoviště

Katedra ekonomiky

Elektronicky schváleno dne 20. 11. 2015

prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 20. 11. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 14. 02. 2016

Čestné prohlášení

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

V Praze dne 1. 3. 2016

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Dobroslavě Pletichové za vedení bakalářské práce, za podnětné rady a odbornou pomoc.

Daňová soustava České republiky se zaměřením na daň z přidané hodnoty

Souhrn

Bakalářská práce je zaměřena na daň z přidané hodnoty, jako jednu ze zásadních položek příjmů státního rozpočtu. Hospodářský význam daně z přidané hodnoty se v posledních letech neustále zvyšuje. Je zároveň nejčastěji zmiňovanou daní ve spojitosti s daňovými úniky v nejrůznějších podobách. Problematika daňových úniků se po vstupu České republiky do Evropské unie rozrostla na mezinárodní úroveň a to především z důvodu otevření hranic a umožnění volného pohybu zboží a služeb. Do české legislativy se postupně dostávají opatření napomáhající nezákonné praktiky alespoň omezit. Cílem bakalářské práce je zhodnotit fungování a efektivnost přijatých opatření, která mají eliminovat daňové úniky na DPH a zhodnotit vliv těchto opatření na výběr daně z přidané hodnoty. Dílčím cílem práce je navrhnout vlastní postupy, které by vedly ke snížení daňových úniků.

Klíčová slova: daňový systém, nepřímé daně, daň z přidané hodnoty, daňový subjekt, zdanitelné plnění, sazba daně z přidané hodnoty, daňová kvóta, daňový únik, reverse-charge

Tax system in the Czech Republic focusing on value-added tax

Summary

Bachelor thesis is focused on value added tax, as one of the key items of state budget revenues. Economic importance of the value added tax in recent years been steadily increasing. It is also the most frequently mentioned taxes in connection with tax evasion in various forms. The issue of tax evasion, after the Czech Republic joined the European Union has grown to an international level, mainly due to the opening of borders and facilitate the free movement of goods and people. The Czech legislation is gradually getting measures to facilitate illegal practices at least limit. The aim of this thesis is to evaluate the functioning and effectiveness of the adopted measures to eliminate tax evasion on VAT and evaluate these measures to poured selection of value added tax. The operational objective is to design its own procedures, which would lead to a reduction in tax evasion.

Keywords: tax system, indirect tax, value-added tax, taxation subjekt, taxable chargin, the rate of value added tax, tax quota, tax evasion, reverse-charge

Obsah

1	Úvod	10
2	Cíl práce a metodika	11
3	Teoretická východiska	13
3.1	Daňová soustava ČR	13
3.1.1	Daň	14
3.1.2	Daňová kvóta	14
3.1.3	Členění daní	15
3.1.4	Správa daní	17
3.1.5	Základní pojmy	18
3.2	Daňová harmonizace a její vývoj v Evropské unii	19
3.3	Daň z přidané hodnoty	21
3.3.1	Osoba povinná k dani	21
3.3.2	Plátce daně a povinnost registrace	22
3.3.3	Identifikované osoby	22
3.3.4	Předmět daně z přidané hodnoty	22
3.3.5	Uskutečněná zdanitelná plnění	23
3.3.6	Přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně	24
3.3.7	Plnění osvobozená od daně	25
3.3.8	Sazby daně	26
3.3.9	Daňové přiznání	27
3.4	Daňový únik versus optimalizace daňové povinnosti	27
3.4.1	Příčiny daňových úniků	29
3.4.2	Co usnadňuje daňové úniky na DPH	30
3.5	Opatření proti daňovým únikům	30
3.5.1	Přenesení daňové povinnosti	30
3.5.2	Nespolehlivý plátce	31
3.5.3	Ručení za neodvedenou daň	32
3.5.4	Zvláštní způsob zajištění daně	32
3.5.5	Povinný registrační údaj	33
3.5.6	Kontrolní hlášení	33
3.5.7	Elektronická evidence tržeb	34
3.5.8	Povinnost uvést skutečné sídlo	34
3.5.9	Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň	35
4	Analytická část	36
4.1	Zhodnocení významu DPH z hlediska příjmů státního rozpočtu	36
4.2	Daňové úniky na DPH	41
4.2.1	Identifikace možností, forem a způsobů daňových podvodů a úniků	42
4.2.2	Mezera na DPH (VAT GAP)	45
4.3	Vyhodnocení opatření proti daňovým únikům na DPH	46
4.3.1	Přenesení daňové povinnosti	46

4.3.2	Ručení za neodvedenou daň	47
4.3.3	Nespolehlivý plátce.....	47
4.3.4	Kontrolní hlášení.....	49
5	Zhodnocení výsledků	51
6	Závěr.....	53
7	Seznam literatury.....	56

Seznam tabulek

Tabulka č. 1:	Výnos daní za rok 2014 (mld. Kč).....	16
Tabulka č. 2:	Historie sazeb DPH od roku 1993	26
Tabulka č. 3:	Předpokládané příjmy státního rozpočtu v roce 2015 (mld. Kč).....	36
Tabulka č. 4:	Přehled inkasa vybraných daní v letech 1993 až 2015	39
Tabulka č. 5:	Aproximace inkas za období let 1993 až 2015	40
Tabulka č. 6:	Predikce inkasa u vybraných daní v letech 2016 až 2017 (mil. Kč).....	41
Tabulka č. 7:	Počet zveřejněných nespolehlivých plátců DPH ke dni 12. 1. 2016	47

Seznam grafů

Graf č. 1:	Výnosy z daní za rok 2014 (%)	16
Graf č. 2:	Předpokládané příjmy státního rozpočtu v roce 2015 (%)	37
Graf č. 3:	Porovnání inkasa vybraných daní v letech 1993 až 2015 (mil. Kč).....	38
Graf č. 4:	Velikost mezery na DPH v členských státech EU za rok 2013 (%).....	45
Graf č. 5:	Zveřejnění nespolehliví plátci DPH ke dni 12. 1. 2016 (%).....	48
Graf č. 6:	Vývoj inkasa DPH a vývoj mezery DPH v ČR v letech 2010 až 2014.....	52

Seznam schémat

Schéma č. 1:	Schéma minimalizace daně	28
Schéma č. 2:	Průběh řetězového podvodu	43
Schéma č. 3:	Postup zpracování kontrolních hlášení.....	49

1 Úvod

Tématem této bakalářské práce jsou daně, konkrétně zmapování daňové soustavy České republiky se zaměřením na daň s přidané hodnoty (DPH), rozboru typů daňových podvodů a opatření proti nim. Uvedené téma je v dnešní době stále diskutované a aktuální. Díky vládním tendencím přesunu těžiště daňového zatížení na nepřímé daně, tedy i na DPH, bude aktuální i v dalších letech.

Pravděpodobně nebyl Daniel Defoe v roce 1726 první, kdo použil často citovanou světoznámou frázi – „*Nic není jisté, pouze smrt a daně*“. Daně jako takové provázejí lidstvo od nepaměti. První zmínky o systému výběru daní pocházejí ze starého Egypta z dob 3 000 let před naším letopočtem. Daň byla vybírána buď tzv. desátkem, nebo ve formě práce pro faraóna, obdobou u nás známé roboty. Daně jsou zmíněny v Bibli, byly součástí všech starověkých říší, nabývaly různých forem, byly vybírány různými způsoby. Ze starověkých Athén jsou známa cla, přímá daň z majetku, nejprve dobrovolná později povinná daň na společnou obranu řeckých měst. Ve starověkém Římě se zpočátku platily takzvané berně. Byly to nepravidelné a účelové výběry k pokrytí válečných tažení. Byly vybírány z veškerého movitého a nemovitého jmění občanů s tím, že občané měli naději na vrácení části těchto odvodů z podílů na kořisti. Postupně byla tato povinnost uvalena pouze na provincie a Řím byl od daně osvobozen. Platila se daň osobní, pozemková, živnostenská, daň z hlavy, cla, dávka z vydržování koně a dávka z obstarávání píce. V průběhu další lidské historie různé typy daní vznikaly a zanikaly. S lehkou nadsázkou se dá říci, že není nic, co by již v historii nebylo zdaněno nebo co již někoho kdy nenapadlo zdanit (Dědinová, 2013, Kohout, 2013).

Vznik systému DPH se v Evropě datuje k roku 1967 k vydání směrnice Rady (č.67/227/EEC) za účelem sjednocení výběru nepřímých daní integrující se Evropy. Touto směrnicí měla být ve všech členských zemích zavedena takzvaná všeobecná daň ze spotřeby do 1. 1. 1970. Řada států toto však nestihla a musely jim být uděleny výjimky. Systém byl tedy plně spuštěn 1. 1. 1973 s dvouletým zpožděním až po zavedení DPH v Itálii, jako poslední zemi. V ČR byla DPH zavedena v roce 1993 a nahradila, tak jako v mnoha zemích, daň z obratu. Poslední novelizace proběhla směrnicí rady 2006/112/ES zavedené v roce 2007 (INCA CZ, © 2012).

2 Cíl práce a metodika

Cílem bakalářské práce je zhodnotit význam DPH z hlediska příjmů státního rozpočtu a posoudit přínos a funkčnost přijatých opatření v boji s daňovými úniky.

Bakalářská práce bude rozdělena na část teoretickou a analytickou. V teoretické části bude obecně vysvětlena daňová problematika, bude provedeno stručné seznámení s daňovým systémem České republiky a se správou daně. Následně budou vysvětleny základní pojmy a kategorie v oblasti daně z přidané hodnoty a pravidla jejího fungování. Bude přiblížen proces harmonizace v oblasti DPH a popsáno, proč nedošlo k plné harmonizaci sazeb v rámci členských států EU. Závěr teoretické části bude věnován pojmu daňový únik a daňová optimalizace, budou uvedeny některé příčiny vzniku daňových úniků a charakterizována přijatá opatření v boji s daňovými úniky. Literární rešerše bude zpracována s využitím relevantních zdrojů dat, především Ministerstva financí ČR, Daňové správy, Zákona o dani z přidané hodnoty, Zákona o dani z příjmů.

V analytické části bude zhodnocen význam DPH z hlediska příjmů státního rozpočtu a vysvětleny možnosti daňových úniků. V souvislosti s problematikou daňových úniků bude porovnána velikost mezery DPH (VAT GAP) členských států EU, která je jedním z ukazatelů úspěšnosti boje s daňovými úniky. Následně bude u vybraných opatření v boji s daňovými úniky zhodnocena míra jejich využití a to především na straně správce daně.

V závěrečné části budou navržena řešení problémových oblastí při správě DPH, jejichž opomíjení má negativní vliv na úsilí o potlačení daňových úniků.

Při zpracování bakalářské práce bude použita metoda sekundárního sběru dat a metoda analýzy dokumentu a informací z oblasti daní, které budou získány studiem odborné literatury, internetových a interních zdrojů, metodických pokynů i z odborné praxe (vyměřování a správa daní). Na základě metod syntézy a komparace bude provedeno propojení poznatků a pomocí metody deskripce bude popsán a vytvořen komplexní přehled základních znalostí souvisejících s daňovým systémem, se základními pojmy z oblasti daní a s fungováním správy daně obecně. V analytické části bude aplikována statistická metoda

- korelační a regresní analýza, na základě které bude vypočtena predikce inkasa na zvolených daních pro roky 2016 a 2017.

Lineární regresní funkce bude použita pro popis a hodnocení korelačních vztahů mezi dvěma náhodnými veličinami. Na základě znalosti tohoto vztahu je možné provádět regresní odhady jedné proměnné, označené například Y , na základě předpokládaných hodnot druhé veličiny X . Ve výpočtu v analytické části je nezávislou veličinou X rok a závislou veličinou Y je inkaso konkrétní daně. Dvojice hodnot (x_1, y_1) až (x_n, y_n) odpovídá velikosti inkasa y_i v příslušném roce x_i .

Základní model regresní závislosti je dán následujícím vztahem.

$$y_i = f(x_i) + e_i$$

kde:

y_i jsou známé hodnoty y_1 až y_n závislé proměnné Y

x_i jsou známé hodnoty x_1 až x_n nezávislé proměnné X

n je počet nezávislých pozorování veličin X a Y

$f(x)$ je regresní funkce

e_i jsou náhodné chyby

Metodou nejmenších čtverců lze získat přímku odhadu y' , kde je možné dosazením dalších nezávislých hodnot x nezávislé veličiny X získat další hodnoty y závislé veličiny Y .

$$y' = a \cdot x + b$$

kde:

$$b = \frac{n \sum_{i=1}^n x_i y_i - \sum_{i=1}^n x_i \cdot \sum_{i=1}^n y_i}{n \sum_{i=1}^n x_i^2 - (\sum_{i=1}^n x_i)^2} \quad a$$

$a = \bar{y} - b\bar{x}$ jsou parametry přímky odhadu

\bar{x} je průměrná hodnota z hodnot x_1 až x_n

\bar{y} je průměrná hodnota z hodnot y_1 až y_n

Kvalitu shody přímky odhadu k základnímu souboru dvojic hodnot (x_1, y_1) až (x_n, y_n) veličin X a Y lze určit na základě indexu determinace R^2 .

$$R^2 = 1 - \frac{\sum_{i=1}^n (y_i - (ax_i - b))^2}{\sum_{i=1}^n (y_i - \bar{y})^2}$$

Indexu determinace R^2 je bezrozměrné číslo pohybující se v intervalu $0 \leq R^2 \leq 1$. Čím je hodnota R^2 bližší jedné, tím lepší je shoda přímky odhadu se základním souborem hodnot veličin X a Y .

3 Teoretická východiska

3.1 Daňová soustava ČR

K naplnění státního rozpočtu není použita jedna daň, ale několik druhů daní, mezi kterými jsou různé vazby a které se navzájem ovlivňují. Daňovou soustavu tvoří souhrn všech daní, které v daném státě existují. Jeho součástí jsou také pravidla a postupy vybírání jednotlivých daní (Vančurová a Láchová, 2014).

Podoba daní, jak je známe v současnosti, prošla skutečně dlouhým procesem. Jejich vývoj ovlivňuje mnoho faktorů, od hospodářské situace státu, přes technický pokrok a procesy globalizace až po změny v lidské společnosti a rozdílné politické názory na fungování státu. Porovnání daňových systémů lze provádět například s pomocí daňových kvót (Kubátová, 2010).

Na daňovou soustavu je kladena řada požadavků, které by měla splnit. Mezi ty nejzákladnější patří efektivnost zdanění. Požadavkem jsou co nejmenší náklady zdanění, a to jak na straně daňového subjektu, tak i na straně státu. Zejména by nemělo docházet k negativnímu působení na chování jednotlivců i podnikatelských subjektů. Zdanění by nemělo bránit rozšiřování produkce i spotřeby, či investicím. Důraz je kladen i na jednoduchost. Předpisy by měly být pochopitelné pro každého. To zabraňuje i případným neúmyslným daňovým únikům. Daňová soustava by měla být také dostatečně stabilní a současně i pružná. Měla by reagovat na vývoj ekonomiky a zároveň být stabilní v oblastech veřejných výdajů, které nejsou tak ovlivněny vývojem ekonomiky (Klimešová, 2014).

Dalším požadavkem je spravedlnost daňové soustavy. Spravedlnost je ovšem různými skupinami vnímána odlišně. Ve většině vyspělých států je v případě daní z příjmů zavedeno progresivní zdanění. Znamená to tedy, že občané s vyššími příjmy zaplatí i vyšší daně. Občané s nižšími příjmy vnímají tuto skutečnost jako spravedlivou, nikoliv však ti, kterých se týká vyšší zdanění (Klimešová, 2014).

3.1.1 Daň

Daň je definována jako povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová.

Představuje transfer neboli jednostranný pohyb finančních prostředků ze soukromého do veřejného sektoru. V každé demokratické společnosti musí být daňová povinnost uložena zákonem. Daň může být pravidelně se opakující platbou nebo také nepravidelnou, kdy vzniká povinnost platby jen za určitých nově vzniklých situací. Oproti poplatkům, je daň neúčelová, tedy není předem známo, jak přesně bude využita, ale stává se součástí příjmů veřejného rozpočtu. Poplatník také nemá nárok na odpovídající protihodnotu oproti dani, kterou odvedl, a proto se jedná o platbu neekvivalentní (Kubátová, 2010).

Dle §2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád se daní rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek nebo jiné peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě bude postupovat podle tohoto zákona a peněžité plnění v rámci dělené správy. Za daň je dle tohoto zákona rovněž považován nadměrný odpočet, daňová ztráta nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. Příslušenstvím daně jsou myšleny úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají podle daňového zákona (Daňový řád, 2015).

3.1.2 Daňová kvóta

Vhodným prostředkem pro srovnání velikosti daňového zatížení za určitý čas a na mezinárodní úrovni je daňová kvóta, která odměřuje podíl daní na hrubém domácím produktu. Výsledkem je, jak velký díl musí každý ze svého vytvořeného důchodu odvést do státního rozpočtu (Kubátová, 2010).

Daňovou kvótu lze vysvětlovat různými způsoby a to podle hodnot položek, které se použijí pro její výpočet. Jedním ze způsobů členění daňových kvót je na čisté a složené. Pro výpočet čisté daňové kvóty se použijí pouze odvody daní bez započtení cla, poplatků a sociálního a zdravotního pojištění, které se společně s odvodem daní použijí pro výpočet složených kvót (Kubátová, 2010).

Další možností rozdělení daňových kvót je na konsolidovanou a jednoduchou. Konsolidovaná daňová kvóta je oproti jednoduché výrazně přesnější, neboť jsou při jejím

výpočtu vyloučeny např. sociální a zdravotní pojištění státních zaměstnanců, neboť jsou hrazeny vládním sektorem jako zaměstnavatelem (Kubátová, 2010).

3.1.3 Členění daní

Daně můžeme členit z mnoha hledisek. Pokud budeme daně třídit podle veličin, bude se jednat o daně kapitálové nebo běžné. Třídění z pohledu objektu to pak budou daně z důchodů (příjmů), ze spotřeby a z majetku. Dalším způsobem může být členění z pohledu plnění alokační, redistribuční či stabilizační funkce. Nejzákladnějším rozlišením daní je z pohledu dopadu na poplatníka na daně přímé a nepřímé (Kubátová, 2010)

Daně přímé můžeme dělit na daně důchodové a majetkové. Dani jsou v tomto případě podrobeny příjmy, úkony či majetek poplatníka. Naproti tomu daně nepřímé jsou lze označit jako daň ze spotřeby, neboť jsou součástí ceny zboží. Taková daň je přenášena na jinou osobu (plátce), která tuto daň odvádí a ručí za její úhradu (Kocina, 2014).

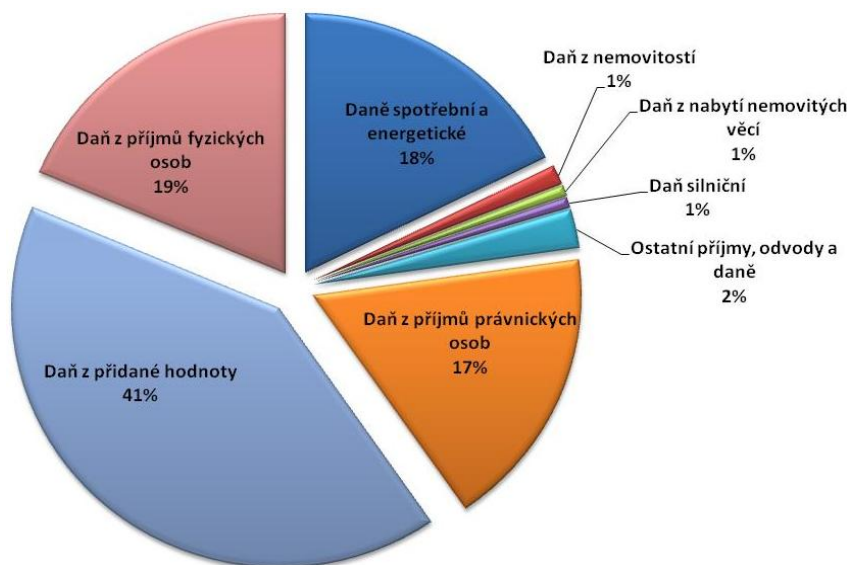
Daně přímé

- Daň z příjmů fyzických osob a právnických osob – upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Daň z nemovitých věcí – upravena zákonem č. 353/2003 Sb., o dani z nemovitých věcí
- Daň z nabytí nemovitých věcí – upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
- Daň silniční – upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční

Daně nepřímé:

- Spotřební daně – upravené zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
- Daň z přidané hodnoty – upravená zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Daně ekologické (z elektřiny, ze zemního plynu, z pevných paliv) – upravené zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtu

Graf č. 1: Výnosy z daní za rok 2014 (%)



Zdroj: Finanční správa – Zpráva o činnosti Finanční správy ČR, dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financi-spravy-cr-a-c-22059> [cit. 2015-10-10], vlastní zpracování

Ze zprávy o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky vyplývá, že inkaso DPH oproti roku 2013 vzrostlo o 14,4 mld. Kč. Ve zprávě je dále uvedeno, že růst inkasa je pozitivně ovlivněn i opatřeními proti daňovým únikům, jako je např. institut nespolehlivého plátce, zveřejňování účtů v registru DPH nebo zavedení povinnosti kauce pro obchodníky s pohonnými hmotami.

Tabulka č. 1: Výnos daní za rok 2014 (mld. Kč)

Druh daně	výnosy
Daň z přidané hodnoty	322,9
Daně spotřební a energetické	139,3
Daň z příjmů fyzických osob	146,8
Daň z příjmů právnických osob	138,5
Daň silniční	5,5
Daň z nemovitých věcí	9,9
Daň z nabytí nemovitých věcí	5,6
Ostatní příjmy, odvody a daně	19,1
Celkem	789,2

Zdroj: Finanční správa – Zpráva o činnosti Finanční správy ČR, dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financi-spravy-cr-a-c-22059> [cit. 2015-10-10], vlastní zpracování

3.1.4 Správa daní

„Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“ (Vančurová a Láchová, 2014, s. 69)

Správa daní, které jsou součástí daňového systému České republiky, se řídí zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. Daňový řád procesně upravuje činnosti správce daně a osob zúčastněných na správě daní, vedená daňová řízení vyměřovací, registrační, kontrolní, exekuční. Řeší postupy a také postihy spojené s porušením povinností uložených tímto zákonem apod. Daňovým řádem je nutné se řídit v případech, které nejsou specifikovány v konkrétních daňových zákonech. Finanční správa zajišťuje správu téměř všech daní, kromě daní spotřebních a ekologických, které má na starost celní správa (MFČR, © 2005-2013a)

Jedním z pilířů zabezpečujících správné fungování státu, ať z pohledu státní správy či samosprávy, je flexibilní a dostatečně kvalitní finanční správa. Její výsledky ovlivňují zásadním způsobem naplňování státního rozpočtu. Úkolem finanční správy je přizpůsobit své činnosti tak, aby byla schopna poskytovat služby na profesionální úrovni veřejnosti nebo např. dokázala rychle reagovat na nově se rozvíjející formy daňových úniků.

Od 1. 1. 2013 funguje nová organizační struktura orgánů finanční správy, která vznikla v reakci na nutnost optimalizace v podobě zjednodušení procesů, centralizace a specializace v řadě činností. Nová organizační struktura byla vybudována jednak na základě vlastních zkušeností a jednak na základě zkušeností ostatních členských států EU (MFČR, © 2005-2013a).

Strukturu současné finanční správy tvoří v první řadě Generální finanční ředitelství, jemu přímo podřízené Odvolací finanční ředitelství, 14 finančních úřadů umístěných v krajských městech a jeden Specializovaný finanční úřad. Pod každý finanční úřad spadá několik územních pracovišť. V současné době se po celé republice nachází 201 územních pracovišť. Pouze 98 z nich má svého ředitele, jedná se o tzv. řídicí pracoviště, pod která spadá dalších 103 územních pracovišť v pozici řízeného pracoviště. (MFČR, © 2005-2013a).

3.1.5 Základní pojmy

Daňový subjekt

Za daňový subjekt je obecně považována osoba, která je dle daňových zákonů nositelem daňových povinností. Takovou osobu zároveň daňové zákony označují jako plátce daně nebo jako poplatníka. (Kocina, 2014)

Plátce daně a poplatník daně

Plátcem daně se rozumí osoba, která má povinnost odvést vybranou daň příslušnému správci daně. V případě, že není daň uhrazena, je vymáhána na plátcí.

Naproti tomu poplatník odvádí daň sám ze svých příjmů, úkonů či majetku. A stejně jako plátce ručí za úhradu této daně.

Tradičně je plátce spojován s oblastí nepřímých daní a poplatník zase s oblastí přímých daní. Toto rozlišení má i své výjimky. Jednou z nich je daň z příjmů, kdy dochází ke sražení a odvodu daně plátcem. Příkladem může být daň z příjmů ze závislé činnosti či daň z příjmů ať právnických či fyzických osob vybíraná srážkou. Za odvod těchto daní ručí plátce nikoliv poplatník. I daně nepřímé mají své výjimky. U daně z přidané hodnoty se plátce stává zároveň poplatníkem v situaci, kdy mu vznikne povinnost odvést daň při použití majetku, u kterého byl nárokován odpočet daně, na účely, které nesouvisejí s uskutečňováním ekonomických činností (Kocina, 2014).

Předmět daně

Předmět daně přesně určuje, na co je uvalena daň. Předmět daně můžeme rozdělit do čtyř velkých skupin: daň z hlavy (nebo také paušální), daň z majetku, daň z důchodu a daň ze spotřeby. (Vančurová, Láchová, 2014)

Základ daně

Uvedený předmět daně musí být vyjádřen vždy nějakou veličinou, např. v korunách, v litrech, v kilogramech nebo v metrech. Je také přesně stanoven způsob výpočtu daně (Vančurová, Láchová, 2014).

Sazba daně

Algoritmus, s jehož pomocí se určuje výše daně z vypočteného základu daně. U daně z přidané hodnoty je sazba rozdílná s ohledem na předmět daně, neboť se využívá diferencovaná sazba (Vančurová, Láchová, 2014).

Správce daně

Podle definice uvedené v §10 daňového řádu lze říci, že správcem daně může být správní či státní orgán, jemuž byla svěřena správa daní v určitém rozsahu a oblasti. Pod správce daně můžeme zahrnout nejen finanční úřady a celní úřady, ale i soudy či územní správní orgány (Kocina, 2014).

3.2 Daňová harmonizace a její vývoj v Evropské unii

“Daňová harmonizace znamená přibližování a přizpůsobení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí.

Harmonizace každé země probíhá vždy ve třech fázích:

- *určení daně, která má být harmonizována,*
- *harmonizace daňového základu*
- *harmonizace daňové sazby”* (Kubátová, 2010, s. 160).

Každá členská země EU má vlastní fungující daňový systém, který je ovlivněn mnoha charakteristikami dané země, týkající se náboženství, přírodních podmínek, historie, nebo faktorů institucionálních, politických, sociálních apod. (Široký, 2013).

Cílem harmonizace je co nejvíce přiblížit právní předpisy členských států a vytvořit opatření podporující fungování jednotného vnitřního trhu. Ten byl zaveden 1. 1. 1993 a je definován jako prostor bez vnitřních hranic, ve kterém je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu (Široký, 2013).

Evropská integrace je založena na smlouvách primárního práva. Primární právo představují zakládací smlouvy, jako jsou Smlouva o založení evropského společenství, Smlouva o Evropské unii nebo Lisabonská smlouva. Mezi další klíčové dokumenty patří přístupové smlouvy, kromě obecných pasáží jsou jejich obsahem i ustanovení, která přistoupiším státům zaručují např. přechodné výjimky mezi přijatými usneseními Evropského společenství a národní daňovou legislativou. Primární právo vzniklo jednáním členských

států, proto mají smlouvy, tvořící primární právo, charakter mezinárodních smluv. Sekundární právo tvoří legislativní kroky orgánů EU. Mezi sekundární právo se řadí směrnice, nařízení, doporučení, rozhodnutí a stanoviska (Široký, 2013).

Za zásadní je považována harmonizace v oblasti nepřímých daní a to hlavně ve spojení se zavedením jednotného vnitřního trhu na území členských států. Pro jeho správné fungování je třeba odstranit bariéry a překážky, které svou podstatou brání obchodu. Za překážky lze považovat právě rozdílné daňové systémy v oblasti nepřímých daní (Nerudová, 2011).

Prvním nezbytným krokem před zavedením jednotného hospodářského trhu bylo přijetí společného systému nepřímého zdanění. Pro jednotný systém zdanění byla zvolena daň z přidané hodnoty a v roce 1967 byla přijata tzv. první směrnice č. 67/227/EEC, která vyžadovala nahradit stávající daň z obratu zavedením daně z přidané hodnoty ve všech členských státech EU (Nerudová, 2011).

V oblasti harmonizace nepřímých daní mělo zásadní vliv přijetí tzv. šesté směrnice o DPH, která je považována za směrnici základní, neboť obsahuje pravidla pro stanovení základu daně, okruhy subjektů, sazeb daně, teritoriální dosah a další. Prošla více než 30-ti novelizacemi (Nerudová, 2011).

I přes implementaci několika směrnic do daňových zákonů členských zemí se nepodařilo docílit jednotného systému, neboť směrnice povolovaly řadu odlišností a výjimek.

Druhý krok, kterým měla být harmonizace daňových sazeb, se nepodařilo realizovat. Harmonizaci sazeb bránilo několik podstatných skutečností. Výše daňových sazeb značně ovlivňují příjem do státního rozpočtu a jejich změna by mohla ohrozit příjmy zemí, jejichž rozpočet je z podstatné části tvořen příjmy z nepřímých daní. Členskými státy je tento zásah chápán také jako narušování národní suverenity. Vliv měla i nevěle Evropské komise domáhat se implementace směrnic do daňových systémů členských států. S ohledem na uvedené problémy byl postoj k harmonizaci sazeb Evropskou komisí přehodnocen a přestalo být cílem vytvoření shodných daňových systémů. Místo nepodařené harmonizace sazeb daně se začalo zvažovat zavedení daňové aproximace. V rámci harmonizace sazeb byla stanovena alespoň některá omezující pravidla. Jedním z nich je stanovení minimální výše základní sazby na 15 %, bohužel i u tohoto pravidla existují výjimky (Nerudová, 2011).

V současnosti je jedním z nejdůležitějších dokumentů, kterým se při sjednocování předpisů v oblasti DPH řídí členské státy, Směrnice rady č. 2006/112/ES o společném systému daně

z přidané hodnoty. Definiuje základní charakteristiky DPH. Členské státy mají povinnost předmětnou směrnici implementovat do svých národních legislativ. Směrnice určuje pouze výsledek, jehož má být dosaženo, nikoliv volbu nástrojů, které si jednotlivé členské státy k dosažení cíle zvolí. Pro správné použití daně z přidané hodnoty je nutné posoudit ve vzájemné souvislosti ustanovení směrnic, nařízení a zároveň judikaturu Soudního dvora (Široký, 2012).

3.3 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty plní v daňovém systému velmi důležitou funkci. Jak je patrné z dříve uvedeného grafu č. 1, její podíl na vybraných daních do státního rozpočtu je zásadní. Za rok 2014 činil tento podíl 41 %. DPH funguje od roku 1993, kdy nahradila daň z obratu. Na rozdíl od daně z přidané hodnoty, dani z obratu podléhala hrubá hodnota a ne pouze hodnota přidaná a to v každém produkčním stupni. Tento způsob nedokázal zabezpečit daňovou neutralitu. Daň z přidané hodnoty byla vyhodnocena jako systém, který dokáže daňovou neutralitu zajistit. Proto v roce 1967 bylo Radou Evropského hospodářského společenství vydáno nařízení o přijetí daně z přidané hodnoty. Každá země, která byla nebo se chtěla stát členem Evropského společenství, musela daň z obratu nahradit daní z přidané hodnoty. Hlavním důvodem bylo zabránit deformování hospodářské soutěže a zajistit fungování jednotného trhu (Nerudová, 2011).

Daň z přidané hodnoty je upravována zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Dani podléhá pouze přidaná hodnota zboží či služby, tedy rozdíl, který vniká mezi cenou hrazenou na vstupu a na cenou obdrženou na výstupu (Nerudová, 2011).

3.3.1 Osoba povinná k dani

Osobou povinnou k dani je právnická či fyzická osoba, která uskutečňuje samostatně ekonomickou činnost. Okruh osob povinných k dani není teritoriálně nijak omezen, pro účely zákona o DPH je proto osobou povinnou k dani osoba vykonávající ekonomickou činnost kdekoli na světě (Drábová, Holubová, Tomíček, 2015).

3.3.2 Plátce daně a povinnost registrace

Plátcem daně se povinně stává osoba povinná k dani se sídlem či místem podnikání v České republice, jež překročí zákonem stanovený obrat 1 000 000 Kč za dobu nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Výjimka platí jen pro osoby, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Osoba, která překročí stanovený obrat, se musí zaregistrovat u svého místně příslušného finančního úřadu. Následně obdrží osvědčení o registraci k DPH a zároveň je jako plátce DPH zveřejněn v ARES (administrativní registr ekonomických subjektů).

Zaregistrovat se jako plátce DPH v ČR se může stát povinností i pro osobu jejíž místo podnikání je v jiném členském státě nebo i tzv. ve třetí zemi, pokud uskutečňuje v tuzemsku zdanitelná plnění. Existuje také skupinová registrace. Zde je podmínkou, že všechny spojené osoby, které se chtějí skupinově registrovat, musí mít v ČR místo podnikání (Daňové zákony 2015, 2015).

Osoba povinná k dani, která nepřekročí zákonem stanovený limit, se může plátcem daně z přidané hodnoty stát dobrovolně (Drábová, Holubová, Tomíček, 2015).

3.3.3 Identifikované osoby

Identifikované osoby jsou osoby povinné k dani, které limit pro plnou registraci nepřekročili, nemusí se tedy stát plátcem daně, ale uskutečňují plnění např. mezi státy Evropské unie, ze kterých je povinnost odvést daň v České republice. Odvádějí daň pouze z těchto mezistátních plnění. Nevzniká jim povinnost odvodu daně ze všech uskutečněných plnění a zároveň jim nikdy nevznikne právo nárokovat si odpočet daně. Zjednodušeně by se dalo říci, že se jedná o částečné plátce daně se zjednodušenými administrativními povinnostmi (Vančurová, Láchová, 2014).

3.3.4 Předmět daně z přidané hodnoty

Předmět daně je dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu, ale také dovoz zboží ze států mimo EU. U všech zdanitelných plnění musí být splněna podmínka, že k jejich uskutečnění došlo v rámci ekonomické činnosti a na území České

republiky. Obecně lze pojmem zdanitelné plnění označit vše, co lze považovat za předmět daně a co není od daně osvobozeno (Daňové zákony 2015, 2015).

3.3.5 Uskutečněná zdanitelná plnění

Zároveň s uskutečněním zdanitelného plnění vzniká i povinnost přiznat daň na výstupu a uvést ji do přiznání k DPH za příslušné zdaňovací období.

Za uskutečnění zdanitelného plnění se považuje poskytnutí služby či dodání zboží v tuzemsku. Plátce je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Pokud tedy přijme plátce úplatu před uskutečněním zdanitelného plnění, vzniká mu povinnost přiznat daň již ke dni jejího přijetí. Přijetím platby může být nejen úhrada celé částky, ale také pouze částečná úhrada, úhrada zálohy nebo další forma úhrady závazku kupujícího nebo příjemce služby (Drábová, Holubová, Tomíček, 2015).

Povinnost přiznat daň vzniká i u zdanitelného plnění uskutečněného do jiného členského státu, na které se nevztahuje osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH. Toto osvobození se nevztahuje např. na dodání zboží osobě, která nemá povinnost přiznat při pořízení zboží daň, povinnost zdanění tudíž leží na dodavateli. Při překročení limitu, který si stanoví každý členský stát, se místem plnění stává členský stát, do kterého je zboží dodáno a plátce pak přiznává daň v tomto členském státě (Ledvinková, 2015).

Mezi uskutečněná plnění s povinností přiznat daň se zahrnuje i dovoz zboží a pořízení zboží z jiného členského státu. U dovozu zboží je to nejčastěji ke dni propuštění do celního režimu volný oběh. U pořízení zboží z jiného členského státu je rozhodující datum vystavení daňového dokladu. Pouze v případě, že takový doklad není vystaven ve stanoveném termínu, povinnost přiznat daň nastává k patnáctému dni měsíce následujícího (Ledvinková, 2015).

3.3.6 Přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně

Nárok na odpočet daně má plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije v rámci svých ekonomických činností a to buď v plné výši, v krácené výši nebo v poměrné výši (Daňové zákony 2015, 2015).

Plný nárok na odpočet daně má plátce jen v případě, že přijaté zdanitelné plnění plně použije pro uskutečňování své ekonomické činnosti s výjimkou osvobozených plnění (Daňové zákony 2015, 2015).

Nárok na odpočet v poměrné výši se uplatní v případě, jestliže plátce přijaté zdanitelné plnění použije v rámci svých ekonomických činností pouze z části a z části pro účely nesusouvisejícími s ekonomickou činností, tedy např. pro osobní potřebu. Je třeba určit poměr, v jakém bude toto plnění používáno pro soukromé účely a v jakém pro ekonomické činnosti. Není-li možné tento poměr stanovit v okamžiku uplatňování odpočtu, je stanoven plátcem alespoň odhadem. Po skončení kalendářního roku se pak tento odhad porovná se skutečností, a pokud nevznikne rozdíl větší jak 10 %, není nutné nárokovaný odpočet opravovat. V opačné situaci musí být výše uplatněného odpočtu daně opravena, pokud je zjištěno, že skutečný nárok na odpočet daně je v nižší výši než v uplatněné. Pouze v případě, že skutečný nárok je vyšší než uplatněný, může, ale nemusí být oprava provedena. Takovým plněním může být např. koupě osobního automobilu, u kterého si plátce určí, že ho bude z 80 % používat pro ekonomickou činnost a z 20 % pro soukromé účely. Pak mu vzniká nárok na odpočet pouze ve výši 80 % (Daňové zákony 2015, 2015).

Nárok na odpočet v krácené výši se použije za podmínky, kdy plátce svá přijatá zdanitelná plnění použije v rámci svých ekonomických činností pro běžná zdanitelná plnění, tzn. jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak i pro plnění osvobozená od daně. V daňovém přiznání za poslední zdaňovací období daného roku provede plátce krácení nároku na odpočet daně pomocí koeficientu, který vlastně vyjadřuje procentuální podíl mezi plněními, která jsou zdanitelná a plněními, která jsou od daně osvobozena. Pokud je výsledný podíl menší jak 95 %, musí být provedeno pokrácení nárokovaných odpočtů a odpovídající procentuální podíl vrácen prostřednictvím finančního úřadu do státního rozpočtu. Vypočtený koeficient se zároveň stává zálohovým koeficientem pro další rok. Na

základě zálohového koeficientu je plátce povinen provést krácení nároku na odpočet již v každém zdaňovacím období a teprve v posledním zdaňovacím období je proveden výpočet skutečného koeficientu za daný rok. Může dojít i k situaci, kdy je zálohový koeficient nižší než skutečný a část pokráceného odpočtu nebo dokonce celý pokrácený odpočet je finančním úřadem vrácen (Daňové zákony 2015, 2015).

3.3.7 Plnění osvobozená od daně

Osvobozením od daně je myšleno, že plátce nemusí a v podstatě ani nemůže uvádět daň na výstupu. Osvobozená plnění nezařadí mezi svá uskutečněná zdanitelná plnění.

Osvobozená plnění:

a) Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

Patří sem poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnost (poskytování úvěrů, převod cenných papírů, směnářská činnost a další finanční operace), dále penzijní činnost, pojišťovací činnost, dodání vybraných nemovitých věcí, výchova a vzdělávání, zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, sociální pomoc a také provozování loterií a jiných podobných her (Daňové zákony 2015, 2015).

b) Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně

Plnění, která jsou osvobozena od daně, ale zároveň umožňují plátcům uplatnit nárok na odpočet daně u souvisejících přijatých zdanitelných plnění. Mezi uvedená osvobozená plnění patří např. dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, přeprava a služby vázané na dovoz a vývoz zboží, přeprava osob nebo dovoz zboží (Ledvinková, 2015).

Při dodržení podmínek stanovených pro osvobození dodání zboží, je povinností plátce přiznat tato plnění na řádek 20 daňového přiznání a současně uvést do souhrnného hlášení (Ledvinková, 2015).

Plátcům vzniká povinnost přiznat tato plnění a uvést je ve svém daňovém přiznání jako plnění osvobozená od daně ke dni jejich uskutečnění. Toto pravidlo představuje obecnou úpravu, jež se neuplatní, jestliže zákon stanoví jinak. Zvláštní úprava vzniku povinnosti přiznat uskutečnění osvobozeného plnění se v tomto případě vztahuje na dodání zboží do

jiného členského státu. Povinnost přiznat uskutečnění tohoto dodání vzniká ke dni vystavení daňového dokladu, pokud je splněna podmínka vystavení dokladu do patnáctého dne následujícího měsíce po dodání zboží (Drábová, Holubová, Tomíček, 2015).

3.3.7 Sazby daně

Do konce roku 2014 byla daň z přidané hodnoty složena ze dvou sazeb daně – základní a snížené. Od 1. 1. 2015 došlo k rozšíření ještě o jednu sníženou sazbu. První snížená sazba se použije u zboží, jako jsou potraviny, rostliny, některé zdravotnické potřeby, dětské sedačky či palivové dřevo. Ze služeb lze pod první sníženou sazbu zařadit dodání vody, některé druhy oprav, sociální služby a přepravu osob. Druhá snížená sazba se použije u výživy pro kojence, některých léků a za předem daných podmínek i u tištěných knih (Daňové zákony, 2015).

Tabulka č. 2: Historie sazeb DPH od roku 1993

Období platnosti sazeb	Základní sazba v %	První snížená sazba v %	Druhá snížená sazba v %
01. 01. 1993 – 31. 12. 1994	23	5	-
01. 01. 1995 – 30. 04. 2004	22	5	-
01. 05. 2004 – 31. 12. 2007	19	5	-
01. 01. 2008 – 31. 12. 2009	19	9	-
01. 01. 2010 – 31. 12. 2011	20	10	-
01. 01. 2012 – 31. 12. 2012	20	14	-
01. 01. 2013 – 31. 12. 2014	21	15	-
Od 01. 01. 2015	21	15	10

Zdroj: systému ASPI, vlastní zpracování

Z vývoje sazeb v průběhu let je patrná klesající tendence. V roce 2009 dochází opět k jejímu nárůstu. Za její opětovný pokles lze považovat zavedení druhé snížené sazby od 1. 1. 2015.

V případě nejistoty ve zvolení správného způsobu zdanění, tj. zda má být použita základní, první snížená nebo druhá snížená sazba daně, může plátce využít možnosti tzv. závazného posouzení. Podání žádosti o závazné posouzení vychází z ustanovení § 47a a § 47b zákona o DPH. Podmínkou je detailní popis služby či zboží, který umožní jeho správné zařazení. U zboží se uvádí jeho složení, jeho funkce, účel použití. Žádost je vhodné doplnit i

fotografiemi, technickými výkresy nebo jinými podklady. Kromě těchto údajů musí žadatel uvést i svůj výrok rozhodnutí o závazném posouzení. S žádostí je spojena povinnost uhradit správní poplatek ve výši 10.000,- Kč za jednu položku. Pokud je předmět plnění zaříděn chybně z důvodu, že byl v žádosti nedostatečně srozumitelně popsán, nemusí správce daně k takovému zařídění přihlížet (Finanční správa, ©2013 – 2016a).

3.3.8 Daňové přiznání

Daňové přiznání má povinnost podat plátce vždy do 25. dne následujícího měsíce po skončení zdaňovacího období. Tuto lhůtu není možné prodloužit. Daňové přiznání je však plátce na rozdíl od většiny jiných daní povinen podat i za zdaňovací období, ve kterém mu daňová povinnost nevznikla.

Od 1. 1. 2014 je zavedena povinnost pro plátce podávat daňová přiznání a hlášení elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně. Výjimku mají pouze fyzické osoby, které nepřesáhly za 12 po sobě jdoucích měsíců 6 mil. Kč, jestliže jim povinnost činit podání elektronicky nestanoví jiný zvláštní předpis. Přesněji řečeno, pokud jim nevznikla povinnost podávat elektronicky např. souhrnné hlášení nebo hlášení přenesení daňové povinnosti. K rozšíření této povinnosti na všechny plátce dochází po zavedení povinnosti podávat elektronicky kontrolních hlášení a to od 1. 1. 2016. Zanedbatelnou výjimku tvoří pouze plátcí podávající nulová přiznání, kterým zároveň nevzniká povinnost podávat kontrolní hlášení (Daňové zákony 2015, 2015).

3.4 Daňový únik versus optimalizace daňové povinnosti

U každého z nás existuje přirozená neochota k placení daní a všeho co má charakter daně. Na daňové úniky lze pohlížet z mnoha úhlů, z tohoto důvodu neexistuje jeho přesná definice.

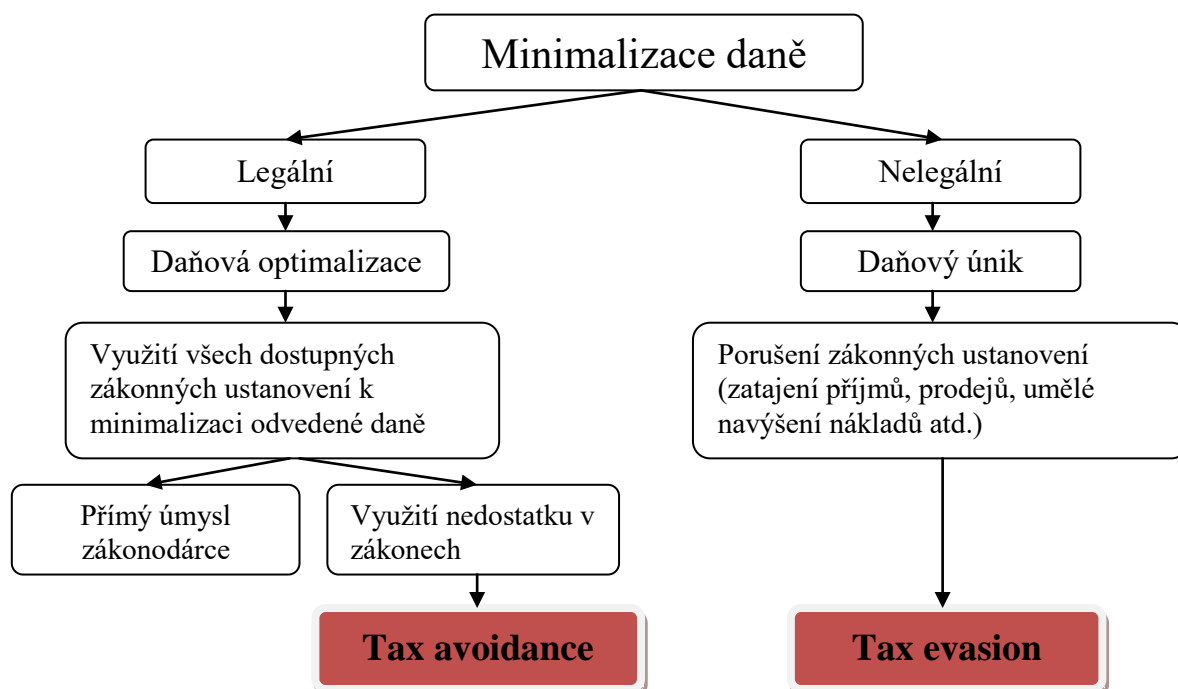
V případě optimalizace daňové povinnosti se jedná o několik způsobů vedoucích k minimalizaci daně. Nabývá několika podob, které se pohybují v rozmezí od legálních až po nelegální daňové úniky. Některé možnosti minimalizace daně zákonodárci sami předkládají a dokonce i vítají, jiné lze označit za trestné jednání. **Prvním stupněm** minimalizace daně je daňová úspora. Znamená využití možnosti snížit základ daně či daň zákonem stanoveným způsobem. **Druhým stupněm** je tzv. vyhnutí se dani. V tomto

případě se jedná o snahu vyhledávat a následně využívat mezer v daňových zákonech. Tyto chyby jsou většinou jen dočasné. Nejedná se sice o nelegální postup, ale z pohledu společnosti je považován za nemorální. **Třetí stupeň** je již nelegální minimalizací daně, a pokud je prováděna úmyslně a ve velkém rozsahu jedná se o daňový trestný čin. V této fázi dochází ke vzniku tzv. šedé ekonomiky (Vančurová, Láchová 2014).

V trestním zákoníku nalezneme pojem trestné činy daňové podřazené pod hospodářské trestné činy. V trestním zákoníku jsou uvedeny v VI. Hlavě. Za trestní daňové činy jsou považovány zejména – krácení daně, neodvedení daně, nesplnění oznamovací povinnosti, padělání a pozměňování označení zboží pro daňové účely (Kocina 2014).

„Postoj společnosti k existenci daňových úniků je většinou značně benevolentní. Tento postoj souvisí s tzv. neformálním institucionálním prostředím, které se formuje v průběhu dlouhého časového období a zahrnuje ustálené zvyky, tradice a morálku. V rámci ekonomického systému tedy mají vliv na problematiku daní nejen formálně daná pravidla jako zákony a vyhlášky, nýbrž také celkové klima ve společnosti a její tendence tolerovat a napomáhat daňovým únikům“ (Klimešová, 2014, s. 53).

Schéma č. 1: Schéma minimalizace daně



Zdroj: MFČR, Daňové nedoplatky a daňové úniky, dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/konference-a-seminare/2013/rok-2013-podzimni-seminar-aktualni-ekono-15118> [cit. 2015-11-09]

Anglický termín Tax avoidance představuje v podstatě legální možnosti vedoucí k minimalizaci odvedené daně (Klimešová, 2014).

Tax evasion je naopak termín pro označení daňového úniku, podvodu, za který může být daňový poplatník postižen. Míra postihu pak závisí na mnoha okolnostech, jako je např. rozsah neodvedení nebo krácení daně, také na tom zda byl prokázán úmysl porušení zákona. Daňové úniky můžeme rozdělit do několika úrovní. Neúmyslné, které vnikají většinou z nedbalosti, neznalosti či z důvodu nepřehlednosti a složitosti zákonů spojené s rozdílnými výklady. Další úrovní jsou úmyslné trestné činy menšího rozsahu, po nich následují úmyslné daňové úniky, které je možné označit za trestné činy, pokud je prokázán úmysl a škoda přesáhne 50 tis. Kč. Mezi nejzávažnější daňové úniky patří tzv. stínová ekonomika. Pod tento pojem lze zahrnout např. falšování účetních knih, podnikání bez oficiální registrace či nelegální činnost (Klimešová, 2014).

Mezi efektivní daňovou optimalizací, tedy legálním způsobem minimalizace daňové povinnosti a nelegálním daňovým únikem nemusí mnohdy existovat jednoznačná hranice. Hlavním důvodem je již uváděná nejednoznačnost výkladu některých právních předpisů (Klimešová, 2014).

„Příčiny daňových úniků a s tím spojená jejich existence ve velké míře souvisí se snahou poplatníka redukovat vysoké zdanění svých příjmů a rovněž také s pocitem oprávněnosti odporovat vysokému zdanění“ (Klimešová, 2014, s. 50).

3.4.1 Příčiny daňových úniků

Jedním z důvodů je samotná podstata daně, která je pro svou neekvivalentnost daňovými subjekty chápána jako odvod ve prospěch jiných osob, nikoliv vlastní. Další příčiny jsou součástí poplatníka samotného např. absence vzdělání, nízká daňová morálka, zneužití důvěrných informací, snaha obohatit se nebo špatná finanční situace. Důvodem může být i předpoklad, že pokud dojde k odhalení daňového úniku, nebude trest vyšší než získaný prospěch (Klimešová, 2014).

U plátců daně se v souvislosti s daňovým únikem často hovoří o zpronevěře třetí osobou. Významný vliv má i výše sazby, která může poplatníka negativně motivovat k daňovým únikům (Klimešová, 2014).

3.4.2 Co usnadňuje daňové úniky na DPH

Více sazeb DPH

Dochází k záměrnému či špatnému zařazení do nižší sazby

Výše sazeb DPH

Příliš vysoké sazby mohou vést k větší ilegální aktivitě

Výjimky ze systému

Znepřehlednění systému, složitá administrativa a tedy i kontrola

Načasování plateb a odpočtů

Nárok na odpočet vzniká zjednodušeně v den dodání nebo v den zaplacení plnění a je v podstatě nezávislý na tom, zda již byla daň na výstupu dodavatelem odvedena (řešení: reverse charge) (Klimešová, 2014).

3.5 Opatření proti daňovým únikům

3.5.1 Přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti tzv. tuzemský revers-charge byl zaveden od dubna 2011. Je považován za jedno z nejvýznamnějších opatření proti daňovým únikům. Přenesení daňové povinnosti se vztahuje na poskytnutá plnění v tuzemsku (místo plnění je v ČR) a pouze mezi plátcí DPH. Jedná se o specifický režim, neboť povinnost přiznat a uhradit daň na výstupu je přenesena z plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil (dodavatel) na plátce, který zdanitelné plnění přijal (odběratel). Výši daně má povinnost vypočítat a přiznat příjemce zdanitelného plnění. Zároveň má příjemce plnění možnost uplatnit nárok na odpočet daně (systém ASPI).

Přenesení daňové povinnosti je uplatňováno na konkrétní plnění, jako je dodání zlata, obchodování s povolenkami nebo dodání zboží uvedené v příloze č. 5 zákona o DPH (kovový šrot a další odpadový materiál). Za nejvýznamnější je rozšíření přenesené daňové povinnosti na poskytnutí stavebních a montážních prací. Postupně dochází k dalšímu rozšiřování na další problematické oblasti např. na obiloviny, cukrovou řepu a technické plodiny, některé kovy (včetně drahých kovů), elektroniku. K zatím poslednímu rozšíření dochází u dodání plynu a elektřiny nebo poskytnutí telekomunikačních služeb (Daňové zákony 2015, 2015, systém ASPI).

Ze zprávy Nejvyššího kontrolního úřadu vyplývá, že zavedení režimu přenesení daňové povinnosti odstranilo u plnění, která příjemci vykázali za období 1. 4. 2011 až 30. 6. 2014 v hodnotě 1 503 mld. Kč, riziko negativních dopadů do příjmů státního rozpočtu, které by mohly nastat v případech, pokud by poskytovatel daň nepřiznal nebo neuhradil a příjemce uplatnil nárok na odpočet daně (Profeldová, 2015).

3.5.2 Nespolehlivý plátce

S účinností od 1. 1. 2013 se součástí zákona o DPH stalo ustanovení, které vymezuje podmínky pro aplikaci nového právního institutu tzv. nespolehlivého plátce. V kombinaci s novou povinností ručení příjemce za nezaplacené DPH, by měl tento institut primárně fungovat jako efektivní nástroj v boji proti daňovým únikům v oblasti DPH. Je namířen proti subjektům, které porušují své daňové povinnosti tak závažným způsobem, že ohrožují veřejný zájem na řádném výběru daně.

Podle důvodové zprávy k návrhu zákona je cílem zavedení institutu nespolehlivého plátce prevence a omezení nelegální činnosti plátců DPH. Identifikace a zveřejnění nespolehlivých plátců je i upozorněním pro jejich obchodní partnery, že obchodují s rizikovými subjekty (Daňové zákony 2015, 2015, intranet finanční správy).

Do 30. 09. 2014 se za závažné porušení plnění povinností plátce, vedoucí k uplatnění institutu nespolehlivého plátce považovalo:

- vyměření nebo doměření daně podle pomůcek v min. výši 500 tis. Kč
- vydání zajišťovací příkazu, který nebyl ve stanovené lhůtě uhrazen
- evidence kumulativního nedoplatek na DPH min. 10 mil Kč
- neuznání uplatňovaného nároku na odpočet min. ve výši 500 tis. Kč.

Uvedená kritéria lze použít až na skutečnosti nastalé po 01. 01. 2013 nikoliv starší.

Od 01. 10. 2014 se tato kritéria rozšířila a zpřísnila:

- podmínka vyměření nebo doměření daně podle pomůcek byla rozšířena o termín „opakovaně“ vyměřena či doměřena. V takovém případě již neplatí stanovená hranice 500 tis. Kč
- kumulovaný nedoplatek na DPH ve výši 500 tis. Kč, který je evidován déle jak tři měsíce
- plátce neposkytuje požadovanou součinnost

- opakovaně ani na výzvu nepodal daňová přiznání, hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely

Zpřísněná kritéria se vztahují na skutečnosti nastalé po 01. 10. 2014 (Finanční správa, © 2013 – 2016e).

Od 01. 01. 2015 přibylo ještě jedno kritérium a to uvedení nepravdivých nebo neúplných údajů při registraci k DPH (systém ASPI).

3.5.3 Ručení za neodvedenou daň

Další z forem boje proti daňovým únikům je od 1. 4. 2011 zavedení ručení příjemce zdanitelného plnění. Příjemce plnění se může stát ručitelem hned z několika důvodů:

- Když příjemce věděl nebo vědět měl a mohl, že daň nebude úmyslně zaplácena, nebo že se poskytovatel plnění úmyslně dostal do postavení, kdy daň nemůže zaplatit nebo dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.
- Dalšími důvody jsou, když je úplata za toto plnění zjevně odchýlená od ceny obvyklé, je poskytnuta na účet vedený mimo tuzemsko nebo je poskytnuta na jiný účet, než který je správcem daně zveřejněn. V takovém případě vzniká ručitelský vztah po překročení úhrady převyšující 540 000 Kč. Výše je určena dvounásobkem maximální povolené platby v hotovosti, která je k 1. 1. 2015 stanovena na hranici 270 000 Kč.
- Dále ručí příjemce plnění za neodvedenou daň v případě, že přijal plnění od plátce, který se stal nespolehlivým plátcem.
- Zatím poslední z možností, kdy se stává plátce ručitelem je přijetí plnění od distributora pohonných hmot, který není registrován podle zákona upravujícího prodej pohonných hmot (Daňové zákony 2015,2015, systém ASPI).

3.5.4 Zvláštní způsob zajištění daně

Riziko spojené s možností, že se příjemce plnění v případě naplnění zákonných podmínek stává potencionálním ručitelem, může být zcela eliminováno s pomocí ustanovení o zvláštním způsobu zajištění. Tímto ustanovením je v podstatě řečeno, že pokud příjemce uhradí daň za poskytovatele plnění DPH správci daně, nemůže se ve spojitosti k tomuto plnění nikdy dostat do postavení ručitele. Jedná se především o preventivní opatření. Plátce

DPH to nutí ověřovat si, s kým obchodují. Nepoctivé plátce DPH riziko, že se stanou ručitelem, omezuje v jejich nekalé činnosti např. čerpání nadměrných odpočtů z pochybných dokladů (Daňové zákony 2015,2015, systém ASPI).

Zvláštního způsobu zajištění daně využili za období duben 2011 až květen 2014 příjemci plnění v 2 153 případech a hodnota takto uhrazené daně činila 303,7 mil. Kč (Profeldová, 2015).

3.5.5 Povinný registrační údaj

Při registraci k DPH je plátce povinen uvést účty používané pro ekonomickou činnost. Účty, u kterých požádá o jejich zveřejnění, se stávají součástí údajů veřejně přístupných prostřednictvím systému ARES. V případě, že příjemce zdanitelného plnění provede úhradu na účet, který nebude takto zveřejněn, stává se ručitelem za úhradu daně z tohoto plnění. Cílem tohoto ustanovení je zprůhlednit obchodní transakce mezi plátcí (Daňové zákony 2015, 2015, intranet Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj).

3.5.6 Kontrolní hlášení

S účinností od 1. 1. 2016 vstupuje v platnost povinnost podávat zároveň s přiznáním k DPH i kontrolní hlášení. Hlavním cílem je v reálném čase získat informace o vybraných transakcích plátců a identifikovat rizikové řetězce, které odčerpávají neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu. Na podezřelé obchody se pak bude zaměřovat kontrolní činnost daňové správy. Hlavním přínosem kontrolního hlášení je rychlé a cílené zaměření kontroly na problematickou oblast.

Termíny pro podání jsou odlišné, pokud se jedná o právnickou nebo o fyzickou osobu. Fyzické osoby mají termín shodný s termínem pro podání přiznání k DPH. Právnické osobě povinnost podat kontrolní hlášení vzniká, bez ohledu na zdaňovací období, do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Daňové úniky probíhají převážně mezi právnickými osobami, pokud by plátci podávali kontrolní hlášení za konkrétní zdaňovací období (měsíc nebo čtvrtletí), párování údajů by se tím výrazně ztížilo a oddálily by se možnosti získání údajů o podezřelých transakcích a možných spojení plátců a neumožnily by rychlou reakci správce daně.

Obsah kontrolního hlášení vychází z evidence pro účely DPH. Kontrolní hlášení má povinnost podat plátce, který uskutečnil nebo přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, součástí tedy bude i přijetí zboží či služby z členských zemí EU, nevztahuje se na dodání zboží či poskytnutí služby do jiných členských zemí EU a na dovoz a vývoz.

Sankce za nesplnění některé z povinností vztahující se ke kontrolnímu hlášení jsou poměrně vysoké. Nejnižší pokuta začíná na 1 000 Kč za opožděné podání a pokračuje až k částce 500 000 Kč za závažné ztěžování a maření správy daní nesplněním povinnosti související s kontrolním hlášením (Finanční správa, ©2013–2016c, MFČR, ©2005-2013b).

3.5.7 Elektronická evidence tržeb

Elektronická evidence tržeb je nový systém zajišťující rychlou komunikaci mezi finanční správou a podnikateli. Evidenci budou podléhat platby v hotovosti, bezhotovostní platby platební kartou či jinými prostředky nahrazujícími hotovost.

Zavádění elektronické evidence tržeb je plánováno provádět postupně. Nejprve stravovací a ubytovací služby, maloobchod a velkoobchod a následovat budou další oblasti s velkým podílem hotovostních transakcí.

Cílem je omezení podvodného jednání, narovnání konkurenčního prostředí ve prospěch řádných podnikatelů a zlepšení výběru daní. Přínosem je i snížení administrativní zátěže ve finanční správě související s kontrolní činností.

Evidence tržeb i v jiných formách je vyzkoušená a osvědčená metoda v boji s daňovými úniky v zemích EU i mimo EU (intranet Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj).

3.5.8 Povinnost uvést skutečné sídlo

Od 1. 1. 2015 jsou osoby povinné k dani dle zákona o DPH povinné uvést ve své přihlášce k registraci k DPH skutečné sídlo. Již zaregistrovaní plátcí musí tuto povinnost také splnit v případě, že je skutečné sídlo odlišné od formálního. Za skutečné sídlo se považuje místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí vztahující se k řízení, u fyzické osoby se případně může jednat i o místo jejího pobytu. Z kontextu tedy vyplývá, že za skutečné sídlo lze považovat místo, které slouží k zajištění a provozování ekonomické činnosti (Daňové zákony 2015, 2015).

Pokud osoba registrovaná k dani neuvede ve své přihlášce k registraci k DPH skutečné sídlo, hrozí jí sankce za porušení povinností při správě daní. V případě, že tuto povinnost nesplní již registrovaný plátce DPH, může mu být udělen status nespolehlivého plátce z důvodu neposkytnutí odpovídající součinnosti za účelem řádné správy daní (intranet Finanční správy).

3.5.9 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň

Cílem zavedení zvláštního ustanovení o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň do zákona o DPH bylo odstranění rizika prodlení. Důvodem je fakt, že zajišťovací příkaz se stává účinným a vykonatelným již okamžikem vydání (Daňové zákony 2015,2015).

Na základě zajišťovacího příkazu podle zákona o DPH se podařilo v roce 2013 zajistit vymožení částky ve výši 744 mil. Kč a 552 mil. Kč v roce 2014 (Profeldová, 2015).

.

4 Analytická část

4.1 Zhodnocení významu DPH z hlediska příjmů státního rozpočtu

Daň z přidané hodnoty tvoří jednu z nejpodstatnějších položek příjmů do státního rozpočtu.

Tabulka č. 3: Předpokládané příjmy státního rozpočtu v roce 2015 (mld. Kč)

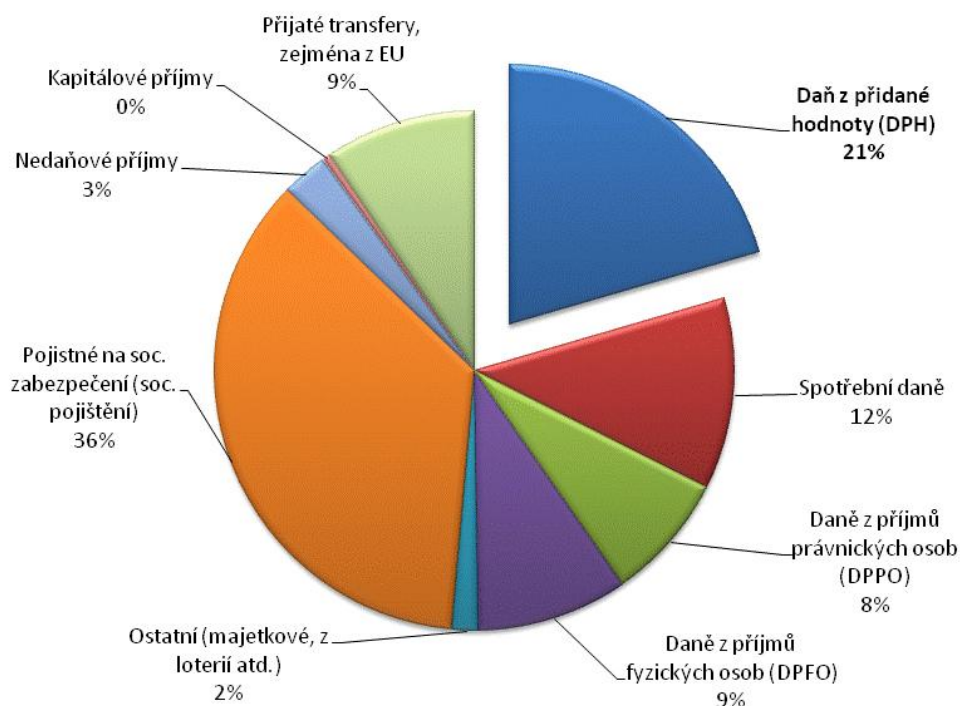
Předpokládané příjmy v 2015	v mld. Kč
Celkové příjmy	1118,5
Daňové příjmy (bez sociálního pojištění)	575,1
Daň z přidané hodnoty (DPH)	229,3
Spotřební daně	133,4
Daně z příjmů právnických osob (DPPO)	89,0
Daně z příjmů fyzických osob (DPFO)	104,8
Ostatní (majetkové, z loterií atd.)	18,6
Pojistné na soc. zabezpečení (soc. pojištění)	400,7
Ostatní příjmy	142,7
Nedaňové příjmy	32,0
Kapitálové příjmy	5,5
Přijaté transfery, zejména z EU	105,2

Zdroj: MFČR, Státní rozpočet 2015 v kostce, dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/prognozy/statni-rozpocet> [cit. 2016-01-24], vlastní zpracování

Pro rok 2015 byl předpoklad Ministerstva financí ČR, že příjmy do státního rozpočtu budou ve výši 1 118,5 mld. Kč. Dle tabulky č. 3 tvoří podíl daňových příjmů částku 575,1 mld. Kč. Příjem DPH do státního rozpočtu byl za rok 2015 předpokládán ve výši 229,3 mld. Kč. Je nutné si uvědomit, že se nejedná o celkovou vybranou sumu DPH, neboť většina daňových příjmů se dále dělí do rozpočtů krajů a obcí. Z DPH jde do rozpočtu státu 67,5 %, obcím 23,58 % a krajům 8,92 % (MFČR, © 2005-2013c).

Celkový očekávaný výběr DPH za rok 2015 tedy činil 339,7 mld. Kč. V porovnání s DPH vybranou za rok 2014 se jedná o nárůst o 16,8 mld. Kč (cca 5 %). Skutečně vybraná daň za rok 2015 byla oproti předpokladu nižší o 8 mld. Kč. Skutečné zvýšení inkasa oproti roku 2014 tvoří cca 9 mld. Kč (cca 3 %).

Graf č. 2: Předpokládané příjmy státního rozpočtu v roce 2015 (%)

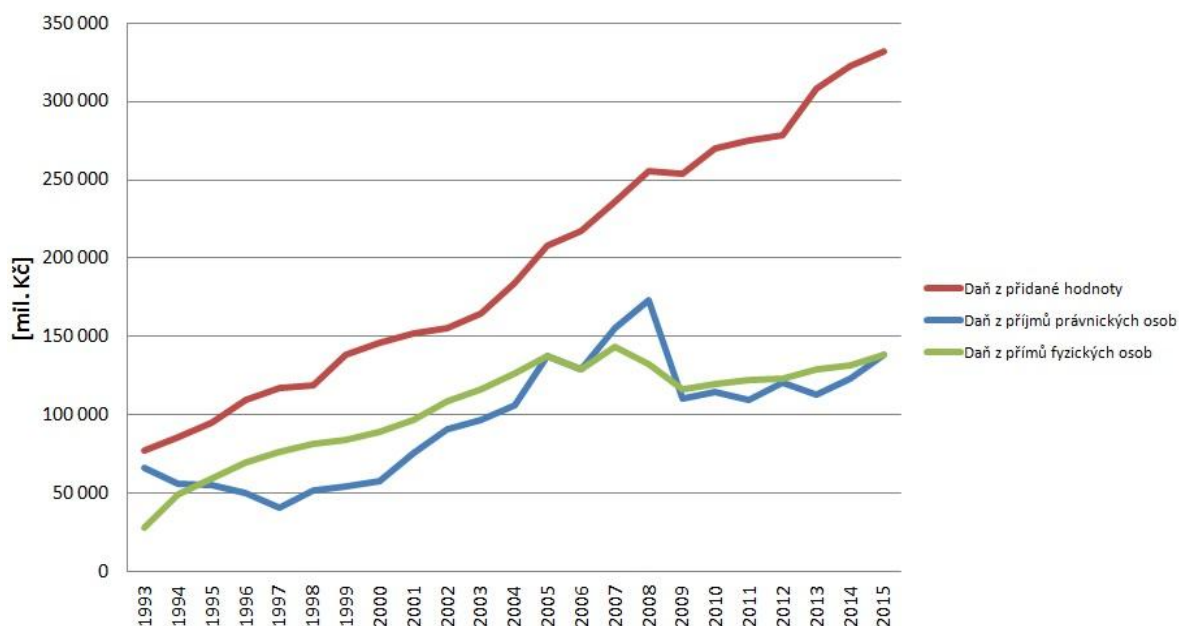


Zdroj: Ministerstvo financí ČR: Státní rozpočet 2015 v kostce, dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/prognozy/statni-rozpočet> [cit. 2016-01-24], vlastní zpracování

Z grafu č. 2 je patrné, jakým procentuálním dílem se jednotlivé daňové i nedaňové příjmy podílejí na naplnění státního rozpočtu. Největší podíl tvoří příjmy z pojistného na sociální zabezpečení. Na celkových příjmech se daňové příjmy podílejí zhruba 50 %, z nichž největší podíl má právě DPH.

Snaha vlády je přesouvat daňové zatížení z přímých daní na nepřímé. Jedním z důvodů je, že DPH není subjekty vnímána tak, jako je tomu u daní přímých, jež ovlivňují přímo výši důchodu jednotlivých subjektů. Na DPH dochází ke zvyšování hlavně snížené sazby daně, jejíž navýšení nejvíce dopadá na zatížení domácností, neboť ovlivňuje růst ceny zboží běžné denní potřeby, jako jsou např. potraviny.

Graf č. 3: Porovnání inkasa vybraných daní v letech 1993 až 2015 (mil. Kč)



Zdroj: Finanční správa, Údaje o výběru daní, dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

[cit. 2016-01-24], vlastní zpracování

Výběr DPH má vzestupnou tendenci. Jedinou výjimkou je rok 2009, ve kterém došlo k poklesu inkasa DPH oproti předchozímu roku o necelé 2 mld. Kč.

Graf č. 3 potvrzuje, že vláda svým rozhodováním činí kroky k přesouvání daňového zatížení na nepřímé daně. Od roku 1993 došlo k navýšení snížené sazby DPH z 5 % na 15 %. Základní sazba DPH měla v průběhu let kolísavou tendenci. Pohybovala se v rozmezí 19 % až 23 %, v současné době je sazba 21 %.

Naopak u daní z příjmů dochází ke snižování daňového zatížení. Daň z příjmů právnických osob je od roku 2009 snížena z 24 % na 19 %. Největšího inkasa na této dani bylo dosaženo v roce 2008 ve výši 173,6 mld. Kč. V roce 2015 bylo inkasováno 138,1 mld. Kč. Výsledkem je pokles oproti roku 2008 o 35,5 mld. Kč, tedy o více jak 20 %. Obdobně je tomu u daně z příjmů fyzických osob. Největšího výnosu ve stejném časovém období jako u daně z příjmů právnických osob bylo dosaženo za rok 2007 a to 143,4 mld. Kč. Na této dani došlo v průběhu let nejen ke změnám v sazbě daně, která je v současnosti 15 %, ale vliv na její pokles má i růst nezdanitelných položek, slev na dani a daňových zvýhodnění. Za rok 2015 bylo vybráno 138,6 mld. Kč. Výsledné inkaso se oproti roku 2007 propadlo o 4,8 mld. Kč (cca 4 %).

Tabulka č. 4: Přehled inkasa vybraných daní v letech 1993 až 2015

Rok	Daň z přidané hodnoty		Daň z příjmů právnických osob		Daň z příjmů fyzických osob	
	mil Kč	Index 2005 = 100	mil Kč	Index 2005 = 100	mil Kč	Index 2005 = 100
1993	77 104	37%	66 221	48%	28 267	21%
1994	85 849	41%	56 124	41%	49 279	36%
1995	94 801	45%	55 383	40%	59 941	44%
1996	109 313	52%	49 968	36%	69 945	51%
1997	117 573	56%	41 020	30%	76 522	56%
1998	119 358	57%	52 064	38%	81 569	59%
1999	138 282	66%	54 819	40%	83 984	61%
2000	145 908	70%	58 088	42%	89 295	65%
2001	151 886	73%	75 940	55%	97 326	71%
2002	155 209	74%	90 737	66%	108 492	79%
2003	164 856	79%	96 978	71%	116 784	85%
2004	184 320	88%	106 526	78%	126 668	92%
2005	208 413	100%	137 432	100%	137 245	100%
2006	217 784	104%	128 865	94%	129 487	94%
2007	236 385	113%	155 674	113%	143 391	104%
2008	255 190	122%	173 590	126%	132 929	97%
2009	253 612	122%	110 543	80%	116 607	85%
2010	269 547	129%	114 746	83%	119 830	87%
2011	275 394	132%	109 312	80%	122 312	89%
2012	278 231	134%	120 461	88%	123 049	90%
2013	308 461	148%	113 052	82%	128 815	94%
2014	322 879	155%	123 179	90%	131 995	96%
2015	331 836	159%	138 140	101%	138 623	101%

Zdroj: Finanční správa, Údaje o výběru daní, dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>
[cit. 2016-01-24], vlastní zpracování

V porovnání s daněmi z příjmů právnických a fyzických osob je DPH ve svých výnosech stabilnější a až na jednu výjimku vykazuje za sledované období rostoucí vývoj, viz tabulka č. 4.

V letech 1993 až 2003 nebyla Česká republika členem EU. Za toto období se uváděné inkaso na DPH týká pouze daně vybrané finančními úřady z tuzemských zdanitelných plnění. Daň při dovozu zboží byla vybírána celními úřady. V té době bylo za dovoz považováno vše nakoupené mimo území České republiky. Takto vybraná daň byla při splnění zákonných podmínek opět vrácena, tentokrát finančními úřady.

Od roku 2004, kdy se Česká republika stala členem EU, plnění v rámci EU již nebyla dovozem nebo vývozem, ale stala se tzv. intrakomunitárním plněním. V tomto roce došlo jednak ke snížení základní sazby DPH z 22 % na 19 %, ale zároveň došlo k přesunu

některých druhů služeb a zboží ze snížené sazby do základní. Oproti roku 2003 bylo na DPH vybráno téměř o 20 mld. Kč (12 %) více.

Rok 2009 byl jediným rokem, kdy došlo k poklesu inkasa oproti předcházejícímu roku. Hlavním důvodem byla celosvětová hospodářská a finanční krize, která zasáhla všechna odvětví české ekonomiky.

V roce 2010 byly základní i snížená sazba zvýšeny o 1 %, tedy na 19 % a 10 %. Trend zvyšování sazeb pokračoval až do roku 2013 na 21 % u základní sazby a 15 % u snížené sazby. Původně mělo být toto zvýšení pouze dočasné, ale ke snížení již nedošlo. Největší skok v nárůstu vybraného DPH nastal za rok 2013 a to o více jak 30 mld. Kč (11 %) oproti předchozímu roku. V roce 2015 lze za mírnou úlevu daňové zátěže považovat zavedení druhé snížené sazby ve výši 10 %.

Zvyšování inkasa je ovlivněno mnoha faktory. Důležitým faktorem, který ovlivnil výběr všech daní je oživení ekonomiky. Nemalý podíl má také trend zvyšování sazeb DPH. Pozitivní vliv na výběr DPH mají též opatření proti daňovým únikům, která se stala součástí zákona o DPH.

Tabulka č. 5: Aproximace inkas za období let 1993 až 2015

Druh daně	a	b	R ²
Daň z přidané hodnoty	11 747,53	-23 346 295,93	0,9880
Daň z příjmů právnických osob	4 441,98	-8 804 823,15	0,6364
Daň z příjmů fyzických osob	4 124,67	-8 160 949,35	0,7728

Zdroj: vlastní zpracování

Pro analýzu vývoje inkas DPH a daní z příjmů právnických a fyzických osob byla aplikována korelační a regresní analýza.

Lineární regresí, za použití metody nejmenších čtverců, byly vývoje hodnot inkas jednotlivých daní v letech v tabulce č. 4 aproximovány lineárními korelacemi $y' = a \cdot x + b$. Kde y' je výše inkasa a x je příslušným rokem. Koeficienty a , b těchto funkcí spolu se spolehlivostí R^2 těchto lineárních korelací jsou uvedeny v tabulce č. 5.

Výsledkem regresní analýzy u DPH je přímka $y' = 11\,747,53x + (-23\,346\,295,93)$.

Koeficient a vyjadřuje průměrný meziroční nárůst inkasa zvolených daní v mil. Kč. Oproti dani z příjmů právnických nebo fyzických osob je na DPH tento nárůst více než dvojnásobný. Z vývoje inkasa uvedeného v grafu č. 3 je evidentní, že od roku 1993 se na DPH nevyskytují výraznější výkyvy v inkasu, proto i spolehlivost zvolené lineární korelace je takřka 99 %. U vybraných přímých daní je spolehlivost výrazně nižší. Důvodem jsou velké výkyvy v inkasu převážně v období let 2006 až 2009. Průměrný meziroční nárůst se u obou přímých daní pohybuje ve výši cca 4 mld. Kč. Což potvrzuje i vývoj v grafu č. 3, ve kterém je od roku 2009 znatelně nižší meziroční nárůst inkasa.

Tabulka č. 6: Predikce inkasa u vybraných daní v letech 2016 až 2017 (mil. Kč)

Rok	Daň z přidané hodnoty	Daň z příjmů právnických osob	Daň z příjmů fyzických osob
2016	336 718	150 211	154 381
2017	348 465	154 653	158 506

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě údajů v tabulce č. 5 byla provedena predikce inkasa v letech 2016 a 2017 viz tabulka č. 6. Vývoj odhadovaných inkas vykazuje při meziročním porovnání nárůst na DPH o 3,5 % a na daních z příjmů právnických a fyzických osob o necelá 3 %.

4.2 Daňové úniky na DPH

S daňovými podvody je možné se setkat ve všech oblastech daní, ale nejvíce a nejrůznějších forem daňových úniků je dosahováno u daně z přidané hodnoty. Jednou z příčin je otevření hranic a zavedení jednotného vnitřního trhu na území EU, ale i způsob zdanění při obchodování se třetími zeměmi. Zásadní vliv má také možnost čerpání nadměrných odpočtů (v případě daňových úniků nelegálně) na straně příjemce plnění bez provázanosti na povinnost odvodu daně na straně poskytovatele plnění.

Boj s daňovými podvodníky není vůbec snadný, rozsah a úroveň podvodů neustále roste. Často se jedná o organizované skupiny, které mají své jednání do detailu naplánované a často jejich aktivity zasahují za hranice jednotlivých členských států i hranice EU.

„Daňové úniky na DPH se v České republice odhadují v desítkách miliard ročně a celkově se mohou blížit až sto miliardám. Významným fenoménem jsou často diskutované řetězové či karuselové podvody, ale stejně tak dochází k systematickému krácení DPH formou

nepřiznávání uskutečněných plnění či naopak provádění „simulovaných“ odpočtů na základě dokladů znějících na fiktivní plnění v menších částkách. Tyto praktiky v celkovém dopadu představují zásadní krácení příjmů státního rozpočtu na úkor poctivých daňových poplatníků“ (MFČR, © 2005-2013b).

4.2.1 Identifikace možností, forem a způsobů daňových podvodů a úniků

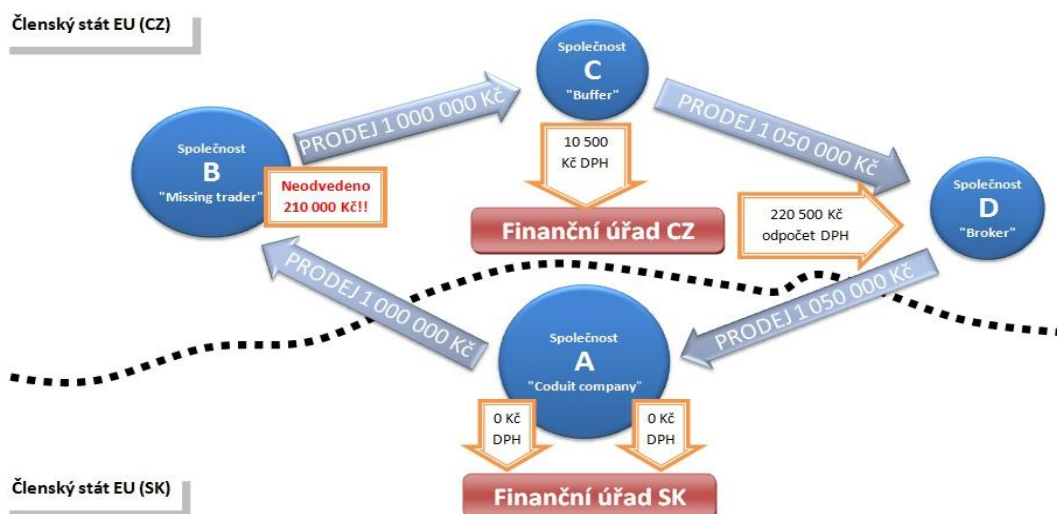
Není možné vyjmenovat všechny formy a podoby daňových úniků, proto jsou uváděny pouze některé a zároveň je vysvětlen princip jejich fungování. V praxi většinou dochází k jejich kombinaci.

a) Řetězové (karuselové) podvody

Řetězové podvody jsou jedním z nejčastějších podvodů v oblasti DPH. Jedná se o problém, který se týká celého společenství EU. Tento druh podvodu je velmi propracovaný a promyšlený řetězec transakcí. Obchodováno je převážně s drobným zbožím vysoké hodnoty, jako je např. elektronika (mobily, tablety, počítače). Celý proces funguje tak, že na začátku řetězce vznikne daňová povinnost, kterou ale nikdo neuhradí. V této fázi se využívají tzv. bílí koně. Tímto pojmem jsou označovány osoby, které jsou úmyslně nastrčeny do pozice jednatele společnosti. Jedná se o osoby, které jsou buď nevzdělané, nebo velice důvěřivé a o principu podnikání společnosti, za kterou mají jednat, nemají ani tušení. Pod jejich jménem jsou vystavovány faktury, ale zároveň není v mnoha případech splněna povinnost vést účetnictví a podávat přiznání. V uměle založené společnosti pak vzniká daňová povinnost, kterou nikdo neuhradí. Vymáhání je také neúspěšné, protože taková společnost nevlastní žádný majetek. Na konci řetězce je z přijatého plnění uplatněn nárok na odpočet daně. Zboží je mnohdy deklarováno jako prodané do EU, pak se jedná o plnění osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. Pro ztížení odhalení podvodu je do řetězce zapojen větší počet daňových subjektů.

Jelikož se tento problém vztahuje k problematice zdanění v rámci EU, je nutné, aby tento problém řešily členské země společně. V rámci harmonizace DPH již došlo k určitým opatřením, ale stále nejsou dostatečná, aby dokázala zabránit daňovým únikům. Účinným opatřením by bylo např. zavedení jednotné sazby DPH v rámci celého společenství EU. Tohoto cíle v procesu harmonizace sazeb však nebylo dosaženo.

Schéma č. 2: Průběh řetězového podvodu



Zdroj: intranet Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj - vlastní zpracování

Conduit company (tzv. potrubní společnost) – společnost se sídlem v jiném členském státě EU. Při intrakomunitárním dodání zboží do ČR společnosti „B“ neodvádí daň, neboť se jedná o plnění osvobozené od daně. Daňové úniky přímo z jeho činnosti nevyplynou, ale na podvodu v řetězci se zúčastňuje.

Missing trader (tzv. chybějící obchodník, článek řetězce) – plátce, který nakoupí zboží od společnosti „A“ z jiného členského státu EU. Pokud podá daňové přiznání, vykáže v něm přijetí zboží z EU (má povinnost přiznat daň, ale zároveň si nárokuje odpočet daně ve stejné výši) a prodej tohoto zboží v tuzemsku, daň přizná, ale neodvede. V mnoha případech přiznání vůbec nepodá nebo podá tzv. negativní daňové přiznání. V uvedených případech se jedná o nekontaktní osobu tzv. bílého koně.

Podle příkladu se jedná o daňovou povinnost ve výši 210 000 Kč, která do státního rozpočtu nikdy nedorazí.

Buffer (tzv. nárazník) – plátce, který má zastříti přímou vazbu mezi společností „B“ a „D“, a to z důvodu ztížení odhalení podvodu, podává daňová přiznání, vše dokládá, prokazuje, popisuje, staví se do pozice bezproblémového plátce. Prodej zboží provede s minimální obchodní přírůžkou.

Podle příkladu se jedná o daňovou povinnost 10 500 Kč, kterou odvede do státního rozpočtu.

Broker (tzv. zprostředkovatel) – je finálním článkem řetězce, který má nejčastěji za úkol inkasovat na konci tuzemského řetězce nadměrný odpočet z daně, která díky společnosti „B“ v řetězci chybí. Finguje dodání zboží do jiného členského státu EU např. společnosti „A“, jedná se tedy o plnění osvobozené od daně, ale z jeho nákupu v tuzemsku si uplatňuje vysoký nadměrný odpočet.

Podle příkladu si nárokuje vrácení nadměrného odpočtu ve výši 220 500 Kč.

Jednou z příčin, proč stále fungují karuselové podvody, je systémová chyba v DPH. Nárok na odpočet má příjemce bez ohledu na to, zda poskytovatel tuto daň státu zaplatil. Jelikož jsou karuselové podvody kombinací snad všech možných daňových úniků, lze proti nim použít všechny druhy opatření proti daňovým únikům.

b) Nepřiznání uskutečněných zdanitelných plnění

Plátce daně nevykáže ve svém priznání všechna svá uskutečněná zdanitelná plnění. Daňový doklad buď vůbec nevystaví, nebo ho nezahrne do svého účetnictví. Pokud se prodej uskuteční pro osobu, která není osobou povinnou k dani a úhrada je provedena v hotovosti, šance správce daně takovou daň doměřit jsou téměř nulové.

K těmto praktikám dochází nejčastěji např. v maloobchodech, v restauračních zařízeních, na tržištích nebo při poskytování služeb soukromým osobám.

K omezení těchto nekalých praktik by napomohlo zavedení elektronické evidence tržeb tzv. EET.

c) Nesprávné nebo neoprávněné uplatnění nároku na odpočet

Ve většině případů se jedná o úmyslné krácení daně např. vystavením fiktivních dokladů, kdy ke skutečnému přijetí zboží nebo služby nedošlo. Další možností je uplatňování odpočtů ze zboží a služeb, které nebyly použity pro ekonomickou činnost. Nejčastějším případem jsou osobní vozidla, používaná pro soukromé účely. I tato skutečnost se bohužel správcům daně velmi těžce prokazuje.

d) Fiktivní sídlo tzv. virtuální adresa

Trendem poslední doby je vytváření fiktivního sídla daňových subjektů a to nejčastěji v Praze na tzv. virtuálních adresách. Finanční správa v Praze je značně přetížená a objem provedených kontrol je zanedbatelný vzhledem k celkovému počtu registrovaných

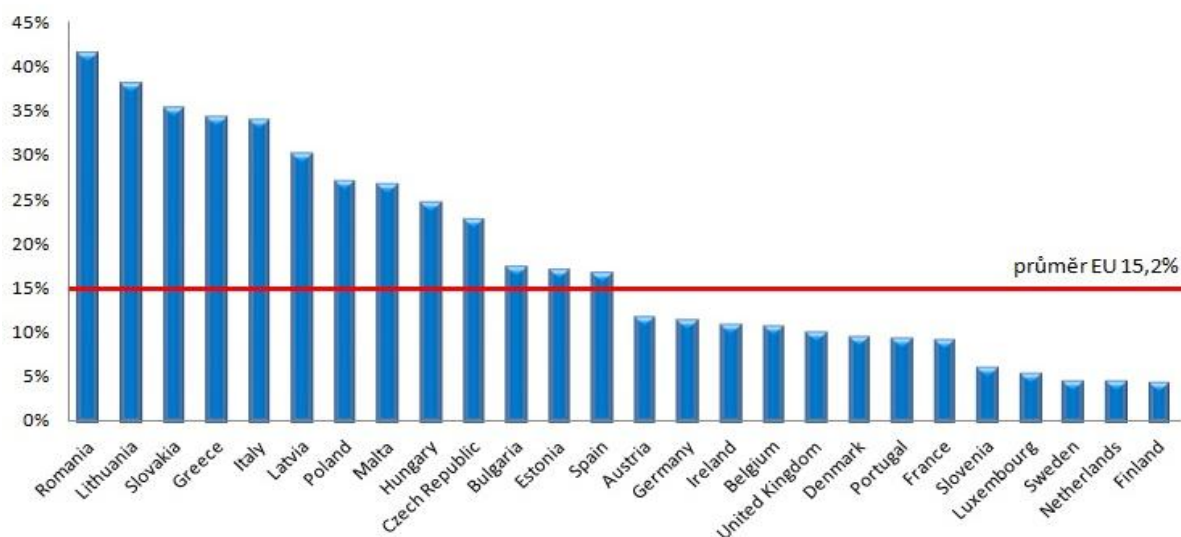
daňových subjektů. Problém zasahuje i do ostatních oblastí finanční správy např. do vymáhání daňových nedoplatků. U daňových subjektů to vede k domněnce, že v Praze se jim daňová kontrola vyhne stejně tak i exekuce. Není výjimkou, že na jedné virtuální adrese sídlí více než tisíc daňových subjektů.

Do řešení tohoto problému byly zapojeny i ostatní finanční úřady ČR v rámci akce „Pomoc Praze“. Dle informací zveřejněných na stránkách finanční správy bylo prověřeno cca 1300 daňových subjektů a následovat budou další systémové změny, související zejména se změnami v legislativě v dané oblasti.

4.2.2 Mezera na DPH (VAT GAP)

Mezera na DPH je v podstatě procentuálním vyjádřením velikosti nevybrané daně. Výše mezery DPH závisí na různých faktorech. Těmi jsou např. nelegální a stínová ekonomika, rozdíl mezi vykazovanou a skutečnou aktivitou ekonomických subjektů, přírůstek neuhrazených nedoplatků, chyby, omyly nebo kombinace různých faktorů.

Graf č. 4: Velikost mezery na DPH v členských státech EU za rok 2013 (%)



Zdroj: European Commission - Fact Sheet, The VAT Gap: Questions and Answers, dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5593_en.htm [cit. 2016-02-01], vlastní zpracování

Průměrná hodnota mezery na DPH za členské státy EU za rok 2013 je 15,22 %. Hodnota mezery na DPH vyhodnocená za Českou republiku je 22,4 %, což svědčí o poměrně

vysoké míře daňových úniků v ČR. Nejnižších hodnot mezi 4 % a 5 % dosahují státy: Švédsko, Finsko, Nizozemsko. V porovnání s těmito státy vykazuje ČR mezeru na DPH až pětikrát větší.

4.3 Vyhodnocení opatření proti daňovým únikům na DPH

4.3.1 Přenesení daňové povinnosti

Za 1. čtvrtletí roku 2013 bylo zjištěno celkem 67 647 neshod, z nichž celková kladná hodnota (rozdíl mezi hodnotou vykázanou u poskytovatelů plnění a vykázanou u příjemců plnění) činila 17,9 mld. Kč. Finanční úřady prověřili celkem 33,9 % neshod a doměřily daň ve výši 44,2 mil. Kč. Za 2. a 3. čtvrtletí roku 2012 bylo zjištěno celkem 83 174 neshod, z nichž celková kladná hodnota činila 16,3 mld. Kč. Finanční úřady za toto období prověřili 21 % neshod a doměřily daň ve výši 25,3 mil. Kč.

Funkční automatizovaný kontrolní systém, vztahující se ke zpracování hlášení o přenesení daňové povinnosti, zavedlo do ADIS Generální finanční ředitelství až koncem roku 2013 a dle zjištění Nejvyššího kontrolního úřadu jej většina prověřovaných finančních úřadů ke kontrole režimu přenesení daňové povinnosti ještě v lednu roku 2015 nevyužívala.

Problémy se zpracováním hlášení o přenesení daňové povinnosti byly již od zavedení tohoto režimu. Nejprve nebylo možné hlášení nahrát a tím pádem ani zpracovat. Zároveň systém ADIS ještě nedávno nedokázal zachytit chybné DIČ. Dnes je tento systém již propracovanější a na uvedení nesprávného DIČ nebo DIČ neplátce upozorní již při vyměrování daňového přiznání k DPH, které následně vyhodnotí jako nedůvěryhodné.

Přesto je zřejmé, že finanční správa nereagovala na nutné úpravy dostatečně rychle. Mnoho chyb mohlo být podchyceno mnohem dříve. Rozdíly mezi vykázanou výší plnění na straně příjemce a na straně poskytovatele jsou vyhodnocovány s velkou časovou prodlevou. Mezi příčiny nedostatečného prověřování patří i výrazný nárůst časově náročné administrativy. Nahrazením hlášení o přenesení daňové povinnosti kontrolním hlášením došlo k odstranění této časové prodlevy. Rozdíly jsou vyhodnocovány ještě před vyměrováním daňového přiznání k DPH. K následnému vyměření může dojít až po odstranění těchto rozdílů.

4.3.2 Ručení za neodvedenou daň

Malé využití ručení je ovlivněno obtížností prokazování zákonných podmínek pro vznik ručitého závazku, zejména prokazování úmyslného jednání na straně poskytovatele. Negativně se na nízkém využití ručení příjemce zdanitelného plnění podílí i jiné důvody, jako je např. nízký počet dosud zveřejněných nespolehlivých plátců a dále skutečnost, že většina nespolehlivých plátců je nekontaktní. Nkontaktnost plátce znemožňuje správci daně zjistit příjemce zdanitelného plnění, z kterého nedoplatek na dani vznikl.

4.3.3 Nespolehlivý plátc

Podle kritérií platných do 30. 9. 2014 bylo za nespolehlivé plátce prohlášeno do 31. 12. 2014 celkem 156 plátců z celkového počtu 817 902 registrovaných plátců. Jelikož tento výsledek rozhodně nesplňoval očekávání, která mělo toto ustanovení přinést, byla s platností od 1. 10. 2014 přijata zpřísněná kritéria (intranet Finanční správy).

Tabulka č. 7: Počet zveřejněných nespolehlivých plátců DPH ke dni 12. 1. 2016

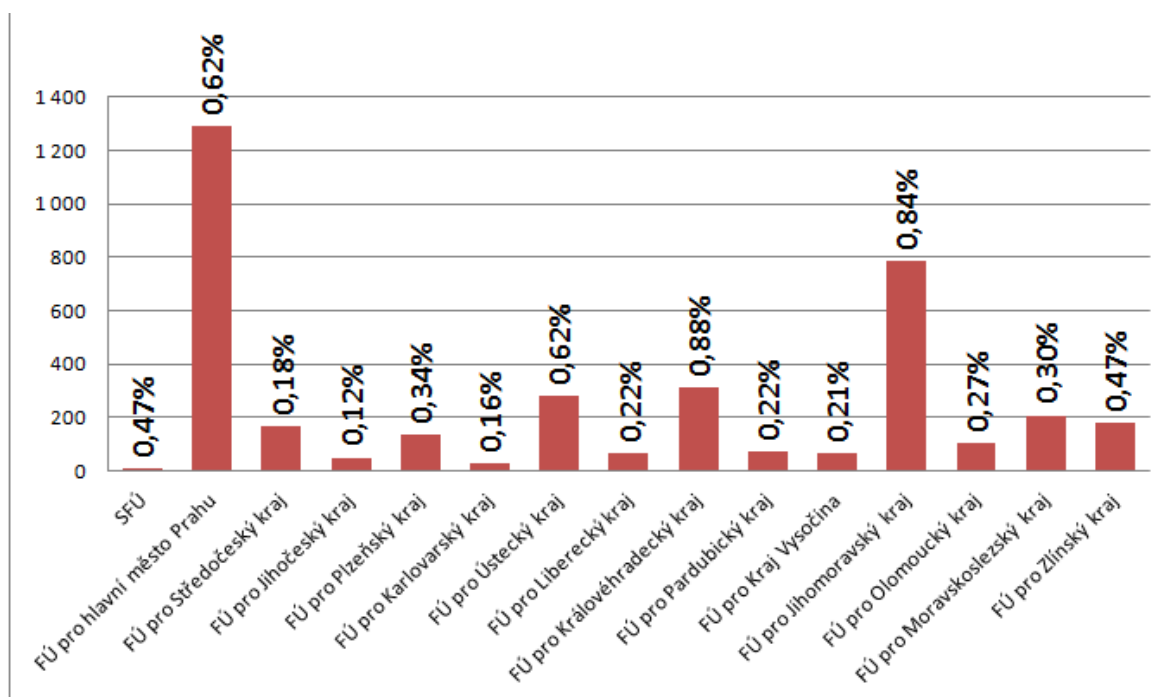
Finanční úřad	Počet DS evidovaných v agendách správců dani ke dni 31. 12. 2014	Počet zveřejněných Nespolehlivých plátců DPH dle data právní moci rozhodnutí o nespolehlivém plátc DPH ke dni 12. 1. 2016	
		do 30.9.2014	od 1. 10. 2014
SFÚ	1 276	1	6
FÚ pro hlavní město Prahu	207 520	42	1 292
FÚ pro Středočeský kraj	92 530	4	165
FÚ pro Jihočeský kraj	42 798	1	50
FÚ pro Plzeňský kraj	39 363	4	135
FÚ pro Karlovarský kraj	18 189		30
FÚ pro Ústecký kraj	45 191		280
FÚ pro Liberecký kraj	29 616		64
FÚ pro Královéhradecký kraj	35 432	3	311
FÚ pro Pardubický kraj	32 335	3	70
FÚ pro Kraj Vysočina	31 287		66
FÚ pro Jihomoravský kraj	93 426	16	788
FÚ pro Olomoucký kraj	39 520		106
FÚ pro Moravskoslezský kraj	70 506		208
FÚ pro Zlínský kraj	38 913	1	181
Celkem	817 902	75	3 752

Zdroj: vlastní zpracování na základně interních zdrojů – intranet finanční správy

Počet nespolehlivých plátců evidovaných k 31. 12. 2014 klesl z počtu 156 na 75. Důvodů je několik: došlo ke zrušení registrace plátce DPH a to buď na žádost, nebo z moci úřední. V případě, že došlo k odstranění důvodu, pro který se stal plátce nespolehlivým, bylo vyhověno žádosti a zrušena nespolehlivost plátce.

Po zavedení nových podmínek je ke dni 12. 1. 2016 již evidováno celkem 3 827 nespolehlivých plátců.

Graf č. 5: Zveřejnění nespolehliví plátci DPH ke dni 12. 1. 2016 (%)



Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních zdrojů – intranet finanční správy

Uvedený graf č. 5 vyjadřuje podíl nespolehlivých plátců k celkovému počtu evidovaných plátců DPH na jednotlivých finančních úřadech. Podle procentuálního podílu zaujímá první místo FÚ pro Královéhradecký kraj 0,88 %. Výše tohoto podílu je ovlivněna počtem plátců, kteří sice splnili podmínky pro to, aby se stali nespolehlivými, ale zároveň podmínky pro zrušení registrace DPH. V těchto případech měla být dána přednost zrušení registrace, neboť institut nespolehlivého plátce by měl být primárně použit na ekonomicky aktivní subjekty.

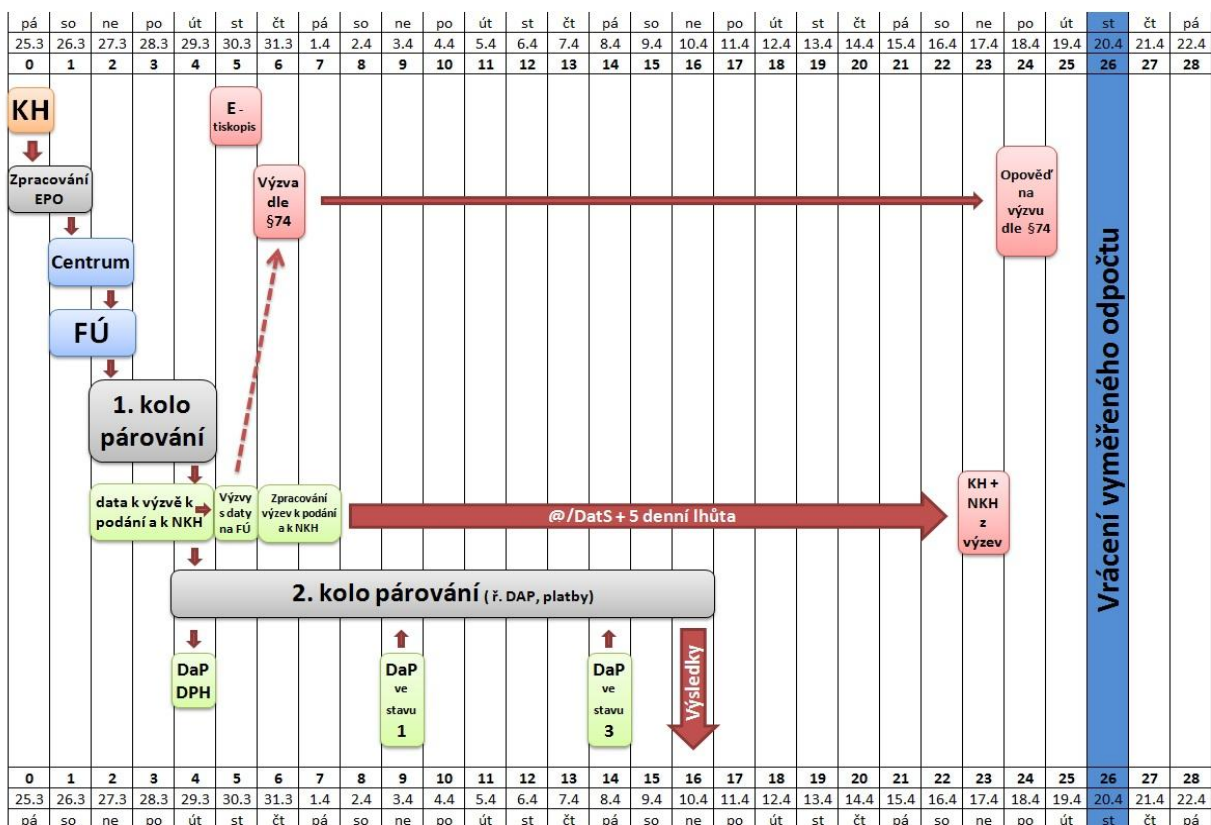
Výrazný nárůst nespolehlivých plátců v roce 2015 byl zaznamenán na FÚ pro hlavní město Prahu. Důvodem je další rozšíření kritérií od 1. 1. 2015 a to na uvedení nepravdivých nebo

neúplných údajů při registraci k DPH. Toto kritérium postihuje hlavně plátce s fiktivními sídly, jejichž počet je největší právě v Praze.

Z tabulky č. 7 i grafu č. 5 je patrné, že každý finanční úřad přistupuje k možnosti ustanovení nespolehlivého plátce odlišně. Při porovnání FÚ pro Středočeský kraj a FÚ pro Jihomoravský kraj je zřetelný rozdíl. Oba finanční úřady mají téměř shodný počet evidovaných plátců DPH. FÚ pro Jihomoravský kraj dosáhl ke 12. 01. 2016 počtu 804 nespolehlivých plátců, kdežto FÚ pro Středočeský kraj pouze 169. Z tohoto poměru je zřejmé, že finanční úřady nevolí stejný přístup. Tomuto opatření přikládají odlišnou důležitost a podle toho vytvářejí a předávají pokyny, kterými se následně řídí příslušná územní pracoviště.

4.3.4 Kontrolní hlášení

Schéma č. 3: Postup zpracování kontrolních hlášení



Zdroj: Intranet Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj

Na uvedeném schématu je stručně charakterizován postup správce daně od okamžiku, kdy obdrží kontrolní hlášení až do okamžiku příkázání případného nadměrného odpočtu k včasnému vrácení. Při zpracování kontrolních hlášení se správci daně budou potýkat hlavně s nedostatkem času. Většina fází zpracování kontrolního hlášení proběhne automaticky. Přesto je očekáván nárůst administrativy, hlavně z důvodu navýšení počtu vytýkacích řízení.

Kontrolní hlášení musí projít dvěma koly párování dat. Pokud jsou porovnávaná data v rozporu, není možné daňové přiznání vyměřit a dochází k zahájení vytýkacího řízení.

V případě, že je kontrolní hlášení podáno v neschválené struktuře a formátu, je považováno za vadné a je vystavena výzva k odstranění vad podání dle § 74 zákona o DPH. V připravované novele zákona je však již navrhováno, aby takového podání bylo neúčinné, tudíž neplatné. Za kritickou (nepropustnou) chybu je považováno i neuvedení ID datové schránky nebo e-mailové adresy.

5 Zhodnocení výsledků

Daň z přidané hodnoty (DPH) je z hlediska příjmů státního rozpočtu nejvýznamnější daní. V analytické části byl porovnán vývoj výběru DPH s výběrem daně z příjmů právnických a fyzických osob. Inkaso vybraných daní v roce 2015 v porovnání s rokem 2005 se zvýšilo o 123 423 mil. Kč (59,2 %) na DPH, u daní z příjmů právnických osob došlo k navýšení o 708 mil Kč (0,5 %) a u daní z příjmů fyzických osob činí nárůst inkasa o 1 378 mil. Kč (1 %). V případě daně z příjmů fyzických osob se jedná o nárůst inkasa u daně vybírané z příjmů ze závislé činnosti, tedy od zaměstnanců. U daně vybírané z příjmů podnikajících fyzických osob došlo naopak k poklesu o 24 085 mil. Kč (tzn. pokles o 90 %). Vládní rozhodnutí a legislativní změny jsou ukazatelem zaměření vlády na naplnění státního rozpočtu především výběrem nepřímých daní. S platností od ledna 2013 vláda odsouhlasila dočasné navýšení sazeb, které mělo skončit na konci roku 2015. Zvýšené sazby byly ovšem ponechány v platnosti i po 1. 1. 2016. V návaznosti na elektronickou evidenci tržeb probíhají diskuse o přehodnocení stávajících sazeb daně a o přesunu vybraných druhů zboží a služeb do druhé snížené sazby. Návrh na plošné snížení sazeb DPH na 19 % u základní sazby a na 14 % u sazby snížené byl v únoru 2016 zamítnut.

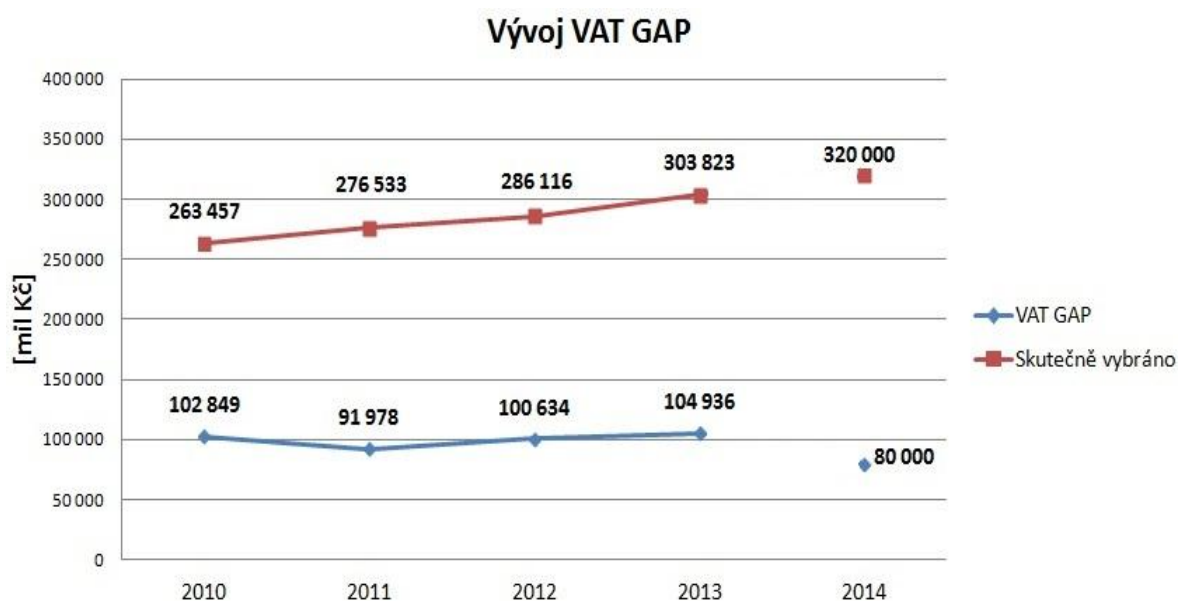
DPH se pro svou legislativní komplikovanost a přeshraniční dopad stala objektem daňovým úniků. Největších úniků je dosahováno za pomoci tzv. řetězových podvodů. Jedná se vlastně o kombinaci různých daňových úniků, jako je vystavování fiktivních dokladů nebo využívání fiktivních společností. Cílem takového podvodu je na konci řetězce neoprávněně nárokovat vrácení nadměrného odpočtu.

V boji s daňovými úniky byla přijata legislativní opatření jako např.:

- Přenesení daňové povinnosti
- Nespolehlivý plátce
- Ručení za neodvedenou daň
- Zvláštní způsob zajištění daně
- Povinný registrační údaj
- Kontrolní hlášení
- Povinnost uvést skutečné sídlo
- Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň
- Elektronická evidence tržeb

Řada z nich působí hlavně preventivně, rozbíjí podvodné řetězce a vytlačuje je z území České republiky. U většiny opatření není možné kvantifikovat jejich přínos v podobě zvýšeného výběru daní. Jednoznačně změřitelný fiskální efekt je pouze u zajištění daně. Jedná se vlastně o daň, kterou odvede příjemce zdanitelného plnění za plátce, který zdanitelné plnění poskytl.

Graf č. 6: Vývoj inkasa DPH a vývoj mezery DPH v ČR v letech 2010 až 2014



Zdroj: Nejvyšší kontrolní úřad: Kontrolní akce č. 14/17, dostupné z: <http://www.nku.cz/scripts/rka/detail.asp?cisloakce=14/17&rok=0&sestava=0> [cit. 2016-01-15], vlastní zpracování

Použité hodnoty mezery DPH za roky 2010 až 2013, uvedené v grafu č. 6, byly aktualizovány podle metodiky ESA2010, platné od roku 2014. Údaje za rok 2014 byly převzaty z informací zveřejněných na stránkách MFČR.

Z údajů uvedených v grafu č. 6 je zřejmé, že účinnost nových institutů zaměřených na boj s daňovými úniky se neprojevila do takové míry, aby se snížila mezera DPH. Naopak v absolutních číslech se zvyšovala z 92 mld. Kč (25 %) v roce 2011 na cca 101 mld. Kč (26 %) v roce 2012 a na 105 mld. Kč (25,7 %) v roce 2013.

Podle MFČR dosahuje mezera DPH v roce 2014 80 mld. Kč (20 %).

6 Závěr

Plátcí DPH budou neustále hledat nové způsoby a cesty jak obejít systém výběru DPH nebo jak překonat realizovaná opatření proti daňovým únikům. Není tedy možné počítat s nulovými úniky na DPH. V analytické části je zhodnocena výše mezery na DPH v České republice, která v roce 2013 dosahovala 22,4 %. Oproti průměru EU je vyšší o 7,18 %. Například v sousedním Rakousku je tato mezera pouze 11,4 %. Je tedy možné, v porovnání s ním, snadnou kalkulací odhadnout reálný potenciál na snížení daňové mezery o 11 %, což pro ČR znamená navýšení inkasa DPH o 45 mld. Kč. Aby bylo možné takového cíle dosáhnout, je třeba podpořit a zavést příslušná opatření vedoucí ke snížení této mezery na úroveň dosahovanou v úspěšnějších státech EU z hlediska mezery DPH.

Z analytické části týkající se opatření proti daňovým únikům vyplývá, že na straně finanční správy nejsou přijatá opatření zatím dostatečně efektivně využívána. Příčin je několik.

- Většina opatření byla přijata v období posledních několika let a jejich účinek se zatím neprojevil.
- Změny zákona o DPH, které často nabývaly účinnosti již několik dní po svém schválení a zveřejnění.
- Krátký časový prostor neumožnil řádnou technickou a metodickou přípravu pro zvládnutí administrativně náročnějších postupů.
- Rozdílný přístup jednotlivých finančních úřadů k přijatým opatřením a administrativní a časová náročnost kontrol režimu přenesení daňové povinnosti.

Zásadními změnami na DPH v roce 2016 je zavedení kontrolních hlášení a schválení elektronické evidence tržeb. Uvedená opatření jsou pokládána za nejdůležitější a neúčinnější nástroje v boji s daňovými úniky.

V současné době bude hlavním úkolem vypořádat se s nově přijatými opatřeními, jak na straně plátců DPH, tak na straně finanční správy. Cílem finanční správy by mělo být nastolení pravidel a podmínek, které by podporovaly využití přijatých opatření v co možná největším rozsahu. Finanční úřady by měly spolupracovat při vytváření a dodržování jednotných a standardizovaných postupů.

Časté změny zákona o DPH a s nimi spojený značný nárůst administrativy jsou plátcí vnímány velmi negativně. Pozitivní vliv na vývoj inkasa a omezení daňových úniků by mělo stabilní legislativní prostředí v oblasti daní.

V rámci spolupráce členských států EU již byla přijata řada opatření v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany plátců a proti škodlivé soutěži. V určité míře již probíhá výměna informací mezi členskými státy EU. Významně tomu napomáhá v roce 2014 přijatá směrnice 2014/107/EU o rozšíření automatické výměny informací, ale stále je zde prostor pro zlepšení. Pro včasné podchycení daňových podvodů potřebuje mít daňová správa k dispozici informace, které jí umožní včas a efektivně reagovat. Možným řešením by bylo rozšíření automatické výměny informací mezi členskými státy, pokud jde o jejich daňová rozhodnutí. V první řadě taková rozhodnutí, která mají přeshraniční dopad. Mnoho plátců spoléhá na skutečnost, že daňová pravidla jsou složitá a členské státy EU dostatečně intenzivně nespolupracují. Rozšíření administrativní spolupráce a to nejen mezi státy EU by bylo opatřením, které by pro daňové subjekty neznamenal další zvýšení administrativní zátěže.

K omezení daňových úniků by napomohlo i další snížení limitu pro platby v hotovosti. Tendence snižovat tuto hranici jsou patrné z již provedených změn v legislativě. Do 26. 5. 2011 byl limit do 15 000,- EUR (přečtených na CZK kurzem platným ke dni platby, tedy cca 390 000 Kč), následovalo snížení na 350 000,- Kč a od 1. 12. 2014 je v platnosti limit ve výši 270 000,- Kč. Stále se zvyšující tlak na bezhotovostní platební styk napomáhá v boji proti korupčnímu chování a napravuje konkurenceschopnost. Snížení této hranice např. na 100 000,- Kč by znamenalo další překážku daňovým únikům.

Použité zkratky

ARES – Administrativní registr ekonomických subjektů

DaP DPH – daňové přiznání k dani z přidané hodnoty

DPH – daň z přidané hodnoty

DS – daňový subjekt

EU – Evropská unie

FÚ – Finanční úřad

KH – kontrolní hlášení

MFČR – Ministerstvo financí české republiky

NKH – následné kontrolní hlášení

7 Seznam literatury

Knižní publikace:

DRÁBOVÁ, Milena, HOLUBOVÁ, Olga, TOMÍČEK, Milan, 2015. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář.*, 6. aktualit. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 992 s., ISBN 978-80-7478-740-9.

KOCINA, Jan, 2014. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 358 s. ISBN 978-80-7380-442-8.

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

KUBÁTOVÁ, Květa, 2010. *Daňová teorie a politika.*, 5. aktualiz. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 275 s., ISBN 978-80-7357-574-8.

LEDVINKOVÁ, Jana, 2015. *Daň z přidané hodnoty 2015: úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 7. vydání. Praha: VOX, 396 stran. ISBN 978-80-87480-34-2.

NERUDOVÁ, Danuše, 2011. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 319 s., ISBN 978-80-7357-695-0.

ŠIROKÝ, Jan, 2013. *Daně v Evropské unii* 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 386 s., ISBN 978-80-7201-925-0.

VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka, 2014. *Daňový systém ČR 2014.*, 12. aktualiz. vydání. Praha: VOX, a.s., 392 s., ISBN 978-80-87480-23-6

Oficiální dokumenty:

Česko. Daňové zákony 2015, 2015, 1. vydání, Ostrava: Sagit, 336 s., ISBN 978-80-7488-089-6.

Internetové zdroje:

DĚDINOVÁ, Tereza, 2013. *Jak se vybíraly daně v minulosti*. [online]. [cit. 2016-02-02]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/377709-jak-se-vybiral-y-dane-v-minulosti/>

European Commission - Fact Sheet, 4.9.2015, *The VAT Gap: Questions and Answers*, [online]. [cit. 2016-02-01]. Dostupné z: [http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-15-5593_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5593_en.htm)

Finanční správa, © 2013 – 2016a, Pokyn D-292. [online]. Finanční správa, Mezinárodní spolupráce. [cit. 2015-08-15]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti/pokyn-d-292-912>

Finanční správa, © 2013 – 2016b, *Zpráva o činnosti finanční správy*. [online]. 92 s. (PDF). [cit. 2016-01-26]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace-o-cinnosti-FS-CR-za-rok-2014.pdf>

Finanční správa, © 2013 – 2016c, *Kontrolní hlášení DPH*. [online]. Finanční správa, Daně a pojistné. [cit. 2016-01-26]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>

Finanční správa, © 2013 – 2016d, *Údaje o výběru daní*, [online]. Finanční správa, Daně a pojistné, 1 s. (XLS). [cit. 2016-01-24]. dostupné na: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

Finanční správa, © 2013 – 2016e, *Informace GFR k aplikaci § 106a*, [online]. 5 s. (PDF). [cit. 2016-01-24]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_aplikaci_par_106a_zakona_c_235-2004_Sb_ve_zneni_Dodatku_c_2.pdf

INCA CZ, © 2012, *Evropský koncept DPH a jeho vliv na rozpočet EU*, [online]. [cit. 2016-02-02]. Dostupné z: <http://www.inca.cz/blog/evropsky-koncept-dph-a-jeho-vliv-na-rozpocet-eu>

KOHOUT, Pavel, 2013. *Krátce z historie daní*. [online]. [cit. 2016-02-02]. Dostupné z: <http://www.pavel-kohout.cz/clanky/kratce-z-historie-dani>

KRESTEŠOVÁ, Martina, REZEK, Vladislav, 2013. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. [online]. MFČR, 11. listopadu 2013, 39 s. (PDF). [cit. 2015-11-09] dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/konference-a-seminare/2013/rok-2013-podzimni-seminar-aktualni-ekono-15118>

MFČR, © 2005-2013a. *Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2014* [on-line]. MFČR, Daně. [cit. 2015-10-31]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>

MFČR, © 2005-2013b. *Kontrolní hlášení DPH*, [on-line]. MFČR, Tiskové zprávy. [cit. 2015-10-31]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>

MFČR, © 2005-2013c. *Rozpočtové určení daní* [online]. MFČR, Územní rozpočty. [cit. 2016-01-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/uzemni-rozpocety/prijmy-kraju-a-obci/zakladni-informace/2013/novy-model-sdilenych-dani-pro-obce-10890>

MFČR, © 2005-2013d. *Státní rozpočet 2015 v kostce*. [online]. MFČR, Státní rozpočet. [cit. 2016-01-24]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/prognozy/statni-rozpocet>

PROFELDOVÁ, Zdeňka, 2015. *Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu*. [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, Registr kontrolních akcí NKÚ, 15 s. (PDF). [cit. 2016-01-15] dostupné z: <http://www.nku.cz/scripts/rka/detail.asp?cisloakce=14/17&rok=0&sestava=0>

Interní zdroje:

ADIS - Automatizovaný daňový informační systém

ASPI - Automatizovaný systém právních informací

Metodická pomůcka č. 1/2013 k aplikaci režimu Nespolehlivý plátce

Intranet finanční správy

Intranet Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj