

# Návrh opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty

Bc. Zuzana Kolářová

---

Diplomová práce  
2021



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2020/2021

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Zuzana Kolářová**  
Osobní číslo: **M19008**  
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Finance**  
Forma studia: **Prezenční**  
Téma práce: **Návrh opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty**

### Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky týkající se problematiky daně z přidané hodnoty.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu daňových úniků na dani z přidané hodnoty.
- Proveďte analýzu platných legislativních nástrojů omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty.
- Navrhněte opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**  
Forma zpracování diplomové práce: **Tištěná/elektronická**

**Seznam doporučené literatury:**

- GALOČÍK, Svatopluk, Zdeněk KUNEŠ a Oto PAIKERT. *DPH: výklad s příklady*. 16. vyd. Praha: Grada, 2020, 464 s. ISBN 978-80-271-1031-5.
- PIETRO BORIA. *Taxation in European Union*. 2nd ed. Cham: Springer, 2017, 208 s. ISBN 978-3-319-53918-8.
- SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 223 s. ISBN 978-80-7502-226-4.
- SCHENK, Alan, Victor THURONYI a Wei CUI. *Value added tax: a comparative approach*. 2nd ed. New York: Cambridge University Press, 2015, 576 s. ISBN 978-1-107-04298-8.
- ŠÍROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Leges, 2018, 382 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Eva Kramná, Ph.D.**  
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **15. ledna 2021**  
Termín odevzdání diplomové práce: **20. dubna 2021**

L.S.

---

**doc. Ing. David Tuček, Ph.D.**  
děkan

---

**prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková**  
ředitelka ústavu

Ve Zlíně dne 15. ledna 2021

## **PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE**

### **Prohlašuji, že**

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

### **Prohlašuji,**

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: Zuzana Kolářová

.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Diplomová práce je zaměřena na problematiku daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Cílem této práce je zpracovat návrh opatření k omezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty. V rámci řešení diplomové práce byly interpretovány výsledky Evropské komise ohledně mezery ve výběru DPH v Evropské unii. Následně byla provedena analýza jednotlivých typů daňových úniků na dani z přidané hodnoty a analýza platných legislativních nástrojů omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty. Výsledky diplomové práce umožňují zlepšit současnou situaci v boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty v České republice.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, správa daní, mezera ve výběru DPH, daňové úniky, karuselové podvody

## **ABSTRACT**

The diploma thesis is focused on the issue of tax evasion in value added tax. The aim of this thesis is to develop a proposal of measures to restrict tax evasion in value added tax. Within the solution of the diploma thesis, the results of the European Commission regarding the VAT Gap in the European Union were interpreted. Subsequently, an analysis of individual types of tax evasion in value added tax and an analysis of existing legislative instruments restricting tax evasion in value added tax were performed. The results of the diploma thesis enable to improve the current situation in the fight against tax evasion in value added tax in the Czech Republic.

Keywords: value-added tax, tax administration, VAT Gap, tax evasion, carousel frauds

Mé poděkování patří Ing. Evě Kramné, Ph.D. za odborné vedení práce a cenné rady, které mi v průběhu zpracování diplomové práce věnovala.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....	<b>12</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>13</b>
<b>1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY</b> .....	<b>14</b>
1.1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V DAŇOVÉ SOUSTAVĚ ČESKÉ REPUBLIKY .....	14
1.2 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	16
1.3 PŘEDMĚT DANĚ .....	18
1.4 ÚZEMNÍ PŮSOBNOST.....	18
1.5 DAŇOVÉ SUBJEKTY .....	19
1.5.1 Osoby povinné k dani.....	19
1.5.2 Skupina.....	19
1.5.3 Plátce .....	20
1.5.4 Identifikované osoby .....	20
1.6 MÍSTO PLNĚNÍ .....	20
1.6.1 Místo plnění při dodání zboží .....	20
1.6.2 Místo plnění při zasílání zboží .....	21
1.6.3 Místo plnění při poskytnutí služby.....	21
1.6.4 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu .....	22
1.6.5 Místo plnění při dovozu zboží.....	22
1.7 DAŇOVÉ DOKLADY .....	22
1.8 ZÁKLAD DANĚ.....	23
1.9 SAZBY DANĚ .....	23
1.10 OSVOBOZENÍ OD DANĚ .....	24
1.11 NÁROK NA ODPOČET DANĚ.....	25
1.12 ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ.....	26
<b>2 SPRÁVA DANÍ</b> .....	<b>27</b>
2.1 SPRÁVCE DANĚ.....	27
2.2 DAŇOVÉ ŘÍZENÍ A DALŠÍ POSTUPY PŘI SPRÁVĚ DANÍ .....	27
2.2.1 Registrační řízení .....	28
2.2.2 Nalézací řízení.....	28
2.2.3 Placení daní .....	29
2.3 FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY .....	30
2.3.1 Generální finanční ředitelství.....	30
2.3.2 Odvolací finanční ředitelství .....	31
2.3.3 Finanční úřady.....	31
2.3.4 Specializovaný finanční úřad .....	32
<b>3 DAŇOVÝ ÚNIK</b> .....	<b>33</b>

<b>4</b>	<b>SHRNUTÍ TEORETICKÝCH POZNATKŮ .....</b>	<b>35</b>
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>36</b>
<b>5</b>	<b>ANALÝZA DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY .....</b>	<b>37</b>
5.1	PŘÍJMY Z DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY DO STÁTNÍHO ROZPOČTU .....	37
5.2	MEZERA VE VÝBĚRU DPH.....	38
5.3	TYPY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	39
5.3.1	Vystavování fiktivních faktur .....	40
5.3.2	Neoprávněné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu .....	40
5.3.3	Podhodnocení velikosti prodeje .....	40
5.3.4	Nesplnění povinnosti registrace k dani z přidané hodnoty .....	40
5.3.5	Využití jiné sazby daně .....	40
5.3.6	Karuselové podvody.....	41
5.3.7	Řetězové podvody .....	43
<b>6</b>	<b>ANALÝZA PLATNÝCH LEGISLATIVNÍCH NÁSTROJŮ OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY .....</b>	<b>44</b>
6.1	REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI (TZV. REVERSE CHARGE) .....	44
6.1.1	Mechanismus rychlé reakce .....	46
6.2	RUČENÍ ZA NEZAPLACENOU DAŇ.....	46
6.2.1	Ručení příjemce zdanitelného plnění .....	47
6.2.2	Ručení oprávněného příjemce.....	49
6.3	ZVLÁŠTNÍ ZPŮSOB ZAJIŠTĚNÍ DANĚ .....	49
6.4	ZAJIŠŤOVACÍ PŘÍKAZ .....	50
6.5	NESPOLEHLIVÝ PLÁTCE A NESPOLEHLIVÁ OSOBA.....	50
6.6	ZVEŘEJŇOVÁNÍ BANKOVNÍCH ÚČTŮ PRO EKONOMICKOU ČINNOST .....	52
6.7	ZRUŠENÍ REGISTRACE Z MOCI ÚŘEDNÍ .....	53
6.8	KONTROLNÍ HLÁŠENÍ .....	53
6.9	ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB .....	54
6.10	PROVĚŘOVÁNÍ RIZIKOVÝCH OSOB PŘED REGISTRACÍ K DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	56
6.11	DAŇOVÁ KOBRA .....	56
6.12	CENTRÁLNÍ EVIDENCE ÚČTŮ .....	58
6.13	MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE PŘI SPRÁVĚ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	58
6.14	SHRNUTÍ PROVEDENÉ ANALÝZY .....	62
<b>7</b>	<b>NÁVRH OPATŘENÍ OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY .....</b>	<b>65</b>
7.1	ZJEDNODUŠENÍ DAŇOVÉHO SYSTÉMU .....	65
7.2	ROZŠÍŘENÍ REŽIMU PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI O DALŠÍ KOMODITY .....	67



7.3	EVIDENCE DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	69
7.4	ZVÝŠENÍ CÍLENOSTI DAŇOVÝCH KONTROL .....	69
7.5	ROZŠÍŘENÍ APLIKACE REGISTR DPH O DALŠÍ ÚDAJE .....	70
7.6	REGISTR SPOLEHLIVÝCH SUBJEKTŮ .....	70
7.7	DOKONČOVÁNÍ PROJEKTU ELEKTRONICKÉ EVIDENCE TRŽEB.....	71
7.8	POSÍLENÍ SPOLUPRÁCE S EVROPSKOU UNÍÍ A TŘETÍMI ZEMĚMI .....	71
7.9	ČASOVÝ PLÁN IMPLEMENTACE NÁVRHU OPATŘENÍ.....	72
7.10	SHRNUTÍ ČASOVÉHO PLÁNU IMPLEMENTOVANÝCH OPATŘENÍ.....	75
7.11	SWOT ANALÝZA NÁVRHU OPATŘENÍ.....	76
<b>ZÁVĚR .....</b>		<b>79</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>		<b>81</b>
<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>		<b>85</b>
<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>		<b>86</b>
<b>SEZNAM TABULEK.....</b>		<b>87</b>

## ÚVOD

K daňovým únikům na dani z přidané hodnoty nedochází pouze v rámci jednotlivých států, ale čím dál častěji jsou prováděny velmi sofistikovanými způsoby napříč členskými státy Evropské unie i třetích zemí. Daňových úniků na dani z přidané hodnoty existuje celá řada, avšak nejzávažnějšími a nejvíce propracovanými jsou karuselové podvody. Karuselovým podvodům je zároveň připisován i největší podíl na daňových únicích na dani z přidané hodnoty.

Daňové úniky omezují předpokládaný daňový výnos. Přestože se Česká republika v posledních letech zaměřila na zavádění legislativních nástrojů a dalších možných opatření, jež přispívají k omezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty, je neustále vyžadováno zesílení boje proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty.

Diplomová práce si klade za cíl zpracovat návrh opatření k omezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty, který umožní zlepšení současné situace v boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty v České republice.

Diplomová práce se skládá ze dvou částí, a to teoretické a praktické.

Pro pochopení problematiky daňových úniků na dani z přidané hodnoty je potřebné nejprve definovat základní pojmy týkající se daně z přidané hodnoty. V první kapitole je objasněn rozdíl mezi pojmy daňová soustava a daňový systém, na něž navazuje uvedení požadavků, které jsou na daňový systém kladeny. Rovněž je představen pojem daň včetně funkcí, které plní. V rámci základní charakteristiky daně z přidané hodnoty je uveden princip jejího fungování, výhody, nevýhody a v neposlední řadě vymezení jejích konstrukčních prvků a dalších souvisejících pojmů. Druhá kapitola se zabývá správou daní. V rámci kapitoly je definován pojem správce daně, za nímž následuje stručné přiblížení registračního řízení, nalézacího řízení a placení daní. Součástí této kapitoly je taktéž vymezení postavení Finanční správy České republiky. Třetí kapitola je věnována vymezení pojmu daňový únik. Čtvrtá kapitola je závěrem teoretické části a jsou v ní shrnuty teoretické poznatky.

V páté kapitole je krátce zmíněna efektivita výběru daně z přidané hodnoty v České republice, kterou dále doplňují výsledky Evropské komise ohledně mezery ve výběru DPH v rámci Evropské unie. Hlavní část kapitoly pak tvoří analýza typických daňových úniků na dani z přidané hodnoty. V šesté kapitole je provedena analýza platných legislativních nástrojů omezujících daňové úniky na dani z přidané hodnoty. Výsledkem diplomové práce je návrh opatření k omezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty, jemuž je věnována

sedmá kapitola. Pojednává o možných opatřeních a doporučeních k zesílení boje proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem diplomové práce je, na základě analýzy daňových úniků na dani z přidané hodnoty a analýzy platných legislativních nástrojů omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty, zpracovat návrh opatření k omezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty.

Teoretická část diplomové práce je zpracována metodou literární rešerše. Na základě platné legislativy upravující oblast daně z přidané hodnoty, odborné literatury a jiných dostupných zdrojů zabývajících se problematikou daně z přidané hodnoty je přiblížena podstata a princip fungování daně z přidané hodnoty včetně vymezení pojmu daňový únik.

Praktická část diplomové práce je založena na využití teoretických metod. Je provedena interpretace výsledků Evropské komise ohledně mezery ve výběru DPH v rámci Evropské unie, a pomocí metody komparace jsou srovnány hodnoty dosažené Českou republikou ve vztahu k unijnímu mediánu. Metoda analýzy, kterou se rozumí proces faktického nebo myšlenkového rozčlenění celku k částem, je využita u jednotlivých typů daňových úniků na dani z přidané hodnoty a následně platných legislativních nástrojů omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty, které jsou v daňovém systému České republiky zavedeny. Při zkoumání účinnosti jednotlivých opatření proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty je využita metoda indukce, která je procesem vyvozování obecného závěru na základě poznatků o jednotlivostech.

Pomocí metody syntézy, která spojuje poznatky získané analytickým přístupem, jsou v diplomové práci navržena opatření na rozšíření či vylepšení stávajících nástrojů v boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty, případně zavedení nových včetně vysvětlení jejich účelnosti. Následně je provedena SWOT analýza navržených opatření, která upozorňuje na silné a slabé stránky, příležitosti a hrozby.

Cílem navrhovaných opatření je zlepšit stávající situaci a zesílit boj proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

# 1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

V rámci první kapitoly jsou stručně rozlišeny pojmy daňová soustava a daňový systém doplněné o požadavky kladené na daňový systém. Následuje charakteristika pojmu daň včetně jejích funkcí, základní charakteristika daně z přidané hodnoty, vymezení jednotlivých konstrukčních prvků daně a dalších pojmů týkající se daně z přidané hodnoty.

## 1.1 Daň z přidané hodnoty v daňové soustavě České republiky

Daň z přidané hodnoty byla do daňové soustavy České republiky zavedena s účinností od 1. ledna 1993. Platná právní úprava vychází ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH), který byl několikrát novelizován. Tento zákon rovněž zapracovává i příslušné předpisy Evropské unie. Základním předpisem je směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. (Bakeš, 2012, s. 170)

Podle Bakeše (2012, s. 169) je daň z přidané hodnoty základem daňové soustavy a zároveň nepřímého zdanění v České republice.

**Daňovou soustavou** se rozumí souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase. Daňová soustava České republiky je tvořena přímými a nepřímými daněmi. Pojem daňová soustava je mnohdy chápán jako synonymum **daňového systému**, který je však širším pojmem. Kromě daňové soustavy zahrnuje i systém institucí, které zabezpečují správu daní, a rovněž systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům. (Bakeš, 2012, s. 163–165)

Vančurová, Láchová a Zídková (2020, s. 53–57) uvádějí, že na dobrý daňový systém jsou kladeny následující **požadavky**:

- **Zabezpečení dostatečného daňového výnosu** je primárním požadavkem na daňový systém, který nesmí být zastíněn dalšími požadavky.
- **Daňová spravedlnost** znamená, že každý subjekt má do veřejných rozpočtů přispívat právě tolik, kolik odpovídá jeho možnostem a prospěchu, který pociťuje ze spotřeby služeb poskytovaných státem.
- **Daňová efektivnost** požaduje, aby byl minimalizován rozdíl mezi ztrátou užítku daňových subjektů a výnosem veřejných rozpočtů. Pokud uložená daň snižuje užitek daňového subjektu, aniž by znamenala výnos veřejného rozpočtu, jedná se o nadměrné daňové břemeno. Minimalizaci nadměrného daňového břemena

vyhovuje několik menších daní. Efektivnost výběru daně snižují i administrativní náklady výběru daně, kdy objem získaných veřejných prostředků je menší než ztráta zapříčiněná odvodem daní na straně daňových subjektů. Minimalizaci administrativních nákladů by vyžadovala jednu velkou a jednoduchou daň.

- **Právní perfektnost** je nezbytným požadavkem pro řádný a účinný výběr daní.
- **Jednoduchost a srozumitelnost** je potřebná pro správné určení rozsahu daňových povinností. Čím jednodušší je konstrukce daně, tím spíše je každý schopen stanovit výši své daňové povinnosti.
- **Transparentnost** znamená, že daňový systém by měl být konstruován tak, aby každému bylo jasné, od koho, na co a kam daně plynou.
- **Pružnost** značí rychlost daňovému systému reagovat na měnící se požadavky.
- **Odolnost vůči daňovým únikům** je v současnosti v daňových politikách jednotlivých států uváděna s vysokou prioritou.

**Daň** je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Jedná se o platbu neekvivalentní a zpravidla neúčelovou, která se buď pravidelně opakuje v časových intervalech, nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností. (Kubátová, 2018, s. 15)

Podle Vančurové, Láchové a Zídkové (2020, s. 11–13) mohou daně plnit celou řadu **funkcí**. Mezi nejdůležitější patří fiskální, alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační.

- **Fiskální funkce** je primární funkcí daně, kterou se rozumí schopnost naplnit veřejný rozpočet.
- **Alokační funkce** se uplatňuje v případě, kdy tržní mechanismy nejsou schopny zajistit efektivnost v alokaci zdrojů. Kubátová (2018, s. 19) doplňuje, že prostředky jsou obvykle alokovány pomocí daňových úlev.
- **Redistribuční funkce** je vhodným nástrojem pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů tím, že se ve větší míře vybírají od bohatších, což umožňuje státu prostřednictvím transferů zvyšovat příjmy chudším.
- **Stimulační funkce** využívá toho, že daně jsou subjekty vnímány zpravidla jako újma, tudíž jsou ochotny udělat hodně pro to, aby svou daňovou povinnost omezily. Stát

subjektům poskytuje různé formy daňových úspor anebo je vystavuje vyššímu zdanění.

- **Stabilizační funkce** znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice. V období konjunktury daně odčerpávají do veřejných rozpočtů vyšší díl, a tím pomáhají předcházet přehřátí ekonomiky a zároveň vytvářet rezervu na horší časy. V období stagnace pak naopak pomáhají ekonomiku nastartovat.

## 1.2 Základní charakteristika daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je univerzální nepřímou daní, která je zahrnuta v ceně zboží a služeb. Základní princip daně z přidané hodnoty spočívá v odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tedy z toho, o kolik se cena zvýší. (Hálek, 2015, s. 16)

Schenk, Thuronyi a Cui (2015, s. 20) doplňují, že se jedná se o vícestupňovou daň, která je vybírána v každé fázi výroby a distribuce zboží a služeb.

Daň z přidané hodnoty zatěžuje konečného spotřebitele, ale odvádí ji dodavatel. Její vybírání od konečného spotřebitele zajišťují plátcí. (Bakeš, 2012, s. 169)

Bakeš (2012, s. 170) rovněž uvádí, že daň z přidané hodnoty brání daňovým únikům, neboť nutí jednotlivé subjekty k daňové disciplíně. Plátce si při nákupu může odpočítat daň zaplacenou na vstupu. Pro jeho dodavatele je tato částka daňovou povinností, což je rozdíl mezi sumou daně na výstupu a odpočtem daně (upravená suma daně na vstupu). Je-li rozdíl kladný, daňová povinnost se nazývá vlastní daňová povinnost, a subjekt je povinen ji odvést státu. Je-li rozdíl záporný, jedná se o nadměrný odpočet, který představuje přeplatek na dani z přidané hodnoty.

*„Soudní dvůr Evropské unie ve svých judikátech charakterizuje daň z přidané hodnoty jako:*

- *obecnou daň ze spotřeby aplikovanou na zboží a služby postupně až do fáze prodeje včetně;*
- *daň přímo úměrnou ceně zboží a služeb, která je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí proběhnutých během výroby a distribuce předcházející konečnému prodeji zboží nebo služby;*
- *daň vybíranou poté, co byla odečtena daň ze zboží a služeb na vstupu příslušné výrobní nebo distribuční fáze.“* (Široký, 2018, s. 141)



Podle Šefčíka (2018 s. 14, 15) bývají mezi hlavní **výhody** daně z přidané hodnoty řazeny neutralita, snadná použitelnost v mezinárodním obchodě, možnost zdaňovat zboží i služby, výnosnost pro státní příjmy či odolnost vůči daňovým únikům. Jako hlavní **nevýhody** uvádí náročnost jejího zavedení a administrativní nákladnost fungování daně.

- **Neutralita** zajišťuje, aby konečný podíl daně v ceně zboží nebo služeb odpovídal zákonné sazbě, a zároveň tedy žádným způsobem nediskriminuje komodity s vyšším počtem stupňů zpracování (Kubátová, 2018, s. 224).
- **Snadná použitelnost v mezinárodním obchodě** znamená, že dovoz zboží je zdaňován ve stejné výši jako tuzemské zboží a export zdaňován není (Šefčík, 2018 s. 14).
- **Možnost zdaňovat zboží i služby** rozšiřuje daňovou základnu a zvyšuje tak daňový výnos (Kubátová, 2018, s. 225).
- **Výnosnost pro státní příjmy** znamená, že daň z přidané hodnoty je řazena mezi výnosově silné nepřímé daně a umožňuje tak dosáhnout vyšších výnosů ze zdanění spotřeby a služeb (Kubátová, 2018, s. 226).
- **Odolnost vůči daňovým únikům** je u daně z přidané hodnoty dána tím, že každý subjekt má vlastní zájem na tom, aby bylo podle daňových dokladů dohledatelné, že zaplatil daň z přidané hodnoty svému dodavateli a mohl si sám uplatnit nárok na odpočet. Rozhodně to však neplatí bezvýjimečně. (Šefčík, 2018 s. 15)
- **Náročnost jejího zavedení** představuje proces velmi náročný jak administrativně, tak politicky a v zemích se stabilizovanou ekonomikou je k jejímu prosazení zapotřebí silných politických tlaků (Kubátová, 2018, s. 226).
- **Administrativní nákladnost fungování daně** vyplývá z velkého množství plátců a taktéž náročnosti účtování. Legislativa umožňuje tyto náklady zmírňovat například zavedením delšího zdaňovacího období. (Kubátová, 2018, s. 227)

Boria (2017, s. 5) uvádí, že daň z přidané hodnoty je tedy bezpochyby nejdůležitější nepřímou daní.

### 1.3 Předmět daně

Podle ustanovení § 2 ZDPH předmětem daně je:

- dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 8–9)

Předmět daně z přidané hodnoty zahrnuje plnění zdanitelná a osvobozená (Vančurová, Láchová a Zídková, 2020, s. 306).

**Zdanitelné plnění** je plnění, které je předmětem daně a zároveň není osvobozené od daně. U zdanitelného plnění vzniká plátcí povinnost přiznat a uhradit daň na výstupu. (Vančurová, Láchová a Zídková, 2020, s. 307)

**Osvobozená plnění** jsou předmětem daně, ale plátce není povinen uplatnit daň na výstupu. Zásadně se liší podle toho, zda při jejich uskutečnění plátce má či nemá nárok na odpočet. (Vančurová, Láchová a Zídková, 2020, s. 307)

Ustanovení § 2a ZDPH dále vyjmenovává detailní výčet plnění, která jsou **vyňata z předmětu daně** (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 10).

### 1.4 Územní působnost

Územní působnost je vymezena v ustanovení § 3 ZDPH, podle kterého se rozumí:

- **tuzemskem** území České republiky,
- **členským státem** území členského státu Evropské unie s výjimkou jeho území, na které se nevztahuje Smlouva o Evropské unii a Smlouva o fungování Evropské unie,
- **třetí zemí** území mimo území Evropské unie. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 12)

## 1.5 Daňové subjekty

Daň z přidané hodnoty v různé míře zavazuje anebo zatěžuje mnoho osob. Z hlediska výběru daně z přidané hodnoty jsou nejdůležitější osoby, které vykonají ekonomické činnosti. (Vančurová, Láchová a Zídková, 2020, s. 308)

V ZDPH jsou rozlišovány následující daňové subjekty:

- osoby povinné k dani (§ 5 ZDPH),
- skupina (§ 5a až § 5c ZDPH),
- plátce (§ 6 až § 6f ZDPH),
- identifikované osoby (§ 6g až § 6l ZDPH).

### 1.5.1 Osoby povinné k dani

Osobou povinnou k dani je podle ustanovení § 5 ZDPH fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Jedná se o tuzemské osoby, ale také osoby z jiných členských států nebo osoby ze třetích zemí, které uskutečňují ekonomické činnosti. „Osobu povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“ (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 28)

**Ekonomická činnost** je podle ustanovení § 5 odst. 3 ZDPH soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Za ekonomickou činnost se považuje i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 29)

### 1.5.2 Skupina

Skupinou se podle ustanovení § 5a ZDPH rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle ustanovení § 95a ZDPH. Spojenými osobami se rozumí kapitálově nebo jinak spojené osoby. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 30)

Podle § 5b ZDPH za skupinu jedná její zastupující člen. Podle tohoto ustanovení je dále zakotvena společná a nerozdílná odpovědnost členů skupiny za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 31)

### 1.5.3 Plátce

Plátcem je podle ustanovení § 6 ZDPH osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat přesáhl 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Plátcem se stává od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl překročen stanovený obrat. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 33)

Kuneš a Vondrák (2021, s. 17) uvádějí, že plátcem může být osoba povinná k dani i za podmínek stanovených v ustanoveních § 6 až 6f ZDPH.

### 1.5.4 Identifikované osoby

Identifikovanou osobou se podle ustanovení § 6g ZDPH stává osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani, jestliže pořizují v tuzemsku zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně. Jedná se o zboží, jehož celková hodnota bez daně překročila v příslušném a bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 326 000 Kč. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 40)

Kuneš a Vondrák (2021, s. 17) vysvětlují, že identifikovaná osoba přiznává a platí daň za poskytovatele služeb z jiného členského státu nebo třetí země či dodavatele zboží se sídlem v jiném členském státě, ale nesmí uplatnit nárok na odpočet. Pro tuzemská plnění zůstává neplátcem.

## 1.6 Místo plnění

Místo plnění je vymezeno v ustanoveních § 7 až § 12 ZDPH. Definici místa plnění nelze nijak zobecnit, a vždy záleží na konkrétní situaci. Je důležité umět místo plnění správně stanovit, protože je rozhodujícím ukazatelem, zda bude dané plnění předmětem daně či nikoliv. (Hálek, 2015, s. 25)

### 1.6.1 Místo plnění při dodání zboží

Místo plnění při dodání zboží upravuje ustanovení § 7 ZDPH. Pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Pokud je zboží odesláno nebo přepraveno, je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, místem plnění je členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží. Při dodání zboží s instalací

nebo montáží je místem plnění místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Při dodání zboží na palubě lodě, letadla nebo vlaku během přepravy osob uskutečněné na území Evropské unie je místem plnění místo zahájení přepravy osob. Při dodání nemovité věci je místem plnění místo, kde se nemovitá věc nachází. Při dodání práva stavby, je místem plnění místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 45)

### **1.6.2 Místo plnění při zasílání zboží**

Jak uvádějí Kuneš a Vondrák (2021, s. 240), zasílání zboží je specifickým případem dodání zboží. Podmínkou pro zasílání je, že zboží je dodáno osobě, pro kterou pořízení zboží není předmětem daně. Místo plnění při zasílání zboží je upraveno v ustanovení § 8 ZDPH a stanoví se podle limitů hodnoty dodaného zboží.

Místem plnění při zasílání zboží je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 51).

Pokud zasílané zboží není předmětem spotřební daně a celková hodnota zboží bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce limit (v České republice se jedná o částku 1 140 000 Kč), místem plnění je místo, kde se zboží nachází v době, kdy jeho odeslání nebo přeprava začíná. Osoba povinná k dani, která zboží zasílá, se však může rozhodnout, že místem plnění při zasílání zboží je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 51)

### **1.6.3 Místo plnění při poskytnutí služby**

V ustanovení § 9 ZDPH je upraveno základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby. K určení místa plnění je nutné vědět, zda je služba poskytnuta osobě povinné k dani či osobě nepovinné k dani. (Kuneš a Vondrák, 2021, s. 205–206)

Pokud je služba poskytnuta osobě povinné k dani, místem plnění je místo, kde má tato osoba sídlo. Pokud je tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, která se nachází v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Pokud je služba poskytnuta osobě nepovinné k dani, místem plnění je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo. Pokud je tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani, která se nachází v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 54)

V ustanoveních § 10 až § 10i ZDPH jsou stanoveny výjimky ze základního pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby.

#### **1.6.4 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu**

Místem plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je podle ustanovení § 11 ZDPH místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy. Tímto ustanovením je stanoveno, že místem plnění je členský stát, na jehož území je přeprava ukončena a zboží tam bude spotřebováno. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 81)

#### **1.6.5 Místo plnění při dovozu zboží**

Místem plnění při dovozu zboží ze třetí země je podle ustanovení § 12 ZDPH členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje na území Evropské unie. Pokud je toto zboží při vstupu na území Evropské unie dočasně uskladněno, nebo propuštěno do vybraného celního režimu podle ustanovení § 12 odst. 2 ZDPH, je místem plnění členský stát, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná celní opatření. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 83)

### **1.7 Daňové doklady**

Daňové doklady jsou vymezeny v ustanoveních § 26 až § 35a ZDPH. Ustanovení § 26 ZDPH definuje daňový doklad jako písemnost, která splňuje podmínky stanovené v ZDPH. Může mít jak listinnou, tak elektronickou podobu. S elektronickou podobou musí souhlasit osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje. Za správnost a vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá osoba, která plnění uskutečňuje. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 124)

Obecná lhůta pro vystavení daňového dokladu je stanovena v délce 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň nebo plnění. Pro případy vyjmenované v ustanovení § 28 odst. 5 ZDPH je stanoveno, že daňový doklad musí být vystaven do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo plnění nebo byla přijata úplata, pokud před plněním vznikla povinnost vystavit daňový doklad v důsledku přijetí této úplaty. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 127)

Základní náležitosti daňových dokladů jsou vymezeny v ustanovení § 29 ZDPH (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 141). Jak uvádějí Kuneš a Vondrák (2021, s. 100), daňové doklady musí mít takové náležitosti, které odpovídají poskytnutému plnění. Jiné náležitosti obsahuje daňový doklad vystavený při poskytnutí tuzemských zdanitelných plněních, jiné při

poskytnutí plnění do jiného členského státu Evropské unie nebo při dovozu a vývozu zboží. Náležitosti opravného daňového dokladu jsou vymezeny v ustanovení § 45 ZDPH (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 141).

Jak uvádí Hálek (2015, s. 20) daňový doklad může mít podobu běžného, zjednodušeného nebo zvláštního daňového dokladu.

Pokud celková částka za plnění na daňovém dokladu není vyšší než 10 000 Kč, lze daňový doklad vystavit jako **zjednodušený daňový doklad**. Ustanovení § 30 ZDPH dále vymezuje podmínky, za kterých je možné tento doklad vystavit. Jeho náležitosti pak definuje ustanovení § 30a ZDPH. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 132)

Mezi **zvláštní daňové doklady** patří splátkový kalendář, platební kalendář, souhrnný daňový doklad, doklad o použití, potvrzení při dražbě a při prodeji mimo dražbu, které jsou vymezeny v ustanoveních § 31 až § 32a ZDPH (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 141).

## 1.8 Základ daně

Základem daně je podle ustanovení § 36 ZDPH „*vše, co jako úplaty obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění*“ (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 153).

V případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je základem daně částka přijaté úplaty snížená o daň (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 153).

Do základu daně se také zahrnují jiné daně, poplatky nebo obdobná peněžitá plnění, vedlejší výdaje, za které se považují zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, nebo materiál přímo související s poskytovanou službou (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 153).

## 1.9 Sazby daně

V České republice se podle ustanovení § 47 ZDPH u zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty uplatňuje:

- **základní sazba** daně ve výši 21 %,
- **první snížená sazba** daně ve výši 15 %,
- **druhá snížená sazba** daně ve výši 10 %. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 187)

Jak uvádějí Vančurová, Láchová a Zídková (2020, s. 64), sazba daně z přidané hodnoty je lineární a diferencovaná.

**Základní sazba** daně se u zboží a služeb uplatňuje, pokud ZDPH nestanoví jinak.

**První snížená sazba** daně se uplatňuje u zboží uvedeného v příloze č. 3 k ZDPH a u služeb uvedených v příloze č. 2 k ZDPH. První snížená sazba daně se rovněž uplatňuje u dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností uvedených v příloze č. 4 k ZDPH. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 187)

**Druhá snížená sazba** daně se uplatňuje u zboží uvedeného v příloze č. 3a k ZDPH a u služeb uvedených v příloze č. 2a k ZDPH. S účinností od 1. ledna 2020 se uplatňuje i u tepla a chladu. (Kuneš a Vondrák, 2021, s. 155–158)

U zdanitelného plnění se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. Toto pravidlo platí i pro přijatou úplatu za zdanitelné plnění, u níž se uplatní sazba daně platná pro toto zdanitelné plnění ke dni vzniku povinnosti přiznat daň z přijaté úplaty. (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 188)

Tabulka 1 Vývoj sazeb daně z přidané hodnoty v České republice (vlastní zpracování podle dat Evropské komise, 2020b)

Období	Základní sazba	První snížená sazba	Druhá snížená sazba
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23 %	5 %	
1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	22 %	5 %	
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19 %	5 %	
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19 %	9 %	
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20 %	10 %	
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20 %	14 %	
1. 1. 2013 – 31. 12. 2014	21 %	15 %	
od 1. 1. 2015	21 %	15 %	10 %

## 1.10 Osvobození od daně

V rámci ZDPH jsou rozeznávány dva druhy osvobozených plnění:

- **plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,**
- **plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně.** (Hálek, 2015, s. 24)



Jak uvádějí Galočík, Kuneš a Paikert (2020, s. 198–199), osvobození od daně bez nároku na odpočet znamená neuplatnění daně na výstupu a ztrátu nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k těmto osvobozeným plněním. Přehled všech plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně je uveden v ustanovení § 51 ZDPH. Při splnění podmínek stanovených v ustanoveních § 52 až § 62 ZDPH jsou osvobozeny například základní poštovní služby a dodání poštovních známek, rozhlasové a televizní vysílání, finanční, penzijní a pojišťovací činnosti, dodání a nájem nemovité věci, výchova a vzdělávání, zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, sociální pomoc nebo provozování hazardních her. Podle Vančurové, Láchové a Zídkové (2020, s. 307) jsou tato plnění zpravidla vůči tuzemským osobám.

Jak uvádějí Galočík, Kuneš a Paikert (2020, s. 240–241), osvobození od daně s nárokem na odpočet znamená, že při uskutečňování plnění nedochází ke krácení nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění. Přehled všech plnění, která jsou osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně je uveden v ustanovení § 63 ZDPH. Od daně s nárokem na odpočet daně jsou osvobozena plnění za podmínek stanovených v ustanoveních § 64 až § 71g ZDPH. Jedná se například o dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, přepravu osob nebo dovoz zboží. Vančurová, Láchová a Zídková (2020, s. 307) dodávají, že tato plnění jsou poskytována zejména osobám v jiných zemích.

### **1.11 Nárok na odpočet daně**

Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně vychází především z ustanovení § 72 a § 73 ZDPH (Kuneš a Vondrák, 2021, s. 59).

Vančurová, Láchová a Zídková (2020, s. 356) uvádějí, že nárok na odpočet daně může uplatnit pouze plátce, pokud je schopen ho doložit daňovým dokladem vystaveným plátcem nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, a pokud použil vstupy, u kterých uplatňuje odpočet daně, v rámci svých ekonomických činností. Kuneš a Vondrák (2021, s. 59) dodávají, že plátce nemá nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, které použije na reprezentaci.

Nárok na odpočet daně vzniká plátcovi okamžikem, kdy vznikla povinnost tuto daň přiznat (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 264).

## 1.12 Zdaňovací období

Ustanovení § 99 ZDPH stanovuje, že základním zdaňovacím obdobím plátce, buď nově registrovaného nebo jehož obrat za bezprostředně přecházející kalendářní rok přesáhl 10 000 000 Kč, identifikovaných osob a skupiny je vždy kalendářní měsíc (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 361; Vančurová, Láchová a Zídková, 2020, s. 350–351).

Podle ustanovení § 99a ZDPH může plátce své zdaňovací období změnit na kalendářní čtvrtletí, pokud jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč, není nespolehlivým plátcem ani skupinou a tuto změnu oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020, s. 362).

## 2 SPRÁVA DANÍ

Právní úprava správy daně z přidané hodnoty vychází z ustanovení § 93 až § 110zf ZDPH a ze zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen DŘ). DŘ upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. (Bakeš, 2012, s. 181, 256)

Správa daní je podle ustanovení § 1 odst. 2 DŘ definována jako „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“ (Vančurová, Láchová a Zídková, 2020, s. 73). Vančurová a Boněk (2011, s. 17, 21) doplňují, že účinný boj proti daňovým únikům není myslitelný bez **mezinárodní spolupráce**, která je rovněž součástí správy daní.

### 2.1 Správce daně

Zásadní roli při výkonu správy daní hrají správci daně. Těmi se rozumí správní orgány, které jsou státem pověřeny správou daní. (Vančurová, Láchová a Zídková, 2020, s. 74)

Správce daně vede daňová řízení, popřípadě i jiná řízení podle DŘ. Dále provádí vyhledávací činnost, kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývá je ke splnění povinností a zabezpečuje placení daní. Rovněž pro účely správy daní může vést potřebné registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností. (Vančurová a Boněk, 2011, s. 35)

Jak uvádí Hálek (2015, s. 17–18), dle současné legislativy vystupují jako správci daně orgány finanční správy a orgány celní správy. Celní orgány jsou správcem daně z přidané hodnoty pouze při dovozu zboží ve vybraných případech stanovených v ZDPH.

### 2.2 Daňové řízení a další postupy při správě daní

Jak uvádějí Vančurová a Boněk (2011, s. 23), od správy daní je nutné rozlišovat pojem daňové řízení, jímž se rozumí individuální řízení s daňovým subjektem o konkrétní dani za jedno zdaňovací období. Podle Vančurové, Láchové a Zídkové (2020, s. 80) je daňové řízení zásadní součástí správy daní. Bakeš (2012, s. 270) uvádí, že daňové řízení se podle ustanovení § 134 DŘ vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která se zjištěnou a stanovenou daní souvisí.

Podle okolností se daňové řízení může skládat z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Dílčím řízením se rozumí řízení nalézací, řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích. (Vančurová a Boněk, 2011, s. 72)

Správa daní nezahrnuje jen daňová řízení, ale i další postupy při správě daní. Například registrace daňového subjektu je postupem, není však součástí daňového řízení. (Vančurová a Boněk, 2011, s. 71)

### 2.2.1 Registrační řízení

Registrační řízení není přímo součástí daňového řízení, protože nesměruje ke stanovení ani placení daně (Vančurová a Boněk, 2011, s. 67).

Pro daň z přidané hodnoty je registrační řízení nezbytným řízením. Pokud daňovému subjektu vzniká povinnost se k dani z přidané hodnoty registrovat, musí nejprve aplikovat veškeré ustanovení o registraci k této dani obsažené v ZDPH, a následně postupovat podle obecných ustanovení obsažených v DŘ. (Bakeš, 2012, s. 268)

Registraci daňového subjektu potvrzuje správce daně vydáním osvědčení, ve kterém je uvedeno DIČ, které je daňový subjekt povinen uvádět na všech svých podáních správci daně (Vančurová, Láchová a Zídková, 2020, s. 84). DIČ obsahuje kód „CZ“ a identifikátor, který u fyzické osoby tvoří rodné číslo, u právnické osoby je to její IČO. S účinností od 1. ledna 2021 je novelou DŘ umožněno fyzickým osobám požádat správce daně o přidělení nového DIČ, které bude tvořeno obecným identifikátorem, vygenerovaným správcem daně. (Kuneš a Vondrák, 2021, s. 40)

Jak uvádí Vančurová, Láchová a Zídková (2020, s. 84) daňový subjekt musí rovněž oznamovat změny podstatných skutečností uvedených v přihlášce k registraci.

### 2.2.2 Nalézací řízení

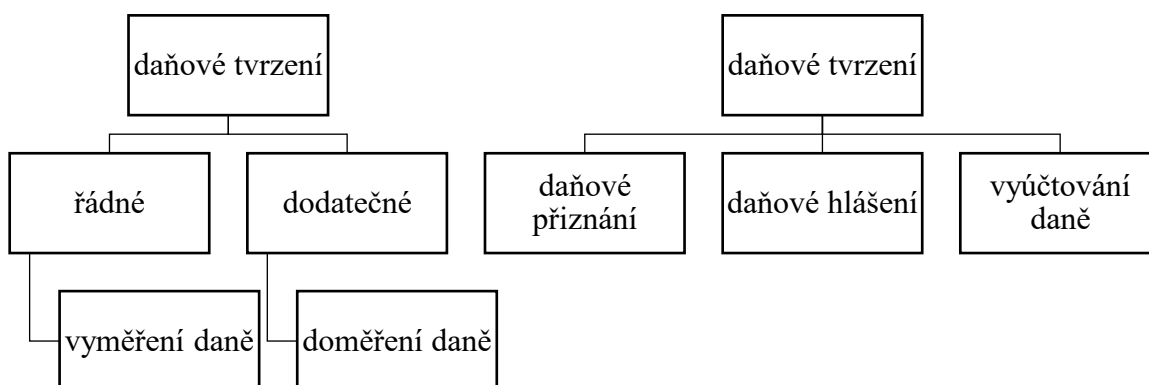
Nalézací řízení zahrnuje vyměřovací řízení, doměřovací řízení a případně řízení o řádném opravném prostředku. Nalézací řízení je tedy zcela zásadní pro splnění cíle správy daní. (Vančurová a Boněk, 2011, s. 94)

- *Vyměřovací řízení* je obvykle zahájeno podáním řádného daňového tvrzení, jež je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to ukládá zákon, nebo který je k tomu

vyzván správcem daně. Správce daně následně vyměří daň rozhodnutím nazývaným jako platební výměr. (Vančurová a Boněk, 2011, s. 95, 98)

- **Doměřovací řízení** představuje změnu oproti pravomocně vyměřené dani. Daň lze doměřit podáním dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední, tzn. na základě daňové kontroly. Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování je povinen podat daňový subjekt, který zjistí, že daň má být vyšší než poslední známá daň. „*Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.*“ (Vančurová a Boněk, 2011, s. 106–107)

Na následujícím schématu (Obrázek 1) jsou uvedeny typy daňových tvrzení.



Obrázek 1 Daňové tvrzení (vlastní zpracování podle Vančurové a Boňka, 2011, s. 95)

Ze schématu (Obrázek 1) je patrné dvojí členění daňových tvrzení. První členění rozděluje daňové tvrzení z hlediska průběhu nalézacího řízení, a to na řádné, kterým se zpravidla zahajuje vyměřovací řízení, a dodatečné, kterým se zahajuje doměřovací řízení. Druhé členění znázorňuje tři základní typy daňových tvrzení.

### 2.2.3 Placení daní

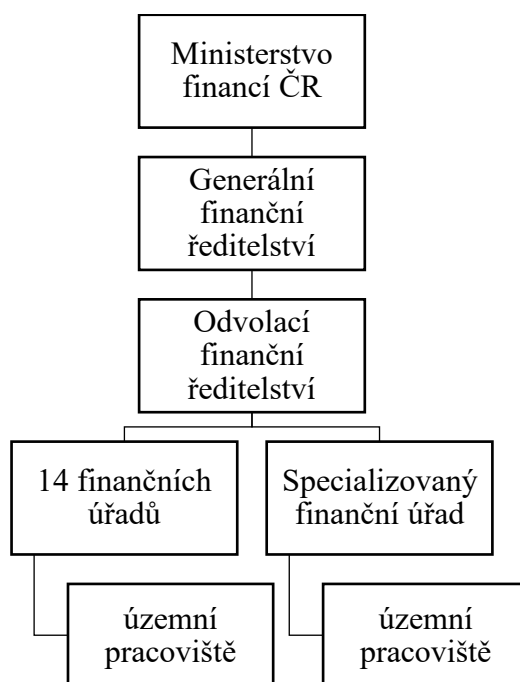
Jak uvádějí Vančurová, Láchová a Zídková (2020, s. 88), základním smyslem správy daní je zaplacení daně ve stanovené lhůtě. Pro daň z přidané hodnoty platí, že den splatnosti daně je totožný s posledním dnem lhůty pro podání řádného daňového přiznání za příslušné zdaňovací období.

## 2.3 Finanční správa České republiky

Finanční správa České republiky je podřízena Ministerstvu financí České republiky (Finanční správa ČR, 2015a).

S účinností od 1. ledna 2013 upravuje zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky třístupňovou soustavou orgánů Finanční správy České republiky. Na nejvyšším stupni působí Generální finanční ředitelství, v prostředním stupni Odvolací finanční ředitelství, a na nejnižším stupni čtrnáct finančních úřadů a Specializovaný finanční úřad. (Bakeš, 2012, s. 45) Podle Vančurové, Láchové a Zídkové (2020, s. 74) patří orgány finanční správy k nejdůležitějším správcům daně.

Na následujícím schématu (Obrázek 2) je znázorněno uspořádání orgánů Finanční správy České republiky.



Obrázek 2 Orgány Finanční správy ČR  
(vlastní zpracování)

### 2.3.1 Generální finanční ředitelství

Generální finanční ředitelství vzniklo 1. ledna 2011 a sídlí v Praze (Bakeš, 2012, s. 45). Generální finanční ředitelství vykonává působnost pro celé území České republiky a zároveň má postavení tzv. účetní jednotky, což znamená, že je oprávněno samostatně hospodařit s majetkem státu, a to rovněž za podřízené Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady. (Finanční správa ČR, 2015a) Generální finanční ředitelství dále „vykonává působnost

*správního orgánu nejbližší nadřízeného Odvolacímu finančnímu ředitelství, provádí řízení o správních deliktech a vede centrální evidence a registry nezbytné pro výkon a působnosti orgánů finanční správy“* (Bakeš, 2012, s. 45–46). Generální finanční ředitelství řídí generální ředitel, kterého zastupuje jeho zástupce. Výběr, jmenování a odvolání generálního ředitele a jeho zástupce se řídí zákonem č. 234/2014 Sb., o státní službě. (Finanční správa ČR, 2015a)

### **2.3.2 Odvolací finanční ředitelství**

Odvolací finanční ředitelství vzniklo 1. ledna 2013 a sídlí v Brně. Stejně jako Generální finanční ředitelství vykonává působnost pro celé území České republiky. „*Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, provádí řízení o správních deliktech a vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy.*“ Odvolací finanční ředitelství řídí ředitel, kterého zastupuje jeho zástupce. Výběr, jmenování a odvolání ředitele a jeho zástupce se řídí zákonem č. 234/2014 Sb., o státní službě. (Finanční správa ČR, 2015b)

### **2.3.3 Finanční úřady**

Čtrnáct finančních úřadů vykonává působnost na jednotlivých územích vyšších územních samosprávných celků a taktéž vybranou působnost na celém území České republiky. Z hlediska věcné působnosti finanční úřady vykonávají správu daní, provádí řízení o správních deliktech, převádí výnosy daní, vybírají a vymáhají peněžitá plnění uložená orgány finanční správy, vykonávají finanční kontrolu atd. Vybranou působností se rozumí provádění vyhledávací činnosti při správě daní, nebo postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní. Finanční úřad řídí ředitel, kterého zastupuje jeho zástupce. Výběr, jmenování a odvolání ředitele a jeho zástupce se řídí zákonem č. 234/2014 Sb., o státní službě. V rámci působnosti finančních úřadů jsou zřizovány územní pracoviště. Územní pracoviště, která se nenachází v sídle finančního úřadu, jsou stanovena vyhláškou Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech. Územní pracoviště finančního úřadu v sídle finančního úřadu jsou stanovena organizačním řádem Finanční správy České republiky. V čele územního pracoviště stojí ředitel, který odpovídá za jeho činnost. (Finanční správa ČR, 2015a)

#### 2.3.4 Specializovaný finanční úřad

Specializovaný finanční úřad vznikl 1. ledna 2012, sídlí v Praze a v rámci České republiky má šest územních pracovišť. Specializovaný finanční úřad vykonává působnost na celém území České republiky, a to vůči vybraným daňovým subjektům, jejichž přínos pro výši vybraných daní a plnění státního rozpočtu je zcela zásadní. Tyto vybrané subjekty jsou vymezeny v ustanovení § 11 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jedná se například o právnické osoby založené za účelem podnikání, které dosáhly obratu více než 2 000 000 000 Kč, banky, spořitelny a úvěrní družstva, pojišťovny nebo zajišťovny. V případě těchto daňových subjektů je daňová kontrola extrémně časově a odborně náročná, a proto je soustředěna do specializovaných útvarů, které se vyznačují vysokou odborností, operativností a jednotností řízení. (Musilová, 2011)



### 3 DAŇOVÝ ÚNIK

Pojem daňový únik není definován legislativně, ani relevantní rozhodovací praxí soudů. Přesto se jedná o pojem, který je hojně používaný judikaturou i odbornou veřejností. Přes jeho četné používání však nepanuje shoda, jaká právní a protiprávní jednání lze pod tento pojem zahrnovat. Často je daňový únik označován pouze jako nelegální minimalizace daňové povinnosti daňového subjektu, a to bez ohledu na skutečnost, zda se tak děje vědomě či nevědomě. (Sejkora, 2017, s. 68–69)

Vančurová, Láchová a Zídková (2020, s. 46) definují daňový únik jako protiprávní jednání daňového subjektu s cílem neoprávněně zkrátit velikost daňové povinnosti. Pokud je takové jednání úmyslné a zároveň vede k většímu krácení rozpočtových příjmů, může se jednat o trestný čin zkrácení daně.

V anglicky psané literatuře se rozlišují pojmy *tax avoidance* a *tax evasion* (Šefčík, 2018, s. 39). Sejkora (2017, s. 31, 73) upřesňuje, že *tax avoidance* je legálním právním jednáním daňového subjektu, přičemž *tax evasion* značí protiprávní jednání daňového subjektu v oblasti daňového práva s dopady na výši daňové povinnosti daňového subjektu.

Pojem *tax avoidance*, překládaný jako vyhýbání se daňové povinnosti, se vymezuje jako zákonné jednání nebo plánování záležitostí daňového subjektu, jakým způsobem snížit jeho daňovou povinnost (Sejkora, 2017, s. 33–34). Šefčík (2018, s. 40) ještě doplňuje, že *tax avoidance* může být výsledkem aplikace právních norem, kterou zákonodárce přímo zamýšlel, ale na straně druhé i využívat neúmyslných pochybení, kterých se legislativci dopustili při tvorbě daňových předpisů.

Pojem *tax evasion*, který je ekvivalentem pojmu daňový únik, je definován jako protiprávní pokus neuhradit daň nebo neplnit zákonné povinnosti platit daně, a to v menší částce, než povoluje zákon, přičemž jedním z druhů *tax evasion* je daňový podvod týkající se nalézacího daňového řízení, ale i placení daní. Přestože terminologie není jednotná, panuje shoda, že *tax evasion* vždy postihuje jednání protiprávní. (Sejkora, 2017, s. 23–25)

Krešková a Rezek (2013) objasňují problematiku na následujícím schématu (Obrázek 3) pomocí členění minimalizace daňové povinnosti na legální a nelegální.



Obrázek 3 Minimalizace daňové povinnosti (vlastní zpracování podle Kreškové a Rezka, 2013)

## 4 SHRUTÍ TEORETICKÝCH POZNATKŮ

Daň z přidané hodnoty je univerzální nepřímou daní, která je základem daňové soustavy v České republice. Platná právní úprava vychází ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který byl několikrát novelizován. Tento zákon rovněž zapracovává i příslušné předpisy Evropské unie. Základním předpisem je směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty je zahrnuta v ceně zboží a služeb. Základní princip daně z přidané hodnoty spočívá v odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tedy z toho, o kolik se cena zvýší. Daň z přidané hodnoty zatěžuje konečného spotřebitele, ale odvádí ji dodavatel. Její vybírání od konečného spotřebitele zajišťují plátcí. K výhodám daně z přidané hodnoty bývají řazeny její neutralita, snadná použitelnost v mezinárodním obchodě, možnost zdaňovat zboží i služby, výnosnost pro státní příjmy či odolnost vůči daňovým únikům. Právě odolnost vůči daňovým únikům však neplatí bezvýjimečně.

Právní úprava správy daně z přidané hodnoty vychází také ze zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jež definuje správu daní jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Při výkonu správy daní hrají zásadní roli správci daně, kterými jsou orgány finanční správy a orgány celní správy. Od správy daní je nutné rozlišovat pojem daňové řízení, jímž se rozumí individuální řízení s daňovým subjektem o konkrétní dani za jedno zdaňovací období. Podle okolností se daňové řízení může skládat z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Dílčím řízením se rozumí řízení nalézací, řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích.

Daňový únik není definován legislativně, ani relevantní rozhodovací praxí soudů. Přes jeho četné používání však nepanuje shoda, jaká právní a protiprávní jednání lze pod tento pojem zahrnovat. Často je daňový únik označován pouze jako nelegální minimalizace daňové povinnosti daňového subjektu, a to bez ohledu na skutečnost, zda se tak děje vědomě či nevědomě. V anglicky psané literatuře se rozlišují pojmy *tax avoidance* a *tax evasion*. Pojem *tax avoidance*, překládaný jako vyhýbání se daňové povinnosti, se vymezuje jako zákonné jednání nebo plánování záležitostí daňového subjektu, jakým způsobem snížit jeho daňovou povinnost. Pojem *tax evasion*, který je ekvivalentem pojmu daňový únik, je definován jako protiprávní pokus neuhradit daň nebo neplnit zákonné povinnosti platit daně, a to v menší částce, než povoluje zákon, přičemž jedním z druhů *tax evasion* je daňový podvod týkající se nalézacího daňového řízení, ale i placení daní.

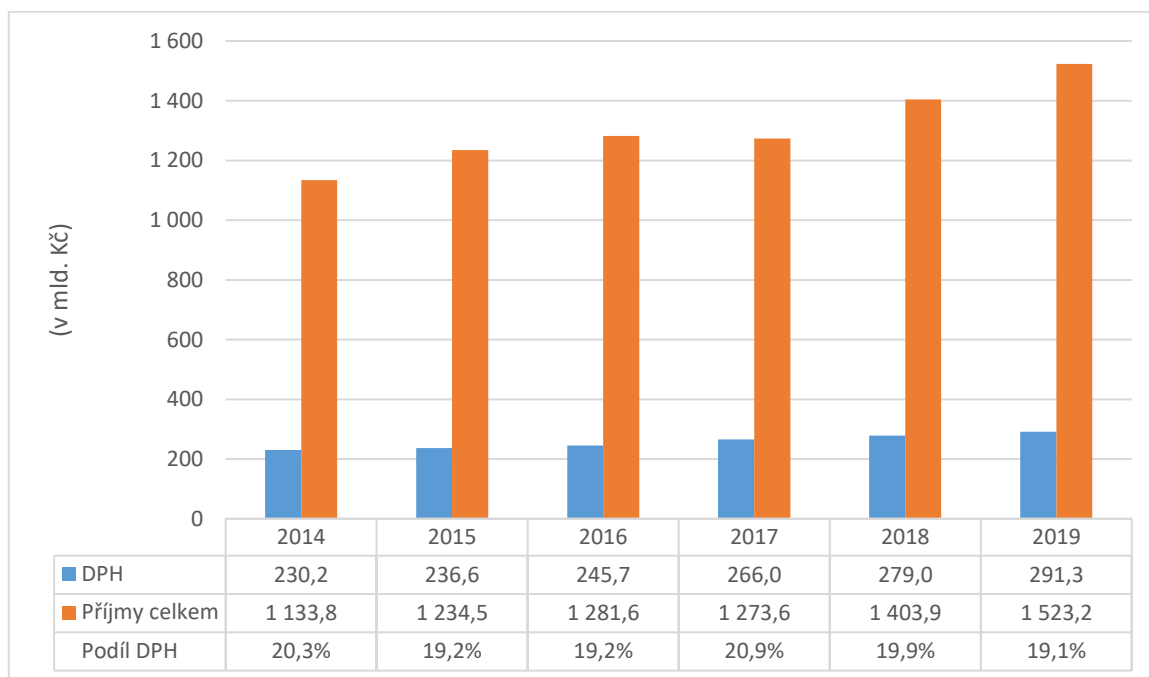
## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 5 ANALÝZA DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

V rámci páté kapitoly jsou popsány vybrané typy daňových úniků na dani z přidané hodnoty, a protože řádný výběr daní patří k nejdůležitějším úkolům Finanční správy České republiky je krátce zmíněna i efektivita výběru daně z přidané hodnoty. Díky zavedeným legislativním nástrojům, které jsou podrobně popsány v následující kapitole, došlo v posledních letech ke značné redukci daňových úniků na dani z přidané hodnoty, což potvrzuje i klesající mezera ve výběru DPH (tzv. *VAT Gap*).

### 5.1 Příjmy z daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu

Daň z přidané hodnoty je jednou z nejvýznamnějších daní v rámci příjmů státního rozpočtu.



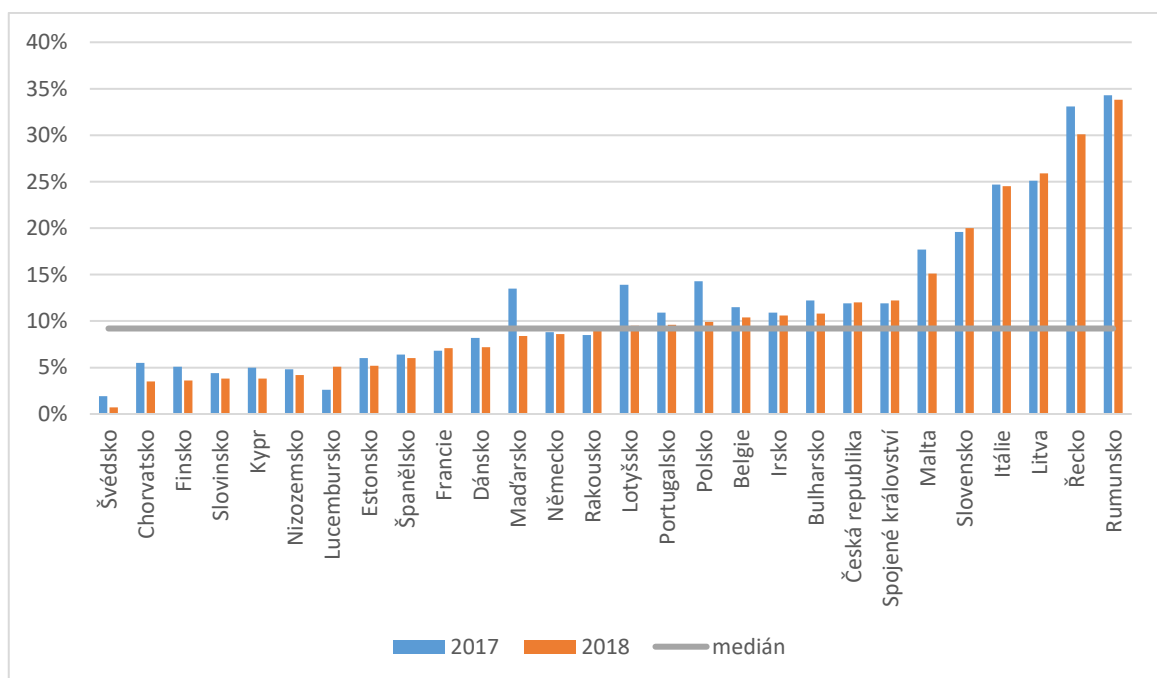
Obrázek 4 Vývoj příjmů z DPH a celkových příjmů státního rozpočtu v letech 2014–2019 (vlastní zpracování podle dat Ministerstva financí ČR, 2020)

Z grafu (Obrázek 4) je patrné, že příjmy z daně z přidané hodnoty i celkové příjmy státního rozpočtu narůstají. Nárůst příjmů daně z přidané hodnoty je zajišťován zejména zvýšením efektivitu výběru daně. V posledních letech se daň z přidané hodnoty na celkových příjmech podílí cca 20 %.

## 5.2 Mezera ve výběru DPH

Mezeru ve výběru DPH (tzv. *VAT Gap*) lze charakterizovat jako rozdíl mezi očekávaným a skutečným výběrem daně z přidané hodnoty. Nerudová (2017, s. 58) definuje mezeru ve výběru DPH jako rozdíl mezi očekávanými výnosy z daně z přidané hodnoty (tzv. výnosy z teoretického základu daně z přidané hodnoty) a skutečně vybranými výnosy daně z přidané hodnoty.

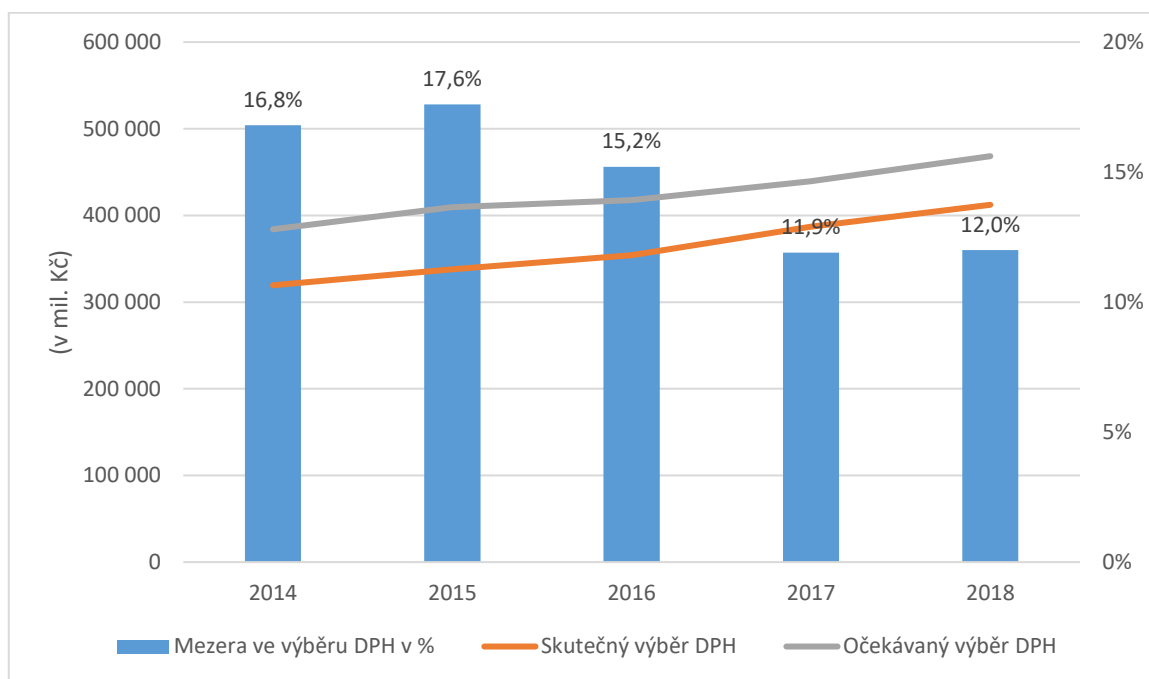
Podle zprávy Evropské komise vydané v roce 2020 dosahovala mezeru ve výběru DPH v roce 2018 v zemích Evropské unie 140 miliard eur, což v relativním vyjádření představuje 11 %. Přestože je celková mezeru ve výběru DPH stále velmi vysoká, v posledních letech má klesající trend. Rychlé odhady ukazují, že v roce 2019 bude pravděpodobně nadále klesat. V roce 2020 Evropská komise odhaduje zvrácení tohoto trendu s možnou ztrátou dokonce 164 miliard eur v souvislosti s dopadem pandemie koronaviru na globální ekonomiku. (European Commission, 2020a)



Obrázek 5 Mezera ve výběru DPH v členských státech EU v letech 2017 a 2018 (vlastní zpracování podle zprávy Evropské komise, 2020a)

Z 28 zemí Evropské unie byly v roce 2018 největší rozdíly zaznamenány v Rumunsku (33,8 %), Řecku (30,1 %) a Litvě (25,9 %), naopak nejmenší rozdíly byly pozorovány ve Švédsku (0,7 %), Chorvatsku (3,5 %) a Finsku (3,6 %). (European Commission, 2020a)

V polovině členských států Evropské unie byla mezera zaznamenána nad mediánem, který činí 9,2 %. Mezi těmito státy je i Česká republika, kde podíl nevybraného DPH v roce 2018 dosahuje 12 %, což v absolutním vyjádření představuje 2,187 miliardy eur. (European Commission, 2020a)



Obrázek 6 Mezera ve výběru DPH v ČR v letech 2014–2018 (vlastní zpracování podle zprávy Evropské komise, 2020a)

Mezera ve výběru DPH v České republice zůstala v roce 2018 ve srovnání s rokem 2017 téměř beze změny. Ve srovnání s mezerou ve výběru DPH v roce 2014 byla mezera ve výběru DPH nižší o 4,8 procentních bodů.

### 5.3 Typy daňových úniků na dani z přidané hodnoty

Daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty lze v zásadě krátit dvěma způsoby. Prvním způsobem je nezákonné snižování daně z přidané hodnoty na vstupu, kdy se daňový subjekt snaží, aby neoprávněně zvýšil svůj nárok na odpočet daně, a snížil tak částku, kterou bude muset odvést, případně získal nadměrný odpočet. Druhým způsobem je nezákonné snižování daně z přidané hodnoty na výstupu, kdy se daňový subjekt snaží vyhnout povinnosti přiznat daň. Dále je třeba podotknout, že k daňovým únikům na dani z přidané hodnoty nedochází pouze v rámci jednotlivých států, ale čím dál častěji jsou prováděny velmi sofistikovanými způsoby napříč členskými státy Evropské unie i třetích zemí. Právě přeshraniční aspekt komplikuje jejich účinné potírání a neustále tak podněcuje k posílení mezinárodní spolupráce.

### 5.3.1 Vystavování fiktivních faktur

Podvody související s fakturací mohou nabývat mnoha podob. Nejjednodušším podvodem zasahující daň z přidané hodnoty na vstupu je vystavování fiktivních faktur prostřednictvím neexistujících společností či fakturačních mlýnů.

Fakturačními mlýny jsou společnosti založené speciálně kvůli vydávání smyšlených faktur, za účelem snížení daňové povinnosti.

### 5.3.2 Neoprávněné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu

Subjekt produkující některé výstupy, které jsou od daně z přidané hodnoty osvobozeny bez nároku na odpočet daně na vstupu, a ostatní výstupy od daně neosvobozené v rozporu se skutečností tvrdí, že určité vstupy použil na výrobu výstupů podléhajících dani z přidané hodnoty, aby si mohl uplatnit nárok na odpočet, i když tyto vstupy byly použity na výstupy osvobozené od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet. Neoprávněným uplatněním nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu může být rovněž falešné tvrzení, že některé vstupy byly použity při ekonomické činnosti, i přestože byly použity pro osobní potřebu.

### 5.3.3 Podhodnocení velikosti prodejů

Nepřiznání části prodejů, resp. zatajování tržeb nejčastěji probíhá tak, že pachatel podvodu nevystaví daňový doklad. Tímto jednáním dochází k nezákonnému snižování daně z přidané hodnoty na výstupu.

### 5.3.4 Nesplnění povinnosti registrace k dani z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty lze rovněž zkrátit nesplněním zákonné povinnosti registrovat se ve stanovených případech jako plátce, s čímž souvisí nepodání daňového přiznání a neuhrazení daně z přidané hodnoty. Toto jednání se většinou vyskytuje u subjektů, jejichž obrat se pohybuje blízko hranice, kde vzniká registrační povinnost.

### 5.3.5 Využití jiné sazby daně

Pachatel podvodu předstírá, že zdanitelné plnění podléhá nižší sazbě, či je od daně osvobozeno. Náchylnější k těmto podvodům jsou členské státy Evropské unie, které zavedly vysoké sazby daně z přidané hodnoty.



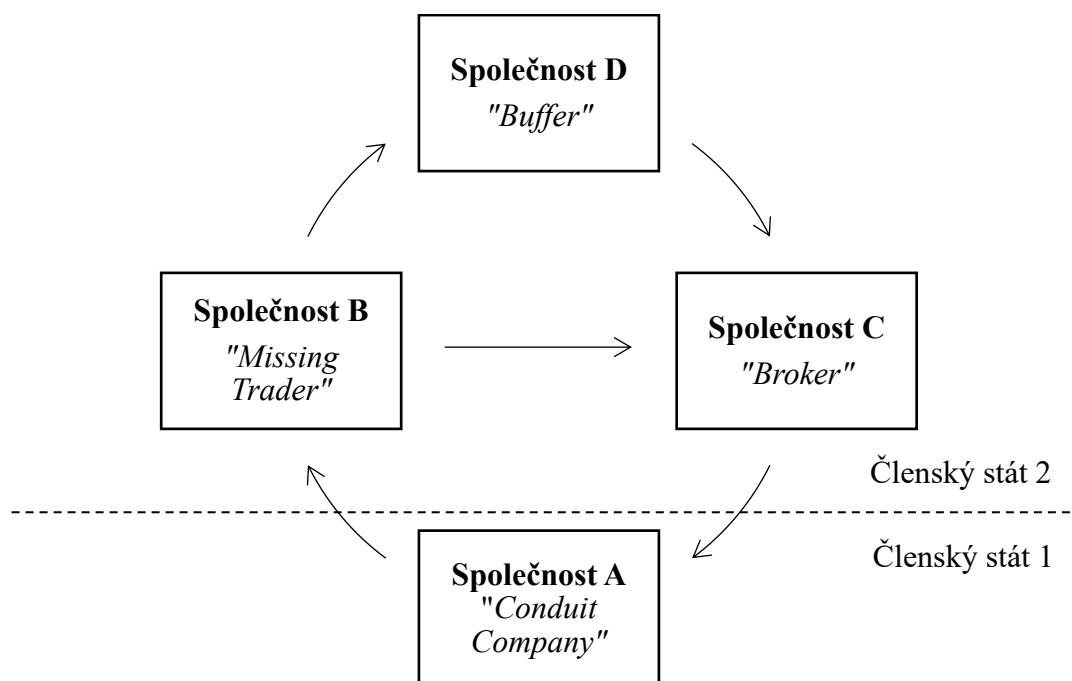
### 5.3.6 Karuselové podvody

Karuselové podvody tvoří významnou část daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Tento typ podvodu se poprvé začal objevovat v roce 1992, kdy došlo ke zrušení hraničních kontrol zboží na vnitřních hranicích Evropské unie.

Karuselové podvody bývají nazývány také jako kolotočové nebo kruhové podvody a řadí se do skupiny tzv. MTIC podvodů, tedy intrakomunitárních podvodů chybějícího obchodníka.

Podstatou karuselových podvodů je distribuce zboží či služeb prostřednictvím dlouhých distribučních řetězců, které překračují hranice jednotlivých členských států Evropské unie, a při nichž v určitém okamžiku dochází ke krácení daně. Pachatelé těchto podvodů využívají osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží či poskytnutí služby do jiného členského státu a možnosti uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty při pořízení zboží či služby z jiného členského státu.

Následující schéma naznačuje princip fungování karuselového podvodu.



Obrázek 7 Zjednodušené schéma karuselového podvodu (vlastní zpracování)

Schéma (Obrázek 7) znázorňuje, že u karuselového podvodu nedochází k dodání zboží či poskytnutí služeb konečnému spotřebiteli, ale k prodeji zpět výchozímu dodavateli v jiném členském státě Evropské unie. Schéma se neustále opakuje, a proto vypadá jako kolotoč. Je rovněž zřejmé, že tento typ podvodu musí probíhat minimálně ve dvou členských státech Evropské unie.

V jeho nejjednodušší formě vyžaduje tři subjekty, jež musí být registrovanými plátcí daně z přidané hodnoty.

**Společnost A** (*Conduit Company* – česky označovaná také spojka nebo potrubní společnost) je výchozím dodavatelem v karuselovém podvodu. Na rozdíl od ostatních článků v řetězci je umístěna v jiném členském státě Evropské unie. Společnost A uskuteční intrakomunitární plnění (tzn. dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, které je osvobozeno od daně z přidané hodnoty) společnosti B (*Missing Trader*) do jiného členského státu v Evropské unii.

**Společnost B** (*Missing Trader* – česky označovaná také chybějící obchodník, bílý kůň nebo též ztracená společnost) získá zboží, aniž by zaplatila daň z přidané hodnoty, a současně toto zboží dodá společnosti C (*Broker*) nebo společnosti D (*Buffer*), což je v praxi častější. Společnost B uskuteční zdanitelné plnění při dodání zboží ve stejném členském státě, tuto daň z přidané hodnoty ovšem příslušnému správci daně neodvede a zmizí. Společnost B je hlavním aktérem podvodu, většinou uvádí jako místo svého podnikání fiktivní adresu či využívá poštovních schránek (P. O. Box), popřípadě své aktivity řídí z daňových rájů.

**Společnost C** (*Broker* – česky označovaná také zprostředkovatel nebo zprostředkovatelská společnost) si nárokuje odpočet daně na vstupu z nakoupeného zboží od společnosti B (*Missing Trader*), případně od společnosti D (*Buffer*). Společnost C následně provede opět intrakomunitární plnění společnosti A (*Conduit Company*). V okamžiku, kdy zboží dorazí společnosti A, se může celý mechanismus karuselového podvodu opakovat. Většinou ale se změnou společnosti B (*Missing Trader*), která bývá často nahrazena společností C (*Broker*), v případě, že byla v podvodu zapojena vědomě. Na místo bývalé společnosti C pak přichází nová společnost.

Jak již bylo nastíněno, prodej zboží mezi společnostmi B (*Missing Trader*) a společností C (*Broker*) se velmi často děje ještě přes společnost D (*Buffer*).

**Společnost D** (*Buffer* – česky označovaná také nárazník nebo vyrovnávací společnost) plní své daňové povinnosti a ani nemusí vědět, že je do řetězce karuselového podvodu zapojena. Mnohdy si nemůže objektivně zjistit informace, které by ji varovaly, že se podvodu účastní. Teoreticky ji lze v řetězci vynechat, tím však roste šance na odhalení podvodu. V praxi bývá těchto společností zapojeno mnoho pro znepréhlednění obchodu.

V případě zapojení pouze tří subjektů by byly karuselové podvody jednoduše odhalitelné. V praxi jsou karuselové podvody mnohem komplexnější a konstruovány tak, aby zahrnovaly transakce mezi několika členskými státy Evropské unie nebo třetími zeměmi a zároveň v každém takovém státě několik subjektů.

### **5.3.7 Řetězové podvody**

Řetězové podvody jsou podobné karuselovým podvodům a bývají za ně často zaměňovány. Rozdílem je, že zboží nachází koncového zákazníka a podvod se uskutečňuje primárně kvůli zlevnění zboží. Firma, která nakoupí zboží v zahraničí, ho dále přeprodá se zápornou marží a koncový obchodník pak nabízí regálovou cenu o několik procent nižší.

## 6 ANALÝZA PLATNÝCH LEGISLATIVNÍCH NÁSTROJŮ OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

V České republice byla postupně zavedena již celá řada nástrojů omezujících daňové úniky na z daní z přidané hodnoty. Zejména se jedná o nástroje se zaměřením na prevenci, odhalování a potírání karuselových podvodů. V rámci této kapitoly je zároveň nastíněna i mezinárodní administrativní spolupráce při správě daně z přidané hodnoty.

### 6.1 Režim přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse charge)

Režim přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse charge), zakotven ustanoveními § 92a až § 92i ZDPH, je považován za velmi účinný nástroj v boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty.

Jak vyplývá z názvu tohoto nástroje, mechanismus přenesení daňové povinnosti spočívá v tom, že povinnost přiznat daň z přidané hodnoty se přesouvá z poskytovatele plnění na jeho příjemce. „*To umožňuje efektivně eliminovat karuselové podvody, kdy dodavatel zboží nebo poskytovatel služby, tzv. chybějící obchodník, neuhradí daň na výstupu, zatímco konečný příjemce tohoto plnění uplatní nárok na odpočet daně na vstupu.*“ (Petlachová, 2017) Režim přenesení daňové povinnosti platí pouze pro dodání uskutečněná mezi plátcí s místem plnění v tuzemsku. Poskytovatel plnění vystaví daňový doklad, na kterém nestanoví výši daně, namísto toho však uvede sdělení, že „daň odvede zákazník“.

V České republice byl režim přenesení daňové povinnosti do ZDPH implementován postupně. První druh aplikace režimu přenesení daňové povinnosti byl zaveden s účinností od 1. ledna 2006 u dodání zlata. K významnému rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti o další komodity pak došlo až v roce 2011. Jednalo se o rozšíření reverse charge na dodání některých druhů odpadu a šrotu s účinností od 1. dubna 2011 a zavedení reverse charge při poskytnutí stavebních nebo montážních prací s účinností od 1. ledna 2012. K dalším významným úpravám došlo v roce 2015, a to v souvislosti s implementací směrnice Rady 2013/42/EU a směrnice Rady 2013/43/EU. V ZDPH byl režim přenesení daňové povinnosti rozdělen na trvalý a dočasný. Dočasný režim přenesení daňové povinnosti upravený ustanovením § 92f ZDPH se vztahuje na dodání komodit uvedených v příloze č. 6 k ZDPH, pokud tak stanoví vláda svým nařízením. Rozsah komodit vyplývá z ustanovení čl. 199a směrnice Rady 2018/1695, který stanoví výčet plnění, u nichž lze uplatňovat režim přenesení daňové povinnosti do 30. června 2022, a dále z čl. 395 směrnice Rady

2006/112/ES, který umožňuje Radě EU povolit na návrh Evropské komise zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 této směrnice. Kromě nově vymezených komodit byl do přílohy č. 6 přesunut i převod povolenek na emise skleníkových plynů. S účinností od 1. dubna 2015 byl režim přenesení daňové povinnosti uplatňován také u vyjmenovaných obilovin a technických plodin (s výjimkou cukrové řepy, kde účinnost nastala 1. září 2015), kovů včetně drahých kovů, mobilních telefonů, integrovaných obvodů, přenosných zařízení pro automatizované zpracování dat a videoherních konzol. U těchto komodit se režim přenesení daňové povinnosti uplatní pouze v případě, kdy celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč. Po tomto rozšíření se ukázalo, že v tuzemsku byly vymezeny vybrané obiloviny a technické plodiny o něco úžeji než na Slovensku. Na základě této skutečnosti byla identifikována hrozba rychlého přesunu velké části podvodů s obilovinami a technickými plodinami, které nespádaly do režimu reverse charge, do České republiky. Z tohoto důvodu se s účinností od 1. července 2015 rozšířilo uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti na veškeré obiloviny a technické plodiny. S účinností od 1. ledna 2016 byl ustanovením § 92d ZDPH zaveden režim přenesení daňové povinnosti při dodání nemovité věci plátcí, pokud plátce, který nemovitou věc dodává, uplatní daň podle ustanovení § 56 odst. 5 ZDPH. Okruh zboží a služeb, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti podle ustanovení § 92f ZDPH byl dále rozšířen. Ve vazbě na zjištění daňových úniků u obchodování s elektřinou a plynem byl s účinností od 1. února 2016 zaveden režim přenesení daňové povinnosti u dodání certifikátů elektřiny a u dodání elektřiny nebo plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi vymezenému v ustanovení § 7a odst. 2 ZDPH. S účinností od 1. října 2016 došlo k zavedení režimu přenesení daňové povinnosti podle ustanovení § 92f ZDPH na poskytnutí služby elektronických komunikací podle zákona upravujícího elektronické komunikace prostřednictvím přístupu k sítím elektronických komunikací, propojení sítí elektronických komunikací nebo na základě nákupu a prodeje těchto služeb, jako reakce zejména na zjištění daňových úniků při poskytování služeb elektronických komunikací v tuzemsku a zároveň nutnost preventivně předcházet možnému přesunu podvodů z jiných členských států na území České republiky. U plnění, na něž se uplatňuje režim přenesení daňové povinnosti od roku 2016, se k limitní částce 100 000 Kč nepřihlíží. S účinností od 1. července 2017 se režim přenesení daňové povinnosti rozšířil v kategorii tzv. trvalého použití režimu přenesení daňové povinnosti o následující plnění: poskytnutí zprostředkovatelské služby podle ustanovení § 92 odst. 5 ZDPH, dodání nemovité věci prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji, poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce, dodání zboží

poskytovaného jako záruka při realizaci této záruky a dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem.

Česká republika využívá sektorový režim reverse charge, a to ve všech odvětvích, kde to stávající legislativa Evropské unie umožňuje. Jedná se však o relativně úzký výčet sektorů ekonomiky. Dlouhodobě je tedy usilováno o prodloužení platnosti výjimky, během níž by bylo možné využívat všeobecný neboli plošný reverse charge. Všeobecnému mechanismu přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty v České republice mohou podléhat pouze zdanitelná plnění u zboží a služeb přesahující hodnotu 17 500 eur na plnění, což v přepočtu představuje cca 450 000 Kč. (Žurovec, 2019b)

### **6.1.1 Mechanismus rychlé reakce**

Mechanismus rychlé reakce, který je vymezen ustanovením § 92g ZDPH, umožňuje použít režim přenesení daňové povinnosti na dočasnou dobu 9 měsíců i v dalších případech dodání zboží nebo poskytnutí služby.

Rozsah použití tohoto ustanovení je velmi omezený. Musí se jednat o plnění, u nichž byly zjištěny náhlé a rozsáhlé podvody, a u nichž Evropská komise na základě odůvodněné žádosti České republiky, podle čl. 199b směrnice Rady 2006/112/ES potvrdila, že proti použití režimu přenesení daňové povinnosti nemá námitky. Plnění, u nichž má vláda možnost nařízením dočasně stanovit režim přenesení daňové povinnosti, musejí být vysoce riziková z hlediska daňových úniků.

## **6.2 Ručení za nezaplacenou daň**

S účinností od 1. dubna 2011 byl do ZDPH zaveden institut ručení za nezaplacenou daň, který byl následně několikrát upraven a rozšířen o další skutkové podstaty ručení. Institut ručení vychází a má oporu v čl. 205 směrnice Rady 2006/112/ES. V souladu s tímto ustanovením směrnice je cílem podpora činnosti správců daně v boji proti daňovým únikům.

Od 1. ledna 2013 lze podle ZDPH rozlišovat jednak skupinu případů, kdy ručí příjemce zdanitelného plnění (ručení podle § 109 ZDPH), a jednak ručení třetí osoby (ručení podle § 108a ZDPH). S účinností od 1. července 2017 je ručení za nezaplacenou daň rozšířeno i o případy, kdy k úhradě za zdanitelné plnění dojde prostřednictvím virtuálních měn (§ 109 odst. 2 písm. d) ZDPH).

### 6.2.1 Ručení příjemce zdanitelného plnění

Ručení příjemce zdanitelného plnění je upraveno ustanovením § 109 ZDPH. Příjemcem zdanitelného plnění se podle ustanovení § 109 odst. 1 ZDPH rozumí plátce, který přijal zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku od jiného plátce nebo poskytl úplatu za takové plnění. Tento příjemce je ručitelem za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že

- daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. (Česko, 2004)

Pro ručení podle ustanovení § 109 odst. 1 ZDPH se používá také pojem znalostní test.

Příjemce zdanitelného plnění je ručitelem za nezaplacenou daň také v případě, že:

- úplata za zdanitelné plnění je bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny,
- úplata za zdanitelné plnění je poskytnuta bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko,
- úplata za zdanitelné plnění je poskytnuta bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje částku 540 000 Kč,
- úplata za zdanitelné plnění je poskytnuta prostřednictvím virtuální měny,
- přijal zdanitelné plnění od poskytovatele, o kterém je zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem, nebo
- jde o nákup pohonných hmot od osoby neregistrované jako jeho distributor. (Česko, 2004)

***Ručení při úhradě na jiný účet než účet poskytovatele, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup (§ 109 odst. 2 písm. c) ZDPH)***

Plátce, který neurčí ke zveřejnění žádný svůj bankovní účet a bude dostávat za jím poskytnutá plnění zaplacen bezhotovostně, u nichž celková úplata překračuje částku 540 000 Kč, resp. dvojnásobek limitu pro povinné provedení platby bezhotovostně podle znění zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů, vystavuje každého svého odběratele, který takovou úhradu provede, riziku ručení za daň z přidané hodnoty z tohoto plnění. To stejné platí i v případě, že plátce má svůj účet zveřejněný v Registru DPH, ale bezhotovostní úhrada byla provedena na jiný nezveřejněný bankovní účet. Každý odběratel ručí za nezaplacenou daň ze zdanitelného plnění, pokud celková úplata za toto plnění překračuje částku 540 000 Kč, a současně pokud za toto plnění zaplatí zcela nebo zčásti na jiný účet než účet poskytovatele tohoto plnění zveřejněný správcem daně v Registru DPH. Z hlediska posouzení podmínek pro vznik ručení je rozhodný okamžik uskutečnění bezhotovostní úhrady. Za tento okamžik se považuje den zadání příkazu k bezhotovostnímu převodu, na základě kterého k předmětné úhradě plnění došlo. Jestliže právě v tento den není bankovní účet, na který je hrazeno, účtem zveřejněným správcem daně ve výše uvedeném registru jako údaj u poskytovatele (dodavatele) hrazeného zdanitelného plnění, stává se příjemce tohoto plnění (odběratel) ručitelem za daň z přidané hodnoty, kterou dodavatel z tohoto plnění případně neuhradí. Na druhé straně ovšem musí být současně splněna podmínka, že jde o úhradu na plnění, jehož celková úplata překračuje částku 540 000 Kč. Ručení vznikne, ať šlo o úhradu celkovou, anebo jen částečnou. Vzniká pak vždy ve shodném rozsahu, a to do výše nezaplacené daně z přidané hodnoty za celé plnění. (Fojtík, 2017)

***Ručení za nespolehlivého plátce (§ 109 odst. 3 ZDPH)***

Podle ustanovení § 109 odst. 3 ZDPH příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň ze zdanitelného plnění, pokud je v okamžiku uskutečnění daného plnění o poskytovateli zveřejněno způsobem umožňujícím dálkový přístup, že je nespolehlivým plátcem. Ručení příjemce zdanitelného plnění tedy vzniká, jestliže v Registru DPH zveřejněném na Daňovém portále byl v den uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty, u dodavatele údaj „Nespolehlivý plátce – ANO“. (Fojtík, 2017)



### 6.2.2 Ručení oprávněného příjemce

Ručení oprávněného příjemce je upraveno ustanovením § 108a ZDPH. Skutková podstata ručení souvisí zejména s podvody na dani z přidané hodnoty při obchodování s pohonnými hmotami. Pokud se jedná o dovoz pohonných hmot z jiného členského státu, podílí se na realizaci dodávky velmi často tzv. oprávněný příjemce. (Fojtík, 2017) Oprávněný příjemce, kterému vznikla v souvislosti s přijetím výrobků z jiných členských států, podléhajících spotřebním daním, povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, ručí správci daně za daň z přidané hodnoty, která nebyla osobou, která pořídila toto zboží z jiného členského státu zaplacená správci daně při dodání tohoto zboží třetí osobě. Oprávněný příjemce může využít zvláštní způsob zajištění daně podle §109a ZDPH. (Česko, 2004)

### 6.3 Zvláštní způsob zajištění daně

Příjemce zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku se v důsledku ustanovení § 109 ZDPH ocitá v pozici ručitele, stejně jako oprávněný příjemce u zboží podléhajícího spotřební dani podle ustanovení § 108a ZDPH. Rizika, která v sobě uvedená ustanovení nesou, dovoluje zcela eliminovat institut zvláštního způsobu zajištění daně zakotvený v ustanovení § 109a ZDPH, podle kterého platí, že příjemce, který uhradí správci daně za poskytovatele daň z přidané hodnoty z uskutečněného zdanitelného plnění, se ve vztahu k tomuto plnění nikdy nemůže dostat do postavení ručitele podle ustanovení § 109, resp. § 108a ZDPH. Pokud se oprávněný příjemce rozhodne využít institut zvláštního způsobu zajištění daně, považuje se pro účely aplikace tohoto institutu za příjemce zdanitelného plnění. Osoba, za kterou oprávněný příjemce ručí, je pak posuzována pro účely zvláštního způsobu zajištění daně jako poskytovatel zdanitelného plnění. Příjemce zdanitelného plnění, který dosud ve vztahu k určitému zdanitelnému plnění nebyl vyzván jako ručitel, může daň z takového zdanitelného plnění uhradit za poskytovatele tohoto plnění. Úhradu ovšem musí provést na osobní depozitní účet vedený u místně příslušného správce daně poskytovatele zdanitelného plnění a identifikovat jí. Ve vztahu k dani z takto dotčeného plnění nelze pak aplikovat ručení. Úhrada se totiž použije primárně na úhradu daně z tohoto plnění. (Fojtík, 2017) Částka uhrazená za poskytovatele zdanitelného plnění se eviduje na jeho osobním depozitním účtu. Ke dni splatnosti daně se tato částka převede na osobní daňový účet poskytovatele zdanitelného plnění s datem platby k tomuto dni. Pokud dojde k úhradě později, převede se na osobní daňový účet s datem platby evidovaným na osobním depozitním účtu. (Česko, 2004)

## 6.4 Zajišťovací příkaz

S účinností od 1. ledna 2012 bylo zavedeno v ZDPH ustanovení § 103, jako nástroj sloužící správci daně k zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň.

V případě, že hrozí nebezpečí z prodlení, zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný již okamžikem jeho vydání. Současně s vydáním zajišťovacího příkazu správce daně učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam. (Česko, 2004) Toto ustanovení vychází z § 167 DŘ. Jeho účelem je zajištění odvodu povinné dávky do státního rozpočtu.

## 6.5 Nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba

S účinností od 1. ledna 2013 obsahuje ZDPH ustanovení § 106a, které stanovuje podmínky pro aplikaci institutu nespolehlivého plátce. Tento institut, zejména v kombinaci s ustanovením § 109 odst. 3 ZDPH, slouží primárně jako efektivní nástroj v boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty.

Nespolehlivý plátce je velmi obecně formulován jako plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně. Správce daně rozhodne, že tento plátce bude označen jako nespolehlivý plátce (Česko, 2004). Institut nespolehlivého plátce umožňuje identifikovat plátce, kteří závažným způsobem porušují povinnosti při správě daně, a u kterých správce daně nemůže z moci úřední zrušit registraci plátce z důvodu překročení stanoveného obratu, tj. 1 000 000 Kč za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. ZDPH přesně nestanovuje, co se míní závažnými porušeními povinností plátce. Tuto problematiku doplňuje metodika Generální finanční ředitelství zveřejněná na internetových stránkách Finanční správy České republiky, kde jsou kritéria nespolehlivosti plátce zakotvena.

S účinností od 1. července 2017 je vedle stávajícího institutu nespolehlivého plátce podle ZDPH ustanovením § 106aa zaveden institut nespolehlivé osoby. Nespolehlivou osobou se stane osoba, která není plátcem a závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daní (Česko, 2004). Tento institut dává správci daně možnost, označit jako nespolehlivé i jiné osoby, než jsou plátcí DPH, pokud tyto osoby vykazují závažné porušení povinností ohrožující řádnou správu a výběr daně z přidané hodnoty. Těmito jinými osobami se rozumí osoby povinné k dani, které nejsou plátcí DPH a osoby nepovinné k dani.

V souladu s ustanovením § 106ab odst. 4 ZDPH správce daně zveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že daná osoba je nespolehlivou osobou nebo nespolehlivým plátcem.

### Údaje o subjektech DPH

Hledání subjektů podle zadaných výběrových údajů

I) podle daňových identifikačních čísel (DIČ)  
Do vstupního pole zadejte kmenový kód DIČ jednotlivých subjektů

II) podle údaje o nespolehlivosti  
Ve vstupním poli Nespolehlivost vyberte nespolehlivý plátc / nespolehlivá osoba / nezohledňovat

CZ	<input type="text"/>		Hledej
CZ	<input type="text"/>		Obnovit původní
Nespolehlivost	<input type="text" value="nezohledňovat"/>		

Počet DIČ k zadání:

Obrázek 8 Registr DPH (Daňový portál, 2021)

Informaci, zda je daný subjekt spolehlivý či nespolehlivý, lze ověřit prostřednictvím aplikace Registr DPH (Obrázek 8), která je pod tímto odkazem dostupná na internetových stránkách Daňového portálu.

Po zadání DIČ jednotlivého subjektu se objeví tabulka (Obrázek 9) s následujícími údaji.

Údaje o subjektu DPH		
DIČ:	CZ43378200 Právnícká osoba	
Obchodní firma / název:	WinFAS software s.r.o.	
Sídlo:	Okružní 2552/83 ŽDÁR NAD SÁZAVOU 3 591 01 ŽDÁR NAD SÁZAVOU 1	
Finanční úřad pro Kraj Vysočina Územní pracoviště ve Žďáru nad Sázavou, Strojírenská 28, ŽDÁR NAD SÁZAVOU, tel.: 566 652 311 Údaje zobrazeny dne 14.11.2018		
Údaje o nespolehlivém plátcí DPH		
Nespolehlivý plátc:	NE	
Bankovní účty určené ke zveřejnění		
	Datum zveřejnění	
222434672/0600	25.03.2017	
2100998807/2010	03.06.2016	
2900552221/2010	29.03.2014	
2000552226/2010	29.03.2014	
3769206001/5500	01.04.2013	
229747751/0100	01.04.2013	
Údaje o registraci k DPH		
Typ registrace	Registrace platná od:	Registrace platná do:
Plátc	01.01.1993	

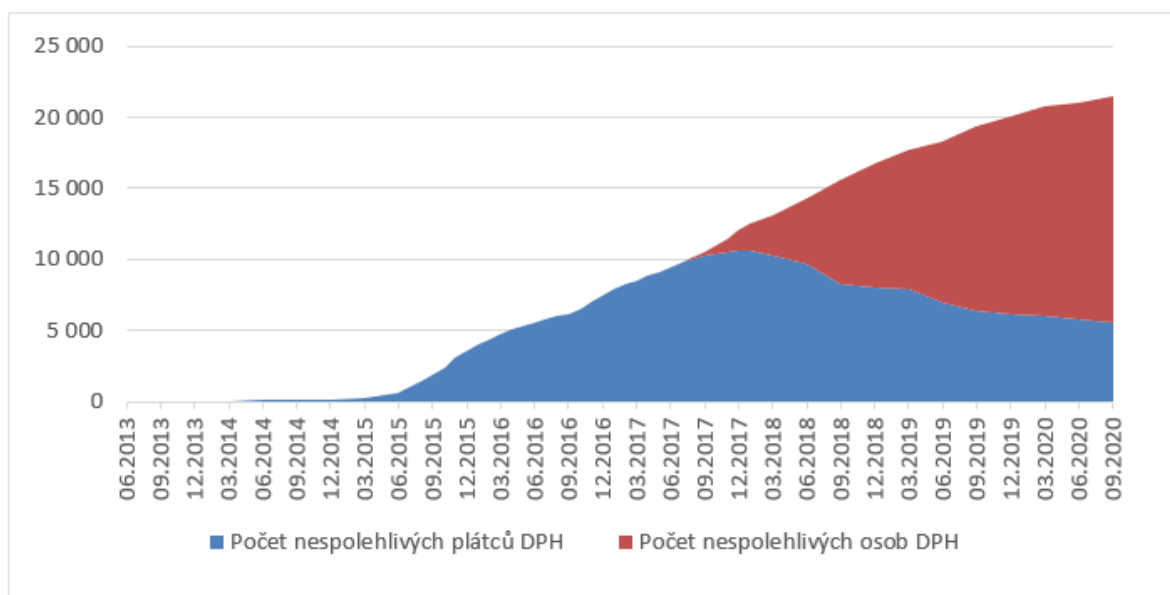
Údaje pro ručení za daň

dle § 109/3 (§ 106a)

dle § 109/2/c

Obrázek 9 Údaje o subjektu DPH (Dušek, 2020, s. 158)

Na následujícím grafu je znázorněn vývoj počtu nespolehlivých subjektů (Obrázek 10).



Obrázek 10 Vývoj počtu nespolehlivých plátců a nespolehlivých osob (Štěpánová, 2020) Štěpánová (2021), která je analytickou společností Bisnode, jež se zabývá poskytováním ekonomických informací o společnostech a podnikatelích, uvádí, že v roce 2020 v České republice přibylo 2 077 nespolehlivých subjektů. Na základě statistik vyhodnocuje, že přibylo méně nespolehlivých subjektů než bylo obvyklé v předchozích letech. Meziročně se jejich počet zvýšil o desetinu, což představuje nejpomalejší přírůstek od roku 2015. Zároveň doplňuje, že největší zastoupení v registru nespolehlivých subjektů mají společnosti s ručením omezeným. Začátkem roku 2021 pak bylo evidováno celkem 22 166 nespolehlivých subjektů, z toho 5 792 nespolehlivých plátců a 16 374 nespolehlivých osob.

## 6.6 Zveřejňování bankovních účtů pro ekonomickou činnost

Od 1. ledna 2013 podle ustanovení § 96 ZDPH platí plátcům povinnost oznámit správci daně čísla všech svých bankovních účtů, které používá k ekonomické činnosti. Současně platí, že plátce může určit, která čísla jeho bankovních účtů používaných k ekonomické činnosti budou zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup. Správce daně takto plátcem určené bankovní účty zveřejní prostřednictvím Registru DPH, dostupném na internetových stránkách Daňového portálu. (Fojtík, 2017)

Plátci, kteří jsou registrováni k dani z přidané hodnoty po 1. lednu 2013, oznamují správci daně tento povinný údaj při registraci prostřednictvím formuláře „Přihláška k registraci k dani z přidané hodnoty“.

Správce daně má povinnost zveřejňovat čísla bankovních účtů plátců od 1. dubna 2013. Od tohoto data lze pak rovněž uplatnit ručení podle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH.

### **6.7 Zrušení registrace z moci úřední**

Od 1. ledna 2013 ustanovením § 106 odst. 2 ZDPH je vymezen také postup správce daně při zrušení registrace plátce při závažném porušení povinností vztahujících se ke správě daně.

Správce daně nemůže zrušit registraci plátce, který závažným způsobem poruší povinnosti vztahující se ke správě daně, pokud jeho obrat za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhl 1 000 000 Kč nebo pokud se jedná o plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění a má sídlo mimo tuzemsko, nebo pokud je plátce skupinou.

### **6.8 Kontrolní hlášení**

S účinností od 1. ledna 2016 vznikla v souladu s ustanovením § 101c ZDPH plátcům povinnost podávat kontrolní hlášení. Jedná se o speciální daňové tvrzení, které vyplňuje plátce, pokud mu vznikne povinnost podle tohoto paragrafu. Kontrolní hlášení vychází především z evidence pro daňové účely, kterou plátce vede v souladu s ustanovením § 100 a § 100a ZDPH. V souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti kontrolní hlášení nahrazuje původní samostatné podání výpisu z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 92a.

Kontrolní hlášení umožňuje správci daně prostřednictvím analýzy údajů identifikovat zejména organizované daňové úniky. Pro potírání daňových úniků je zcela zásadní získání údajů v reálném čase. Správce daně v okamžiku podání kontrolního hlášení disponuje údaji, které mu umožňují provést včasnou analýzu a identifikovat možná spojení plátců, která neoprávněně odčerpávají finanční prostředky formou vyplácených nadměrných odpočtů. Jedná se tedy o nástroj rychlé a zároveň přesné identifikace plátců, ke kterým se váže riziko zkrácení daňové povinnosti.

Plátce, který je právnickou osobou, podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. V případě fyzické osoby se kontrolní hlášení podává ve lhůtě pro podání daňového přiznání, tzn. podle zdaňovací období buď měsíčně nebo čtvrtletně. Lhůtu pro podání kontrolního hlášení nelze prodloužit. Pokud by bylo možné lhůtu jakkoliv prodlužovat, ohrozilo by to efektivnost systému kontrolních hlášení.

Pokud plátce po uplynutí lhůty k podání řádného kontrolního hlášení zjistí nedostatky tohoto podání, nemůže již podat opravné kontrolní hlášení. V tomto případě má povinnost podat do 5 pracovních dnů ode dne zjištění nesprávných nebo neúplných údajů následné kontrolní hlášení. V případě, že plátce obdrží od správce daně výzvu, má povinnost napravit nedostatky do 5 pracovních dnů ode dne oznámení této výzvy.

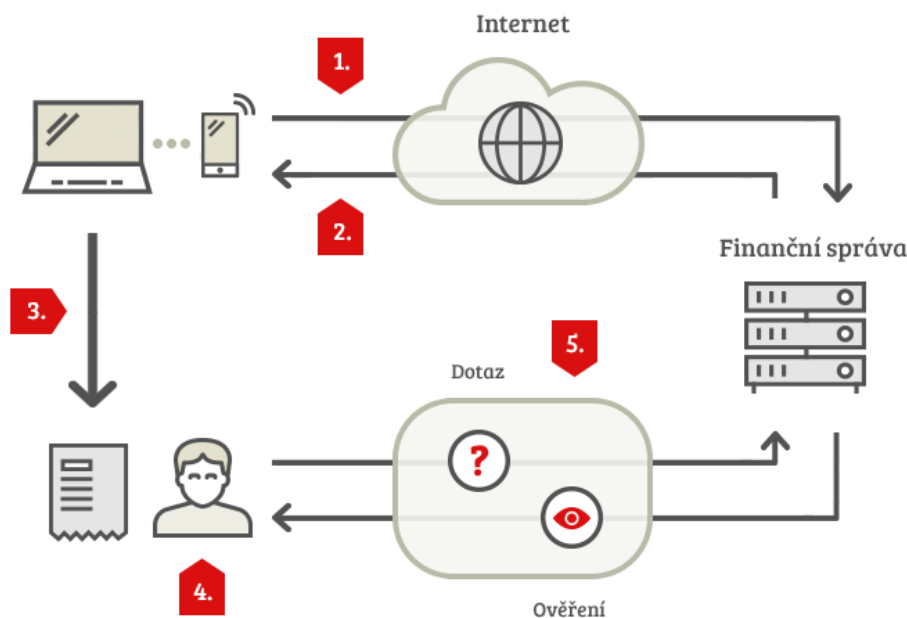
## 6.9 Elektronická evidence tržeb

Elektronická evidence tržeb je systém elektronické evidence hotovostních tržeb za prodej zboží a služeb. Jedná se o systém rychlé komunikace mezi podnikateli a Finanční správou České republiky, jehož hlavním cílem je narovnat podnikatelské prostředí a zlepšit výběr daní v České republice.

Povinnost evidovat tržby nabíhala podnikatelům podle druhu jejich činnosti ve fázích. Od 1. prosince 2016 se dotkla podnikatelů, kterým plynou tržby z poskytování ubytovacích a stravovacích služeb, od 1. března 2017 pro tržby z maloobchodu a velkoobchodu. Třetí a čtvrtá fáze měla být zahájena od 1. května 2020 pro ostatní činnosti, například svobodná povolání, dopravu, zemědělství, řemesla a výrobní činnosti. (etržby, © 2016–2020b)

Novela zákona č. 449/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 137/2020 Sb., o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu, prodlužuje odklad elektronické evidence tržeb až do 31. prosince 2022. Povinnost evidovat tržby tak vzniká subjektům, bez ohledu na to, do které fáze evidence tržeb spadají, až od 1. ledna 2023. Pozastavení se týká běžného, zjednodušeného i zvláštního režimu evidence tržeb. Pro podnikatele to znamená, že nemusí odesílat údaje o tržbách správci daně, nemusí vystavovat účtenky dle zákona o evidenci tržeb a nemají povinnost umístit informační oznámení. Systém elektronické evidence tržeb je však plně funkční, a tržby je možné i nadále elektronicky evidovat na dobrovolné bázi. (etržby, 2020)

Postup evidování tržeb v běžném režimu je znázorněn na následujícím schématu (Obrázek 11).



Obrázek 11 Fungování systému elektronické evidence tržeb  
(etržby, © 2016–2020a)

1. Podnikatel zašle datovou zprávu o transakci ve formátu XML Finanční správě České republiky.
2. Ze systému Finanční správy České republiky je zasláno potvrzení o přijetí s fiskálním identifikačním kódem.
3. Podnikatel vystaví účtenku včetně fiskálního identifikačního kódu, kterou předá zákazníkovi.
4. Zákazník obdrží účtenku.
5. Zákazník si může ověřit svoji účtenku prostřednictvím aplikace Ověření účtenky, podnikatel si ověří tržby evidované pod jeho jménem prostřednictvím aplikace Elektronická evidence tržeb. (etržby, © 2016–2020a)

## 6.10 Prověřování rizikových osob před registrací k dani z přidané hodnoty

Finanční správa České republiky zavedla jako základní preventivní opatření proti vzniku organizovaných daňových podvodů na dani z přidané hodnoty důsledné a cílené prověřování přihlášek k registraci. Cílem tohoto prověřování je zamezení vstupu rizikových subjektů do systému daně z přidané hodnoty. Pokud správce daně dospěje k závěru, že údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci vzbuzují oprávněné pochybnosti o jejich správnosti či úplnosti, vyzve daňový subjekt, aby údaje vysvětlil, doložil, popřípadě doplnil nebo změnil, a to ve lhůtě stanovené správcem daně. Při postupu k odstranění pochybností v registračních údajích správce daně s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem případu může mimo jiné požadovat doložení splnění základní zákonné podmínky pro dobrovolnou či zákonnou registraci, tj. že je osobou povinnou k dani, která podle zákona samostatně uskutečňuje reálnou ekonomickou činnost. Pro účely registrace jsou zohledňovány také situace, kdy je vykonávána alespoň přípravná podnikatelská činnost. Pokud správci daně nevzniknou pochybnosti o správnosti nebo úplnosti údajů v přihlášce k registraci, nemusí správce daně přistoupit k důslednějším prověřování. Obecně však platí, že pokud žadatel o registraci nedoloží ekonomickou činnost nebo pokud správce daně učiní na základě důkazů objektivní závěr, že registrace k dani z přidané hodnoty může být využita podvodným způsobem, rozhodne o zamítnutí registrace. (Fojtík, 2019)

## 6.11 Daňová Kobra

Projekt Daňová Kobra je metoda spolupráce Policie České republiky, Celní správy České republiky a specialistů Finanční správy České republiky, kteří společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, a to především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní.

Formálně byl projekt zahájen 11. dubna 2014 dohodou o spolupráci, výměně informací a koordinaci mezi Ministerstvem financí České republiky a Ministerstvem vnitra České republiky. Následně byl 13. června 2014 podepsán prováděcí protokol ke koordinační dohodě mezi zástupci Policie České republiky, Celní správy České republiky a Finanční správy České republiky, který upravuje například pravidla operativní výměny informací mezi zainteresovanými složkami bez administrativních překážek, postup při výběru kauz daňových úniků, společné zpracování statistik a další detaily spolupráce. Projekt byl oficiálně spuštěn 15. června 2014 a do konce roku 2014 fungoval jen na centrální úrovni,

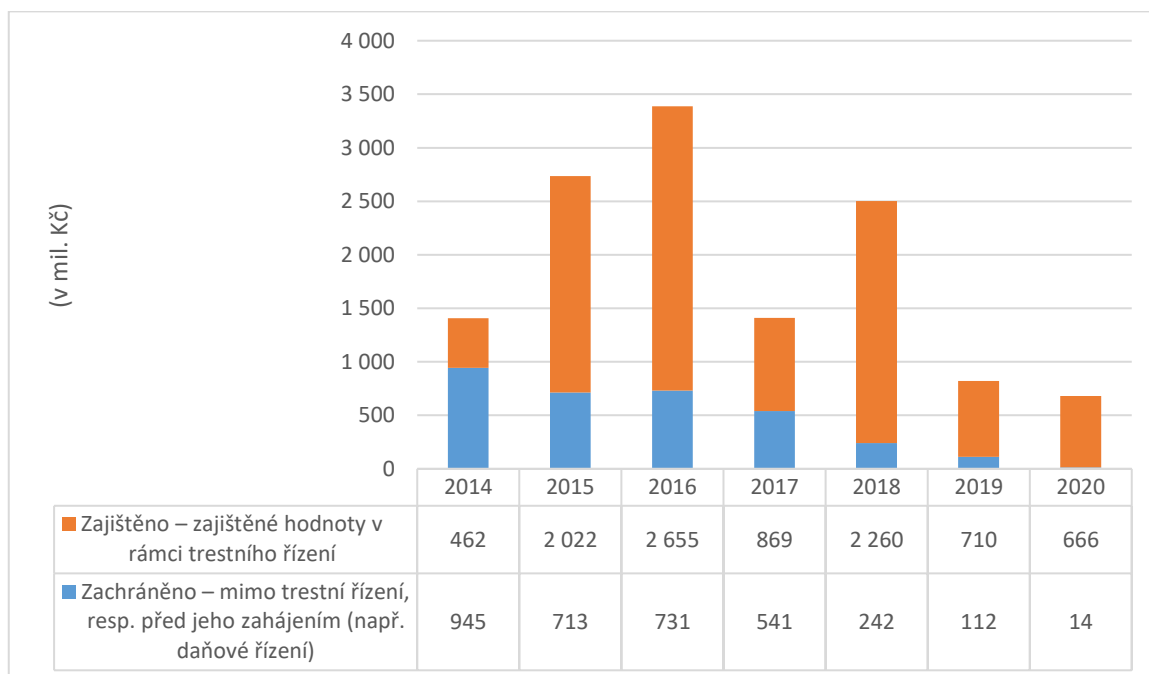


kdy spolu spolupracovali Útvar odhalování korupce a finanční kriminality (od 1. srpna 2016 Národní centrály proti organizovanému zločinu), Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Od 1. ledna 2015 spolu začaly spolupracovat také regionální orgány finanční a celní správy s krajskými policejními ředitelstvími. Projekt se tak dělí na Centrální Kobru a Regionální Kobru. (Žurovec, 2019a; Petlachová, 2014)

Nastavená spolupráce jednotlivých složek projektu umožňuje včas identifikovat, odhalovat a potírat daňové úniky. Primárním cílem je zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a postih pachatelů.

Daňová Kobra poprvé zasáhla necelý měsíc od podpisu prováděcího protokolu, kdy rozkryla případ fiktivních obchodů s neexistujícími nanodisky, kvůli kterým měl stát přijít o cca 270 milionů korun (Žurovec, 2019a).

Mezi nejúspěšnější zásahy Daňové Kobry patří například akce TOPAS, ve které bylo obviněno osmnáct osob z krácení daní při obchodování s pohonnými hmotami se škodou cca 1,4 miliardy korun, nebo akce TYGR, ve které byly obviněny čtyři osoby z neoprávněného vylákání nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty při obchodování s fiktivním zbožím se škodou cca 1,2 miliardy korun (Habáň, 2018).



Obrázek 12 Výsledky Daňové Kobry (vlastní zpracování podle dat Ministerstva financí ČR, 2021)

Z grafu (Obrázek 12), je zřejmé, že uchráněné hodnoty do roku 2018 přesahovaly ročně vždy 1 miliardu korun, a v roce 2016 dokonce atakovaly téměř 3,4 miliardy korun. V posledních

dvou letech je však očividný značný pokles uchráněných hodnot. Ze zveřejněných dat tak vyplývá, že od svého vzniku Daňová Kobra zachránila státnímu rozpočtu už téměř 13 miliard korun.

Od roku 2019 se projevuje odklon od trestné činnosti v oblasti daně z přidané hodnoty, vystavování fiktivních faktur či podílení se na karuselových podvodech, díky zúžení prostoru k páčání daňové kriminality. Tento trend rovněž potvrdilo Nejvyšší státní zastupitelství či Národní centrála proti organizovanému zločinu. (Žurovec, 2021)

### **6.12 Centrální evidence účtů**

Centrální evidenci účtů provozuje Česká národní banka od 1. ledna 2018. Jedná se o centrální databázi, která obsahuje základní informace o účtech vedených pro fyzické nebo právnické osoby či jiné subjekty úvěrovými institucemi. (Česká národní banka, 2018)

Cílem Centrální evidence účtů je podpora zákonem určených orgánů při odhalování trestné činnosti a stíhání pachatelů trestných činů. Centrální evidence účtů poskytuje na základě žádostí oprávněným žadatelům přehled účtů, které jsou předmětem zájmu při vyšetřování hospodářské a finanční kriminality. Oprávněnými žadateli jsou orgány státní správy, které žádají o informace prostřednictvím datových schránek. Můžou se dotázat na konkrétní osobu nebo účet a jako odpověď obdrží všechny jednotlivé záznamy, tj. o založení, evidovaných změnách, případném ukončení majitelského nebo disponentského oprávnění, popřípadě také záznamy o zrušení předmětných účtů. (Česká národní banka, 2018)

### **6.13 Mezinárodní spolupráce při správě daně z přidané hodnoty**

Mezinárodní administrativní spolupráce při správě daně z přidané hodnoty je realizována zejména na základě výměny informací se zahraničními daňovými správami. Administrativní spolupráci mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie upravuje nařízení Rady (EU) č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty a prováděcí nařízení Komise (EU) č. 79/2012 a č. 815/2012.

Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 specifikuje jednotlivé typy výměny informací a další způsoby administrativní spolupráce.

## Výměna informací

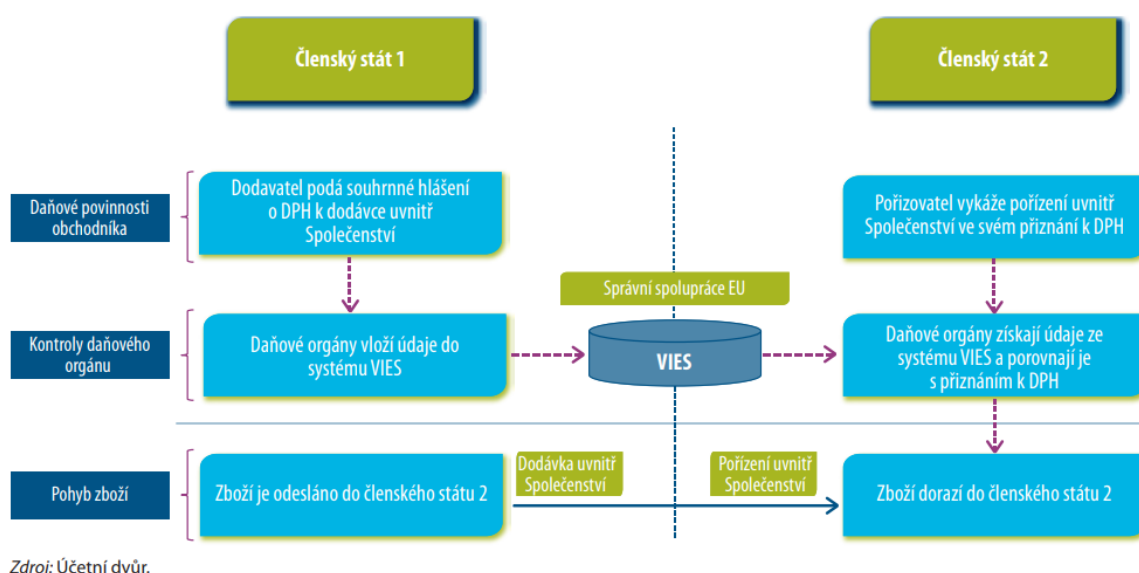
V rámci správní spolupráce probíhá výměna informací týkající se konkrétních intrakomunitárních transakcí, která ve spolupráci se zahraničními správci daně umožňuje získat více informací pro daňová řízení.

Přímá přeshraniční spolupráce byla uzavřena se Slovenskem a Polskem, a v roce 2019 nově i s Německem.

Česká republika je také zapojena do automatické výměny informací bez předchozí žádosti, v rámci které si státy Evropské unie navzájem vyměňují předem určené informace. Vyměňují se například údaje o zahraničních osobách neusazených v České republice, ale které se registrovaly v České republice k dani z přidané hodnoty, nebo informace o dodání nových dopravních prostředků neplátcům daně z přidané hodnoty.

## VIES

Informace o skutečných dodáních zboží a poskytnutí služeb jsou sdíleny prostřednictvím elektronického systému VIES, který umožňuje správci daně získat dostupné informace z jiných členských států Evropské unie. Tyto údaje jsou pak dále využívány správci daně v rámci daňových řízení. Zdrojem údajů systému VIES jsou souhrnná hlášení podle ustanovení § 102 ZDPH.



Obrázek 13 Fungování systému VIES (Evropský účetní dvůr, 2016)

## Ověřování DIČ prostřednictvím systému VIES

Daňová správa také provádí ověřování platnosti DIČ osob registrovaných v jiných členských státech. Tyto údaje jsou potřebné k prokázání nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty při intrakomunitárních obchodech.

Pokud daňový subjekt uskutečňuje intrakomunitární plnění, měl by si vždy ověřit informace o druhém subjektu v tomto systému. Systém VIES tak má do jisté míry pomáhat chránit daňové subjekty před nechtěným zapojením do karuselového podvodu.

Pro tyto potřeby slouží služba na internetových stránkách Evropské komise (Obrázek 14).

### Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES



#### Important Disclaimer:

As of 01/01/2021, the VoW service to validate UK (GB) VAT numbers ceased to exist while a new service to validate VAT numbers of businesses operating under the Protocol on Ireland and Northern Ireland appeared. These VAT numbers are starting with the "XI" prefix, which may be found in the "Member State / Northern Ireland" drop down under the new entry "XI-Northern Ireland". Moreover, any quote of "Member State" is replaced by "Member State / Northern Ireland" and any quote of "MS" is replaced by "MS / XI". All traders seeking to validate UK (GB) VAT numbers may address their request to the UK Tax Administration.

Zde si můžete si ověřit platnost daňového identifikačního čísla (DIČ) přiděleného pro účely DPH v nějakém členském státě EU / Severním Irsku. Ověření DIČ lze provést výběrem příslušného členského státu / Severním Irsku, který DIČ pro účely DPH vydal a vložení ověřovaného DIČ.

Členský stát / Severním Irsku	<input type="text" value="--"/>
DIČ	<input type="text"/>
Členský stát / Severním Irsku žadatele	<input type="text" value="--"/>
DIČ	<input type="text"/>
	<input type="button" value="Ověřit"/>

Obrázek 14 Ověřování DIČ prostřednictvím systému VIES (Evropská komise, © 2021)

## Intrastat

Protože pohyb přes státní hranice členských států Evropské unie není kontrolován celními orgány, byl pro potřeby monitorování pohybu zboží v intrakomunitárním obchodě zaveden systém Intrastat, který je založený na povinném vyplňování statistických měsíčních hlášení zachycujících pohyb zboží, příjem a odeslání intrakomunitárních plnění. Intrastat se řídí předpisy Evropské unie a provádějí ho všechny členské státy Evropské unie na svých národních úrovních a následně předávají národní data jako podklady pro Eurostat, jež je statistickým úřadem Evropské unie.

### **Multilaterální kontroly**

Finanční správa České republiky je rovněž zapojena do souběžných (multilaterálních) kontrol neboli MLC, což jsou kontroly zahájené správci daně více členských států. Multilaterální kontroly jsou zaměřeny především na oblast velkých daňových úniků na dani z přidané hodnoty, tj. na karuselové podvody.

### **Eurofisc**

V rámci mnohostranné spolupráce při boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty byla zřízena síť Eurofisc pro rychlou výměnu cílených informací mezi členskými státy Evropské unie. Česká republika je zapojena do všech pracovních oblastí výměny dat podle čl. 33 až 37 nařízení Rady (EU) č. 904/2010.

### **Analýza transakčních sítí**

Evropská komise spustila 15. května 2019 nový software pro analýzu transakčních sítí (TNA), který v rámci sítě Eurofisc umožňuje členským státům Evropské unie rychlou výměnu a společné zpracování dat o dani z přidané hodnoty. Pomocí analýzy transakčních sítí dochází k rychlému a snadnému přístupu k informacím o přeshraničních transakcích, která již v počáteční fázi dokáže zaznamenat a zobrazit podezřelé sítě.

### **Vracení daně z přidaného hodnoty v rámci Evropské unie**

Finanční správa České republiky také spravuje národní část elektronického systému Evropské unie, který umožňuje osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně z přidané hodnoty, ale v jiném členském státě. Žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty podávané do jiných členských států se podávají prostřednictvím internetových stránek Daňového portálu. Žádosti, které přicházejí z Evropské unie do České republiky, jsou zpracovávány Finančním úřadem pro hlavní město Prahu v aplikaci systému ADIS.

### **Zvláštní režim jednoho správního místa**

Osoby povinné k dani mohou také využívat zvláštní režim jednoho správního místa neboli MOSS, který usnadňuje výběr daně z přidané hodnoty u elektronicky specifických služeb poskytovaných na území Evropské unie.

Od 1. července 2021 na základě změn pravidel daně z přidané hodnoty v oblasti elektronického obchodování (e-commerce) dochází k rozšíření zvláštního režimu jednoho správního místa MOSS na OSS. Použití zvláštního režimu OSS pro odvod daně z přidané hodnoty se navíc rozšiřuje o další plnění.

### **Administrativní spolupráce se třetími zeměmi**

Finanční správa České republiky také administrativně spolupracuje se třetími zeměmi. Tato spolupráce probíhá na základě jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění, dohod o výměně informací v daňových záležitostech a multilaterální Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech.

### **6.14 Shrnutí provedené analýzy**

Nástroje zavedené v České republice v rámci boje proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty přispívají přímo či preventivně k jejich omezení. Finanční správa České republiky tak může poměrně účinně odhalovat a cíleně řešit vzniklé daňové podvody.

Jednotlivé nástroje jsou zde stručně zrekapitulovány.

#### **Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a až § 92i ZDPH)**

Režim přenesení daňové povinnosti byl zaveden do ZDPH postupně, a to především v návaznosti na identifikaci rozsáhlých daňových podvodů při obchodování s vybraným zbožím či službami. Jedná se o specifický režim, kde u poskytnutí vybraných zdanitelných plnění je povinen přiznat daň z přidané hodnoty příjemce tohoto plnění. Režim přenesení daňové povinnosti je považován za významný a efektivní nástroj v boji proti karuselovým podvodům. Jeho výhodou je snížení administrativního zatížení finanční správy při řešení podvodů v daném sektoru a rovněž pozitivní dopad na cash flow plátců. Nevýhodou je, že reverse charge zaměřený jen na určité zboží či služby způsobuje v některých případech přesun daňových podvodů na jiný druh plnění. V České republice tak nadále existují podvody na dani z přidané hodnoty s účastí tzv. chybějícího obchodníka u zboží či služeb, u kterých nelze sektorový reverse charge aplikovat.

#### **Mechanismus rychlé reakce (§ 92g ZDPH)**

Režim přenesení daňové povinnosti na základě mechanismu rychlé reakce po dobu nepřesahující 9 měsíců, má vláda možností nařízením dočasně stanovit u plnění, která jsou vysoce riziková z hlediska daňových úniků.

#### **Ručení za nezaplacenou daň (§ 109 a § 108a ZDPH)**

Cílem zavedení institutu ručení za nezaplacenou daň do ZDPH je podpora činnosti správců daně v boji proti daňovým únikům. Jedná se o významný preventivní nástroj, který zabraňuje vzniku situací definovaných ZDPH. V praxi však při karuselových podvodech mohou nastat

i situace, které nejsou ZDPH definovány. S institutem ručení za nezaplacenou daň je spojena také náročnost při prokazování znalostního testu (§ 109 odst. 1 ZDPH).

### **Zvláštní způsob zajištění daně (§ 109a ZDPH)**

Zvláštní způsob zajištění daně navazuje na ustanovení § 109 ZDPH. Nevýhodou je jeho zavedení pouze na dobrovolné bázi. Organizátoři daňových podvodů na dani z přidané hodnoty ho tak zpravidla nevyužívají.

### **Zajišťovací příkaz (§ 103 ZDPH)**

Zajišťovací příkaz slouží správci daně k zajištění nesplatné nebo dosud nestanovené daně. Jedná se o účinný a cílený nástroj, jehož prostřednictvím však nelze zabránit vzniku rizikových osob zapojených do karuselových podvodů.

### **Nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba (§ 106a, § 106aa a § 106ab)**

Institut nespolehlivého plátce a institut nespolehlivé osoby, v kombinaci s ustanovením § 109 odst. 3 ZDPH, patří k významným preventivním nástrojům. Organizátoři daňových podvodů na dani z přidané hodnoty se však naučili využívat jeho slabín a systém tak účelně obejít.

### **Zveřejňování bankovních účtů pro ekonomickou činnost (§ 96 ZDPH)**

Důvodem povinnosti zveřejňování bankovních účtů používaných pro ekonomickou činnost je zamezit daňovým podvodům, u nichž jsou k úhradě využívány různé bankovní účty vedené třetími subjekty.

### **Zrušení registrace z moci úřední (§ 106 odst. 2 ZDPH)**

Ke zrušení registrace dochází až po zjištění porušení povinností, což znamená, že tedy nelze zcela zabránit vykonání daňového podvodu. Zrušení registrace z moci úřední tak přispívá k zamezení dalšího působení rizikových osob.

### **Kontrolní hlášení (§ 101c až § 101k)**

Plátcí prostřednictvím kontrolního hlášení vykazují v dané struktuře údaje o zásadních plněních, Finanční správa České republiky je navzájem porovnává a spojuje pomocí párování. Zavedení institutu kontrolního hlášení a následných analýz údajů tak umožňuje proti organizovaným daňovým únikům bojovat mnohem efektivněji, neboť se díky němu zkrátila doba potřebná k odhalování podvodných řetězců.

### **Elektronická evidence tržeb**

Zavedení elektronické evidence tržeb napomáhá, podobným způsobem jako kontrolní hlášení, k narovnání podnikatelského prostředí, a představuje účinný nástroj, který může značně omezit krácení tržeb. Kromě krácení tržeb napomáhá i před porušováním povinnosti registrovat se k dani z přidané hodnoty. Momentálně však v důsledku pozastavení všech režimů evidence tržeb nemají podnikatelé povinnost své tržby evidovat. Pokud ale mají vše potřebné pro evidenci tržeb a chtějí tržby evidovat, mohou tak činit na dobrovolné bázi.

### **Prověřování rizikových osob před registrací k dani z přidané hodnoty**

Jedná se o preventivní opatření, zavedené Finanční správou České republiky, jehož cílem je zabránění vstupu rizikových subjektů do systému daně z přidané hodnoty.

### **Daňová Kobra**

Od roku 2014 Finanční správa České republiky při řešení jednotlivých kauz karuselových podvodů účinně spolupracuje v rámci projektu Daňová Kobra s Policií České republiky a Celní správou České republiky. Projekt Daňová Kobra má taktéž nezpochybnitelný preventivní účinek, takže spousta daňových podvodníků si své úmysly rozmyslí ještě před spácháním daňového podvodu.

### **Centrální evidence účtů**

Centrální evidence účtů díky rychlému získávání základních informací o účtech rovněž pomáhá vyšší efektivitě v boji proti daňovým únikům.

### **Mezinárodní spolupráce při správě daně z přidané hodnoty**

Mezinárodní spolupráce probíhá formou výměny informací se zahraničními daňovými správami. Cílem nástroje není naprostá eliminace vzniku daňových podvodů, ale může působit preventivně. Mezinárodní spolupráce zároveň nemůže být účinná u daňových podvodů, kde jsou zapojeny pouze tuzemské subjekty.



## **7 NÁVRH OPATŘENÍ OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY**

Na základě poznatků získaných literární rešerší a provedenými předchozími analýzami daňových úniků na dani z přidané hodnoty a následně platných legislativních nástrojů omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty jsou v rámci této kapitoly navržena opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty.

### **7.1 Zjednodušení daňového systému**

Ačkoliv jsou zavedené nástroje omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty považovány za efektivní, neměla by být opomíjena složitost daňového systému.

Dobrý daňový systém musí být jednoduchý a zároveň jednoznačný. Daňový systém České republiky je však velmi složitý a v oblasti daňové legislativy existují určité nedostatky. Přestože se v posledních letech zlepšil výběr daní, daňovým subjektům narůstají daňové povinnosti. Vysoká administrativní náročnost spojená s daňovými povinnostmi je v České republice dlouhodobě kritizována a požadavek jednoduchosti se objevuje stále s větší naléhavostí. Ukazuje se, že komplikovaná konstrukce daní často nepřináší žádoucí efekt, a vede spíše k obcházení daňových zákonů. Výběr daní musí být pro daňové subjekty co nejméně zatěžující.

Kromě nezbytné snahy na zjednodušení a srozumitelnost daňového systému je zásadním předpokladem transparentnost. Nedostatek transparentnosti umožňuje a někdy dokonce i podporuje vyhýbání se daňovým povinnostem.

Dalším nutným požadavkem na daňový systém je právní perfektnost. Existuje celá řada výjimek ze základních pravidel či nejasných výkladů zákonných ustanovení. Nepřesné formulace v daňových zákonech umožňují vyhnout se dani a narušují tak nastavené parametry daňového systému. Zároveň zvyšují nejistotu daňových subjektů, kteří nemusí vědět, jak správně a přesně plnit své daňové povinnosti. V české daňové legislativě taktéž chybí definice některých pojmů. Jak již bylo uvedeno v teoretické části práce, například definice daňového úniku není stále vymezena v žádném zákonném předpise České republiky.

S vysokou prioritou se objevuje i požadavek odolnosti daňového systému vůči daňovým únikům, s čímž úzce souvisí již zmíněná konstrukce daně. Ustanovení § 2a ZDPH obsahuje detailní výčet, co není předmětem daně z přidané hodnoty. Pokud bude počet výjimek, které

do předmětu daně z přidané hodnoty nepatří co nejmenší, zmenší se tím prostor pro daňové úniky.

Jsou uváděny ještě další požadavky na dobrý daňový systém, ale kvůli jejich vzájemnému rozporu, není možné je naplnit v plné míře současně. Na základě vytyčených priorit musí být stanoveno, na které požadavky bude kladen důraz.

Problémem českého daňového systému je rovněž nestabilita. Velmi často dochází ke změnám, ať již formou novelizací zákonů, či například formou nové evropské judikatury. Daňové zákony jsou novelizovány i několikrát během kalendářního roku. Časté změny vedou k nepřehlednosti a jsou rovněž jednou z příčin daňových úniků, protože pro daňové subjekty je složité se v neustálých změnách orientovat.

Složitost a nestabilita českého daňového systému se projevují vysokou finanční i časovou náročností.

Daňovým subjektům vzniká v souvislosti s častými změnami řada nákladů, například náklady na nutné změny v informačních systémech či náklady vyložené na školení zaměstnanců. Mnohdy si též musí najmout někoho, kdo za ně bude změny sledovat.

Podle Nejvyššího kontrolního úřadu podnikatelé v České republice potřebují pro splnění svých daňových povinností o 40 % více času, než je průměr členských států Evropské unie. Z průzkumu z roku 2019 vyplynulo, že podnikatel na splnění svých daňových povinností potřebuje 230 hodin ročně. Například zavedením kontrolního hlášení narostla doba pro administraci povinností plátců daně z přidané hodnoty o 14 hodin. V roce 2016 tak činila doba pro zpracování daně z přidané hodnoty celkem 92 hodin. Významný podíl na administrativní zátěži mají právě opatření v boji proti daňovým podvodům. (Nejvyšší kontrolní úřad, 2019)

Tuto časovou náročnost by však mohl již v tomto roce snížit nově zavedený tzv. Online finanční úřad (DIS+), který Generální finanční ředitelství spustilo 28. února 2021. Díky propojení s aplikací EPO umožňuje daňovým subjektům předvyplnění vybraných údajů do EPO formulářů, případně uložení rozpracovaných podání a následně odeslání podání přímo správci daně. Dále umožňuje nastavení notifikací, osobního daňového kalendáře a mnoho dalšího. Online finanční úřad by tak kromě zrychlení, mohl přinést i lepší přehlednost o daňových povinnostech. Daňový subjekt snadno a rychle vyplní, podá a zaplatí své daňové povinnosti, na které ho navíc automaticky upozorní osobní daňový kalendář. Interaktivní

nápovědy a předvyplnění priznání navíc zamezí formálním chybám, které jsou s plněním daňových povinností často spojeny.

Z výše uvedeného vyplývá, že do budoucna je potřebné, zaměřit se na jednoduchý a stabilní daňový systém, který bude pro daňové subjekty méně finančně i časově náročný.

Možným řešením je před zapracováním nových návrhů do zákona, vždy nejprve provést analýzu dopadu na podnikatelský sektor. Stejně tak formuláře a jejich změny konzultovat před jejich vydáním s odbornou dotčenou veřejností. U zavádění opatření proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty rovněž neopomínat, aby dodržování těchto opatření nebylo přílišnou zátěží pro poctivé podnikatele. Při změnách daňové legislativy dbát na to, aby nebyla nadále zvyšována daňová zátěž, a primárně se snažit přijmout opatření snižující finanční a časovou náročnost plnění daňových povinností. Zároveň změny, které mají dopad na daňové subjekty, ohlásit s dostatečným předstihem a nejlépe dodržovat i jednotná data účinnosti, například vždy na začátku roku. Pokud budou navrhované změny vypracované důsledně, nemusí záhy docházet k úpravám v podobě dalších novelizací.

Další možností před problematickým vylepšováním textu zákona je upřednostnění kvalitní metodiky. Složitou nebo nejasnou problematiku by mohla doplňovat kvalitní metodika vydávaná Generálním finančním ředitelstvím zveřejněná na internetových stránkách Finanční správy České republiky.

Pokud dojde ke zjednodušení daňové legislativy, aby byla pro daňové subjekty co nejvíce přehledná, sníží se tím riziko různých typů daňových podvodů.

## **7.2 Rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti o další komodity**

Samotný vznik karuselových podvodů nelze v současném nastavení systému daně z přidané hodnoty zcela eliminovat. Jak již bylo uvedeno v šesté kapitole této práce, Česká republika využívá sektorový reverse charge, který se i přes relativně úzký výčet sektorů ekonomiky velmi osvědčil, protože v těchto odvětvích došlo k vymezení karuselových podvodů. Sektorový reverse charge například nelze aplikovat na pohonné hmoty či maso, přičemž u těchto komodit opakovaně dochází k daňovým podvodům. Směrnice Rady o dočasném používání všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty umožňuje mechanismus používat za definovaných podmínek pouze do 30. června 2022. Parametry, jež byly České republice schváleny, stanovují jako hranici obchody nad 450 000 Kč, což může rovněž představovat riziko pro pokračování daňových úniků.

Jelikož jsou karuselové podvody rychlé a flexibilní, je obtížné efektivně předvídat, v jakých sektorech by k nim mohlo dojít příště. Z tohoto důvodu je dlouhodobě usilováno o povolení rozšíření o všeobecný neboli plošný reverse charge.

Přenesení daňové povinnosti může být užitečným nástrojem v boji proti podvodům, pokud bude členskými státy Evropské unie uplatňován důsledně v rizikových sektorech. V opačném případě se podvodník může přesunout do členského státu Evropské unie, v němž se tento mechanismus neuplatňuje, což omezuje možnost bojovat s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty na úrovni Evropské unie. V boji s podvody by pomohlo, pokud by došlo k rozšíření tohoto mechanismu na více odvětví i v rámci Evropské unie.

Zavedení plošného reverse charge by bylo možné buď za předpokladu, že by došlo k celkové změně a přepracování legislativy Evropské unie nebo na základě výjimky udělené prováděcím rozhodnutím Rady. Před rozšířením režimu přenesení daňové povinnosti je potřebné tuto oblast důkladně zanalyzovat v souvislosti vývoje v rámci Evropské unie a rovněž konzultovat dopady s podnikatelskou sférou.

Stojí zde proti sobě dva pohledy, na jedné straně požadavek státu na rychlé zamezení daňových úniků v rámci dané komodity, a na druhé straně požadavek na dostatečný časový prostor pro úpravu informačních systémů a změnu obchodních podmínek. Dostatečný časový prostor pro implementaci všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti je důležitý nejen ve vztahu k plátcům, ale i daňové správě.

O aktuální situaci ohledně zavedení všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti by měla osoby povinné k dani informovat Finanční správa České republiky na svých internetových stránkách.

Zavedení všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti by pomohlo vymýtit karuselové podvody, a zároveň by nedocházelo k rozvoji dalších druhů podvodů na dani z přidané hodnoty. Rovněž by došlo ke zlepšení cash flow plátců.

Nevýhodou navrhovaného systému jsou náklady na implementaci, které by přechod na nový systém přinesl. Daňové správě by vznikly náklady na vzdělávání pracovníků, a v řadě případů stejně tak plátcům na školení zaměstnanců. Nejedná se však o zcela nové opatření, takže by tyto náklady neměly dosahovat významné úrovně.

Režim přenesení daňové povinnosti má také vliv na cash flow státního rozpočtu, který v daném okamžiku ztrácí výhodu průběžného financování, protože daň je vybrána až na konci distribučního řetězce.

### 7.3 Evidence daňových úniků na dani z přidané hodnoty

Evropská komise pravidelně vydává zprávy, ve kterých odhaduje rozdíl mezi očekávaným a skutečným výběrem daně z přidané hodnoty, tedy výši mezery ve výběru DPH. Tento odhad však nemusí být příliš spolehlivý, protože kromě domácích a přeshraničních daňových úniků na dani z přidané hodnoty obsahuje také ztráty v důsledku legální minimalizace daňové povinnosti či platební neschopnosti obchodníků.

Účinný boj proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty tedy vyžaduje, aby rovněž daňové správy jednotlivých států disponovaly systémem, který umožní odhadnout objem daňových úniků na dani z přidané hodnoty.

Finanční správa České republiky by se tak měla zaměřit na vybudování nového systému, který by evidoval jednotlivé daňové úniky na dani z přidané hodnoty. Díky informacím z tohoto systému by získala větší přehled o tom, k jakým daňovým únikům na dani z přidané hodnoty nejčastěji dochází a v jakých sektorech. Následně by mohla lépe stanovit cíle, které by pomohly k jejich snížení.

Nevýhodou navrhovaného systému jsou náklady, které by jeho zavedení přineslo. Následně hrozí, že nebude docházet ke včasnému zadávání aktualizovaných informací do systému.

### 7.4 Zvýšení cílenosti daňových kontrol

V rámci daňových kontrol u daně z přidané hodnoty bývají nejčastějšími nedostatky plátcem neprokázané použití přijatých plnění pro uskutečnění svých ekonomických činností. Dále dochází například k situacím, kdy není prokázáno, že skutečným dodavatelem je plátce uvedený na daňovém dokladu. V neposlední řadě je to nepřiznání nároku na odpočet daně z přijatých plnění u daňových subjektů vědomě zapojených do podvodných řetězců.

Ke snížení daňových úniků na dani z přidané hodnoty jsou zásadními předpoklady rychlost a efektivnost činností daňové správy. V boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty pomáhá již zavedené kontrolní hlášení, které správci daně umožňuje prostřednictvím analýzy údajů identifikovat zejména organizované daňové úniky na dani z přidané hodnoty. Správce daně na základě této analýzy pak cílí daňové kontroly na plátce, kteří v kontrolních hlášení uvádějí nepravdivé informace týkající se přijatých faktur.

Nově by provádění daňových kontrol mohlo rovněž vycházet právě z výše navrhovaného systému evidence daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Správce daně by získal další

data a informace, které by mohl dále efektivně využívat a následně rychleji vyhodnotit případná rizika.

Díky většímu přehledu o daňových únicích na dani z přidané hodnoty by se zvýšila cílenost daňových kontrol na sektory, u nichž často dochází k podvodům.

## **7.5 Rozšíření aplikace Registr DPH o další údaje**

Jak již bylo uvedeno v šesté kapitole této práce, Finanční správa České republiky prostřednictvím aplikace Registr DPH, která je dostupná na internetových stránkách Daňového portálu, umožňuje on-line zjišťování údajů o spolehlivosti plátců daně z přidané hodnoty včetně seznamu jejich registrovaných bankovních účtů.

Po zadání DIČ konkrétního daňového subjektu aplikace Registr DPH zobrazí údaje, jako je obchodní firma, sídlo, informaci o finančním úřadě, na kterém byl konkrétní daňový subjekt zaregistrován, dále údaje o spolehlivosti plátce, jeho registrované bankovní účty určené ke zveřejnění a údaje o registraci k dani z přidané hodnoty.

Subjekty lze kromě DIČ vyhledávat i podle údaje o nespolehlivosti, kde je na výběr nespolehlivý plátce či osoba.

Aplikace Registr DPH by se mohla ještě dále vyvíjet a zdokonalovat rozšířením o další údaje, zejména o spolehlivých subjektech.

Přínosem rozšíření aplikace o další údaje by bylo větší množství informací na jednom místě, které by bylo možné snadno a rychle ověřit, což by zároveň vedlo k další výhodě v úspoře času.

## **7.6 Registr spolehlivých subjektů**

Další variantou by bylo vytvořit zcela nový registr, který by se soustředil výhradně na spolehlivé subjekty.

Nový registr by fungoval na principu srovnávacího on-line portálu, který by nabízel efektivní přehled s informacemi na jednom místě. Prostřednictvím registru by byly poskytnuty veškeré potřebné informace během několika minut a pár kliknutí. Vytvořením navrhovaného registru by tak vzniklo místo, které mohou podnikatelé navštěvovat, aby se díky srovnání ujistili, zda vybraný budoucí obchodní partner je vhodný pro uzavření obchodu.

Pro zařazení do registru by byl požadován předpoklad důvěryhodnosti a spolehlivosti daných subjektů. Na základě řádného plnění daňových povinností by zařazení do registru prováděl

správce daně. Registr by zaručoval aktuálnost poskytovaných informací a na základě plnění daňových povinností by mohl být ještě dále členěn do několika odstupňovaných kategorií. Pokud by byl subjekt zařazen do tohoto registru, mohlo by to pro něj znamenat i výhodu v ušetření nákladů na reklamu.

Zavedení tohoto nového registru by podnikatelům, na rozdíl od stávajícího Registru DPH, přineslo větší jistotu. Registr spolehlivých subjektů by byl vhodný především pro začínající podnikatele, kteří ještě nemají ověřené obchodní partnery. V neposlední řadě by také pomohl zamezit nevědomému zapojení subjektů do karuselových podvodů.

V případě úspěšného zavedení navrhované registru by následně mohlo dojít ještě k jeho dalšímu rozšíření o funkci, která by uživatelům umožňovala vkládat hodnocení a recenze. Pravdivost těchto informací už by však nebyla podložena správcem daně.

## **7.7 Dokončování projektu elektronické evidence tržeb**

Jak již bylo uvedeno v šesté kapitole této práce, elektronická evidence tržeb je účinným nástrojem, který může významně omezit krácení tržeb. Momentálně v důsledku pozastavení všech režimů evidence tržeb nemají podnikatelé povinnost své tržby evidovat. Tato povinnost vzniká subjektům, bez ohledu na to, do které fáze evidence tržeb spadají, až od 1. ledna 2023. Podnikatelům tak vzniká dostatečný prostor k přípravě povinné evidence tržeb.

V rámci dokončování projektu elektronické evidence tržeb by však neměla být opomíjena dostatečná informovanost. Pro podnikatele by měly být vydávány informační materiály a v neposlední řadě pořádány praktické semináře.

Na druhou stranu by bylo vhodné se ještě zaměřit na případné negativní vedlejší účinky elektronické evidence tržeb. Všeobecně známé námitky proti elektronické evidenci tržeb spočívající v tom, že někteří podnikatelé upřednostní ukončení ekonomické činnosti před přizpůsobením se režimu elektronické evidence tržeb. To může vést ke zhoršení dostupnosti některých služeb.

## **7.8 Posílení spolupráce s Evropskou unií a třetími zeměmi**

Jelikož k daňovým únikům na dani z přidané hodnoty nedochází pouze v rámci jednotlivých států, ale napříč členskými státy Evropské unie i třetích zemí, je vhodné zaměřit se i na posilování přeshraniční spolupráce v oblasti daně z přidané hodnoty.

Pro efektivní potírání daňových úniků na dani z přidané hodnoty v rámci Evropské unie a třetích zemí je důležité dbát na intenzivnější a rychlejší spolupráci mezi jednotlivými státy. Co nejrychlejší poskytování potřebných údajů mezi jednotlivými státy je podstatné kvůli rychlému odehrávání karuselových podvodů. Přesnost, úplnost a včasnost údajů je však mnohdy problematická.

Užitečným nástrojem, který členské státy Evropské unie oceňují, je elektronická výměna informací na žádost. Je však nezbytné, aby na žádosti o informace bylo reagováno co rychleji a byly dodržovány lhůty pro reakci na žádosti. Pozdní zasílání odpovědí následně brání účinnému vybírání daně z přidané hodnoty. S výměnou informací by v žádostech o informace rovněž nemělo docházet k uvádění neúplných údajů či jiným nesrovnalostem.

Také by mělo dojít k posílení spolupráce se třetími zeměmi, a to prostřednictvím sjednávání dohod o administrativní spolupráci.

Posílení mezinárodní spolupráce by vedlo k účinnějšímu odhalování pachatelů a následně ke spravedlivějším podmínkám a lepšímu fungování jednotného trhu.

## **7.9 Časový plán implementace návrhu opatření**

Problém daňových úniků na dani z přidané hodnoty potřebuje komplexní řešení a z tohoto důvodu jej nelze zcela vyřešit v krátkodobém horizontu. V rámci této podkapitoly je alespoň nastíněn možný časový plán pro implementaci navržených opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty do daňového systému.

Jednotlivé návrhy jsou rozděleny do tří časových úseků, a to na kroky, realizovatelné do jednoho roku, v rámci jednoho až dvou let a do tří let.

### **Zjednodušení daňového systému**

Je zřejmé, že zjednodušit daňový systém nebude snadné. Jedná se tak spíše o obecný návrh, kterému bude předcházet řada kroků k jeho dosažení. Ty budou vyžadovat postupnou implementaci zřejmě v řádu několika let, poněvadž oblast daně z přidané hodnoty je rovněž regulována právem Evropské unie. Doba realizace změn pak bude odpovídat délce příslušných legislativních procesů.

Následující kroky ke zjednodušení daňového systému, by však mohly být aplikovány již do jednoho roku, a to:

- konzultovat změny ve formulářích s odbornou dotčenou veřejností,



- změny, které mají dopad na daňové subjekty ohlašovat s dostatečným předstihem,
- nezvyšovat daňovou zátěž.

V rámci jednoho až dvou let by bylo možné se zaměřit na uplatnění následujících kroků:

- před zapracováním nových návrhů do zákona, provádět analýzu dopadu na podnikatelský sektor,
- vydávat kvalitní metodiky, které by doplňovaly složitou či nejasnou problematiku.

V rámci tří let by mohly být aplikovány tyto zbývající kroky:

- navrhované změny vypracovávat důsledně, aby záhy docházelo k úpravám v podobě dalších novelizací,
- primárně přijímat opatření snižující finanční a časovou náročnost plnění daňových povinností,
- u změn, které mají dopad na daňové subjekty dodržovat jednotná data účinnosti, například vždy na začátku roku.

### **Rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti o další komodity**

Provozovat všeobecný režim přenesení daňové povinnosti může Česká republika jen do 30. června 2022. Jednání v této věci stále pokračují. Jedinou možností, jak prodloužit požadovanou lhůtu, je iniciativa ze strany Evropské komise, která rozhodne, zda a kdy předloží legislativní změnu.

### **Evidence daňových úniků na dani z přidané hodnoty**

Protože účinný boj proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty vyžaduje, aby daňové správy jednotlivých států disponovaly systémem, který umožní odhadnout objem daňových úniků na dani z přidané hodnoty, měla by se i Finanční správa České republiky zaměřit na vybudování tohoto systému.

Nový systém, který by evidoval jednotlivé daňové úniky na dani z přidané hodnoty by mohl být vytvořen v rámci jednoho až dvou let.

### **Zvýšení cílenosti daňových kontrol**

Uvedené opatření na zvýšení cílenosti daňových kontrol se odvíjelo od rychlosti zavedení předchozího navrhovaného systému evidence daňových úniků na dani z přidané hodnoty.

### **Rozšíření aplikace Registr DPH o další údaje / Registr spolehlivých subjektů**

V rámci jednoho až dvou let by mohla být realizována jedna z těchto variant:

- rozšíření aplikace Registr DPH o další údaje, zejména o spolehlivých subjektech, nebo
- vytvoření zcela nového Registru spolehlivých subjektů, který by fungoval na principu srovnávacího on-line portálu.

V případě úspěšného zavedení navrhované Registru spolehlivých subjektů by do tří let mohlo dojít k rozšíření o funkci, která by uživatelům umožňovala vkládat hodnocení a recenze.

### **Dokončování projektu elektronické evidence tržeb**

Podnikatelům vzniká povinnost evidovat své tržby, bez ohledu na to, do které fáze evidence tržeb spadají, od 1. ledna 2023. V rámci dokončování projektu elektronické evidence tržeb by neměla být opomíjena dostatečná informovanost, a to prostřednictvím:

- informačních materiálů,
- pořádání praktických seminářů.

### **Posílení spolupráce s Evropskou unií a třetími zeměmi**

Jelikož k daňovým únikům na dani z přidané hodnoty dochází napříč členskými státy Evropské unie i třetích zemí, je vhodné zaměřit se i na posilování přeshraniční spolupráce v oblasti daně z přidané hodnoty.

Česká republika by do jednoho roku měla v rámci posílení mezinárodní spolupráce učinit tyto kroky:

- dbát na intenzivnější a rychlejší spolupráci,
- v žádostech o informace dbát na uvádění úplných údajů,
- posílit spolupráci se třetími zeměmi.

## 7.10 Shrnutí časového plánu implementovaných opatření

### Kroky realizovatelné do jednoho roku:

- Konzultovat změny ve formulářích s odbornou dotčenou veřejností
- Změny, které mají dopad na daňové subjekty ohlašovat s dostatečným předstihem
- Nezvyšovat daňovou zátěž
- Posílit spolupráci s Evropskou unií a třetími zeměmi

### Kroky realizovatelné v rámci jednoho až dvou let:

- Před zapracováním nových návrhů do zákona, provádět analýzu dopadu na podnikatelský sektor
- Vydávat kvalitní metodiky, které by doplňovaly složitou či nejasnou problematiku
- Vybudovat nový systém, který by evidoval jednotlivé daňové úniky na dani z přidané hodnoty
- Rozšířit aplikaci Registr DPH o další údaje / vytvořit nový Registr spolehlivých subjektů
- V rámci dokončování projektu elektronické evidence tržeb zajistit dostatečnou informovanost prostřednictvím informačních materiálů a pořádáním praktických seminářů

### Kroky realizovatelné do tří let:

- Navrhované změny vypracovávat důsledně, aby záhy nedocházelo k úpravám v podobě dalších novelizací
- Primárně přijímat opatření snižující finanční a časovou náročnost plnění daňových povinností
- U změn, které mají dopad na daňové subjekty dodržovat jednotná data účinnosti, například vždy na začátku roku
- V případě úspěšného zavedení Registru spolehlivých subjektů zavést funkci, která by uživatelům umožňovala vkládat hodnocení a recenze

## 7.11 SWOT analýza návrhu opatření

SWOT analýza ukazuje přehled silných a slabých stránek a také upozorňuje na příležitosti a hrozby.

### Silné stránky

Zavedená opatření v boji proti daňovým podvodům mají významný podíl na administrativní zátěži. Primární přijmutí navržených opatření, včetně již nově zavedeného Online finančního úřadu, vede alespoň k částečnému snížení administrativní zátěže daňovým subjektům.

Na základě navržených opatření lze mezi silné stránky zařadit taktéž větší množství informací o daňových únicích, jež by poskytoval nový systém pro evidenci jednotlivých daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Díky těmto informacím by došlo k většímu přehledu o tom, k jakým daňovým únikům na dani z přidané hodnoty nejčastěji dochází a v jakých sektorech. Z toho následně vyplývá lepší stanovení cílů, které přispějí k jejich snížení.

Zásadním předpokladem pro úspěšné potírání daňových úniků je zejména rychlost. Správce daně by díky přehledu o daňových únicích na dani z přidané hodnoty rychleji vyhodnotil případná rizika, a tím zvýšil cílenost daňových kontrol na sektory, u nichž často dochází k podvodům.

Rozšíření aplikace Registr DPH či vytvoření zcela nového registru, soustředícího se na spolehlivé subjekty, by přineslo další užitečné informace o daňových subjektech, větší jistotu a v neposlední řadě snížení rizika nevědomého zapojení do karuselových podvodů.

Navržená opatření rovněž přispívají k účinnějšímu odhalování pachatelů a spravedlivějším podmínkám.

### Slabé stránky

Slabou stránkou zůstává stále složitý daňový systém a rovněž jeho nestabilita. Nepřesné formulace v daňových zákonech umožňují vyhnout se dani a narušují nastavené parametry daňového systému. Efektivním řešením se zdá pouze komplexní změna celého systému daně z přidané hodnoty. Česká republika je však součástí Evropské unie a taková změna by musela proběhnout v rámci evropského legislativního procesu se souhlasem všech členských států Evropské unie.

Se zavedením nových navrhovaných systémů vzniknou náklady na jejich implementaci, s čímž souvisí také vznik nákladů na vzdělávání pracovníků Finanční správy České republiky.

Účinné odhalování daňových úniků na dani z přidané hodnoty a následné vybírání daně může komplikovat neposkytování aktuálních informací.

### **Příležitosti**

Řada výjimek ze základních pravidel a nejasné výklady zákonných ustanovení zvyšují nejistotu daňových subjektů. Hlavní příležitostí je složitou nebo nejasnou problematiku doplňovat kvalitními metodikami, které by byly přístupné na internetových stránkách Finanční správy České republiky. Upřesnění daňové legislativy by vedlo ke snížení rizika různých typů daňových podvodů.

Podnikatelům od 1. ledna 2023 vzniká povinnost evidovat své tržby. Mezi příležitostmi, v rámci dokončování projektu elektronické evidence tržeb, je tak možné zařadit zajištění dostatečné informovanosti prostřednictvím informačních materiálů a v neposlední řadě pořádáním praktických seminářů.

Pro efektivní potírání daňových úniků na dani z přidané hodnoty v rámci Evropské unie a třetích zemí je důležité dbát na intenzivnější a rychlejší spolupráci mezi jednotlivými státy. Rychlé a úplné poskytování potřebných údajů mezi jednotlivými státy je zásadní právě kvůli rychlému odehrávání karuselových podvodů.

### **Hrozby**

Samotný vznik karuselových podvodů nelze v současném nastavení systému daně z přidané hodnoty zcela eliminovat. Karuselové podvody jsou velmi rychlé a flexibilní, takže je obtížné efektivně předvídat, v jakých sektorech by k nim mohlo dojít příště.

Všeobecný režim přenesení daňové povinnosti dokáže zabránit většině druhům podvodů na dani z přidané hodnoty, přesto však není vyloučen vznik nových typů daňových úniků.

I přes nepochybná pozitiva režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti, může být jeho zavedení s dalšími omezeními stanovenými legislativou Evropské unie problematické. Směrnice Rady o dočasném používání všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty umožňuje všeobecný režim přenesení daňové povinnosti používat za definovaných podmínek pouze do 30. června 2022. Parametry, jež byly České republice schváleny, stanovují jako hranici obchody nad 450 000 Kč, což může

rovněž představovat riziko pro pokračování daňových úniků. Pro zavedení všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti je proto zásadní vyjednání významného prodloužení udělené výjimky nebo musí dojít k celkové změně a přepracování legislativy Evropské unie. Možnou hrozbou pro zavedení jednotlivých opatření může být také politická situace a její vývoj.

Tabulka 2 SWOT analýza návrhu opatření (vlastní zpracování)

<b>Silné stránky</b>	<b>Slabé stránky</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• snížení administrativní zátěže daňovým subjektům</li> <li>• získání většího množství dat a informací o daňových únicích i obchodních partnerech</li> <li>• lepší stanovení cílů ke snížení daňových úniků</li> <li>• zvýšení cílenosti daňových kontrol</li> <li>• poskytnutí větší jistoty</li> <li>• účinnější odhalování pachatelů</li> <li>• spravedlivější podmínky</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• stále složitý daňový systém</li> <li>• náklady na implementaci nových systémů</li> <li>• náklady na vzdělávání pracovníků Finanční správy ČR</li> <li>• neaktuálnost poskytovaných informací</li> </ul>
<b>Příležitosti</b>	<b>Hrozby</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• kvalitní metodiky doplňující složitou problematiku</li> <li>• zajištění dostatečné informovanosti o dokončování projektu EET</li> <li>• intenzivnější a rychlejší spolupráce s jinými státy</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• přesunutí daňových podvodů</li> <li>• nové typy daňových úniků</li> <li>• neprodloužení platnosti výjimky pro všeobecný reverse charge</li> <li>• politická situace</li> </ul>

## ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo zpracovat návrh opatření k omezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty.

V teoretické části diplomové práce byl přiblížen princip fungování daně z přidané hodnoty, za níž následovalo vymezení jejích konstrukčních prvků a dalších souvisejících pojmů. Rovněž byla nastíněna problematika správy daní a v neposlední řadě byl představen pojem daňový únik.

V praktické části diplomové práce byla nejprve krátce zmíněna efektivita výběru daně z přidané hodnoty v České republice, kterou pro představu o tom, nakolik jsou daňové úniky na dani z přidané hodnoty závažným problémem, doplnily výsledky Evropské komise ohledně mezery ve výběru DPH v rámci Evropské unie. Ukázalo se, že příjmy z daně z přidané hodnoty rostou, avšak daňovým subjektům v souvislosti s opatřeními proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty narůstají daňové povinnosti. Podle údajů Evropské komise mezera ve výběru DPH, dosahovala v roce 2018 v zemích Evropské unie 140 miliard eur, což v relativním vyjádření představuje 11 %. V polovině členských států Evropské unie byla mezera zaznamenána nad mediánem, který činí 9,2 %. Mezi těmito státy je i Česká republika, kde podíl nevybraného DPH dosahuje 12 %, což v absolutním vyjádření představuje 2,187 miliardy eur. V posledních letech má celková mezera ve výběru DPH klesající trend. V roce 2020 však Evropská komise odhaduje zvrácení tohoto trendu s možnou ztrátou dokonce 164 miliard eur v souvislosti s dopadem pandemie koronaviru na globální ekonomiku.

Přestože daň z přidané hodnoty je na rozdíl od jiných nepřímých daní více odolná vůči daňovým únikům, rozhodně to neplatí bezvýjimečně. Byla provedena analýza typických daňových úniků na dani z přidané hodnoty, z nichž je největší podíl připisován karuselovým podvodům, které v současném nastavení systému daně z přidané hodnoty nelze zcela eliminovat. Pachatelé těchto podvodů využívají osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží či poskytnutí služby do jiného členského státu a možnosti uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty při pořízení zboží či služby z jiného členského státu.

Podstatnou část diplomové práce tvořila analýza platných legislativních nástrojů omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty, která z velké části vychází z daňové legislativy upravující oblast daně z přidané hodnoty. Byly také přiblíženy další nástroje a opatření, které jsou využívány v rámci mezinárodní spolupráce při správě daně z přidané hodnoty. Získané

poznatky z provedené analýzy zahrnující platné legislativní nástroje a další zavedená opatření proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty byly následně zrekapitulovány v samostatné podkapitole.

I přes již zavedené nástroje a opatření se nedaří daňové úniky na dani z přidané hodnoty zcela eliminovat. Pachatelé daňových podvodů se neustále zdokonalují a nacházejí nové slabiny, které jim umožňují zavedené nástroje a opatření účelně obejít. Na základě zjištěných skutečností byla v diplomové práci navržena opatření na rozšíření či vylepšení stávajících nástrojů a také doporučena zcela nová opatření v rámci boje proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty. Následně byla provedena SWOT analýza návrhu opatření, která upozorňuje na silné a slabé stránky, příležitosti a hrozby, a taktéž byl nastíněn možný časový plán pro implementaci návrhu opatření.

Na základě výše uvedených skutečností lze tedy konstatovat, že vypracováním diplomové práce byl naplněn cíl, který byl pro tuto práci vytyčen.



**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

BAKEŠ, Milan, 2012. *Finanční právo*. 6. uprav. vyd. Praha: C. H. Beck, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA, 2018. *Centrální evidence účtů*. [online]. [cit. 2021-04-03]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/statistika/centralni-evidence-uctu/>

ČESKO, 2004. Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů České republiky*, částka 78. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>

DAŇOVÝ PORTÁL, 2021. *Údaje o subjektech DPH* [online]. [cit. 2021-02-01]. Dostupné z: <http://adisreg.mfcr.cz/>

DUŠEK, Jiří, 2020. *DPH: zákon s přehledy*. 17. vydání. Praha: Grada, 272 s. ISBN 978-80-271-1036-0.

ETRŽBY, © 2016–2020a. *Jak to funguje? etržby* [online]. [cit. 2021-01-25]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/jak-to-funguje>

ETRŽBY, © 2016–2020b. *Kdo a jaké tržby eviduje*. etržby [online]. [cit. 2021-02-18]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/kdo-a-jake-trzby-eviduje>

ETRŽBY, 2020. *Odklad EET prodloužen až do 31. prosince 2022*. etržby [online]. [cit. 2021-02-11]. Dostupné z: [https://www.etrzby.cz/cs/novinky\\_1548](https://www.etrzby.cz/cs/novinky_1548)

EUROPEAN COMMISSION, 2020a. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report. In: *European Commission* [online]. Brussels [cit. 2021-01-23]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020_en.pdf)

EUROPEAN COMMISSION, 2020b. VAT rates applied in the Member States of the European Union. In: *European Commission* [online]. [cit. 2021-03-07]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)

EVROPSKÁ KOMISE, © 2021. *Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES* [online]. [cit. 2021-02-10]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/)

EVROPSKÝ ÚČETNÍ DVŮR, 2016. *Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření*. Lucembursko. ISBN 978-92-872-3796-5. ISSN 1977-5628.

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2015a. *Kompetence a činnosti FS*. Finanční správa ČR [online]. [cit. 2021-02-13]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2015b. *Kompetence a činnosti OFŘ*. Finanční správa ČR [online]. [cit. 2021-02-13]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy/odvolaci-financni-reditelstvi/kompetence-a-cinnosti-ofr>

FOJTÍK, Jiří, 2017. Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 7. 2017. In: *Finanční správa ČR* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství [cit. 2021-02-08]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017\\_DPH\\_Info\\_k\\_ruceni2.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_DPH_Info_k_ruceni2.pdf)

FOJTÍK, Jiří, 2019. Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty. In: *Finanční správa ČR* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství [cit. 2021-02-08]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2019-04\\_Informace-k-registraci-k-dph-ve-zneni-dodatku-c1\\_50489\\_17.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2019-04_Informace-k-registraci-k-dph-ve-zneni-dodatku-c1_50489_17.pdf)

GALOČÍK, Svatopluk, Zdeněk KUNEŠ a Oto PAIKERT, 2020. *DPH: výklad s příklady*. 16. vyd. Praha: Grada, 464 s. ISBN 978-80-271-1031-5.

HABÁŇ, Petr, 2018. *Daňová Kobra oslavila čtvrté narozeniny*. Finanční správa ČR [online]. [cit. 2021-03-27]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2018/Danova-Kobra-oslavila-ctvrte-narozeny-9256>

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

KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK, 2013. Daňové nedoplatky a daňové úniky. In: *Ministerstvo financí ČR* [online]. Smilovice: Ministerstvo financí ČR [cit. 2021-02-06]. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10\\_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf)

KUBÁTOVÁ, Květa, 2018. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 269 s. ISBN 978-807-5981-653.

KUNEŠ, Zdeněk a Zdeněk VONDRÁK, 2021. *Abeceda DPH 2021*. 7. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 416 s. ISBN 978-80-7554-304-2.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2020. Státní rozpočet 2020 v kostce: kapesní příručka  
In: *Ministerstva financí ČR* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR [cit. 2021-01-27]. ISBN  
978-80-7586-039-2. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Informacni-  
letak\\_2020\\_Statni-rozpocet-v-kostce.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Informacni-letak_2020_Statni-rozpocet-v-kostce.pdf)

MUSILOVÁ, Jaroslava, 2011. *Přechod na Specializovaný finanční úřad*. Finanční správa  
ČR [online]. Praha [cit. 2021-02-13]. Dostupné z:  
[https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-  
zpravy/2011/prechod-na-specializovany-financni-urad-1149](https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2011/prechod-na-specializovany-financni-urad-1149)

NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD, 2019. Zpráva o daních v České republice. In: *NKÚ*  
[online]. [cit. 2021-04-01]. Dostupné z: [https://www.nku.cz/assets/publikace-a-  
dokumenty/ostatni-publikace/zprava-danich\\_\\_1.pdf](https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/zprava-danich__1.pdf)

NERUDOVÁ, Danuše, 2017. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer, 213  
s. ISBN 978-80-7552-682-3.

PETLACHOVÁ, Petra, 2014. *Daňová "Kobra" startuje*. Finanční správa ČR [online]. [cit.  
2021-01-30]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-  
verejnost/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/danova-kobra-startuje-5053](https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/danova-kobra-startuje-5053)

PETLACHOVÁ, Petra, 2017. *Od července dochází k rozšíření režimu reverse charge na  
další plnění*. Finanční správa ČR [online]. [cit. 2021-02-10]. Dostupné z:  
[https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-  
zpravy/2017/od-cervence-dochazi-k-rozsireni-rezimu-r-8551?](https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2017/od-cervence-dochazi-k-rozsireni-rezimu-r-8551?)

PIETRO BORIA, 2017. *Taxation in European Union*. 2nd ed. Cham: Springer, 208 s. ISBN  
978-3-319-53918-8.

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

SCHENK, Alan, Victor THURONYI a Wei CUI, 2015. *Value added tax: a comparative  
approach*. 2nd ed. New York: Cambridge University Press, 576 s. ISBN 978-1-107-04298-  
8.

ŠEFČÍK, Michael, 2018. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 98 s. ISBN 978-80-7502-252-  
3.

ŠIROKÝ, Jan, 2018. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Leges, 382 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

ŠTĚPÁNOVÁ, Petra, 2020. *Letos zatím přibylo nejméně nespolehlivých plátců DPH za posledních šest let*. Bisnode [online]. Praha [cit. 2021-03-06]. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/letos-zatim-pribylo-nejmene-nespolehlivych-platcu-dph-za-poslednich-6-let/>

ŠTĚPÁNOVÁ, Petra, 2021. *DPH nespolehlivě odvádí 22 166 firem*. Bisnode [online]. Praha [cit. 2021-02-05]. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/dph-nespolehlive-odvadi-22166-firem/>

VANČUROVÁ, Alena a Václav BONĚK, 2011. *Správa daní pro ekonomy*. Praha: Wolters Kluwer, 154 s. ISBN 978-807-3577-018.

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ, 2020. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 408 s. ISBN 978-80-7598-887-4.

ŽUROVEC, Michal, 2019a. *Daňová Kobra zachránila státu už téměř 11,7 miliardy*. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/danova-kobra-zachranila-statu-uz-temer-1-34898>

ŽUROVEC, Michal, 2019b. *Více času pro plošný reverse charge a užší provázanost daní s účetnictvím, žádají podnikatelé a odborníci*. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 2021-02-09]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/vice-casu-pro-plosny-reverse-charge-a-uz-36798>

ŽUROVEC, Michal, 2021. *Daňová Kobra zachránila státu už 13 miliard: Společná tisková zpráva Ministerstva financí a Ministerstva vnitra*. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/danova-kobra-zachranila-statu-uz-13-mili-41556>

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

- ADIS Automatizovaný daňový informační systém
- DIČ Daňové identifikační číslo
- DIS+ Daňová informační schránka PLUS
- DPH Daň z přidané hodnoty
- DŘ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- EET Elektronická evidence tržeb
- EPO Elektronická podání pro finanční správu
- EU Evropská unie
- IČO Identifikační číslo osoby
- MLC Souběžná (multilaterální) kontrola
- MOSS Mini One Stop Shop
- MTIC Missing Trader Intra-Community
- OSS One Stop Shop
- TNA Analýza transakčních sítí
- VAT Value-Added Tax
- VIES VAT Information Exchange System
- ZDPH Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek 1 Daňové tvrzení (vlastní zpracování podle Vančurové a Boňka, 2011, s. 95) ....	29
Obrázek 2 Orgány Finanční správy ČR (vlastní zpracování) .....	30
Obrázek 3 Minimalizace daňové povinnosti (vlastní zpracování podle Kretešové a Rezka, 2013) .....	34
Obrázek 4 Vývoj příjmů z DPH a celkových příjmů státního rozpočtu v letech 2014–2019 (vlastní zpracování podle dat Ministerstva financí ČR, 2020) .....	37
Obrázek 5 Mezera ve výběru DPH v členských státech EU v letech 2017 a 2018 (vlastní zpracování podle zprávy Evropské komise, 2020a) .....	38
Obrázek 6 Mezera ve výběru DPH v ČR v letech 2014–2018 (vlastní zpracování podle zprávy Evropské komise, 2020a) .....	39
Obrázek 7 Zjednodušené schéma karuselového podvodu (vlastní zpracování) .....	41
Obrázek 8 Registr DPH (Daňový portál, 2021) .....	51
Obrázek 9 Údaje o subjektu DPH (Dušek, 2020, s. 158) .....	51
Obrázek 10 Vývoj počtu nespolehlivých plátců a nespolehlivých osob (Štěpánová, 2020) .....	52
Obrázek 11 Fungování systému elektronické evidence tržeb (etržby, © 2016–2020a) .....	55
Obrázek 12 Výsledky Daňové Kobry (vlastní zpracování podle dat Ministerstva financí ČR, 2021) .....	57
Obrázek 13 Fungování systému VIES (Evropský účetní dvůr, 2016) .....	59
Obrázek 14 Ověřování DIČ prostřednictvím systému VIES (Evropská komise, © 2021) .....	60

**SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1 Vývoj sazeb daně z přidané hodnoty v České republice (vlastní zpracování podle dat Evropské komise, 2020b).....	24
Tabulka 2 SWOT analýza návrhu opatření (vlastní zpracování).....	78