

DPH a oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně

Bc. Iveta Halíčková

Diplomová práce
2025



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2024/2025

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	Bc. Iveta Halíčková
Osobní číslo:	M23162
Studijní program:	N0412A050011 Finance
Specializace:	Finanční kontrola
Forma studia:	Kombinovaná
Téma práce:	DPH a oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte literární rešerši a zpracujte teoretické poznatky v oblasti daně z přidané hodnoty a daňových úniků.

II. Praktická část

- Provedte analýzu daňových úniků vztahujících se k nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.
- Provedte analýzu postupů správce daně při neoprávněném uplatnění nároku na odpočet daně.
- Navrhněte opatření eliminující neoprávněné uplatnění nároku na odpočet daně.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

BORIA, Pietro. *Taxation in European Union*. Second edition. Cham: Springer, 2017. ISBN 978-3-319-53918-8.
Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa ČR; Mezinárodní spolupráce: redakční uzávěrka 1.1.2024. ÚZ. Ostrava: Sagit, 2024. ISBN 978-80-7488-605-8.
European tax handbook 2021. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2021. ISBN 978-90-8722-690-9.
KUNEŠ, Zdeněk a VONDRÁK, Zdeněk. *Abeceda DPH 2024*. 10. aktualizované vydání. Praha: ANAG, 2024. ISBN 978-80-7554-407-0.
ZÍDKOVÁ, Hana. *Daň z přidané hodnoty: efektivita jejího systému a výběru v Evropské unii*. Praha: VaE, nakladatelství Oeconomia, 2023. ISBN 978-80-245-2487-0.

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

Datum zadání diplomové práce: **10. února 2025**
Termín odevzdání diplomové práce: **25. dubna 2025**

L.S.

doc. Ing. Michal Pilík, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 10. února 2025

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění bez ohledu na výsledek obhajoby;
- diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému a bude dostupná k nahlédnutí;
- jedno vyhotovení diplomové práce v listinné podobě bude ponecháno Univerzitě Tomáše Bati ve Zlíně k uložení;
- na moji diplomovou 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;
- podle § 60 odst. 1 autorského zákona má Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60 odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou práci – nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům;
- pokud je výstupem diplomové 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, že

- jsem na diplomové práci pracoval(a) samostatně a použitou literaturu jsem řádně citoval(a); v případě publikace výsledků budu uveden(a) jako spoluautor;
- odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou obsahově totožné.

Ve Zlíně, dne

.....
podpis autora

ABSTRAKT

Diplomová práce se věnuje problematice daně z přidané hodnoty, a to konkrétně oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně. Cílem práce je analyzovat nejčastější formy daňových úniků vztahujících se k neoprávněnému uplatnění nároku odpočtu daně na vstupu, včetně analýzy konkrétních postupů správce daně při jejich odhalování. Teoretická část definuje základní pojmy z oblasti daně z přidané hodnoty, daňových úniků a správy daně, a to vše v souladu s platnou legislativou České republiky. Součástí je také přehled již zavedených nástrojů pro odhalování daňových úniků. Praktická část analyzuje konkrétní případy neoprávněného nároku na odpočet daně a také postupy, které využívá správce daně k jejich zamezení. Speciální kapitolou jsou reálné příklady z praxe. Z provedených analýz vyplývá, že i přes snahu správce daně není v některých případech možné neoprávněný nárok na odpočet daňovému subjektu prokázat, a to z důvodu mezer v české legislativě. Na závěr jsou navržena konkrétní opatření, která by mohla přispět ke snížení možností neoprávněného nároku na odpočet daně a zefektivnit tím výběr daně z přidané hodnoty.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, správce daně, daňový subjekt, nárok na odpočet daně, daň na vstupu, postup k odstranění pochybností, vyhledávací činnost, daňové přiznání

ABSTRACT

The diploma thesis deals with the issue of value added tax, specifically the legitimacy of claiming a tax deduction. The aim of the thesis is to analyze the most common forms of tax evasion related to the unauthorized exercise of the right to deduct input tax, including the analysis of specific procedures of the tax administrator in detecting them. The theoretical part defines the basic concepts of value added tax, tax evasion and tax administration, all in accordance with the valid legislation of the Czech Republic. It also includes an overview of already established tools for detecting tax evasion. The practical part analyzes specific cases of unjustified claim for tax deduction and also the procedures used by the tax administrator to prevent them. A special chapter is real examples from practice. The analyses show that despite the tax administrator's efforts, in some cases it is not possible to prove an unjustified right to deduct to the taxpayer due to gaps in Czech legislation. Finally, specific measures are proposed that could contribute to reducing the possibilities of unjustified tax deduction and thus make the collection of value added tax more efficient.

Keywords: value added tax, tax administrator, tax subject, right to deduct tax, input tax, procedure to remove doubts, search activity, tax return

Na tomto místě bych ráda poděkovala všem, kteří mě během mého studia podporovali a pomáhali mi.

Ze srdce děkuji své vedoucí práce – paní Ing. Evě Hýžové, Ph.D. – za její vstřícnost, cenné rady a odborné vedení, jež mi v průběhu zpracování diplomové práce věnovala.

Velké poděkování patří také mé rodině a blízkým za jejich podporu, trpělivost a dávku optimismu v průběhu celého mého studia.

OBSAH

ÚVOD.....	15
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	16
I TEORETICKÁ ČÁST.....	17
1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	18
1.1 PLATNÁ LEGISLATIVA A PŘEDPISY.....	18
1.2 PŘEDMĚT DANĚ.....	19
1.3 ZÁKLADNÍ POJMY.....	20
1.4 DAŇOVÉ SUBJEKTY.....	21
1.4.1 Osoba povinná k dani.....	21
1.4.2 Skupina.....	21
1.4.3 Identifikovaná osoba.....	22
1.4.4 Plátcí.....	22
1.5 MÍSTO PLNĚNÍ.....	22
1.5.1 Místo plnění při dodání zboží (§ 7 ZDPH).....	23
1.5.2 Místo plnění při poskytnutí služby (§ 9 ZDPH).....	23
1.5.3 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu (§ 11 ZDPH).....	23
1.5.4 Místo plnění při dovozu zboží (§ 12 ZDPH).....	24
1.6 VYMEZENÍ PLNĚNÍ.....	24
1.6.1 Dodání zboží.....	24
1.6.2 Poskytnutí služby.....	25
1.6.3 Pořízení zboží z jiného členského státu.....	25
1.6.4 Nový dopravní prostředek.....	25
1.6.5 Dovoz zboží.....	25
1.7 DAŇOVÉ DOKLADY.....	26
1.8 ZÁKLAD DANĚ A VÝPOČET DANĚ.....	26
1.9 SAZBA DANĚ.....	27
1.10 OSVOBOZENÍ OD DANĚ.....	27
1.11 ODPOČET DANĚ.....	27
1.11.1 Nárok na odpočet daně.....	28
1.11.2 Odpočet daně u vybraného osobního automobilu.....	29
1.11.3 Odpočet daně v poměrné výši.....	30
1.11.4 Odpočet daně v krácené výši.....	31
1.11.5 Úprava odpočtu daně.....	32
1.11.6 Nárok na odpočet daně při registraci a při zrušení registrace.....	32
1.12 NADMĚRNÝ ODPOČET.....	33
2 SPRÁVA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	35
2.1 SPRÁVCE DANĚ A OSOBY ZÚČASTNĚNÉ NA SPRÁVĚ DANÍ.....	35
2.2 PŘEDMĚT SPRÁVY DANĚ.....	37

2.3	ZÁSADY SPRÁVY DANÍ.....	37
2.4	DAŇOVÁ ŘÍZENÍ NA DPH	38
2.4.1	Zahájení a průběh řízení	38
2.5	POSTUPY SPRÁVCE DANĚ	39
2.5.1	Vyhledávací činnost	39
2.5.2	Místní šetření.....	40
2.5.3	Daňová kontrola	40
2.5.4	Postup k odstranění pochybností.....	41
3	DAŇOVÉ ÚNIKY NA DPH	42
3.1	DRUHY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DPH	43
3.2	OPATŘENÍ PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM.....	45
3.2.1	Kontrolní hlášení	45
3.2.2	Nespolehlivý plátce	46
3.2.3	Režim přenesení daňové povinnosti (reverse charge).....	46
3.2.4	Elektronická evidence tržeb	46
II	PRAKTICKÁ ČÁST	47
4	ANALÝZA DAŇOVÝCH ÚNIKŮ V OBLASTI NÁROKU NA ODPOČET DANĚ	48
4.1	NEOPRÁVNĚNOST UPLATNĚNÍ NÁROKU NA ODPOČET DANĚ	48
4.2	NÁROK NA ODPOČET DANĚ U VYBRANÉHO OSOBNÍHO AUTOMOBILU	49
4.3	KRÁCENÝ A POMĚRNÝ KOEFICIENT	49
4.4	SNÍŽENÍ ODPOČTU DANĚ PŘI ZMĚNĚ UŽÍVÁNÍ MAJETKU	51
4.5	SNÍŽENÍ ODPOČTU DANĚ PŘI ZRUŠENÍ REGISTRACE	52
4.6	FIKTIVNÍ DAŇOVÉ DOKLADY	53
4.7	CHYBNÁ SAZBA DPH	53
4.7.1	Vývoj sazeb DPH v ČR.....	54
4.8	KARUSELOVÉ PODVODY	55
4.9	VIRTUÁLNÍ SÍDLO	55
4.10	ROLE DPH VE STÁTNÍM ROZPOČTU	56
4.11	SHRNUTÍ.....	56
5	ANALÝZA ČINNOSTI SPRÁVCE DANĚ NA DPH	58
5.1	VYHLEDÁVACÍ ČINNOST	59
5.1.1	Registr DPH	61
5.2	POSTUP K ODSTRANĚNÍ POCHYBNOSTÍ.....	62
5.2.1	Fáze postupu k odstranění pochybností.....	63
5.2.2	Časový rámec postupu k odstranění pochybností	64
5.2.3	Statistika počtu ukončených postupů k odstranění pochybností	65
5.3	DAŇOVÁ KONTROLA.....	67

5.3.1	Časový rámec daňové kontroly	67
5.3.2	Statistika počtu ukončených daňových kontrol.....	69
5.4	SHRNUTÍ.....	69
6	NÁROK NA ODPOČET DANĚ V PRAXI.....	71
6.1	PŘÍPAD „RESTAURACE“	71
6.2	PŘÍPAD „LAMBORGHINI“	73
6.3	PŘÍPAD „KARAVAN“	77
6.4	PŘÍPAD „ATELIÉR“	81
6.5	PŘÍPAD „PROJEKT“	86
6.6	PŘÍPAD „OSOBNÍ AUTOMOBIL“	87
6.7	SHRNUTÍ.....	89
7	NÁVRH OPATŘENÍ ELIMINUJÍCÍCH ÚNIKY NA DPH.....	91
7.1	OBNOVENÍ EET.....	91
7.1.1	Časový odhad implementace obnovy EET	92
7.2	ZRUŠENÍ ODPOČTU NA VYBRANÝ OSOBNÍ AUTOMOBIL	94
7.3	ZPŘÍSNĚNÍ PRAVIDEL REGISTRACE A ZRUŠENÍ REGISTRACE	95
7.3.1	Časová implementace opatření	95
7.4	ZEFEKTIVNĚNÍ KONTROLNÍHO HLÁŠENÍ.....	96
7.4.1	Časový návrh implementace efektivnějšího kontrolního hlášení.....	96
7.5	ROZŠÍŘENÍ REŽIMU PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	98
7.6	SHRNUTÍ.....	99
	ZÁVĚR	100
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	101
	SEZNAM GRAFŮ	105
	SEZNAM OBRÁZKŮ	106
	SEZNAM TABULEK.....	107
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	108
	SEZNAM PŘÍLOH.....	111

ÚVOD

Daň z přidané hodnoty je jednou z nejvýnosnějších daní, neboť představuje více než polovinu příjmů státního rozpočtu České republiky. Její konstrukce a všudypřítomnost ji však činí náchylnější k daňovým únikům, což má negativní dopad nejen na veřejné rozpočty, ale také na podnikatelské prostředí. Důležitým tématem je čerpání nároku na odpočet daně, neboť jeho oprávněnost bývá často velmi ohýbána až zneužívána.

Teoretická část diplomové práce je zpracována formou literární rešerše z české i zahraniční literatury. V souladu s platnou legislativou jsou v úvodu klasifikovány základní prvky a definice vztahující se k dani z přidané hodnoty, mezi které patří např. předmět daně, místo plnění, zdanitelné plnění, daňové doklady, sazba daně, a především uplatnění odpočtu daně a jeho transformace v rozličných situacích.

Neméně důležitou kapitolou je správa daně z přidané hodnoty. V této kapitole jsou definovány základní zásady správy daní, postavení správce daně a osob zúčastněných na správě daní, vyhledávací a kontrolní postupy, zejména postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. Teoretická část je zakončena klasifikací daňových úniků na DPH a výčtem některých účinných opatření k eliminaci daňových úniků.

V úvodu praktické části diplomové práce je provedena analýza typů neoprávněného nároku na odpočet daně, kterým je např. nevyužití kráceného či poměrného koeficientu, uplatňování chybné sazby DPH, vystavování fiktivních daňových dokladů, ale také třeba neplnění zákonem daných povinností snížení odpočtu při zrušení registrace.

V další kapitole je provedena analýza činnosti správce daně v případě pochybností o uplatnění nároku na odpočet daně. Je zde popsán skutečný proces vyhledávacích a kontrolních postupů, zejména tedy postupu k odstranění pochybností. Na tento rozbor plynule navazuje ojedinělá studie sestávající z příkladů ze skutečné praxe správce daně.

Diplomová práce kombinuje teoretické znalosti s praktickými poznatky získanými reálnou praxí. Závěrem jsou shrnuty hlavní zjištění a formulovány návrhy opatření, které by mohly přispět ke snížení neoprávněných nároků na odpočet a tím zvýšit efektivitu výběru daně z přidané hodnoty.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Dílními cíli diplomové práce je analyzovat daňové úniky vztahující se k nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a provést rozbor postupů správce daně při pochybnostech o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Výsledky provedených analýz jsou podkladem pro splnění hlavního cíle práce, tedy vytvořit návrhy opatření eliminující neoprávněné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

Teoretická část je zpracována formou literární rešerše. Přehled dostupných odborných informací je čerpán z českých i zahraničních zdrojů odkazující na problematiku daně z přidané hodnoty, to vše v souladu s platnou legislativou daně z přidané hodnoty. Poznatky uvedené v teoretické části jsou oporou zpracování praktické části diplomové práce.

V praktické části převažuje metoda analýz, neboť je nejvhodnější pro specifikaci problematiky nároku na odpočet daně a s tím souvisejících vyhledávacích a kontrolních postupů ze strany správce daně v případě pochybností o oprávněnosti uplatněného nároku. Součástí praktické části jsou zveřejněné statistiky počtu postupů správce daně a jejich výnosnosti, které jsou formou komparace vyhodnoceny. V závěru diplomové práce je využita metoda syntézy, kdy jsou všechny doposud získané poznatky a nabyté zkušenosti promítnuty do návrhů opatření eliminujících daňové úniky na dani z přidané hodnoty.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

„Podstatou daně z přidané hodnoty je zdanění přidané hodnoty, tj. hodnoty zboží či služby, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupené komodity.“ (Široký, 2018, s. 141) Hrubá Smržová a Mrkývka (2020, s. 361) vysvětlují, že nejdůležitějším znakem DPH je mnohofázovost, neboť „vytvořená hodnota, která vzniká v jednotlivých fázích obratu, představuje předmět zdanění pro účely daně z přidané hodnoty“.

Boria (2017, s. 5) poukazuje na fakt, že daň z přidané hodnoty je nejvýznamnější daní ze sekce nepřímých daní, neboť je založena na restriktivní legislativě. Hušáková (2022, s. 18) k tomu dodává, že daň z přidané hodnoty je též daní ze spotřeby a „zatěžuje především konečného spotřebitele“.

Jako první v Evropě zavedla daň z přidané hodnoty Francie, a to v roce 1954. (Jánošíková a kol., 2018, s. 80) Tento model se postupně rozšířil do dalších států a později se stal základem pro harmonizovaný systém daní v Evropské unii.

S harmonizací nepřímých daní souhlasí i Boria (2017, s. 60) a zdůrazňuje, že právě tato propracovanost systému sjednocení má zásadní vliv na fungování trhu v rámci Evropské unie. To potvrzuje i Široký (2018, s. 139), neboť: „Harmonizace nepřímých daní je totiž nezbytná pro zajištění fungování společného trhu, který je založen na volném pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu.“

„Systém daně z přidané hodnoty je založen na principu daňové neutrality. Princip neutrality zaručuje plátcům daně refundaci daně, kterou vůči nim uplatnil legálně jiný plátce daně.“ (Vondraš a Pantůček, 2024, s. 379)

V České republice byla daň z přidané hodnoty zavedena v roce 1993 zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, jako součást daňové reformy a nahradila tak daň z obratu. V návaznosti na vstup České republiky do Evropské unie byl přijat zcela nový zákon o dani z přidané hodnoty, a to zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

1.1 Platná legislativa a předpisy

Daň z přidané hodnoty je v EU vysoce harmonizovanou daní a Česká republika, jako člen Evropské unie, se musí řídit platnými směrnici a nařízeními EU vztahujícími se k DPH. Základním dokumentem je Směrnice Rady 2006/112/ ES v platném znění, která stanovuje společný systém DPH v rámci Evropské unie (Široký, 2018, s. 149). Tak jako všechna nařízení a zákony, byla i Směrnice Rady mnohokrát novelizována.

„Text směrnice ošetřuje a vymezuje především předmět daně, teritoriální působnost, osoby povinné k dani, zdanitelné transakce, místo plnění zdanitelných transakcí, okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, sazby daně, osvobození od daně, odpočet daně, osoby povinné platit daň, povinnosti osob povinných platit daň, zvláštní režimy, zjednodušující postupy a ustanovuje Výbor pro daň z přidané hodnoty.“ (Šíroký, 2018, s. 151)

Daň z přidané hodnoty v České republice se tedy řídí zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platných předpisů (dále jen „zákon o DPH“ či „ZDPH“), který je v souladu s evropskou legislativou. Od roku 2004 byl zákon o DPH opakovaně novelizován, naposledy k datu 01.01.2025.

Generální finanční ředitelství pravidelně vydává informace a pokyny týkající se daně z přidané hodnoty v ČR. Tyto dokumenty jsou dostupné na webových stránkách Finanční správy (<https://www.financnisprava.gov.cz/cs/dane/dan-z-pridane-hodnoty>) a obsahují důležité informace o legislativních změnách, výkladech zákonů, postupech a povinnostech plátců DPH.

1.2 Předmět daně

Zákon o dani z přidané hodnoty definuje, co je a co není předmětem daně. Pro stanovení předmětu daně jsou důležité tři základní podmínky, a to, že plnění, které podléhá dani v tuzemsku:

- je uskutečněno za úplatu,
- osobou povinnou k dani,
- s místem plnění v tuzemsku. (Kuneš, 2024, s. 38)

Zákon o DPH (Česko, 2004) vymezuje předmět daně v ust. § 2 odst. 1 následovně:

- a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,
- c) pořízení

1. zboží z jiného členského státu za úplaty s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplaty s místem plnění v tuzemsku osobou nepovinnou k dani,

d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Pro úplnost ještě doplňuji, že předmětem daně po věcné stránce je dle Širokého (2018, s. 226) též převod či přechod nemovitosti a přijetí služby.

Hrubá Smržová (2018, s. 84) říká, že „Plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně.“ a podléhají dani na výstupu dle platné sazby daně. Ale jak uvádí Hušáková (2022, s. 13) neznamena to, že osvobozená plnění nejsou předmětem daně (viz Tabulka 1).

Tabulka 1 Přehled plnění na DPH

PLNĚNÍ					
Předmětem DPH jsou (§2/1)				VYNĚTÍ Předmětem DPH nej sou (§ 2a)	Volba předmětu daně (§ 2b)
ZDANITELNÁ (§ 2/2, § 13, § 14)		OSVOBOZENÁ			
Základní sazba (§ 47/1/a)	Snížená sazba (§ 47/1/b)	Bez nároku na odpočet (§ 51 - § 62)	S nárokem na odpočet (§ 63 - § 71)		

(zdroj: vlastní zpracování dle Duška, 2024, s. 109)

1.3 Základní pojmy

Pro orientaci v ZDPH je důležité znát a porozumět základním pojmům, se kterými tento zákon pracuje. Jejich vymezení je uvedeno v ust. § 3 a 4 ZDPH. Dle Kuneše a Vondráka (2024, s. 16 – 18) mezi nejdůležitější patří:

- Tuzemsko – území České republiky
- Členský stát – území členského státu Evropské unie
- Třetí země – území země mimo Evropskou unii
- Úplata – jedná se o peněžité i nepeněžité plnění, které je poskytnuto v souvislosti s předmětem daně

- Daňová povinnost – všechna práva a povinnosti subjektu vztahující se k dani
- Daň – peněžité plnění
- Daň na výstupu – daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle ust. § 13 až § 20 ZDPH nebo z přijaté úplaty související s tímto plněním
- Nadměrný odpočet – je rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně
- Uskutečněné plnění – dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani

1.4 Daňové subjekty

Zákon o DPH vymezuje několik typů daňových subjektů, a to osobu povinnou k dani, skupinu, identifikovanou osobu a plátce. Každý tento typ má svá specifika, nicméně pro naši potřebu stačí znát základní rysy.

1.4.1 Osoba povinná k dani

V případě osoby povinné k dani se jedná o osobu, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost (ust. § 5 ZDPH). Osobou povinnou k dani jsou tedy tuzemské podnikatelské subjekty (fyzická i právnická osoba), ale „i osoby registrované k dani v jiném členském státě a zahraniční osoby povinné k dani a také další osoby, které nejsou sice podnikateli, ale samostatně provádějí ekonomickou činnost“ (Hušáková, 2022, s. 91). Běžný občan (fyzická osoba), který je zaměstnán tedy není osobou povinnou k dani, neboť nevykonává ekonomickou činnost.

Dle ust. § 5 odst. 3 ZDPH se za ekonomickou činnost považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Což znamená, že ekonomickou činností je podnikání, ale i další samostatné výdělečné činnosti (Hušáková, 2022, s. 93).

1.4.2 Skupina

Dle ust. § 5a ZDPH (Česko, 2004) může skupinu vytvořit personálně nebo kapitálově spojené seskupení, pokud podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech představuje alespoň 40%. Členem této skupiny může být pouze osoba, která má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku.

Registraci skupiny upravuje ust. § 95a a 95b ZDPH. Přihlášku k registraci skupiny podává osoba určená jako zastupující člen skupiny u svého místně příslušného správce daně nejpozději do 31. října a skupina se plátcem stává od 1. ledna následujícího roku (Hušáková, 2022, s. 128).

Galočík a kol. (2024, s. 29) říkají, že cílem skupinové registrace „bylo umožnit snížení administrativní zátěže pro podniky, které jsou vzájemně úzce spojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, a to tím, že tyto osoby budou pro účely DPH považovány za jednu osobu povinnou k dani“.

1.4.3 Identifikovaná osoba

V zákoně o DPH definici a podmínky registrace identifikované osoby upravuje ust. § 6g až 6l a ust. § 97 a 97a.

Identifikovanou osobou se stane právnická osoba nepovinná k dani, ale také osoba povinná k dani (fyzická i právnická osoba), která není plátcem, v případě, že pořizuje zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně v tuzemsku. (Galočík a kol., 2024, s. 41)

1.4.4 Plátcí

Ustanovení § 6 odst. 1 ZDPH (Česko, 2004) říká, že plátcem je osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku nebo osoba registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko od prvního dne kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém její obrat v tuzemsku překročil částku 2 mil. Kč.

Hrubá Smržová a Mrkývka (2020, s. 302) plátce popisují jako „daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daní vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností“.

1.5 Místo plnění

„§ 7 až 12 ZDPH Místo plnění je jednou z rozhodujících skutečností pro vymezení předmětu daně, protože pouze u plnění s místem plnění v tuzemsku se postupuje podle znění ZDPH platného pro Českou republiku, tj. pouze u těchto plnění vzniká povinnost zaplatit a přiznat daň, příp. osvobození od daně s nárokem nebo bez nároku na odpočet daně podle ZDPH. Jestliže je místo plnění mimo tuzemsko, je nutno při uplatňování daně postupovat podle předpisů platných v zemi, kde je podle stanovených pravidel místo plnění.“ (Hušáková, 2022, s. 24)

Určit místo plnění je jedním z nejdůležitějších a zároveň nejtěžších věcí a má svá pravidla, která nejsou jednoduchá. Níže si nastíníme několik základních typů místa plnění.

1.5.1 Místo plnění při dodání zboží (§ 7 ZDPH)

Dle Jánošíkové a kol. (2018, s. 85) je místem plnění při dodání zboží, pokud je uskutečněno bez odeslání či přepravy, místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.

„U dodání zboží je základní pravidlo pro místo plnění stanoveno takto:

- místo, kde přeprava (odeslání) začíná, pokud je zboží při dodávce přepraveno (odesláno),
- místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno, když je dodání zboží sjednáno s montáží nebo instalací,
- není-li zboží dodáváno s přepravou, místo, kde se nachází zboží v době dodání,
- při dodání nemovité věci se logicky místem plnění stanoví místo, kde nemovitá věc leží.“ (Vančurová a kol., 2024, s. 282)

1.5.2 Místo plnění při poskytnutí služby (§ 9 ZDPH)

Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby jsou vymezena v ust. § 9 zákona o dani z přidané hodnoty. Galočík a kol. (2024, s. 58) zmiňují, že ust. § 9 zákona o DPH je nastaveno jednotně ve všech členských státech Evropské unie a vychází z článku 44 směrnice Rady.

Galočík a kol. (2024, s. 58) blíže upřesňují, že „podle tohoto ustanovení se určí místo plnění nejen u služeb poskytovaných ze strany tuzemských osob povinných k dani jiným osobám povinným k dani nebo osobám nepovinným k dani, ale také v opačném případě, kdy jsou služby poskytovány osobami povinnými k dani se sídlem v jiných členských státech nebo zahraničními osobami tuzemským osobám povinným k dani nebo tuzemským osobám nepovinným k dani“.

1.5.3 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu (§ 11 ZDPH)

Jánošíková a kol. (2018, s. 86) uvádí, že se za místo plnění při pořízení zboží z JČS „považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli“.

Galočík a kol. (2024, s. 88) v komentáři k ust. § 11 odst. 1 zákona o DPH říká, že tímto je „jednoznačně stanoveno, že místem plnění je ten členský stát, na jehož území je odeslání nebo přeprava zboží ukončena“.

1.5.4 Místo plnění při dovozu zboží (§ 12 ZDPH)

Dle ust. § 12 zákona o DPH je místem plnění při dovozu zboží členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie. Vančurová a kol. (2024, s.290 – 291) poukazují na to, že při dovozu zboží do EU se většinou „uplatňuje princip země spotřeby“.

1.6 Vymezení plnění

Dle European Tax Handbook (2021, s. 282) se za plnění, která podléhají dani z přidané hodnoty, považuje dodání zboží za úplatu, převody nemovitých věcí z důvodu změny vlastnického práva, poskytování služeb za úplatu, pořizování zboží v rámci Evropské unie či dovoz zboží. Alvarado (2024, s. 332) ještě upřesňuje, že zdanitelná plnění jsou vymezena v ust. § 13 – 20 zákona o DPH.

1.6.1 Dodání zboží

Dodání zboží řeší ust. § 13 a 13a zákona o DPH. Dodáním zboží se rozumí „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. O dodání zboží se jedná i v těch případech, kdy je přechod vlastnictví z nějakého důvodu oddálen, např. když přechází vlastnictví až zaplacením. Pokud v takovém případě kupující převezme zboží a může ho využívat jako vlastník, tedy nakládat s ním jako vlastník, jedná se o dodání zboží již okamžikem převzetí zboží.“ (Kuneš a Vondrák, 2024, s. 193)

To potvrzuje i Kuneš (2024, s. 69), který říká, že se jedná o tzv. „ekonomické vlastnictví“. „Podle tohoto ustanovení, pokud kupující může se zbožím nakládat jako vlastník, tj. užívat je ke své ekonomické činnosti, aniž by se stal právně jeho vlastníkem, může na základě přijatého daňového dokladu za dodání zboží uplatnit nárok na odpočet daně za splnění příslušných podmínek tohoto zákona.“ (Kuneš, 2024, s. 69 – 70)

Dle ust. § 4 odst. 2 a odst. 3 písm. a) ZDPH (Česko, 2004) se pro účely daně z přidané hodnoty za zboží považuje „hmotná věc“, ale také „živé zvíře, lidské tělo a část lidského těla, právo stavby, plyn, elektřina, teplo a chlad“. Za zboží se nepovažují peníze a cenné papíry s výjimkou uvedenou v ust. § 4 odst. 3 písm. b) zákona o DPH.

1.6.2 Poskytnutí služby

Základní definicí poskytnutí služby je, že službami jsou všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží (ust. § 14 odst. 1 ZDPH). Vondraš a Pantůček (2024, s.117) definici doplňují o konkrétní případy, a to např. „pozbytí nehmotné věci“ (prodej licence či ochranné známky), „přenechání zboží k užití jinému“ (jedná se o technické zhodnocení, které provedl nájemce a které po ukončení pronájmu nájemce přenechá pronajímateli, tj. vlastníkovu nemovitosti) či „zřízení, trvání a zánik věcného břemene“.

„Při poskytnutí služby je zdanitelné plnění uskutečněno ke dni poskytnutí služby nebo dnem vystavení daňového dokladu, a to tím dnem, který nastane dříve. Výjimkou je splátkový kalendář nebo platební kalendář, případně daňový doklad na přijatou úplatu před uskutečněním zdanitelného plnění.“ (Kuneš a Vondrák, 2024, s. 21)

1.6.3 Pořízení zboží z jiného členského státu

Dle ust. § 16 odst. 1 zákona o DPH (Česko, 2004) se pořízením zboží z jiného členského státu rozumí „nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby, která uskutečňuje dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do členského státu od něj odlišného“, a to buď „osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo jí zmocněnou třetí osobou“, anebo „pořizovatelem, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, nebo jím zmocněnou třetí osobou“.

1.6.4 Nový dopravní prostředek

Za nový dopravní prostředek se pro účely zákona o DPH považuje zboží, které je motorovým pozemním vozidlem se zdvihovým objemem motoru větším než 48 cm³ nebo s výkonem větším než 7,2 kW, lodí delší než 7,5 m či letadlem o maximální vzletové hmotnosti větší než 1 550 kg, za podmínek určených ust. § 19 zákona o DPH.

Ustanovení § 19a až 19c ZDPH blíže upravují dodání a pořízení nového dopravního prostředku do a z jiného členského státu.

1.6.5 Dovoz zboží

„Dovozem zboží se rozumí vstup zboží na území EU. Při dovozu zboží vzniká daňová povinnost v případě, že je zboží navrženo do celního režimu, ve kterém vzniká povinnost přiznat daň (§ 23 ZDPH).“ (Kuneš a Vondrák, 2024, s. 253)

Vondraš a Pantůček (2024, s 168) uvádí, že „zdanitelné plnění při dovozu zboží je uskutečněno a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu vzniká v jeden a týž okamžik“. „Povinnost přiznat nebo zaplatit daň z dovozu vzniká buď propuštěním do určitých celních režimů, nebo nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech.“

1.7 Daňové doklady

Problematiku daňových dokladů upravuje ust. § 26 až 35a zákona o DPH. Jánošíková a kol. (2018, s. 91) poukazuje na to, že daňové doklady jsou důležitým dokumentem a správce daně je často považuje „za jediný formální důkazní prostředek“.

To potvrzuje i Kuneš a Vondrák (2024, s. 106), neboť „daňové doklady sehrávají klíčovou roli při prokázání uskutečnění zdanitelného plnění a k prokázání nároku na odpočet“.

Podoba daňových dokladů se přizpůsobuje dnešní době, a tak se můžeme setkat jak s listinnou, tak elektronickou formou. Daňový subjekt musí daňový doklad vystavit do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění a daňový doklad musí obsahovat náležitosti specifikované v zákoně o DPH. (Jánošíková a kol., 2018, s. 91 – 92)

1.8 Základ daně a výpočet daně

Dle ust. § 36 odst. 1 ZDPH (Česko, 2004) je základem daně „vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění“.

Hrubá Smržová a Mrkvývka (2020, s. 303) základ daně popisují jako předmět zdanění, který je vyjádřen v měřitelných jednotkách a je dále upraven dle zákonných pravidel. Dušek (2024, s. 152) ve svém přehledu poukazuje na to, že základ daně zahrnuje i vedlejší výdaje, které souvisí s daným zdanitelným plněním, a to zejména náklady na balení, přepravu, pojištění, provize či poplatky a jiná obdobná peněžní plnění (clo, mýtné, ...). Základ daně může být také snížen o slevu z ceny, pokud tato je poskytnuta ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (Dušek, 2024, s. 152).

Výpočet daně je upraven ust. § 37 ZDPH. Ve své podstatě se jedná o součin základu daně a sazby daně.

1.9 Sazba daně

„Sazba daně z přidané hodnoty je v České republice lineární a diferencovaná. Kromě základní sazby ve výši 21% je snižena sazba ve výši 12%. V zákoně o dani z přidané hodnoty jsou vyjmenována plnění podléhající snížené sazbě a na všechna ostatní plnění se použije sazba základní. Kromě toho je od roku 2024 zavedeno osvobození s nárokem na odpočet pro knihy a půjčování knih.“ (Vančurová a kol., 2024, s. 267)

Podrobnosti k sazbě daně jsou popsány v ust. § 47 až 49 zákona o dani z přidané hodnoty. Pro doplnění výše citovaného uvádím, že součástí zákona o DPH jsou také přílohy č. 2 a č. 3, které obsahují seznam služeb a zboží podléhajících snížené sazbě daně.

1.10 Osvobození od daně

Osvobození od daně je v zákoně o DPH zakotveno v ust. § 50 až 62, kdy se jedná o osvobození v režimu pro malé podniky v tuzemsku a osvobození od daně bez nároku na odpočet daně, a dále osvobození od daně s nárokem na odpočet daně vymezené v ust. § 63 až 71.

„Osvobození od daně bez nároku na odpočet fakticky znamená neuplatnění daně na výstupu a ztrátu nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k těmto osvobozeným plněním.“ (Galočík a kol., 2024, s. 203)

Jánošíková a kol. (2018, s. 94) uvádí, že „u plnění, která jsou osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně, vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění ke dni jeho uskutečnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve“.

1.11 Odpočet daně

S ohledem na cíl práce je v rámci teoretické části nutno specifikovat pravidla odpočtu daně. Základní principy nároku na odpočet daně jsou vymezeny v ust. § 72 a 73 zákona o DPH, kde je vysvětlen jak samotný nárok na odpočet daně, tak podmínky pro jeho uplatnění. Odpočet daně je ve své podstatě daň na vstupu. Tuto daň na vstupu si plátce může uplatnit z přijatých plnění, která využije pro plnění zakládající nárok na odpočet daně.

Vančurová a Zídková (2022, s. 97) dále doplňují, že „plátce DPH může uplatnit odpočet DPH na vstupu, pokud nakoupil plnění od jiného plátce a použil jen v rámci své ekonomické činnosti pro plnění, která zakládají nárok na odpočet“ a „má k dispozici daňový doklad“.

K problematice odpočtu daně Musilová a Lang (2020, s. 77) zdůrazňují, že základním předpokladem pro nárok na odpočet daně je „faktická realizace dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku ve prospěch plátce, který své právo na odpočet uplatní“.

Vondraš a Pantůček (2024, s. 379) zmiňují, že „existují výjimky, které nárok na odpočet částečně nebo úplně omezují.“ Tyto případy jsou stanoveny v zákoně o DPH, např. plátce nemá nárok na odpočet daně u přijatého plnění použitého pro reprezentaci (ust. § 72 odst. 6 ZDPH), omezení odpočtu daně u osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně nebo u plnění, které plátce nevyužívá pro svoji ekonomickou činnost, ...

Dle ust. § 72 odst. 5 zákona o DPH (Česko, 2004) „nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající tuto daň přiznat.“ Kuneš a Vondrák (2024, s. 65) k tomu dodávají, že „plátce může uplatnit nárok na odpočet nejdříve za období, kdy vznikla povinnost přiznat daň dodavateli“ a dále se shodují s již výše uvedeným, že možnost uplatnění nároku na odpočet daně je „podmíněna držením daňového dokladu“.

1.11.1 Nárok na odpočet daně

„Podstatné při nárokování odpočtu je, pro jaké plnění na výstupu plátce využil posuzované přijaté plnění. Pokud plátce nakoupil zboží nebo službu, které využil pro plnění, která zakládají nárok na odpočet, může odečíst daň na vstupu zaplacenou v ceně nákupu od své daně na výstupu. Jinými slovy, může uplatnit nárok na odpočet.“ (Vančurová a Zídková, 2022, s. 98)

Dle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH (Česko, 2004) je plátce „oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,

- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až t) a x) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 7 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.“

Vančurová a Zídková (2024, s. 306) ještě dodávají, že nejdříve si plátce může „nárokovat odpočet daně ve zdaňovacím období, ve kterém měl k dispozici daňový doklad“. Plátce má na uplatnění nároku na odpočet daně tři roky a „lhůta tří let začíná běžet od prvního dne následujícího měsíce po zdaňovacím období, ve kterém vznikl nárok na odpočet“.

Jak již bylo výše několikrát zdůrazněno, odpočet daně si může plátce uplatnit pouze za určitých podmínek. Základní principy pro uplatnění nároku na odpočet daně jsou vymezeny v ust. § 72 zákona o DPH. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně upravuje ust. § 73 zákona o DPH.

1.11.2 Odpočet daně u vybraného osobního automobilu

Vymezení vybraného osobního automobilu je obsahem ust. § 72 odst. 10 zákona o DPH (Česko, 2004), kde se uvádí: „Vybraným osobním automobilem se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí vozidlo kategorie M1 podle nařízení Evropského parlamentu a Rady upravujícího schvalování motorových vozidel a jejich přípojných vozidel, které není sanitním ani pohřebním automobilem, není pořízeno za účelem provozování silniční motorové dopravy na základě koncese ani není sportovním vozidlem podle zákona upravujícího podmínky provozu vozidel na pozemních komunikacích.“ Dle Informace GFŘ čj. 2032/24/7100-30116-01207 se jedná např. o vozidla určená k provozování taxislužby či rozvozu zboží apod. (Finanční správa ČR, 2024)

Kuneš a Vondrák (2024, s. 61) upozorňují, že „od 1.1.2024 je nově nastaven limit pro možnost odpočtu daně při nákupu vybraného osobního automobilu, který je dlouhodobým majetkem plátce. Výše limitu je 420 000 Kč, základ daně 2 miliony Kč.“

Vondraš a Pantůček (2024, s. 384 – 385) k tomu doplňují, že může docházet k „situacím, kdy u dodání vybraného osobního automobilu bude daň na výstupu stanovena v souladu se zákonem o DPH v nějaké výši, avšak pro účely odpočtu daně bude daň na vstupu rozdílná (nižší).“

Tento výše uvedený limit je zaznamenán v ust. § 72 odst. 3 zákona o DPH, nicméně platí pro uplatnění nároku na odpočet daně u pořízení vybraného osobního automobilu, který je dlouhodobým majetkem plátce. V případě, že plátce pořídí vybraný osobní automobil jako

zboží, tedy za účelem dalšího prodeje, uplatní daň na vstupu podle ust. § 72 odst. 2 zákona o DPH. (Kuneš, 2024, s. 222)

„Pokud vybraný osobní automobil plátce používá jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v částečné výši postupem podle § 75 nebo § 76 zákona o DPH, pokud tento zákon nestanoví jinak. Limitní částka 420 000 Kč se v takovém případě odpovídajícím způsobem krátí.

Limitní částka daně na vstupu maximálně ve výši 420 000 Kč se také obdobně použije při úpravě odpočtu daně dle § 78 zákona o DPH a při nároku na odpočet daně při registraci a zrušení registrace dle § 79 a následujících zákona o DPH.“ (Finanční správa ČR, 2024)

Galočík a kol. (2024, s. 267) ještě připomínají, že pokud bude „vybraný osobní automobil dodán ve zvláštním režimu podle § 90 zákona o DPH, osvobozený od daně podle § 51 zákona o DPH nebo nebude předmětem daně, pak plátce nemá nárok na odpočet daně.“

1.11.3 Odpočet daně v poměrné výši

V případě, kdy plátce využívá přijatá plnění, jak pro svou ekonomickou činnost, tak i pro jiné účely, nemůže uplatnit nárok na odpočet daně v plné výši. Za této situace má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši dle ust. § 75 zákona o DPH.

Kuneš (2024, s. 232) uvádí několik příkladů, ve kterých může vzniknout plátcí poměrný nárok na odpočet daně podle ust. § 75 ZDPH:

- „nákup osobního automobilu k použití i pro soukromé jízdy zaměstnance,
- nákup osobního automobilu při použití plátce fyzické osoby i pro soukromé potřeby,
- související náklady s opravami osobního automobilu využívaného i pro soukromou potřebu plátce,
- nákup nemovitosti použité plátcem jak pro podnikání, tak pro bydlení,
- nákup počítače vzdělávací agenturou, která pořádá kurzy jak hrazené účastníky, tak pokryté dotacemi,
- nákup traktoru obcí, která jej využije pro údržbu zeleně obce, ale také pro těžbu dřeva v lese, která je ekonomickou činností obce.“

Vondraš a Pantůček (2024, s. 403) doplňují, že plátce má „povinnost stanovit poměr v souladu se skutečným využíváním přijatého zdanitelného plnění. Zvolená metoda výpočtu poměrného koeficientu by měla být objektivní, tj. měla by objektivně odrážet podíl daně na vstupu, který skutečně připadá na použití pro účely uskutečnění zdanitelných plnění, a měla by zajistit obecný princip neutrality.“

Kuneš a Vondrák (2024, s. 74 – 75) k tomu dodávají, že u dlouhodobého majetku plátce stanoví poměrný koeficient „pro každý majetek samostatně podle jeho skutečného rozsahu použití pro uskutečnění plnění“, případně stanoví poměrný koeficient kvalifikovaným odhadem a po skončení kalendářního roku plátce zohlední „skutečný podíl využití tohoto plnění pro ekonomickou činnost“.

1.11.4 Odpočet daně v krácené výši

Pravidla a způsob výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši jsou vymezena v ust. § 76 zákona o DPH. „Důvodem krácení nároku na odpočet je skutečnost, že plátce použije přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti zčásti pro uskutečňování zdanitelných plnění, u nichž má nárok na odpočet, a zčásti pro uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet.“ (Vondraš a Pantůček, 2024, s. 407)

Kuneš a Vondrák (2024, s. 76) poznamenávají, že pro výpočet nároku na odpočet v krácené výši plátce použije koeficient, který „vypočte jako procentní podíl, v jehož čitateli je součet částek základů daně nebo hodnot plátcem uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH a ve jmenovateli je celkový součet hodnoty uvedený v čitateli a součtu hodnot plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně“.

„Plátce je povinen na konci roku vypořádat odpočty daně uplatněné na základě zálohového koeficientu za všechna zdaňovací období tohoto roku.“ (Kuneš, 2024, s. 236) Vančurová a Zídková (2024, s. 313) k tomuto ročnímu vypořádání doplňují, že plátce v posledním zdaňovacím období daného roku „porovná skutečně uplatněný nárok na odpočet z krácených vstupů s nárokem na odpočet z těchto vstupů vypočteným aktuálním vypořádacím koeficientem“ a „nový vypořádací koeficient bude v průběhu dalšího kalendářního roku plnit funkci zálohového koeficientu“.

1.11.5 Úprava odpočtu daně

Kuneš a Vondrák (2024, s. 83) s odkazem na ust. § 78 zákona o DPH uvádějí, že „plátce je povinen provést úpravu odpočtu daně původně uplatněného u pořízeného dlouhodobého majetku, pokud v některém z kalendářních roků následujících po roce, ve kterém byl původní odpočet uplatněn, dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně.“

Kuneš (2024, s. 240) ještě dodává, že úprava odpočtu se týká i případu, kdy „plátce neměl nárok na odpočet daně při pořízení dlouhodobého majetku“, neboť tento majetek byl původně určený pro plnění, která nezakládají nárok na odpočet daně.

Vondraš a Pantůček (2024, s. 419) k tomu doplňují, že „výjimku tvoří situace, kdy úpravu daně plátce provádí v souvislosti s prodejem majetku. V tomto případě ji provede ve zdaňovacím období, kdy došlo k uskutečnění příslušného plnění.“

Vančurová a Zídková (2022, s. 177) upozorňují plátce na povinnost, že po dobu pěti let musí sledovat „využití dlouhodobého majetku, v případě nemovitých věcí dokonce po dobu 10 let. Pokud dojde ke změně jeho využití, které zakládá nárok na odpočet, na užití, které naopak neumožňuje nárok na odpočet, musí plátce DPH nárok na odpočet uplatněný při pořízení tohoto majetku upravit v posledním zdaňovacím období roku, ve kterém k této změně došlo.“

Dle ust. § 78 odst. 2 ZDPH (Česko, 2004) se změny v rozsahu použití majetku posuzují samostatně za každý kalendářní rok po dobu lhůty pro úpravu odpočtu daně, která dle odst. 3 „počíná běžet kalendářním rokem, v němž byl dlouhodobý majetek pořízen“.

1.11.6 Nárok na odpočet daně při registraci a při zrušení registrace

Ustanovení § 79 a násl. zákona o DPH upravují podmínky nároku na odpočet daně při registraci nového plátce a při zrušení registrace.

Dle ust. § 79 odst. 1 zákona o DPH (Česko, 2004) má osoba povinná k dani „nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, pokud

- a) se toto plnění uskutečnilo v období zahrnujícím 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem, a
- b) je toto plnění ke dni, kdy se tato osoba stala plátcem, součástí jejího obchodního majetku.“

Hušáková (2021, s. 495) k tomu dodává, že i za této situace „musí plátce vycházet z podmínek daných § 72 a násl. ZDPH, tj. i zde musí zohlednit účel použití a uplatnit odpočet daně případně v částečné výši, dále musí mít daňový doklad apod. Tento nárok na odpočet daně pak uvede do daňového přiznání za to zdaňovací období, v němž se stal plátcem. Prakticky to znamená, že je uvede do prvního daňového přiznání, které bude podávat.“

Dušek (2024, s. 247) ještě doplňuje, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet při registraci i v případě pořízení dlouhodobého majetku v období 60 měsíců (5 let) před registrací, a to v souladu s ust. § 79 odst. 2 zákona o DPH.

Ustanovení § 79a odst. 1 zákona o DPH (Česko, 2004) říká, že „při zrušení registrace je plátce povinen snížit uplatněný odpočet daně u majetku, který je ke dni zrušení registrace jeho obchodním majetkem a u kterého uplatnil nárok na odpočet daně.“

Vančurová a Zídková (2022, s. 339 – 340) upozorňují na skutečnost, že plátce musí snížit nárok na odpočet daně u obchodního majetku, u kterého uplatnil odpočet, ať už v plné či částečné výši, při zrušení registrace a je jedno jestli byla plátcí registrace ukončena na jeho vlastní žádost či z moci úřední. „De facto tak zde dochází k vrácení dříve uplatněného nároku na odpočet, resp. k vrácení jeho části.“ (Vančurová a Zídková, 2022, s. 340)

Kuneš (2024, s. 250) uvádí, že plátce uvede snížení odpočtu daně při zrušení registrace „v daňovém přiznání podaném za poslední zdaňovací období na ř. 45 se záporným znaménkem.“

1.12 Nadměrný odpočet

Dle ust. § 4 odst. 1 písm. d) zákona o DPH (Česko, 2004) se nadměrným odpočtem rozumí „daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně“. Kuneš a Vondrák (2024, s. 17) poznamenávají, že „i nadměrný odpočet je považován za „daň“.“

Vondraš a Pantůček (2024, s. 24) k výše uvedenému ustanovení doplňují, že „nadměrný odpočet vrací správce daně bez žádosti“ v souladu s ust. § 155b odst. 3 daňového řádu, resp. „do 15 dnů ode dne oznámení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru“ nebo „do 30 dnů ode dne, který se považuje za den doručení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru v případě, kdy se výsledek vyměření nebo doměření daňovému subjektu neoznamuje“. (Česko, 2009)

Kuneš a Vondrák (2024, s. 340) uvádí, že v běžné praxi správce daně při vracení nadměrného odpočtu často zahajuje postup k odstranění pochybností, kterým se snaží ve státním rozpočtu zadržet peněžní prostředky, neboť se v této oblasti často podvádí.

Od 1. ledna 2021 má daňový subjekt dle ust. § 174a odst. 1 daňového řádu (Česko, 2009) v případě, kdy tak stanoví zákon, „nárok na zálohu na daňový odpočet ve výši odpovídající té části daňového odpočtu nárokovaného v jím podaném daňovém tvrzení, kterou správce daně nehodlá prověřovat v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly“.

Hrstková Dubšeková (2022, s. 813) upřesňuje, že „institut zálohy na daňový odpočet bude využit tam, kde je s ohledem na výstupy z vyhledávací činnosti nebo s ohledem na dosavadní průběh kontrolního postupu (tj. postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly) zřejmé, že potřeba prověřit legitimitu nárokované částky se týká pouze její části“.

Kuneš a Vondrák (2024, s. 341) se však domnívají, že „tento postup správci daně příliš nevyužívají, a to vzhledem k administrativní náročnosti při stanovování neproěřované části nadměrného odpočtu, jak je vidět i z rozsáhlosti metodického pokynu č. j. 2564/21/7700-10124-050201“.

2 SPRÁVA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Správu daně definuje zákon č. 280 /2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“), v ust. § 1 odst. 2 jako „postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrad“. (Daňový řád..., 2024)

Hrubá Smržová a kol. (2022, s. 41) k daňovému řádu uvádějí, že jde o procesní předpis, který „zahrnuje nejen celou řadu hmotněprávních institutů finančního práva, ale i postup správců daně a daňových subjektů při uplatňování daňových zákonů, a tedy upravuje i daňový proces a jeho jednotlivé etapy“.

Kuneš a Vondrák (2024, s. 297) zmiňují, že daňový řád řeší správu daní v obecné rovině a „jednotlivé daňové zákony si ji sice mohou upravovat podle svého, pokud ale příslušnou část neupraví, jsou podnikatelé povinni se řídit daňovým řádem“.

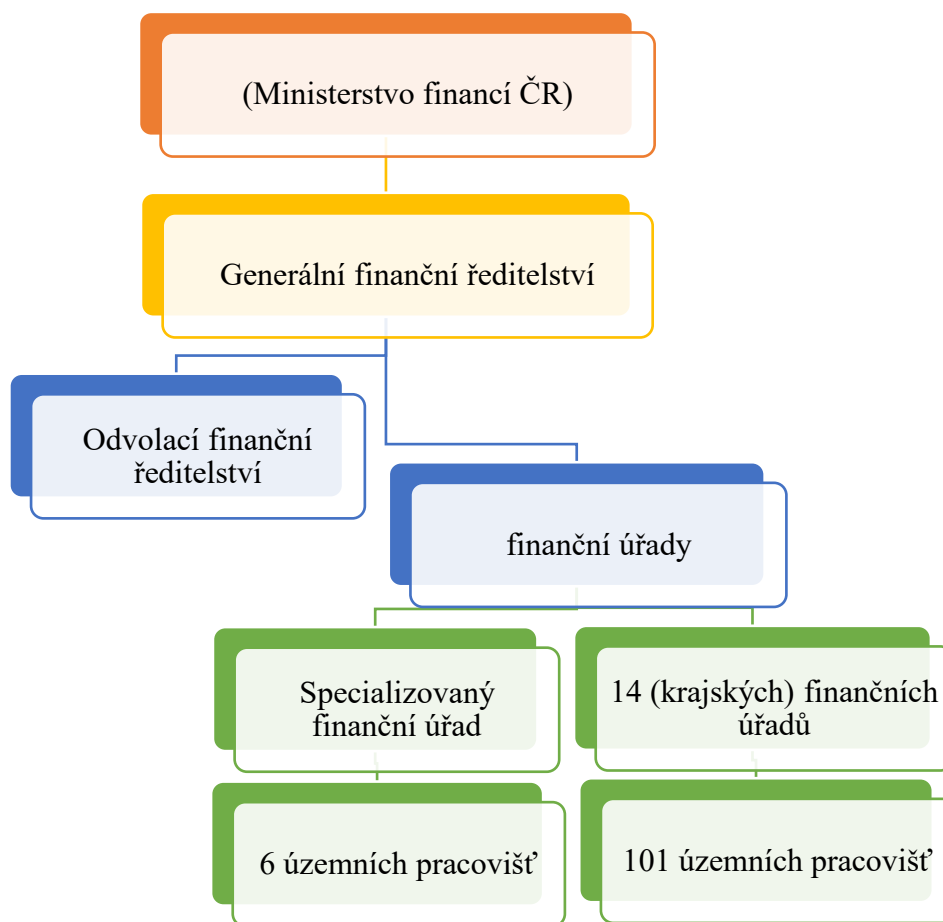
2.1 Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní

Daňový řád (Česko, 2009) v ust. § 10 říká, že: „Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.“

„Správcem daně se rozumí každý správní orgán, pokud jej zvláštní zákon zmocňuje k výkonu správy daní. Mezi typické správce daní patří finanční úřady a celní úřady,...“ (Kuneš a Vondrák, 2024, s. 297)

Místní příslušnost ke správci daně upravuje ust. § 13 – 16 daňové řádu. V případě daně z přidané hodnoty jsou některé oblasti spravovány celním úřadem (např. DPH při dovozu zboží) a některé místně příslušným správcem daně. (Kuneš a Vondrák, 2024, s. 298)

Vančurová a kol. (2024, s.56 – 57) uvádí, že „nejdůležitějšími správci daně jsou orgány finanční správy, které spravují převážnou většinu daní“, jejichž základním článkem jsou finanční úřady (viz Obrázek 1).



Obrázek 1 Organizační struktura finanční správy

(zdroj: vlastní zpracování dle Vančurové a kol., 2024, s. 57)

Daňový řád definuje osoby zúčastněné na správě daní v ust. § 20 až 31. Mezi tyto osoby patří daňový subjekt, třetí osoby, zástupce či odborný konzultant.

Rozehnal (2024, s. 36 – 37) doplňuje, že osobou zúčastněnou na správě daní je daňový subjekt a ten jako takový „může být zákony označován jako plátce či poplatník“.

Třetími osobami se podle ust. § 22 daňového řádu (Česko, 2009) rozumí „osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena“. Kuneš a Vondrák (2024, s. 297) dodávají, že to jsou např. svědci, znalci a ručitelé.

Dalším typem osoby zúčastněné na správě daní je zástupce (§ 25 daňový řád), kterým může být např. „zákonný zástupce fyzické osoby nebo opatrovník“, „ustanovený zástupce“ (§ 26 DŘ) či „zmocněnec“ (§ 27 – 29 DŘ).

2.2 Předmět správy daně

Dle daňového řádu jsou předmětem správy daní „daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu“ (ust. § 2 odst. 1 DŘ, Česko, 2009). Daní se rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek (ust. § 2 odst. 3 DŘ), ale též daňový odpočet, daňová ztráta nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně (ust. § 2 odst. 4 DŘ).

2.3 Zásady správy daní

Vančurová a kol. (2024, s. 58 – 59) poskytují přehled těch nejdůležitějších, kterými jsou:

- Zákonnost
- Zákaz zneužití pravomoci
- Přiměřenost úkonů správce daně
- Rovnost procesního postavení osob zúčastněných na správě daní
- Vzájemná součinnost a spolupráce správce daně a daňového subjektu
- Rychlost
- Hospodárnost (efektivnost)
- Volné hodnocení důkazů správcem daně
- Materiální pravda = skutečný stav věci
- Neveřejnost
- Mlčenlivost

Základní zásady správy daní jsou vymezeny u ust. § 5 až 9 daňového řádu. Rozehnal (2024, s. 9 – 21) ve svém komentáři k daňovému řádu popisuje jednotlivé § následovně:

- § 5 Zásada zákonnosti, legitimacy a přiměřenosti – správce daně má povinnost jednat v souladu se zákony a jinými právními předpisy a při aplikaci zákona je povinen „volit přiměřené prostředky tak, aby zájem byl naplněn, avšak ne za jakoukoliv cenu“. (Rozehnal, 2024, s. 12)
- § 6 Zásada rovnosti, součinnosti, poučovací, vstřícnosti – správce daně má povinnost přistupovat k osobám zúčastněným na správě daní stejným způsobem, spolupracovat s nimi a je povinen poskytnout přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech.

Osoby zúčastněné na správě daní, jakož i správce daně, musí spolupracovat. (Rožehnal, 2024, s. 14-15)

- § 7 Zásada rychlosti a hospodárnosti – „správce daně postupuje bez zbytečných průtahů“ (§ 7 odst. 1 DŘ, Česko, 2009) a „tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady“ (§ 7 odst. 2 DŘ, Česko, 2009)
- § 8 Zásada volného hodnocení důkazů, legitimního očekávání a materiální pravdy – „Správce daně by měl každý důkaz hodnotit nejprve jednotlivě a poté v jejich vzájemné souvislosti.“ (Rožehnal, 2024, s.17) „SD dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“ (§ 8 odst. 2 DŘ, Česko, 2009)
- § 9 Zásada neveřejnosti a oficiality – „Povinnost mlčenlivosti se vztahuje na všechny účastníky správy daní, tj. jak na správce dně, tak na osoby zúčastněné.“ (Rožehnal, 2024, s. 21)

2.4 Daňová řízení na DPH

Dle ust. § 134 odst. 1 daňového řádu (Česko, 2009) se daňové řízení skládá z „dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí“. Pod pojmem dílčí řízení si můžeme představit nalézací řízení, řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích.

Novotná a kol. (2019, s. 55) si myslí, že nalézací fáze je „těžištěm daňového řízení“, neboť „právě v této fázi je realizován základní cíl správy daní, kterým je ve smyslu § 1 odst. 2 DŘ správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady“.

Hrstková Dubšeková (2022, s.269) k pojmu řízení píše: „Řízení je zákonem upravený proces, který je na počátku zahájen ze strany osoby zúčastněné na správě daní nebo ze strany správce daně a na konci je ukončen rozhodnutím.“

2.4.1 Zahájení a průběh řízení

Dle ust. 91 odst. 1 daňového řádu (Česko, 2009) platí, že „řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci“.

„Podáním se dle § 70 odst. 1 DŘ rozumí úkon osoby zúčastněné na správě daní směřující vůči správci daně. Může se jednat o úkon, kterým se zahajuje daňové řízení (například podání daňového přiznání nebo odvolání), nebo o úkon v již probíhajícím řízení (například žádost o prodloužení lhůty apod.).“ (Novotná a kol., 2019, s. 34)

Kuneš a Vondrák (2024, s. 323) upozorňuje, že „plátce je povinen podat řádné daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, tj. do 25. dne kalendářního měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, za které daňové přiznání podává“.

Vančurová a Zídková (2019, s. 272) k vyměření daně uvádějí, že pokud „správce daně ani po zběžné kontrole neshledá nesrovnalosti v údajích uvedených v podaném daňovém přiznání“, toto přiznání vyměří „bez sdělení, tj. daňovému subjektu není doručen platební výměr“.

V praxi to znamená, že správce daně vyměřil daň v částce uvedené v daňovém přiznání a platební výměr, který při tomto vyměření vznikl, se daňovému subjektu neodesílá a je založen pouze v elektronické podobě ve spisu daňového subjektu.

2.5 Postupy správce daně

„Postup správce daně je zákonem upravený soubor úkonů tvořící samostatný celek, který lze realizovat mimo probíhající řízení, tj. v rámci vyhledávací činnosti nebo v rámci probíhajícího řízení.“ (Hrstková Dubšková, 2022, s. 304)

Dle Novotné a kol. (2019, s. 71) postupy správce daně slouží ke „zjištění a ověření plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů. Tento přístup odpovídá charakteru daňových řízení, neboť důkazní břemeno ohledně údajů uvedených v daňových tvrzeních nese primárně daňový subjekt, a správce daně proto musí být vybaven pravomocí daňová tvrzení kontrolovat a ověřovat jejich správnost a úplnost.“

Novotná a kol. (2019, s. 71) ale také zmiňuje, že konkrétní postup určuje dle své úvahy správce daně, nicméně „by měl volit pouze takové postupy, které co nejméně omezují daňové subjekty“ a „současně umožňují dosáhnout cíle správy daní“.

2.5.1 Vyhledávací činnost

Vyhledávací činnost je vymezena v ust. § 78 daňového řádu (Česko, 2009), kdy v rámci této činnosti správce daně „vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu“.

Kobík (2016, s. 160) upozorňuje, že „samotná vyhledávací činnost slouží slovy Nejvyššího správního soudu „k mapování terénu“ a „nepředstavuje daňové řízení“. Výsledkem vyhledávací činnosti „mohou být pouze indicie o tom, že daňová povinnost nebyla splněna řádně a úplně, přičemž tyto skutečnosti musí být dále prověřeny v příslušném postupu správce daně a v daňovém řízení při zachování všech zákonných náležitostí zákonného a řádného důkazního procesu.“

S tímto názorem se ztotožňuje i Novotná a kol. (2019, s. 72), která vyhledávací činnost označuje jako „mapování terénu za účelem shromažďování relevantních důkazních prostředků, které může správce daně případně využít v daňovém řízení“.

2.5.2 Místní šetření

Dle Rozehnal (2024, s. 149) může být místní šetření „prováděno jak v rámci řízení, tak i mimo něj“ a „je vždy součástí vyhledávací činnosti“. Rozehnal také uvádí, že jelikož místní šetření není kontrolním postupem, nemůže být na jeho základě stanovena daň. „Smyslem místního šetření je ověření tvrzení daňových subjektů či získání důkazních prostředků.“ (Rozehnal, 2024, s. 149)

Novotná a kol. (2019, s. 75) je přesvědčena, že v rámci místního šetření správce daně „zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější“. Dále pak ještě doplňuje, že místním šetřením „se rozumí krátkodobé (rozuměno rychlé, jednorázové) prověření určitého údaje mimo sídlo správce daně.“

Průběh místního šetření včetně pravomocí a povinností jak správce daně, tak osoby zúčastněné na správě daní je vymezeno v ust. § 80 až 84 daňového řádu.

2.5.3 Daňová kontrola

„Daňová kontrola je kontrolní postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňových povinností. Cílem daňové kontroly je správné zjištění a stanovení daně.“ (Hrstková Dubšeková, 2022, s. 317)

V části Kontrolní postupy v ust. § 85 až 88a daňového řádu nalezneme jak vymezení předmětu daňové kontroly, práv a povinností daňového subjektu či pravomocí správce daně, tak i její zahájení, průběh i ukončení.

Vančurová a Zídková (2019, s. 277) uvádějí, že o zahájení daňové kontroly musí být sepsán protokol, ve kterém je nutno vymezit rozsah daně a zdaňovací období, na která se daňová kontrola vztahuje. To potvrzuje i Rozehnal (2024, s. 155), který říká, že rozsah daňové kontroly vyplývá z jejího předmětu a správce daně může vést „daňovou kontrolu v rozsahu plném anebo tento zúžit“.

Rozehnal (2024, s. 155) dále uvádí, že „daňovou kontrolu je možno vést společně i pro více daňových řízení“ a dodává, že „v praxi se tak děje často, když správce daně společně kontroluje např. 12 zdaňovacích období na dani z přidané hodnoty a jedno zdaňovací období na dani z příjmů právnických osob, zároveň tak vede 13 daňových kontrol.“

2.5.4 Postup k odstranění pochybností

Ustanovení § 89 daňového řádu (Česko, 2009) říká, že „má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností“.

Novotná a kol. (2019, s. 82) upřesňuje, že „postup k odstranění pochybností slouží k odstranění pochybností, které vzniknou správci daně v souvislosti s podáním daňových přiznání, z čehož vyplývá, že postup k odstranění pochybností nelze použít v okamžiku, kdy je již daňová povinnost vyměřena či doměřena.“

Hrubá Smržová a kol. (2022, s. 51) podotýká, že „postup k odstranění pochybností umožňuje odstranit obsahové vady podání, u nichž za tímto účelem není stanoven jiný postup“ a také, že „pochybnosti musí být konkrétní a formulované tak, aby umožnily daňovému subjektu jejich zhojení prostřednictvím písemné či ústní reakce“.

K tomu Novotná a kol. (2019, s. 84) dodává, že „postup k odstranění pochybností nemá být zdlouhavý, ale naopak má sloužit k rychlému prověření konkrétních pochybností a jejich odstranění“.

Hrubá Smržová a kol. (2022, s. 51) také upozorňuje, že daňové subjekty často v praxi postup k odstranění pochybností podceňují, neboť si neuvědomují, že „skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně“ je třeba prokázat, nikoli jen tvrdit.

3 DAŇOVÉ ÚNIKY NA DPH

Sejkora (2017, s. 21) upozorňuje na to, že „daňové úniky jsou negativním fenoménem, jenž doprovází moderní fungování správy daní“, v jehož důsledku dochází i k „vymezení hranice pro posouzení konkrétního skutkového stavu jako legálního nebo protiprávního jednání daňového subjektu“.

Vančurová a Zídková (2024, s. 29) vidí snahu daňového subjektu zaplatit na daních co nejméně jako naprosto pochopitelnou a dále dodávají, že „v této souvislosti je vhodnější pojednávat o optimalizaci daňového zatížení. Ta nabývá celé řady podob od těch, které zákonodárce nejen předpokládá, ale i vítá, až po trestněprávní jednání daňových subjektů.“

Většina autorů včetně Klimešové (2018, s. 44 – 45) se shodují na tom, že pojem daňový únik není dosud jednoznačně vymezen a v českých zákonech se jeho definice nevyskytuje. Klimešová uvádí přehled daňových úlev či úniků ať už legálních či nelegálních (viz Tabulka 2). Nicméně Klimešová odkazuje na anglické právo, ve kterém se užívá pojem „vyhýbání se dani“ (tax avoidance), což je činnost, která „zabraňuje nebo omezuje vznik daňové povinnosti“ a koncept „daňového podvodu“ (tax evasion), který je protikladem vyhýbání se dani a „je definován jako vědomé porušení povinnosti zaplatit daň a je často spojován se zatajováním důležitých skutečností“. Rozdíl mezi tax avoidance a tax evasion je v jejich legálnosti.

Tabulka 2 Přehled typů legální a nelegální činnosti

Legální (daňová optimalizace)	Nelegální (daňový únik)
Osvobození od daně, položky snižující základ daně	Neznalost, nedbalost, složitost zákonů (neúmyslné)
Sleva na dani	Úmyslné – menšího rozsahu (záměrné)
Způsob odpisů u majetku	Úmyslné – trestný čin (škoda nad 50 tisíc Kč)
Podpora vybraných činností (výzkum a vývoj, podpora vzdělávání)	Šedá a černá ekonomika, nelegální podnikání
Mezery v daňových zákonech	Falšování účetních záznamů

(zdroj: vlastní zpracování dle Klimešové, 2018, s. 46)

James a Nobes (2018, s. 100) vysvětlují vyhnutí se dani jako manipulaci jednotlivce se svými vlastními prostředky v mezích zákona s cílem snížení daňové povinnosti, kdežto daňový únik už je nezákonná manipulace s vlastními prostředky za účelem snížení daňové povinnosti, kterou ale odborná veřejnost často označuje jako tzv. daňové plánování (tax planning) nebo zmírňování daní (tax mitigation), což navozuje zákonnost daných transakcí.

Vondraš a Pantůček (2024, s. 380) pracují s termínem daňový podvod. Znakem daňového podvodu je dle evropské judikatury „skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality“.

Klimešová (2018, s. 47 – 48) uvádí, že „existence daňových úniků ve velké míře souvisí se snahou poplatníka redukovat vysoké zdanění svých příjmů a snahou získat výhodnější majetkovou či finanční pozici“. Zároveň ale dodává, že neméně závažnou příčinou může být i „nejasnost výkladu právních daňových norem“.

Oats (2021, s. 543) zmiňuje, že přestože systémy DPH jsou robustnější než jiné formy spotřebních daní, a to i díky nastaveným kontrolním mechanismům, nejsou zcela odolné vůči podvodům. Rozšíření podvodů je zaznamenáno hlavně v souvislosti s nárůstem elektronického obchodování v posledních letech.

Boj proti daňovým únikům, ale i některým formám vyhnutí se dani, patří v posledních letech mezi nejvyšší priority finanční politiky všech států, tedy i České republiky. Daňové úniky omezují předpokládaný daňový výnos a „je třeba mít na paměti, že každé vyhnutí se dani jedním daňovým subjektem nepřímo zvyšuje daňové zatížení všech ostatních subjektů“, čímž dochází k porušení nastavené daňové spravedlnosti. (Vančurová a Zídková, 2024, s. 30)

3.1 Druhy daňových úniků na DPH

Zídková (2023, s. 23 – 24) říká, že „je přirozené, že daňové subjekty se snaží zaplatit co nejméně daní, které jsou vlastně jejich dalším ekonomickým nákladem“, ale v případě DPH je situace od daně z příjmu odlišná, neboť daň z přidané hodnoty uhradí zákazník v ceně zboží nebo služby a plátce „ji jen odvede státu“.

Jako tradiční daňový únik, kterým je zatajena, jak daň z příjmů, tak i daň z přidané hodnoty, je situace kdy dodavatel (plátce DPH) nabídne zákazníkovi, že mu prodá zboží či službu levněji, pokud nebude požadovat daňový doklad. V tomto případě na transakci

vydělají dodavatel i zákazník, neboť se o ušetřenou daň vlastně podělí, ale státní rozpočet bude ochuzen. (Zídková, 2023, s. 23)

Dalšími nejčastější druhy úniků na dani z přidané hodnoty jsou případy, kdy:

- „část úniků na DPH vzniká v tzn. stínové ekonomice ve formě zejména zatajených příjmů, ze kterých není odvedena DPH na výstupu“,
- „použití snížených sazeb nebo osvobození místo základní sazby u transakcí, které správně podléhají základní sazbě DPH“,
- „nesprávné odečtení daně na vstupu“,
- „řetězové nebo karuselové podvody“. (Zídková, 2023, s. 23)

Sejkora (2017, s. 52) mezi příklady krácení daně z přidané hodnoty řadí i nesplnění registrační povinnosti či povinnosti podat daňové přiznání, manipulaci s daní na vstupu či výstupu, ale také zatajení zdanitelných plnění a fiktivní plnění.

Se Sejkorou souhlasí i Strémy a Hangáčová (2017, s. 50), kteří blíže specifikují chování daňových subjektů, na základě kterého dochází ke krácení daňové povinnosti, následovně:

- změna údajů na daňových dokladech, čímž dochází ke snižování DPH na výstupu,
- nevystavení daňového dokladu o prodeji zboží či služby, v důsledku tohoto konání dojde ke snížení daňové povinnosti,
- fiktivní přijaté daňové doklady, které uměle navýší DPH na vstupu,
- duplicitní nárokování DPH na vstupu z jednoho daňového dokladu ve více zdaňovacích obdobích.

Šefčík (2017, s. 24) za podvod na DPH považuje i neoprávněné uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu, jehož podstatou je, že některé vstupy byly použity pro výstupy, které jsou osvobozeny od DPH bez nároku na odpočet daně či nebyly použity pro ekonomickou činnost.

Za nejnebezpečnější z úniků na DPH Zídková označuje karuselové podvody, nebo též podvody chybějícího obchodníka. „Karuselové podvody využívají dodávek zboží do jiných členských států, případně nezdanění poskytovaných služeb kvůli přesunu jejich místa plnění do země zákazníka.“ (Zídková, 2023, s. 24)

3.2 Opatření proti daňovým únikům

„Existují různé způsoby, jak bojovat proti únikům na DPH. Nástroje používané finančními správami se liší podle toho, proti kterému typu daňových úniků jsou namířeny. Základním postupem správců daně k odhalení jakéhokoliv typu daňového úniku jsou samozřejmě pravidelné daňové kontroly. Pokud jsou kontroly časté a sankce za nedodržování daňových zákonů vysoké, působí tento nástroj nejen k odhalení již provedených úniků, ale také preventivně.“ (Zídková, 2023, s. 27)

Zamezení daňovým únikům na DPH je prioritou každé finanční správy v Evropské unii, proto byly vyvinuty různé nástroje a mechanismy, které jsou stále zdokonalovány a přizpůsobovány novým poznatkům. Mezi nejznámější nástroje patří kontrolní hlášení, ručení za nezaplacenou daň, institut nespolehlivého plátce, režim přenesení daňové povinnosti (reverse charge), mezinárodní spolupráce (systém VIES), zajišťovací příkazy, elektronická evidence tržeb, atd.

3.2.1 Kontrolní hlášení

S účinností od 1. ledna 2016 je plátce povinen podat kontrolní hlášení. Jak uvádí web Finanční správy: „Kontrolní hlášení je zavedeno jako efektivní prostředek k odhalení daňových úniků a podvodů. Jeho cílem a smyslem je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcem a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu.“ (Finanční správa, 2016a)

Problematika kontrolního hlášení je vymezena v ust. § 101c až 101k zákona o DPH. Kontrolní hlášení vychází z evidence pro účely DPH, kterou je plátce povinen vést v souladu s ust. § 100, § 100a či § 100b zákona o DPH.

Kontrolní hlášení lze podat pouze elektronicky, ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně – jiné formy podání nejsou správcem daně akceptovány. Plátce (právnícká osoba) podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc ve lhůtě 25 dnů po skončení předmětného období. Kdežto plátce – fyzická osoba podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání k DPH, tedy buď měsíčně nebo čtvrtletně. (Volková a Tomanová, 2016, s. 23 – 26)

„Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, přicházejí poměrně vysoké sankce.“ (Jánošíková a kol., 2018, s. 100)

3.2.2 Nespolehlivý plátce

Institut nespolehlivého plátce byl do zákona o DPH zaveden s účinností od 1. ledna 2013 ust. § 106a. V obecné rovině je za nespolehlivého plátce správcem daně označen plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně. „Důvody, pro které může být plátce daně označen za nespolehlivého, jsou z důvodu právní jistoty vymezeny v Informaci GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.“ (Vondraš a Pantůček, 2024, s. 594)

Vondraš a Pantůček (2024, s. 595) dále doplňují, že „status nespolehlivého plátce daně má přímý dopad do ekonomické činnosti dotčené osoby“, neboť informace o udělení statusu nespolehlivého plátce je uvedena v registru DPH.

3.2.3 Režim přenesení daňové povinnosti (reverse charge)

Jedním z nejvýznamnějších opatření proti řetězovým podvodům je režim přenesení daňové povinnosti (dále jen „RPDP“) neboli reverse charge. „Je to mechanismus odvodu DPH, ve kterém je povinnost odvést daň z uskutečněného plnění převedena na příjemce tohoto plnění.“ (Zídková, 2023, s. 28) Všechna pravidla týkající se režimu přenesení daňové povinnosti jsou zakotvena v ust. § 92a až § 92e zákona o DPH.

Kuneš a Vondrák (2024, s. 283) k RPDP dodávají, že v tomto režimu má povinnost „přiznat a zaplatit daň plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, a to ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.“ Dodavatel plnění je po uskutečnění plnění povinen vystavit daňový doklad, který kromě základních náležitostí obsahuje vyčíslení základu daně a sdělení „daň odvede zákazník“. (Kuneš a Vondrák, 2023, s. 286)

3.2.4 Elektronická evidence tržeb

Elektronická evidence tržeb (dále jen „EET“) byla v České republice zavedena zákonem č. 112/2016 Sb., zákon o evidenci tržeb, v prosinci roku 2016. Důvodem pro zavedení EET bylo narovnání podnikatelského prostředí a zamezení daňových úniků, ke kterým dochází při hotovostních transakcích. Podstatou EET bylo, že poplatník musí být registrován na portálu správce daně a každou svou tržbu přijatou v hotovosti evidovat pomocí účtenky, která obsahuje unikátní identifikační kód. (Hajdušek a Vodička, 2017, s. 1)

Elektronická evidence tržeb byla k 1. lednu 2023 zrušena.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 ANALÝZA DAŇOVÝCH ÚNIKŮ V OBLASTI NÁROKU NA ODPOČET DANĚ

Ve své podstatě se všechny daňové úniky na DPH promítají do oblasti nároku na odpočet daně, neboť odběratel uplatňuje z přijatých plnění daň na vstupu. V této kapitole se zaměříme na některé z nich.

4.1 Neoprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně

V případě, že plátce uplatní nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, která využil v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, poskytnutí služby či plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, dále též na uskutečňování plnění s místem plnění mimo tuzemsko pro plnění, která by splňovala podmínky nároku na odpočet daně při uskutečnění v tuzemsku či dodání zboží dle ust. § 13 odst. 7 písm. a), b), d) a e) ZDPH a poskytnutí služby dle ust. § 14 odst. 5 ZDPH, jedná se o oprávněný nárok na odpočet daně.

Pokud ale využije přijatá zdanitelná plnění pro jiné účely, než které jsou vymezeny v ust. § 72 zákona o DPH, jedná se o neoprávněný nárok na odpočet daně. Nárok na odpočet daně nemá plátce ani v případě, že přijaté zdanitelné plnění použije pro propagaci své činnosti. (ust. § 72 odst. 6 ZDPH, Česko, 2004)

Příklad:

Společnost v březnu 2024 pořádala setkání pro své obchodní partnery v rámci kterého představila svůj nový produkt. Tato akce zahrnovala pronájem hotelového sálu, bohatý catering s luxusním menu a neomezenou konzumací alkoholu, živou hudbu a dárkové tašky pro hosty s lahví prvotřídního koňaku. Celkové náklady na akci činily 968 000 Kč (základ daně 800 000 Kč + 21% DPH 168 000 Kč).

Pokud by společnost uplatnila výše uvedený nárok na odpočet daně, jednalo by se o neoprávněné uplatnění nároku na odpočet daně, neboť není možné uplatnit nárok na odpočet daně u nákladů na reprezentaci zahrnující luxusní občerstvení, alkohol či dárky hodnoty vyšší než 500 Kč bez DPH.

Nárok na odpočet by bylo možné uplatnit pouze v případě, že by se jednalo např. o veřejnou prezentaci produktu, při které by byly použity reklamní bannery vyrobené za účelem propagace nového produktu, letáčky a vzorky pro návštěvníky či předměty s logem firmy nízké hodnoty (např. propisky, klíčenky, hrnky,...).

4.2 Nárok na odpočet daně u vybraného osobního automobilu

Vzhledem k tomu, že si spousta plátců začala pořizovat luxusní vozy v částkách milionů korun, aniž by k tomu byl oprávněný důvod potřeby pro fungování podnikání, byl od ledna 2024 zákonodárci upraven nárok na odpočet daně u osobního automobilu, který je dlouhodobým majetkem plátce.

Od ledna 2024 tedy platí, že dle ust. § 72 odst. 3 zákona o DPH se „za částku daně na vstupu považuje částka 420 000 Kč, pokud daň na vstupu podle odstavce 2 je u pořízení tohoto automobilu nejméně 420 000 Kč“.

Příklad:

Plátce koupil osobní automobil, který zařadil do svého obchodního majetku, v celkové hodnotě 4 235 000 Kč (základ daně 3 500 000 Kč + 21% DPH 735 000 Kč). Pokud by tento vůz koupil do konce roku 2023, mohl by si uplatnit daň na vstupu v plné výši. Pokud jej koupil až v lednu 2024 mohl si uplatnit jen 420 tis. Kč (viz Tabulka 3).

Tabulka 3 Porovnání daně na vstupu u osobního automobilu

	Koupě do 31.12.2023	Koupě po 01.01.2024	Rozdíl na dani na vstupu
Daň na vstupu	735 000 Kč	420 000 Kč	315 000 Kč

(zdroj: vlastní zpracování)

Do konce roku 2023 byl v podstatě neomezený nárok na odpočet daně vstupu při pořízení osobního automobilu. Tímto způsobem plátcí nárokovali vysoké nadměrné odpočty, neboť pořídili i několik vozů za rok.

Po úpravě pravidel – od ledna 2024 – to tedy znamená, že pokud nyní plátce koupí osobní automobil v hodnotě vyšší než 2 420 000 Kč (základ daně 2 000 000 Kč + 21% DPH 420 000 Kč), který bude plně využívat pro svoji ekonomickou činnost, může si na dani na vstupu uplatnit pouze 420 000 Kč a zbývající rozdíl pro něj představuje náklad.

4.3 Krácený a poměrný koeficient

Nevyužití institutu kráceného a poměrného koeficientu je poměrně častá záležitost. Přestože plátce využívá přijatá zdanitelná plnění nejen pro ekonomickou činnost, odpočet daně uplatní v plné výši a nezohledňuje např. soukromé účely.

Typickým příkladem je nárokování plného odpočtu daně při koupi dlouhodobého hmotného majetku, nejčastěji osobního automobilu. Plátce koupí osobní automobil, který zařadí do obchodního majetku a uplatní plný nárok na odpočet daně. Ve skutečnosti ale tento osobní automobil bude využívat nejen pro ekonomickou činnost, ale i pro uskutečňování plnění, která nezakládají nárok na odpočet daně a také pro soukromé účely, tedy neekonomickou činnost.

Pokud bude tento vůz využívat i pro uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet či jiné účely, musí využít krácený či poměrový koeficient. V průběhu roku lze výši koeficientu stanovit podle skutečného rozsahu použití pro uskutečněná plnění či kvalifikovaným odhadem. Po skončení posledního zdaňovacího období kalendářního roku musí plátce zohlednit skutečný podíl využití pro ekonomickou činnost. Tuto povinnost ukládá zákon o DPH v ust. § 75 a 76. Je ovšem spousta plátců, kteří tuto zákonnou povinnost neplní.

Příklad:

Plátce (fyzická podnikající osoba) pořídí osobní automobil v celkové hodnotě 2 420 000 Kč, z čehož základ daně je 2 000 000 Kč a 21% DPH ve výši 420 000 Kč.

Můžou nastat následující situace, které jsou přehledně zobrazeny v Tabulce 4:

- plátce bude tento vůz plně využívat pro své podnikání – v souladu s ust. § 72 odst. 3 ZDPH má tedy plný nárok na odpočet daně na vstupu
- plátce se rozhodl, že tento osobní automobil bude využívat pro podnikání i pro soukromé účely, a to v poměru 80:20 – musí tedy postupovat v souladu s ust. § 75 ZDPH
- plátce v rámci svého podnikání uskutečňuje 60% plnění zakládající nárok na odpočet daně a 40% plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet – v tomto případě musí postupovat v souladu s ust. § 76 ZDPH

Tabulka 4 Přehled nároku na odpočet daně

Typ nároku na odpočet daně	Rozsah využití v rámci ekonomické činnosti v souladu s ust. § 72 ZDPH	Výše nároku na odpočet daně
Plný nárok	100%	420 000 Kč
Poměrný nárok	80%	336 000 Kč
Krácený nárok	60%	252 000 Kč

(zdroj: vlastní zpracování)

Pro správné zjištění využití automobilu v podnikání slouží evidence jízd, resp. kniha jízd, kterou musí vést každý poplatník daně z příjmů, neboť jen tak může prokázat výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ust. § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

4.4 Snížení odpočtu daně při změně užívání majetku

Spousta plátců také zapomíná na úpravu odpočtu daně, resp. snížení již uplatněného nároku na odpočet daně, při změně účelu užívání dlouhodobého hmotného majetku. Tato povinnost je dána ust. § 78 zákona o DPH, kdy plátce musí snížit původně uplatněný odpočet daně u pořízení dlouhodobého majetku, pokud v některém z následujících roků dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku.

Lhůta pro úpravu odpočtu daně činí 5 let a počíná běžet kalendářním rokem, ve kterém byl majetek pořízen. V případě staveb, jednotek a pozemků je lhůta 10 let. Plátce tuto úpravu provede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém ke změně užívání došlo.

Příklad:

Společnost pořídila v roce 2022 administrativní budovu v hodnotě 12 100 000 Kč (základ daně 10 000 000 Kč + 21% DPH 2 100 000 Kč). Budova byla pořízena výhradně pro ekonomickou činnost. V roce 2024 došlo ke změně účelu užívání, neboť firma začala polovinu budovy pronajímat k bydlení (plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně).

- Uplatněný nárok na odpočet daně v roce 2022: 2 100 000 Kč
- Sledovací období: 10 let → 2022 – 2031

- Změna užívání ve 3. roce: 2024 → zbývající roky sledování: 8 let
- Zbývající nárok na odpočet: $(2\,100\,000 \text{ Kč} / 10 \text{ let}) * 8 \text{ let} = 1\,680\,000 \text{ Kč}$
- Nárok ve výši 50%: $1\,680\,000 \text{ Kč} * 50\% = 840\,000 \text{ Kč}$

Společnost tedy musí v roce 2024 snížit již uplatněný nárok na odpočet daně o 840 000 Kč. Tuto částku uvede mínusem na ř. 60 daňového přiznání za poslední zdaňovací období roku 2024. Nicméně i dál musí sledovat rozsah a účel využití této budovy a v případě, že by v následujících letech došlo ke změně, tak zase provést úpravu odpočtu daně.

4.5 Snížení odpočtu daně při zrušení registrace

V souladu s ust. § 79a zákona o DPH musí plátce provést úpravu odpočtu daně na vstupu u dlouhodobého majetku, na který uplatnil nárok na odpočet daně, pokud dojde ke zrušení registrace. Lhůty pro úpravu odpočtu daně jsou shodné s úpravou odpočtu daně při změně účelu užívání dlouhodobého majetku.

Snížení odpočtu daně dle ust. § 79a zákona o DPH je plátce povinen provést v posledním zdaňovacím období registrace.

Příklad:

Plátce – podnikající fyzická osoba – koupil v roce 2022 výrobní stroj v hodnotě 1 210 000 Kč (základ daně 1 000 000 Kč a 21% DPH 210 000 Kč) a současně uplatnil plný nárok na odpočet daně, neboť tento stroj bude využívat pouze pro svoji ekonomickou činnost. V roce 2024 tento plátce ze zdravotních důvodů ukončil své podnikání a požádal o zrušení registrace DPH.

- Uplatněný nárok na odpočet daně v roce 2022: 210 000 Kč
- Sledovací období: 5 let → 2022 – 2026
- Zrušení registrace ve 3. roce: 2024 → zbývající 3 roky ze sledovaného období (2024 – 2026)
- Poměrná část DPH za každý rok: $210\,000 \text{ Kč} / 5 \text{ let} = 42\,000 \text{ Kč}$
- Částka DPH k vrácení: $42\,000 \text{ Kč} * 3 \text{ roky} = 126\,000 \text{ Kč}$

Plátce musí v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období registrace provést tzv. korekci odpočtu na ř. 45 daňového přiznání, tedy vrátit již uplatněné DPH ve výši 126 000 Kč.

4.6 Fiktivní daňové doklady

Plátce DPH vystavuje daňové doklady v souladu s ust. § 26 až § 35a ZDPH. Pokud plátce vystaví daňový doklad za plnění, které se uskutečnilo, je vše v pořádku, nicméně dochází i k fiktivní fakturaci, nejčastěji tedy k vystavení daňového dokladu na plnění, které nebylo poskytnuto, a přesto si z něj odběratel uplatnil nárok na odpočet daně.

Příklad:

Společnost si chce snížit svoji daňovou povinnost a zároveň si zvýšit nárok na odpočet daně, proto požádá svého obchodního partnera o fakturu na plnění, např. marketingové poradenství, v hodnotě 605 000 Kč (základ daně 500 000 Kč + 21% DPH 105 000 Kč).

Dalším důvodem je úmyslné navyšování obratu pro získání lepší pozice na trhu. Příkladem jsou například firmy působící v automobilovém průmyslu, konkrétně prodejci nových vozů, kteří si své zboží na skladě (automobily) navzájem přefakturují, aniž by toto zboží opustilo sklad. Důvodem je zvýšení obratu a tím výhodnější postavení v očích výrobce automobilů (dodavatele), ze kterého pak plátci (prodejci) plynou výhody v podobě slev a bonusů v rámci obchodních transakcí.

4.7 Chybná sazba DPH

Zákon o dani z přidané hodnoty v ust. § 47 vymezuje výši sazby daně u zdanitelného plnění. Zde je také uvedeno, že u zboží a služeb se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. Seznam zboží a služeb, u kterých se uplatní snížená sazba daně je uveden v příloze č. 3 a č. 2 zákona o DPH.

V případě chybné sazby DPH může jít o úmyslné i neúmyslné jednání. Čím více sazeb je pro určitá plnění zavedeno, případně ještě upřesněno specifikací a výjimkami v legislativě, tím je náročnější orientace v zákonech a vykazování plnění pro plátce.

Příklad:

Obchodník ve své letní kavárně prodává mj. mléčný koktejl s kávovou příchutí a kávu latte, která obsahuje cca 50% mléka. Vyhodnotí, že oba nápoje spadají do snížené 12% sazby DPH, neboť se domnívá, že patří mezi vybrané nápoje. Nicméně do snížené sazby DPH patří pouze mléčný koktejl s kávovou příchutí, pro kávu latte s aplikuje základní sazba DPH. Kávu latte prodává ve stejné ceně jako konkurence, tj. 75 Kč.

Z Tabulky 5 je zřejmé, že obchodník za každou kávu latte odvede státu 8 Kč, tedy o 5 Kč méně, než kdyby použil správnou sazbu daně. Touto nesprávnou aplikací sazby DPH snižuje svoji daň na výstupu.

Tabulka 5 Chybná sazba DPH

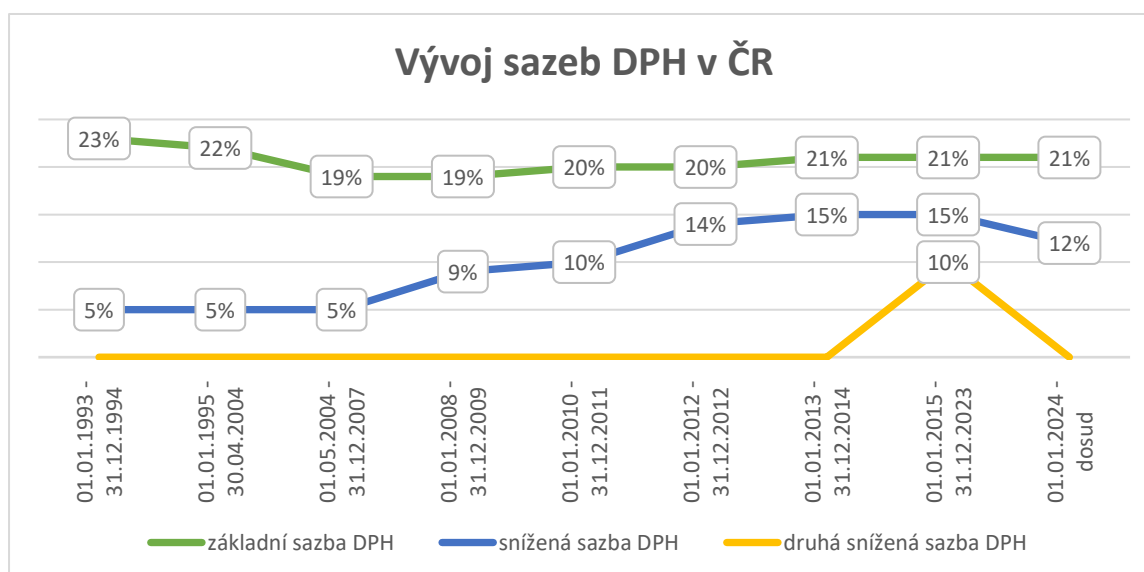
Káva latte – á 75 Kč	Základ daně	Daň
Sazba 21% DPH	62 Kč	13 Kč
Sazba 12% DPH	67 Kč	8 Kč

(zdroj: vlastní zpracování)

4.7.1 Vývoj sazeb DPH v ČR

Od počátku zavedení daně z přidané hodnoty byla v České republice nastavena základní a snížená sazba daně. Dosud nejvyšší základní sazba daně z přidané hodnoty byla platná první dva roky od zavedení DPH, a to ve výši 23%. Novela účinná od 1. ledna 2015 zavedla základní sazbu ve výši 21% a poprvé v historii dvě snížené sazby, a to ve výši 15% a 10%.

Návrat ke dvěma sazbám nastal novelou zákona o DPH ke dni 1. lednu 2024. Od tohoto data se v České republice aplikuje základní sazba ve výši 21% a snížená sazba ve výši 12% (viz Graf 1).



Graf 1 Vývoj sazeb DPH v ČR

(zdroj: vlastní zpracování dle Kodap.cz)

4.8 Karuselové podvody

Karuselové podvody, též nazývány jako kolotočové podvody, kruhové podvody či podvody chybějícího obchodníka, jsou významnou částí úniků v oblasti DPH. Většinou se jedná o organizované skupiny, které využívají přeshraničního obchodu, neboť v rámci Evropské unie je dodání zboží mezi členskými státy osvobozené od DPH.

Principem karuselu je, že do podvodu jsou zapojeny minimálně tři daňové subjekty (plátcí DPH) z alespoň dvou členských států. Účastníky podvodu označujeme dle jejich role jako:

- Missing trader – chybějící obchodník či bílý kůň – subjekt, který neodvede daň na výstupu
- Broker – zprostředkovatel – firma, která si nárokuje odpočet daně na vstupu
- Buffer – nárazník – firma, která zboží nakupuje a následně ho prodává v tuzemsku

Čím je struktura organizované skupiny členitější, tím těžší a časově náročnější je tento typ podvodu odhalit. Tímto typem podvodu vznikají obrovské ztráty v daňových příjmech celé Evropské unie.

Zboží pořízené z jiného členského státu je dále řetězovitě přeprodáváno, a nastávají situace, kdy plátce neodvede daň na výstupu a současně další plátcí uplatňují nárok na odpočet daně. Tento podvod se dostane do bodu, kdy „v jednom místě řetězce plátců DPH není daň přiznána ani odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat či tuto firmu není možné dopátrat“. (Finanční správa, 2016b)

4.9 Virtuální sídlo

Virtuální sídlo není v dnešní době žádné tabu. V podstatě se jedná o službu, která je veřejně dostupná na internetu. Za smluvený poplatek si zájemce vybere z nabízených adres a zaregistruje si zde sídlo firmy. Virtuální sídlo je sice legální záležitost, nicméně firma zde sídlí pouze papírově a neuskutečňuje zde žádnou ekonomickou činnost.

Virtuální adresa je pro správce daně indicie, že subjekt může být rizikový. Důvodů, které vedou subjekt k využití virtuálního sídla může být celá řada, od těch ekonomických (nižší administrativní a provozní náklady) či strategických (výhodná adresa) až po ty účelové (nekontaktní subjekt, zapojení do daňových podvodů).

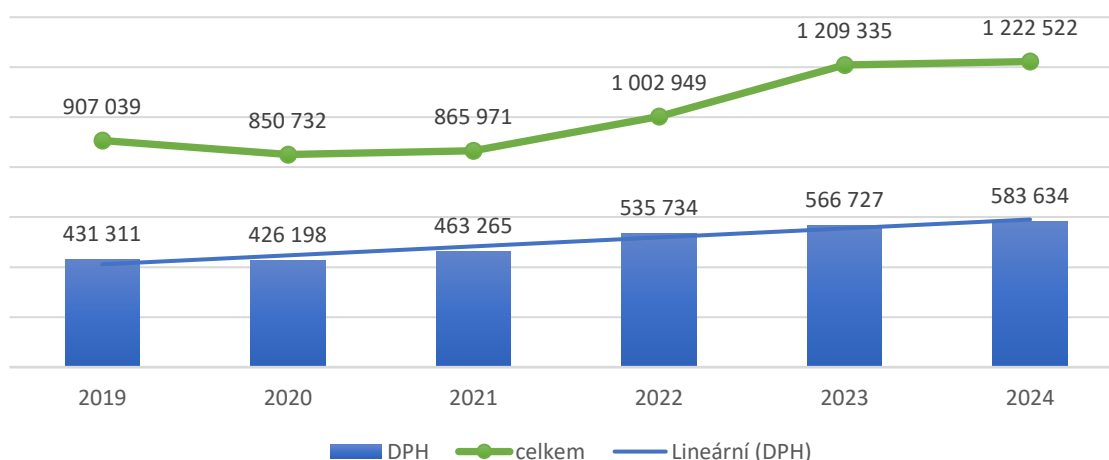
Ve většině případů je tedy virtuální adresa symbolem rizikovosti plátce, a to zvláště v okamžiku, kdy plátce vykazuje minimální či nulová uskutečněná zdanitelná plnění a po správci daně požaduje vyplacení vysokých nadměrných odpočtů.

4.10 Role DPH ve státním rozpočtu

Daň z přidané hodnoty je považována za nejvýznamnější příjem státního rozpočtu, neboť jak je vidět na Grafu 2 dosahuje téměř 50% celkových příjmů. V roce 2024 dosáhly celkové příjmy státního rozpočtu 1 222 522 mil. Kč a daň z přidané hodnoty se na nich podílela částkou 583 634 mil. Kč.

Z Grafu 2 je také zřejmé, že výběr DPH má rostoucí tendenci, přestože v letech 2020 a 2021 došlo k mírné stagnaci. Tento mírný pokles byl zapříčiněn celkovým oslabením ekonomiky, který nastal v závislosti na nařízeních vlády a mimořádných opatřeních v souvislosti s bojem proti celosvětovému šíření nákazy onemocnění COVID-19.

Vývoj inkasa v letech 2019 - 2024 (v mil. Kč)



Graf 2 Vývoj inkasa DPH v rámci celkových příjmů státního rozpočtu

(zdroj: vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, 2025)

4.11 Shrnutí

Jak již bylo dříve řečeno, daň z přidané hodnoty je nepřímou daní, a přestože ve své podstatě nepředstavuje pro podnikatele náklad, neboť ji hradí konečný spotřebitel v hodnotě zboží či služby, i tak se najdou daňové subjekty (plátcí), kteří se snaží zaplatit co nejméně.

Možností úniků na dani z přidané hodnoty je celá řada. Daňové úniky ve své podstatě představují vyhýbání se placení daně. Nižší daňové povinnosti může plátce legálně dosáhnout znalostí legislativy v kombinaci s efektivním plánováním či naopak neznalostí legislativy a neúmyslnou chybou při zpracování daňových dokladů. Opačnou stranou mince jsou úniky vědomé a plánované s cílem zkrátit daňovou povinnost za každou cenu.

Daňový únik ve formě chybné sazby DPH, nárokování odpočtu na reprezentaci, využití poměrného či krátcí koeficientu, úpravy již uplatněného nároku na odpočet daně při zrušení registrace nebo změně užívání lze odhalit až na základě cílené kontroly správce daně. Tyto praktiky sice nezpůsobují milionové ztráty státního rozpočtu v případě jednotlivce, ale při celkovém počtu plátců více jak 612 tisíc už se bavíme o milionových únicích.

Výše popsané úniky způsobují krácení daňové povinnosti či umělé vytvoření nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty. Z provedené analýzy je zřejmé, že daňové úniky na dani z přidané hodnoty jsou velkým problémem celé společnosti, neboť tyto nekalé praktiky snižují příjmy státního rozpočtu a narušují podnikatelské prostředí.

5 ANALÝZA ČINNOSTI SPRÁVCE DANĚ NA DPH

Jak již bylo v kapitole 2 řečeno, postupy správce daně se řídí ustanoveními daňového řádu. Cílem každého daňového řízení je správné zjištění a stanovení daně včetně zabezpečení její úhrady.

Ve většině případů je řízení zahájeno dnem, kdy je správci daně doručeno podání daňového subjektu. Na DPH tímto podáním může být řádné i dodatečné daňové přiznání (Příloha P I), kontrolní hlášení (Příloha P II), souhrnné hlášení (Příloha P III), nebo i přihláška k registraci.

Na dani z přidané hodnoty má povinnost podat daňové přiznání ve lhůtě do 25. dne měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období každý plátce. A to i v případě, že v předmětném zdaňovacím období neuskutečnil a ani nepřijal žádná zdanitelná plnění.

Dle ust. §101e odst. 1 zákona o DPH (Česko, 2004) podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc plátce, který je právnickou osobou, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Plátce – fyzická osoba podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Povinnost podat kontrolní hlášení je vymezena v ust. § 101c zákona o DPH.

Lhůta do 25. dne měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období platí i pro podání souhrnného hlášení. Povinnost přiznat plnění podáním souhrnného hlášení je vymezena v ust. § 102 zákona o DPH.

Poslední den lhůty pro podání, tj. 25. den v měsíci následujícím po skončení zdaňovacího období, je též dnem splatnosti daňové povinnosti. Pokud je výsledkem daňového přiznání nadměrný odpočet, správce daně jej do 30 dnů od podání automaticky vrátí plátcovi na účet registrovaný pro účely DPH u správce daně.

Může se ale stát, že daňový subjekt z nějakého důvodu daňové přiznání či kontrolní hlášení nepodá. V tom případě je správcem daně vyzván v souladu s ust. § 145 daňového řádu. Ve výzvě je plátcovi stanovena náhradní lhůta pro podání. Pokud plátce nesplní svoji povinnost ani na základě výzvy může správce daně stanovit daň na základě pomůcek, které si opatří v rámci úkonů spadajících do vyhledávací činnosti.

V okamžiku, kdy správce daně obdrží od plátce podání, je toto podání podrobena automatizované kontrole. K této kontrole správce daně využívá automatizovaný daňový informační systém (dále jen „ADIS“). ADIS kontroluje, zda je podání ve formátu a struktuře

dané zákonem, zda bylo podání podáno včas a ze správné datové schránky, resp. oprávněnou osobou.

V případě daňového přiznání je testována tzv. důvěryhodnost daňového přiznání a rizikovost plátce na základě celostátně nastavených kritérií. Daňové přiznání je prověřováno na rizikové faktory, kterými jsou např. historie plátce, poměr uskutečněných i přijatých plnění, shoda s kontrolním či souhrnným hlášením, nebo též shoda s registrem celní správy a další parametry.

V případě kontrolního hlášení dochází k posouzení intrakomunitárních dodávek, resp. párování každé transakce mezi kontrolním hlášením odběratele a kontrolním hlášením dodavatele. Pokud je zjištěn nesoulad (jiná výše základu daně či daně, rozdílné datum zdanitelného plnění nebo číslo daňového dokladu, případně DIČ plátce) je správcem daně v souladu s ust. § 101g odst. 2 zákona o DPH jak odběrateli, tak i dodavateli zaslána výzva ke změně, potvrzení či doplnění údajů kontrolního hlášení.

Daňové přiznání, které bylo ADISem označeno za rizikové, úřední osoba správce daně dále prověřuje v rámci vyhledávacích případně kontrolních postupů. Vyhledávací postupy zahrnují jako takovou vyhledávací činnost jejíž nedílnou součástí je obstarat vysvětlení či provést místní šetření. Mezi kontrolní postupy řadíme daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností.

5.1 Vyhledávací činnost

Vyhledávací činnost je vymezena v ust. § 78 daňového řádu na základě, kterého může správce daně vyhledávat daňové subjekty i důkazní prostředky před zahájením řízení i v jeho průběhu, a to vše i bez součinnosti daňového subjektu. Vyhledávací činnost je ve své podstatě startovací čarou kontrolní činnosti správce daně.

Ke své činnosti využívá správce daně již shromážděné informace, které jsou obsahem daňového spisu subjektu a interních databází správce daně. Většinou se jedná o informace poskytnuté samotným daňovým subjektem – daňová přiznání, kontrolní hlášení, sdělení, ale též podání vztahující se k jiným daním. Například i při prověřování daňového přiznání na DPH může správce daně využít výkazy z účetní závěrky, které jsou součástí daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Správce daně taktéž využívá externí zdroje, a to jak veřejně dostupné registry, tak i data získaná na základě spolupráce s dalšími institucemi. V praxi to znamená, že správce daně

ověřuje skutečnosti zapsané v obchodním i živnostenském rejstříku a kontroluje vazby mezi subjekty. Správce daně zkoumá změny (statutární orgán, sídlo firmy, druh činnosti, provozovna) u subjektu, jejich četnost a provázanost na další informace. Správce daně také spolupracuje s dalšími institucemi, nejen těmi státními. Správce daně si může vyžádat informace pro daňové řízení od obchodních partnerů daňového subjektu, České národní banky i komerčních bank, zdravotních pojišťoven, Správy sociálního zabezpečení, Celní správy či Policie ČR.

V rámci vyhledávací činnosti správce daně využívá také data získaná v rámci mezinárodní výměny informací pomocí informačního systému VAT Information Exchange System (dále jen „VIES“), prostřednictvím kterého ověřuje přeshraniční transakce a zahraniční plátce z členských států Evropské unie.

Dále správce daně prověřuje činnost subjektu i v online prostředí, ověřuje, zda subjekt propaguje svoji ekonomickou činnost prostřednictvím webových stránek či zda jsou k dispozici jakékoli odkazy na daňový subjekt – inzeráty, komentáře, hodnocení.

Nástrojem vyhledávací činnosti je místního šetření. V rámci tohoto postupu je již požadována součinnost subjektu, neboť správce daně vyhledává důkazní prostředky a provádí šetření většinou v místě u daňového subjektu.

Důvodem místního šetření může být i ověření skutečného sídla firmy. Subjekt může mít registrováno sídlo na virtuální adrese, avšak pro účely daně z přidané hodnoty musí správce daně poskytnout adresu, na které skutečně vykonává svoji ekonomickou činnost. V případě pochybností může správce daně kdykoli tuto adresu navštívit a zkontrolovat, zda je zde umístěno označení subjektu včetně kontaktních údajů, jestli se zde nachází zaměstnanci či je činnost subjektu známa v sousedství.

V kontextu s podaným daňovým přiznáním pak může správce daně vyhodnotit, že předmětné daňové přiznání není rizikové a může být konkludentně vyměřeno či naopak je potřeba jej hlouběji prověřit a vyjasnit některé sporné transakce, např. v rámci postupu k odstranění pochybností.

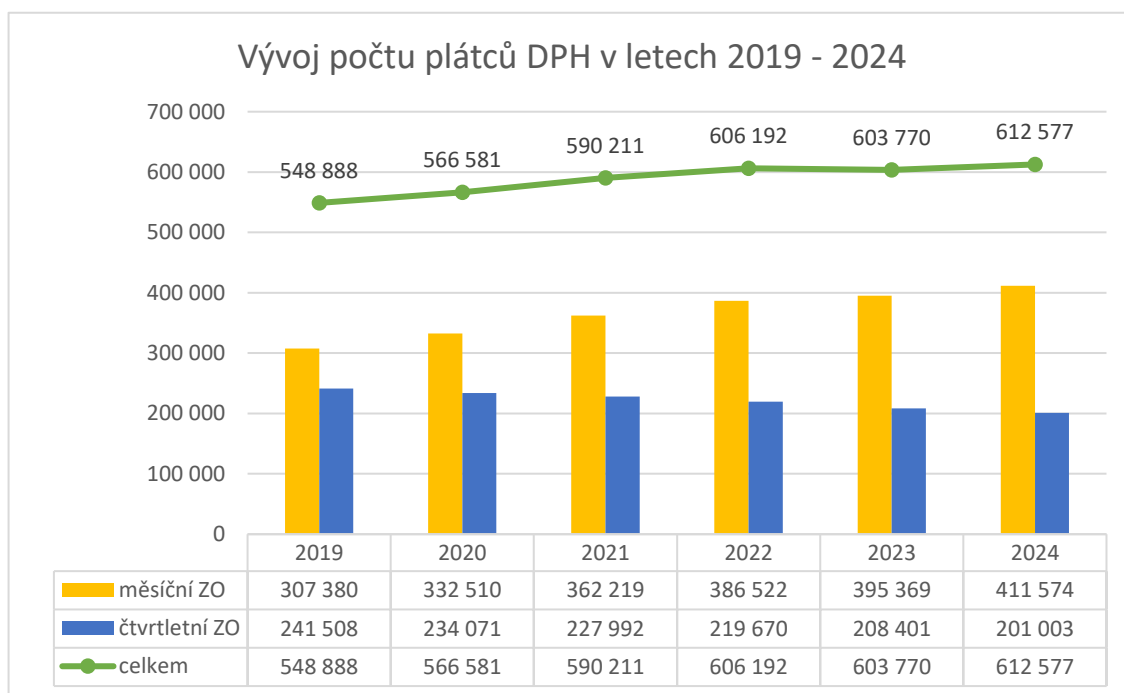
Všechny získané informace správce daně pečlivě zpracuje a vyhodnotí. Cílem je získat pravdivý a ucelený obraz o plátcí a jeho ekonomické činnosti včetně odhalení případných daňových rizik. Shromážděné informace a důkazní prostředky slouží jako podklad pro další kontrolní činnosti, kterými jsou postup k odstranění pochybností či daňová kontrola.

5.1.1 Registr DPH

Registr DPH je veřejně dostupný registr na daňovém portálu MOJE daně, který spravuje Finanční správa České republiky. Tento registr obsahuje všechny údaje o subjektech DPH. Po zadání DIČ subjektu se zobrazí informace o počátku registrace, seznam zveřejněných bankovních účtů, informace, zda jde o nespolehlivého plátce DPH i kontakt na místně příslušného správce daně.

Z Grafu 3 je zřejmé, že počet plátců od roku 2023 spíše stagnuje, neboť došlo pouze k nepatrnému zvýšení počtu jak měsíčních, tak čtvrtletních plátců. Osobně si myslím, že je to zapříčiněno úpravou podmínek povinnosti registrace k dani z přidané hodnoty.

Do 31.12.2022 platilo, že se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích měsíců přesáhne 1 mil. Kč. Novelou zákona platnou od 01.01.2023 byla výše obratu navýšena na 2 mil. Kč. Na základě této úpravy zákona také spousta plátců svoji registraci zrušila.



Graf 3 Vývoj počtu plátců DPH v letech 2019 – 2024

(zdroj: vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, 2025)

5.2 Postup k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností (dále jen „POP“) slouží k vysvětlení nejasností v podaném daňovém přiznání plátce, pokud možno bez zahájení daňové kontroly. Pokud správce daně zjistí v rámci vyhledávací činnosti konkrétní nejasnosti či nesrovnalosti v údajích uvedených v daňovém přiznání, první volbou je neformální komunikace. Většinou tedy telefonický kontakt se subjektem se žádostí o předložení předmětných daňových dokladů a podání písemného vyjádření dané situace.

Pokud i po této interakci chybnosti správce daně přetrvávají vyzve správce daně daňový subjekt k odstranění těchto pochybností v souladu s ust. § 89 daňového řádu. Postup k odstranění pochybností je v podstatě „malá daňová kontrola“.

Pochybnosti správce daně se můžou týkat jak přijatých, tak uskutečněných zdanitelných plnění. Zpravidla jsou tímto postupem prověřována daňová přiznání, která jsou v rámci automatizovaných kontrol vyhodnocena jako riziková. Nicméně správce daně může zahájit postup k odstranění pochybností i na tvrzení, které na první pohled nevykazuje nesoulad a není vyhodnoceno jako rizikové. V praxi se nejčastěji jedná o pochybnosti ohledně nároku na odpočet daně z přijatých plnění.

Příklad:

Taková situace může nastat v případě, že si subjekt pořídí nový dopravní prostředek (dále jen „NDP“) z jiného členského státu EU na začátku měsíce a jelikož chce vozidlo zaevidovat v registru vozidel, tak k tomu potřebuje potvrzení o zaplacení daně z přidané hodnoty. Podá Hlášení dle ust. § 19 ZDPH o pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu EU (Příloha P IV), vypočítá si a zaplatí správci daně daň z přidané hodnoty, požádá správce daně o vystavení potvrzení o zaplacení daně a následně vozidlo zaregistruje.

Po skončení zdaňovacího období podá plátce daňové přiznání, kde by pořízení NDP mělo být uvedeno na ř. 9. Nicméně v našem případě subjekt vykázal pořízení NDP na ř. 3 a ř. 47 a současně si nárokoval odpočet daně na ř. 43, a také daň na vstupu z dalších přijatých plnění v tuzemsku na ř. 40. V tomto daňovém přiznání opět nejsou vykázána žádná uskutečněná zdanitelná plnění a výsledkem je pouze zanedbatelný nadměrný odpočet (viz Tabulka 6).

Tabulka 6 Ilustrace vykázání v DAP

Daňová povinnost			Dle daňového přiznání	
Řádek přiznání k DPH			Základ daně	Daň
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3 / § 19 odst. 6)	Zákl.s.	3	6 340 000	1 331 400
	Sníž.s.	4	0	0
Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění	Zákl.s.	40	5 000	1 050
	Sníž.s.	41	0	0
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	Zákl.s.	43	6 340 000	1 331 400
	Sníž.s.	44	0	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47	6 340 000	1 331 400
Daň na výstupu		62	---	1 331 400
Odpočet daně		63	---	1 332 450
Vlastní daň		64	---	0
Nadměrný odpočet		65	---	1 050

(zdroj: vlastní zpracování)

Přestože toto daňové přiznání není systémem vyhodnoceno jako rizikové, správce daně s ohledem na další skutečnosti (rozpor vykázání NDP na ř. 3 jako zboží a současně na ř. 47 jako majetek, dlouhodobě nulová UZP, vykazovaná ekonomická činnost, opakované pořízení NDP, žádní zaměstnanci, sídlo subjektu, statutární orgán) zahájil postup k odstranění pochybností – dále viz 6.2 Příklad „Lamborghini“.

5.2.1 Fáze postupu k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností má několik fází, které můžeme klasifikovat následovně:

- Zahájení POP

Jak je z výše uvedeného zřejmé, postup k odstranění pochybností je zahájen výzvou vydanou správcem daně podle ust. § 89 odst. 1 daňového řádu. Ve výzvě jsou subjektu sděleny pochybnosti správce daně a subjekt je vyzván k jejich odstranění. Dále je subjekt poučen, jak může tyto pochybnosti odstranit a také o dalším postupu správce daně v případě neodstranění těchto pochybností. K tomu všemu je subjektu stanovena lhůta, zpravidla v délce 15 dnů ode dne doručení výzvy.

- Reakce daňového subjektu

Ve lhůtě stanovené výzvou by měl daňový subjekt reagovat a pochybnosti správce daně odstranit. K tomu může využít všech dostupných prostředků. Nejčastěji je správcem daně zasláno sdělení, tedy písemné vyjádření k dané transakci v rámci kterého se subjekt snaží

přesvědčit správce daně, že uplatnil nárok na odpočet v souladu s ust. § 72 a 73 zákona o DPH. Nicméně tato svá tvrzení musí daňový subjekt také správci daně prokázat, tzn. poskytnout takové důkazní prostředky, které potvrzují tvrzení daňového subjektu. Těmito důkazními prostředky mohou být daňové doklady, smlouvy, výpisy z účtu, e-mailová komunikace, ...

- Vyhodnocení důkazních prostředků

Po uplynutí lhůty stanovené výzvou vyhodnotí správce daně předložené důkazní prostředky, ověří tvrzení daňového subjektu a rozhodne o tom, zda byly pochybnosti odstraněny. Správce daně o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše úřední záznam.

Pokud správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností získá (ať už od subjektu či si je opatří sám) důkazní prostředky, které ještě více prohloubí jeho pochybnosti, může zahájit daňovou kontrolu nebo vyměřit daň podle pomůcek.

- Ukončení POP

V případě, že jsou pochybnosti správce daně odstraněny, je postup k odstranění pochybností ukončen a správcem daně je vystaven platební výměr. Pokud byl výsledkem daňového přiznání nadměrný odpočet je tento bez odkladu vrácen na účet daňového subjektu.

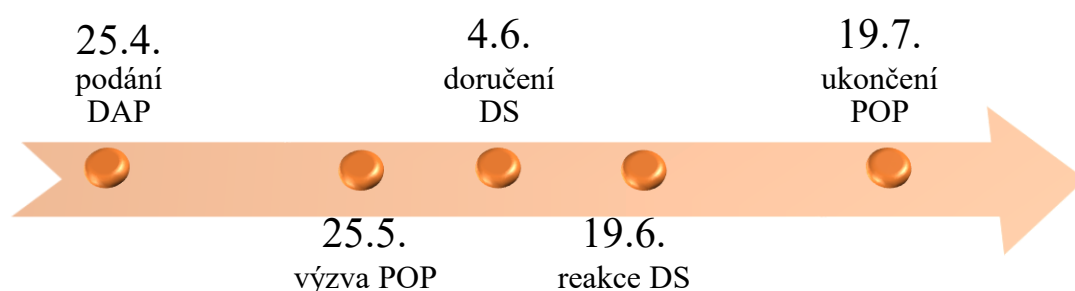
Pokud i po vyhodnocení důkazních prostředků nejsou pochybnosti správce daně odstraněny, je daňovému subjektu zasláno sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt může ve stanovené lhůtě podat návrh na pokračování v dokazování. Správce daně vyhodnotí důkazy poskytnuté v rámci návrhu na pokračování v dokazování a stanoví daň.

5.2.2 Časový rámec postupu k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností je rychlejší kontrolní postup než daňová kontrola, a to i z toho důvodu, že se využívá k řešení na první pohled méně složitých případů. Na Obrázku 9 je vidět časová posloupnost úkonů subjektu i správce daně.

V období od podání DAP do data výzvy POP provádí správce daně intenzivní vyhledávací činnost. V simulaci je zohledněno doručení lhůtou (10 dnů) a daňovým subjektem využití maximálního času na odstranění pochybností (15 dnů). Od data reakce DS správce daně vyhodnocuje důkazní prostředky. Tato doba je odvislá od složitosti případu a kvality důkazních prostředků předložených daňovým subjektem (průměrně 30 dnů).

Jak je tedy z časové osy (viz Obrázek 2) zřejmé správce daně se k výsledku postupu k odstranění pochybností dopracuje nejdříve téměř za tři měsíce. Doba trvání postupu k odstranění pochybností závisí hlavně na součinnosti daňového subjektu a rychlosti reakcí.



Obrázek 2 Časová osa POP

(zdroj: vlastní zpracování)

5.2.3 Statistika počtu ukončených postupů k odstranění pochybností

Jak je vidět v Tabulce 7 počet ukončených postupů k odstranění pochybností má klesající charakter. Podle Finanční správy ČR (2024, Výroční zpráva o činnosti Finanční správy České republiky – 2023, s. 42) je tento klesající trend „důsledkem snahy správců daně řešit méně závažné nedostatky neformálním kontaktem založeným na vzájemné reciproční komunikaci s daňovým subjektem a formální kontrolní postup k odstranění pochybností zahajovat až v případech, kdy neformální řešení není možné“.

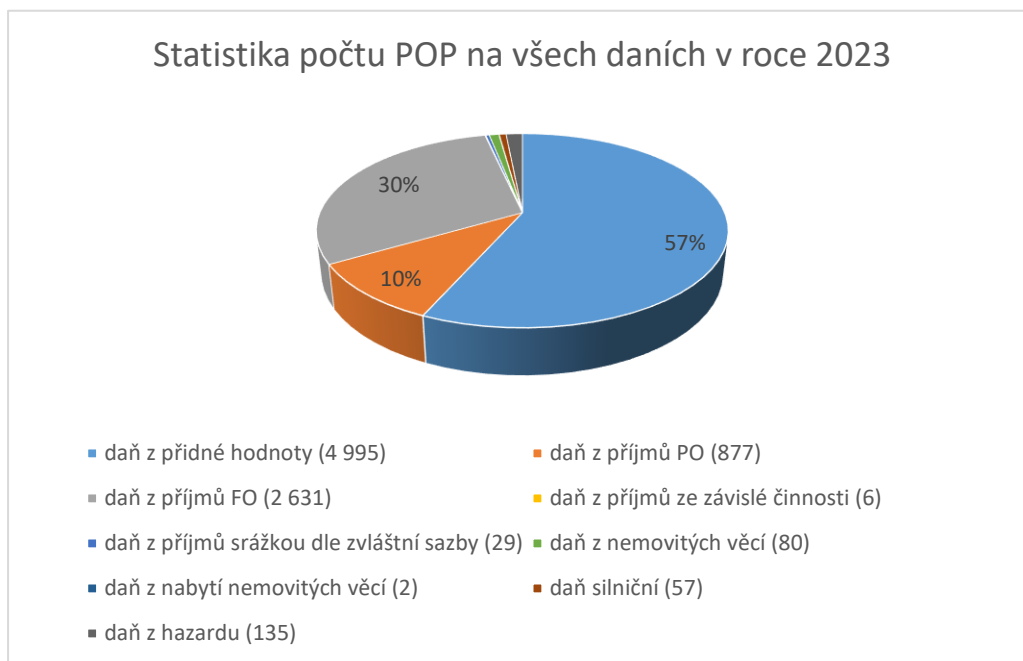
Tabulka 7 Statistika počtu POP

POP	2019	2020	2021	2022	2023
počet ukončených	12 612	9 644	7 852	5 970	4 995
počet ukončených se změnou	9 944	7 814	6 504	4 529	4 019

(zdroj: vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, 2024)

Z údajů Finanční správy ČR dále vyplývá, že postup k odstranění pochybností je dlouhodobě nejvíce využíván na dani z přidané hodnoty (viz Graf 4). V roce 2023 byl

postup k odstranění pochybností na DPH ukončen ve 4 995 případech, což představuje 57% z celkového počtu POP. Další daně, na kterých je nejčastěji postup k odstranění pochybností využíván jsou daň z příjmů fyzických osob (30%) a daň z příjmů právnických osob (10%).



Graf 4 Statistika počtu POP na všech daních v roce 2023

(zdroj: vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, 2024)

Přestože v roce 2023 bylo na DPH provedeno méně postupů k odstranění pochybností (viz Tabulka 7), byla změna daňové povinnosti o 52 mil. Kč vyšší než v roce 2022 (viz Tabulka 8). V roce 2023 tedy na základě postupu k odstranění pochybností byla zvýšena již přiznaná daňová povinnost o 573,9 mil. Kč a nárokový nadměrný odpočet snížen o 370,4 mil. Kč.

Tabulka 8 Přehled výsledků POP na DPH

(v mil. Kč)	2019	2020	2021	2022	2023
změna daňové povinnosti	2 052,80	1 160,70	718,90	521,60	573,90
změna nadměrného odpočtu	-1 168,00	-804,90	-1 923,00	-392,90	-370,40

(zdroj: vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, 2024)

5.3 Daňová kontrola

Pokud jsou pochybnosti správce daně rozsáhlejšího charakteru, neformální kontakt s daňovým subjektem, ani postup k odstranění pochybností není dostačující. „Daňová kontrola představuje formalizovaný kontrolní postup, který správce daně využívá v případech, kdy je nutné provést časově a věcně rozsáhlejší prověřování tvrzení daňového subjektu nebo jiných skutečností, které jsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.“ (Finanční správa ČR, 2024, Výroční zpráva o činnosti Finanční správy České republiky – 2023, s. 43)

Pravidla daňové kontroly (dále jen „DK“) jsou vymezena v ust. § 85 – 88a daňového řádu. Jak již bylo popsáno v kapitole 2.5.3 daňová kontrola musí být zahájena písemně. Daňová kontrola je zahájena Oznámením o zahájení daňové kontroly, které je daňovému subjektu doručeno do datové schránky.

Již při zahájení daňové kontroly musí být zřejmé, které daně a zdaňovacího období se kontrola týká, stejně tak musí správce daně určit rozsah DK buď plný (všechna plnění) nebo zúžený (např. přijatá zdanitelná plnění). Daňový subjekt je povinen se správcem daně aktivně spolupracovat, tedy poskytnout potřebnou součinnost.

Tak jako u postupu k odstranění pochybností správce daně vyhodnocuje důkazní prostředky získané od daňového subjektu i informace získané vlastní vyhledávací činností. Daňová kontrola je časově náročnější, než postup k odstranění pochybností, neboť prověřuje plnění v rámci celého zdaňovacího období, ne pouze konkrétní transakci. Z toho vyplývá, že i důkazních prostředků je více, neboť správce daně požaduje součinnost nejen od kontrolovaného subjektu, ale i od třetích osob (obchodní partneři, banky, ...), aby mohl ověřit správnost tvrzení daňového subjektu.

Na dani z přidané hodnoty je ve většině případů kontrola zaměřena na oprávněnost nároku na odpočet daně, stanovení správné sazby, přiznání daně na výstupu při pořízení zboží z jiného členského státu EU, ...

5.3.1 Časový rámec daňové kontroly

Daňová kontrola je věcně a časově rozsáhlejší kontrolní postup než POP. Kontrola je zahájena Oznámením o zahájení DK, které je subjektu doručeno do datové schránky. Od doručení Oznámení běží daňovému subjektu lhůta v délce 15 dnů pro předložení požadovaných důkazních prostředků.

Poté, co správce daně obdrží důkazní prostředky, tyto důkazy ověřuje a využívá k tomu všechny dostupné evidence a registry. Pro ověření podkladů a tvrzení daňového subjektu správce daně využívá též zákonné nástroje, který jsou např. místní šetření, výslech svědka, výzvy k součinnosti třetích osob,...).

Na základě svých zjištění v průběhu kontroly a v souladu s ust. § 92 daňového řádu vyzve správce daně kontrolovaný subjekt k dalšímu dokazování. Správce daně v průběhu kontroly vyhodnocuje dílčí šetření a někdy i opakovaně požaduje součinnost po daňovém subjektu. Prokázat oprávněnost nároku na odpočet daně je na straně subjektu. Tím, že správci daně předloží důkazní prostředky přenesou důkazní břemeno na správce daně.

Po konečném vyhodnocení všech důkazních prostředků a informací shromážděných ve spise daňového subjektu, správce daně sdělí daňovému subjektu výsledek svého šetření v rámci písemnosti Dosavadní výsledek kontrolního zjištění. V případě, že daňový subjekt se zjištěním správce daně nesouhlasí může ve stanovené lhůtě podat návrh na pokračování v dokazování.

Daňová kontrola je ukončena Zprávou o daňové kontrole a Oznámením o ukončení daňové kontroly. Pokud daňový subjekt se správcem daně spolupracuje a aktivně poskytuje požadovanou součinnost, daňová kontrola může být ukončena do 1 – 1,5 roku od zahájení (viz Obrázek 3).



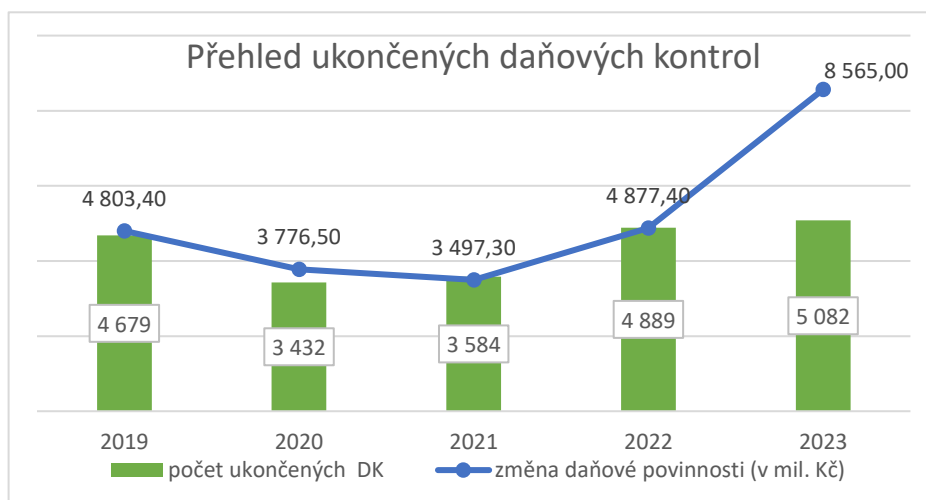
Obrázek 3 Časová osa daňové kontroly

(zdroj: vlastní zpracování)

5.3.2 Statistika počtu ukončených daňových kontrol

Ročně je ukončeno v průměru téměř 5 tisíc daňových kontrol na DPH (viz Graf 5). Výjimkou byly roky 2020 a 2021, kdy byla nařízena mimořádná opatření v souvislosti s bojem proti šíření nákazy onemocnění COVID-19.

V roce 2023 bylo ukončeno jen o 193 kontrol více než v roce 2022, což je navýšení počtu kontrol o 3,9%, přesto doměrek na DPH vzrostl o téměř 3 688 mil. Kč (o 75,6%). Jak uvádí Finanční správa ČR ve své Výroční zprávě o činnosti za rok 2023 (2024, s. 44): „Pozitivní výsledky svědčí o úspěšném zacílení kontrolní činnosti na DPH do oblasti daňových úniků, zejména šetření řetězových podvodů na DPH. Dále bylo častým kontrolním zjištěním neoprávněné uplatnění nároku na odpočet daně, nepřiznání uskutečněných zdanitelných plnění či prověření správnosti uplatněné sazby daně.“



Graf 5 Přehled ukončených daňových kontrol

(zdroj: vlastní zpracování dle Finanční správy ČR, 2024)

5.4 Shrnutí

Správce daně se řídí ustanoveními daňového řádu v symbióze se zákonem o DPH a platnými pokyny Finanční správy ČR. Všechny úkony správce daně směřují ke správnému zjištění a stanovení daně z přidané hodnoty včetně zajištění její úhrady.

Každé podání daňového subjektu, které je ve stanoveném formátu a struktuře, je prověřeno ADISem a údaje jsou dále zpracovávány a vyhodnocovány v souladu s centrálně stanovenými kritérii.

Každé rizikové daňové přiznání je dále pečlivě prověřováno v rámci vyhledávací činnosti s využitím všech dostupných nástrojů správce daně, mezi které řadíme, místní šetření, součinnost s ostatními institucemi veřejné správy i dalšími subjekty, veřejné i interní registry, ...

Postup k odstranění pochybností je jedním z kontrolních nástrojů, který správce daně využívá v případě pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti či úplnosti podaného daňového přiznání nebo o pravdivosti uvedených údajů. V případě konkrétních pochybností slouží postup k odstranění pochybností k rychlému a přímému zjištění a ověření plnění daňových povinností daňového subjektu.

Pokud pochybnosti správce daně vyžadují obsáhlejší vyhledávací a kontrolní postupy, správce daně zahájí daňovou kontrolu. Daňová kontrola je většinou využívána u složitějších a časově náročnějších případů, neboť jde do hloubky prověřovaných obchodních transakcí.

Z údajů Finanční správy vyplývá, že počet postupů k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty pozvolna klesá, naopak však počet daňových kontrol mírně roste. Výtěžnost těchto úkonů správce daně není zanedbatelná a přispívá k zajištění stálého příjmu státního rozpočtu.

6 NÁROK NA ODPOČET DANĚ V PRAXI

V rámci této kapitoly jsou představeny případy inspirované reálnou praxí, kdy plátce DPH uplatnil nárok na odpočet daně a správce daně oprávněnost uplatnění v souladu s předmětnými ustanoveními ZDPH rozporoval. V souladu s etickými zásadami byly identifikační údaje daňových subjektů a skutečné částky upraveny, avšak podstata a obsah řešených případů zůstal zachován.

V teoretické části v kapitole 1.11 byl klasifikován odpočet daně a podmínky nároku na odpočet daně, které jsou aktuální, tedy platné k 1. lednu 2025. Je třeba mít na paměti, že při posuzování nároku na odpočet daně, musíme vždy vycházet z platného znění zákona pro předmětné zdaňovací období.

6.1 Příklad „restaurace“

Daňový subjekt: právnická osoba
 Plátce DPH od: 19.07.2018 – 03.10.2022
 Lokalita (sídlo): okres Hodonín
 Ekonomická činnost: pohostinství
 Zdaňovací období: 01.11.2019 – 30.11.2019

Údaje z daňového přiznání za zdaňovací období listopad 2019:

Tabulka 9 Daňové přiznání – „restaurace“

Daňová povinnost			Dle daňového přiznání	
Řádek přiznání k DPH			Základ daně	Daň
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	Zákl.s.	1	160 000	33 600
	Sníž.s.	2	470 000	70 500
Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění	Zákl.s.	40	160 000	33 600
	Sníž.s.	41	220 000	33 000
Daň na výstupu		62	---	104 100
Odpočet daně		63	---	66 600
Vlastní daň		64	---	37 500
Nadměrný odpočet		65	---	0

(zdroj: vlastní zpracování)

Přílohou daňového přiznání za zdaňovací období listopad 2019 (viz Tabulka 9) byla evidence DPH, která koresponduje s údaji uvedenými v DAP a kontrolním hlášení.

Pochybnosti správce daně:

- Statutární orgán i vlastník – problémová osoba, daňový subjekt je již několikátou firmou – vždy to skončí stejně – nehradí daňové povinnosti (ani u zdravotních pojišťoven a ČSSZ), nevykazuje všechna uskutečněná zdanitelná plnění, časem přestane plnit i své nepeněžité povinnosti – tedy podávat daňová priznání a hlášení, přestane komunikovat, je mu udělen status nespolehlivého plátce → založí další společnost
- Uskutečněná zdanitelná plnění jsou vykázána v nižší částce, než která jsou evidována v EET za předmětné zdaňovací období
- O restauraci správce daně ví, že nemá nouzi o zákazníky – během obědového menu je zde plno, jsou zde často pořádány oslavy, restaurace zajišťuje catering na místní veřejné akce
- Opakující se pochybení – POP za listopad 2019 je již několikátý v pořadí
- Nedoplatky u správce daně – na DPH, dani z příjmů právnických osob, dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a dani vybírané srážkou dle zvláštní sazby
- Problematická řízení i na ostatních daních

Daňové priznání bylo systémem ADIS vyhodnoceno jako rizikové. S ohledem na výše uvedené vznikly správci daně pochybnosti o správnosti a úplnosti vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění.

Správce daně vyzval daňový subjekt k odstranění pochybností postupem dle ust. § 89 odst. 2 daňového řádu a upozornil ho, že pokud neodstraní uvedené pochybnosti nebo nedodrží-li výzvou stanovenou lhůtu, tedy neposkytne potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek (ust. § 90 odst. 4 daňového řádu).

Reakce daňového subjektu:

Daňový subjekt na výzvu nereagoval a uvedené pochybnosti specifikované ve výzvě neodstranil postupem podle ust. § 89 odst. 2 daňového řádu.

Vyhodnocení postupu k odstranění pochybností správcem daně:

Správce daně zjistil, že výše tržeb daňového subjektu za zdaňovací období listopad 2019, které byly zaevidovány v rámci elektronické evidence tržeb, dosahuje celkové částky

992 500 Kč (základní sazba: základ daně 250 000 Kč + 21% DPH 52 500 Kč; snížená sazba: základ daně 600 000 Kč + 15% DPH 90 000 Kč). Daňový subjekt v DAP vykázal uskutečněná zdanitelná plnění v celkové výši 734 100 Kč (viz Tabulka 9).

Správce daně má k dispozici podrobný výpis všech evidovaných transakcí. Správce daně pečlivě posoudil a vyhodnotil všechny shromážděné podklady a v rámci postupu k odstranění pochybností daňovému subjektu navýšil daň na výstupu. Správce daně nemá informace o dalších přijatých zdanitelných plněních.

S ohledem na skutečnost, že byla navýšena daň na výstupu a odpočet daně zůstal ve výši vykázané daňovým subjektem, byla za zdaňovací období listopad 2019 stanovena vyšší vlastní daň, než kterou daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání (viz Tabulka 10).

Tabulka 10 Výsledek POP – „restaurace“

Daňová povinnost			Dle daňového přiznání		Dle postupu k odstranění pochybností		Rozdíl	
Řádek přiznání k DPH			Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	Zákl.s.	1	160 000	33 600	250 000	52 500	+90 000	+18 900
	Sníž.s.	2	470 000	70 500	600 000	90 000	+130 000	+19 500
Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění	Zákl.s.	40	160 000	33 600	160 000	33 600	0	0
	Sníž.s.	41	220 000	33 000	220 000	33 000	0	0
Daň na výstupu		62	---	104 100	---	142 500	---	+38 400
Odpočet daně		63	---	66 600	---	66 600	---	0
Vlastní daň		64	---	37 500	---	75 900	---	+38 400
Nadměrný odpočet		65	---	0	---	0	---	0

(zdroj: vlastní zpracování)

6.2 Příklad „Lamborghini“

Daňový subjekt: právnická osoba

Plátce DPH od: 08.01.2015 – 03.07.2024

Lokalita (sídlo): okres Hodonín

Ekonomická činnost: pronájem a leasing motorových vozidel, kromě motocyklů

Zdaňovací období: 01.11.2023 – 30.11.2023

Údaje z daňového přiznání za zdaňovací období listopad 2023:

Tabulka 11 Daňové přiznání – „Lamborghini“

Daňová povinnost			Dle daňového přiznání	
Řádek přiznání k DPH			Základ daně	Daň
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3 / § 19 odst. 6)	Zákl.s.	3	6 340 000	1 331 400
	Sníž.s.	4	0	0
Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění	Zákl.s.	40	5 000	1 050
	Sníž.s.	41	0	0
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	Zákl.s.	43	6 340 000	1 331 400
	Sníž.s.	44	0	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47	6 340 000	1 331 400
Daň na výstupu		62	---	1 331 400
Odpočet daně		63	---	1 332 450
Vlastní daň		64	---	0
Nadměrný odpočet		65	---	1 050

(zdroj: vlastní zpracování)

Pochybnosti správce daně:

- Statutární orgán i vlastník – občan členského státu EU
- Sídlo firmy – v rodinném domě na vesnici, ke kterému nemá statutární orgán subjektu žádné legitimní vazby
- Živnostenský rejstřík: zprostředkování obchodu a služeb, velkoobchod a maloobchod, pronájem a půjčování věcí movitých – žádná provozovna
- Neexistence webových stránek ani jiné prezentace subjektu na internetu – jak tedy uskutečňuje deklarovanou činnost pronájem a leasing motorových vozidel
- Dlouhodobě nulová uskutečněná zdanitelná plnění – pouze jednou za rok vysoká UZP, a to dodání zboží do jiného členského státu EU
- Opakované milionové pořízení vozidla z JČS – vozidla jsou zapsána v registru vozidel ČR → kde jsou parkována a provozována?
- Rozpor ve vykázaní plnění – zboží či obchodní majetek

Daňové přiznání (viz Tabulka 11) bylo systémem ADIS vyhodnoceno jako důvěryhodné. S ohledem na výše uvedené však správci daně vznikly pochybnosti o tom, jakou ekonomickou činnost daňový subjekt reálně vykonává a jak byla či budou v jejím rámci

použita přijatá zdanitelná plnění, z nichž je uplatňován nárok na odpočet daně na ř. 40 a ř. 43 DAP.

Správce daně vyzval daňový subjekt k odstranění pochybností postupem dle ust. § 89 odst. 2 daňového řádu a upozornil ho, že pokud neprokáže, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s ust. § 72 a 73 zákona o DPH a pochybnosti správce daně nebudou odstraněny, nebude správcem daně nárok na odpočet daně uznán.

Reakce daňového subjektu:

Daňový subjekt zaslal správci daně vyjádření, ze kterého vyplývá následující:

- Současná ekonomická činnost – obchod s automobily pro investiční účely a pronájem automobilů. Činnost vykonává jednatel sám.
- Ekonomická činnost Pronájem a půjčování movitých věcí – společnost měla v roce 2023 zařazeny v dlouhodobém majetku 2 automobily, které sloužily k pronájmu (jeden byl v březnu 2023 prodán). V roce 2023 se nenašli vážní zájemci, takže nebylo možné realizovat příjmy z pronájmu.
- Ekonomická činnost Velkoobchod a maloobchod – společnost v průběhu posledních dvou let nakoupila dva automobily za účelem jejich dalšího prodeje, tyto nakoupené automobily jsou účtovány jako zboží.
- Automobil (Lamborghini) koupený v listopadu 2023 byl pořízen za účelem dalšího prodeje. Jde o nákup zboží, nikoliv nákup dlouhodobého majetku – ř. 47 je uveden chybně.
- Poslední dva vozy firma zakoupila za účelem jejich dalšího prodeje. Jedná se o vozy unikátní výroby a limitovaných edicí, které svou vzácností neztrácejí na hodnotě, a dokonce svou hodnotu zvyšují tím, že se nevyrábí sériově. „...BMW skladem se již nevyrábí, pokud někdo takové auto chce, nemůže si ho již koupit ze showroomu a cena jde nahoru. Takové kuriozity se samozřejmě nekupují jako „cukr“, musíte pro ně najít správného kupce.“
- Parkování v ČR nebylo možné – nenašel vhodné prostory, které by měly požadovanou úroveň zabezpečení a současně byly ekonomicky výhodné, proto všechny vozy parkuje ve svých garážích v místě svého bydliště (jiný členský stát)
- Pokud se najde nájemce, smlouva je uzavřena v sídle firmy.

- V současné době není poptávka po nájmu luxusních vozů, proto je subjekt pořizuje jako investice s vidinou zisku v budoucnu.

Vyhodnocení postupu k odstranění pochybností správcem daně:

Správce daně pečlivě posoudil a vyhodnotil všechny shromážděné podklady. Porovnal a dal do souvislosti informace získané vlastní vyhledávací činností s informacemi poskytnutými a doloženými plátcem.

Dle ust. § 5 odst. 3 zákona o DPH se ekonomickou činností „rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, ... za účelem získávání pravidelného příjmu“. Daňový subjekt disponuje pouze několika luxusními vozy, aniž by bylo zřejmé, jak jejich pořízení bylo financováno. Reálnou činností v roce 2023 byl pouze jeden prodej a jedna koupě vozu. Tyto transakce nelze považovat za ekonomickou činnost, neboť tyto jsou zcela nahodilé a nevedou k získávání pravidelného příjmu.

Daňový subjekt všechna vozidla uvádí na ř. 47 jako pořízení majetku, přestože některá eviduje jako zboží na skladě, což správci daně doložil zaúčtováním v Hlavní knize. Nicméně pokud by se skutečně jednalo o zboží, nebyl by důvod, aby všechna vozidla byla evidována v registru vozidel ČR, měla uzavřenou pojistnou smlouvu, měla najeto několik tisíc kilometrů a byla pravidelně servisována a udržována. Ze všech dostupných informací také vyplývá, že předmětné Lamborghini bylo v ČR zaregistrováno pouze formálně, neboť po jeho pořízení bylo převezeno a uskladněno jako zboží na adrese jednatele v jiném členském státu EU.

Dle ust. § 11 odst. 1 zákona o DPH se „za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli“.

Dle ust. § 11 odst. 2 ZDPH se „za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, pod nímž pořizovatel zboží pořídil, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v členském státě odlišném od členského státu, který vydal toto identifikační číslo, a jestliže pořizovatel neprokáže, že u tohoto pořízení, které bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, splnil v tomto členském státě povinnost přiznat daň nebo přiznat plnění; obdobně se postupuje v případě, že nevzniká povinnost přiznat plnění. Je-li místo plnění stanoveno podle první věty v tuzemsku, pořizovatel nemá nárok na odpočet daně uplatněné při tomto pořízení zboží z jiného členského státu.“

V návaznosti na výše uvedené skutečnosti a v souladu s ust. § 11 odst. 2 zákona o DPH správce daně rozhodl, že daňový subjekt nemá nárok na odpočet daně při pořízení Lamborghini. Správce daně uznal nárok na odpočet pouze z plnění vykázaných na ř. 40 daňového přiznání (viz Tabulka 12).

Tabulka 12 Výsledek POP – „Lamborghini“

Daňová povinnost			Dle daňového přiznání		Dle postupu k odstranění pochybností		Rozdíl	
Řádek přiznání k DPH			Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3 / § 19 odst. 6)	Zákl.s.	3	6 340 000	1 331 400	6 340 000	1 331 400	0	0
	Sníž.s.	4	0	0	0	0	0	0
Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění	Zákl.s.	40	5 000	1 050	5 000	1 050	0	0
	Sníž.s.	41	0	0	0	0	0	0
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	Zákl.s.	43	6 340 000	1 331 400	0	0	- 6 340 000	- 1 331 400
	Sníž.s.	44	0	0	0	0	0	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47	6 340 000	1 331 400	0	0	- 6 340 000	- 1 331 400
Daň na výstupu		62	---	1 331 400	---	1 331 400	0	0
Odpočet daně		63	---	1 332 450	---	1 050	---	- 1 331 400
Vlastní daň		64	---	0	---	1 330 350	---	+ 1 330 350
Nadměrný odpočet		65	---	1 050	---	0	---	- 1 050

(zdroj: vlastní zpracování)

6.3 Příklad „karavan“

Daňový subjekt: podnikající fyzická osoba

Plátce DPH od: 01.06.2001

Lokalita (bydliště): okres Hodonín

Ekonomická činnost: zprostředkování specializovaného velkoobchodu a velkoobchod v zastoupení

Zdaňovací období: 01.10.2024 – 31.12.2024

Údaje z daňového přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2024:

Tabulka 13 Daňové přiznání – „karavan“

Daňová povinnost			Dle daňového přiznání	
Řádek přiznání k DPH			Základ daně	Daň
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	Zákl.s.	1	280 000	58 800
	Sníž.s.	2	0	0
Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění	Zákl.s.	40	1 650 000	346 500
	Sníž.s.	41	0	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47	1 600 000	336 000
Daň na výstupu		62	---	58 800
Odpočet daně		63	---	346 500
Vlastní daň		64	---	0
Nadměrný odpočet		65	---	287 700

(zdroj: vlastní zpracování)

Systémem ADIS bylo daňové přiznání (viz Tabulka 13) označeno za rizikové. Správce daně kontaktoval telefonicky daňový subjekt a požádal o doložení daňového dokladu na pořízení majetku uvedeného na ř. 47 DAP.

Subjekt správci daně zaslal daňový doklad, který obsahoval následující údaje:

- předmět koupě: obytný vůz McLouis (dále jen „karavan“)
- hodnota celkem: 1 936 000 Kč
(základ daně 1 600 000 Kč; 21% DPH 336 000 Kč)
- DUZP: 12.12.2024

Dále bylo správci daně doručeno vyjádření k nákupu výše uvedeného karavanu, kde subjekt uvádí, že jezdí na pracovní schůzky i na více dnů po celé ČR, převážně do Ostravy a do Prahy a od roku 2025 plánuje rozšířit své podnikání i na slovenský trh. Karavan bude využívat jako pojízdnou kancelář s možností přespání (ušetří za hotel) a také v něm může převážet zboží.

Pochybnosti správce daně:

- Daňový subjekt pracuje jako obchodní zástupce – v oddílu A4 kontrolního hlášení jsou vykázána uskutečněná plnění pro odběratele zabývající se prodejem farmaceutických a kosmetických produktů
- Pracuje sám, nemá zaměstnance

- Daňový subjekt má na své IČ registrovány ještě další dva vozy:
 - a. AUDI A6 – pořízeno v srpnu 2023 – osobní automobil – nárok na odpočet daně uplatněn v daňovém přiznání k DPH za 3. čtvrtletí 2023
 - b. VOLKSWAGEN CALIFORNIA BEACH (dále jen „VW“) – pořízeno v únoru 2024 – užitkový vůz se střešní nástavbou pro kempování – nárok na odpočet daně uplatněn v daňovém přiznání k DPH za 1. čtvrtletí 2024

Oba tyto vozy vykázal subjekt na ř. 47 daňového přiznání k DPH za příslušná zdaňovací období, avšak daňové doklady správci daně nedoložil. Předmětná daňová přiznání nebyla vyhodnocena jako riziková a správce daně tedy ani doložení daňových dokladů po daňovém subjektu nepožadoval a nadměrné odpočty vykázané v daňových přiznání mu bez odkladu vrátil.

- V podaném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2024 jsou vykázány příjmy ve stejné výši (cca 1,6 mil. Kč) jako v roce 2023, přestože v roce 2024 měl daňový subjekt k dispozici dva vozy – jaký je tedy přínos dalšího vozu, resp. karavanu?
- Výdaje subjekt uplatňuje % - tím vlastně říká, že jeho reálné náklady jsou nižší a je pro něj výhodnější uplatnit výdaje dle zákona ve výši 60%
- Příjmy v roce 2024 byly ve výši 1,6 mil. Kč a investice do karavanu a VW více než 3,5 mil. Kč – jak tyto investice byly financovány? Jaká je návratnost těchto investic?

S ohledem na ekonomickou činnost a výše uvedená zjištění vznikly správci daně pochybnosti o správnosti nároku na odpočet daně v souladu s ust. § 72 a 73 ZDPH uplatněného z daňového dokladu na koupi karavanu, neboť nárok na odpočet daně byl uplatněn v plné výši. Pochybnosti správce daně se také vztahují k dalším dvěma vozům, neboť daňový subjekt nevykázal na ř. 60 (úprava odpočtu daně dle ust. § 78 a násl. ZDPH) daňového přiznání za 4Q 2024 žádnou hodnotu.

Správce daně vyzval daňový subjekt k odstranění pochybností postupem dle ust. § 89 odst. 2 daňového řádu a upozornil ho, že pokud neprokáže, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s ust. § 72 a 73 zákona o DPH a pochybnosti správce daně nebudou odstraněny, nebude správcem daně nárok na odpočet daně uznán.

Reakce daňového subjektu:

Správci daně byla doručena odpověď na výzvu, ze které vyplynuly následující skutečnosti:

- AUDI A6 – plně využívá k ekonomické činnosti – přiložena kniha jízd za rok 2024
- VW – při pořízení uplatněn poměrný nárok na odpočet daně – koeficient: 80% ekonomická činnost, 20% soukromé účely – přiložen daňový doklad a kniha jízd za rok 2024
- karavan – při pořízení uplatněn poměrný nárok na odpočet daně – koeficient: 80% ekonomická činnost, 20% soukromé účely – přiložena kniha jízd za rok 2024, 2025
- seznam obchodních partnerů

Vyhodnocení postupu k odstranění pochybností správcem daně:

Správce daně provedl místní šetření, během kterého porovnal stav tachometru karavanu a VW s aktuálními záznamy v knihách jízd. Při prohlídce obou vozidel bylo zjištěno, že jsou zde k dispozici propagační letáčky produktů včetně vzorků.

Správce daně pečlivě posoudil a vyhodnotil všechny shromážděné podklady. Porovnal a dal do souvislostí informace získané vlastní vyhledávací činností s informacemi poskytnutými a doloženými plátcem.

Správce daně analyzoval knihy jízd, ze kterých je zřejmé, že subjekt oba vozy (karavan i VW) využívá z 80% pro podnikání a z 20% pro soukromé účely. Dle evidence jednotlivých jízd nebylo zjištěno, že by v roce 2024 služební cesty byly na více dnů. Taktéž argumentace častými jízdami do Prahy a Ostravy není relevantní, neboť během roku 2024 byl subjekt v Praze a Ostravě celkem 5krát. Nicméně hodnotit využití v roce 2025 je možné až po skončení posledního zdaňovacího období kalendářního roku.

Daňový subjekt správci daně tvrdí, že oba vozy pořízené v roce 2024 (karavan i VW) plánuje využívat pro podnikání i soukromé účely, a to v poměru 80:20, nicméně z podaných kontrolních hlášení není tento záměr zřejmý.

V návaznosti na výše uvedené správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností daňovému subjektu nárok na odpočet na karavan uznal pouze ve výši 80%, tj. v částce 268 800 Kč, a zároveň provedl úpravu již uplatněného odpočtu daně u VW o 20%, tj. snížil odpočet daně o částku 54 600 Kč (viz Tabulka 14).

Tabulka 14 Výsledek POP – „karavan“

Daňová povinnost			Dle daňového přiznání		Dle postupu k odstranění pochybností		Rozdíl	
Řádek přiznání k DPH			Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	Zákl.s.	1	280 000	58 800	280 000	58 800	0	0
	Sníž.s.	2	0	0	0	0	0	0
Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění	Zákl.s.	40	1 650 000	346 500	1 330 000	279 300	-320 000	-67 200
	Sníž.s.	41	0	0	0	0	0	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47	1 600 000	336 000	1 280 000	268 800	-320 000	-67 200
Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)		60	---	0	---	-54 600	---	-54 600
Daň na výstupu		62	---	58 800	---	58 800	0	0
Odpočet daně		63	---	346 500	---	224 700	---	-121 800
Vlastní daň		64	---	0	---	0	---	0
Nadměrný odpočet		65	---	287 700	---	165 900	---	-121 800

(zdroj: vlastní zpracování)

6.4 Příklad „ateliér“

Daňový subjekt: podnikající fyzická osoba (dále též „OSVČ“)

Plátce DPH od: 01.08.2008

Lokalita (sídlo): okres Hodonín

Ekonomická činnost: instalace vody, odpadu, plynu, topení a klimatizace

Zdaňovací období: 01.05.2024 – 31.05.2024

Údaje z daňového přiznání za zdaňovací období květen 2024:

Tabulka 15 Daňové přiznání – „ateliér“

Daňová povinnost			Dle daňového přiznání	
Řádek přiznání k DPH			Základ daně	Daň
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	Zákl.s.	1	34 000	7 140
	Sníž.s.	2	0	0
Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění	Zákl.s.	40	7 650 000	1 607 760
	Sníž.s.	41	0	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47	---	---

Daň na výstupu	62	---	7 140
Odpočet daně	63	---	1 607 760
Vlastní daň	64	---	0
Nadměrný odpočet	65	---	1 600 620

(zdroj: vlastní zpracování)

V rámci vyhledávací činnosti správce daně telefonicky kontaktoval daňový subjekt a žádal vysvětlení nárůstu přijatých plnění (viz Tabulka 15) a předložení s tím souvisejících daňových dokladů. Daňový subjekt správci daně doložil následující:

- Kupní smlouvu
- Předávací protokol
- Výpis z katastru nemovitostí
- Daňový doklad na celkovou částku 9 257 760 Kč (základ daně 7 650 000 Kč + 21% DPH 1 607 760 Kč). Odběratel: daňový subjekt; předmět fakturace: Na základě Kupní smlouvy Vám fakturujeme celkovou kupní cenu za předmět koupě – jednotky č. xy/xy a provedené klientské změny na předmětu koupě – jednotky č. xy/xy. DUZP 30.04.2024

Pochybnosti správce daně:

- Podnikající fyzická osoba je též vlastníkem a statutárním orgán právnické osoby s.r.o. – uskutečněná zdanitelná plnění fakturuje pouze této právnické osobě
- Živnostenský rejstřík: Vodoinstalérství, topenářství; Přípravné a dokončovací stavební práce, specializované stavební činnosti; Velkoobchod a maloobchod; Poradenská a konzultační činnost, zpracování odborných studií a posudků; Poskytování technických služeb; Montáž, opravy, revize a zkoušky plynových zařízení; ... – žádná provozovna
- Dlouhodobě nízká uskutečněná zdanitelná plnění – cca do 40 tis za posledních 12 kalendářních měsíců
- Kupujícími dle Kupní smlouvy je OSVČ s manželkou a předmět koupě nabývají do společného jmění manželů
- Daňový doklad je vystaven na OSVČ (včetně uvedení DIČ)

- Dle Kupní smlouvy je předmětem koupě ateliér – dle Daňového dokladu jednotka – dle Předávacího protokolu byt 3+KK → adresa cca 15 km od místa bydliště
- Součástí předmětu koupě je ještě příslušenství, tj. sklepní koje a parkovací stání

Daňové přiznání bylo systémem ADIS vyhodnoceno jako rizikové. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti dále zjistil, že OSVČ:

- má tři dospělé děti (z toho jedno studující VŠ)
- v katastru nemovitostí má zapsány ještě další tři nemovitosti
- předmět koupě je zkolaudován jako byt, ale v katastru je zapsán jako ateliér → v podstatě v celé dostupné dokumentaci je předmět koupě označován za byt i ateliér, přestože se jedná o jednu a tu samou jednotku (dále tedy jen „ateliér“) – tudíž nejasné vymezení
- dle dokumentace stavebního úřadu (Kolaudační souhlas) OSVČ zpracovala dílčí revizní zprávu týkající se plynu
- ateliér se nachází v lukrativní lokalitě poblíž Brna – dle webových stránek developera se jedná o nové rezidenční bydlení
- ateliér – definice – nevyhovující prostor pro trvalé bydlení, který nesplňuje některý ze základních parametrů bytových prostor (minimální velikost obytné místnosti 8m², světlá výška 2,6m, hlučnost nebo prosvětlení. Obvykle se vyznačuje nízkou cenou, která je zpravidla nižší o 10 – 15% ve srovnání s bytovými jednotkami podobných parametrů.
- ateliér – dle podkladů předložených OSVČ – bytový prostor o velikosti 3+KK (130 m²) včetně sklepní koje a parkovacího stání, moderní kuchyň v hodnotě řádů stovek tisíc Kč. Pořizovací cena ateliéru je srovnatelná s jednotkami o stejných parametrech v témže bytovém domě, které jsou v katastru nemovitostí zapsány jako byt.

S ohledem na výše uvedené správci daně vznikly pochybnosti, jak bude přijaté plnění využito v rámci deklarované ekonomické činnosti OSVČ, když se v podstatě jedná o bytovou jednotku o velikosti 3+KK a navíc není pořízeno jako obchodní majetek (není uvedeno na ř. 47 DAP).

Správce daně vyzval daňový subjekt k odstranění pochybností postupem dle ust. § 89 odst. 2 daňového řádu a upozornil ho, že pokud neprokáže, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s ust. § 72 a 73 zákona o DPH a pochybnosti správce daně nebudou odstraněny, nebude správcem daně nárok na odpočet daně uznán.

Reakce daňového subjektu:

OSVČ zaslal správci daně vyjádření, ze kterého vyplývá následující:

- Ateliér byl od počátku pořizován jako investiční majetek pro další pronájem pro plátce DPH, proto byl zcela v souladu s legislativou z tohoto majetku uplatněn nárok na odpočet.
- Již byla uzavřena Smlouva o nájmu nebytových prostor sloužících k podnikání na pronájem ateliéru a jeho příslušenství se společností s.r.o.
- Ateliér je zcela přizpůsoben jako kancelářský prostor – je vybaven rozvody pro datová napojení v každé místnosti, nyní jej nájemce vybavuje kancelářským nábytkem, PC a vzorky. Kancelářské prostory by měli být otevřeny klientům v září a také zde bude registrována provozovna.

Vyhodnocení postupu k odstranění pochybností správcem daně:

Správce daně na adrese ateliéru provedl:

- neohlášené místní šetření – jedná se o nový bytový komplex na okraji města. Tento komplex se skládá ze čtyř bytových domů s komerčními prostory v přízemí a čtyř rodinných domů. Ateliér se nachází v prvním nadzemním podlaží jednoho z bytových domů, nicméně je označen pouze jako č. xy/xy – zcela chybí označení OSVČ, resp. jejího nájemce – firmy s.r.o. Na klepání správce daně nikdo nereagoval. Nebyla označena ani schránka na dopisy umístěná ve vestibulu budovy. Nikdo tam OSVČ ani nájemce s.r.o. nezná.
- ohlášené místní šetření – přítomen byl OSVČ a jednatel s.r.o. v jedné osobě. Schránka na dopisy byla označena nájemcem s.r.o. Předmětná jednotka dispozičně odpovídá bytu 3+KK v níž se nachází dvě menší místnosti již částečně vybaveny jako kanceláře (kancelářský stůl s židlí, monitor, klávesnice, šanony,...) a velký obytný prostor zahrnující kuchyňský kout (kuchyňská linka včetně lednice, trouby, myčky,...), dělicí kuchyňský ostrůvek, velký jídelní stůl se šesti židlemi, rohovou pohovkou s konferenčním stolem a velkou plochou televizí umístěnou na zdi, dále

je zde chodba, koupelna, wc a komora. Všude po ateliéru jsou rozmístěny drobné náhradní díly, pracovní oblečení a propagační materiály s.r.o.

OSVČ/jednatel s.r.o. v rámci provedeného místního šetření správci daně sdělil, že ateliér bude využívat jako kancelář, neboť současné prostory již nejsou dostačující. Dále také uvedl, že již zde zapsal provozovnu, což správce daně ověřil nahlédnutím do živnostenského rejstříku.

Dle kolaudačního souhlasu je předmětný ateliér zkolaudován jako byt, a tak by měl být i užíván, neboť dle zákona č. 183/2006 Sb., zákon o územním plánování a stavebním řádu, ve znění platném pro dané stavební řízení, ust. § 126 odst. 1 lze stavbu „užívat jen k účelu vymezenému zejména v kolaudačním rozhodnutí, v oznámení o užívání stavby nebo v kolaudačním souhlasu.“

Správce daně provedl místní šetření na stavebním úřadu, pod který spadá jmenovaný ateliér a zjistil, že v případě jednotky č. xy/xy se může jednat jak o byt, tak i ateliér a nesoulad mezi Kolaudačním souhlasem (byt) a reálným účelem užívání (ateliér – kancelář) je pouze formální záležitost.

Správce daně pečlivě posoudil a vyhodnotil všechny shromážděné podklady. Přestože správce daně zjistil nesoulad mezi Kolaudačním souhlasem (byt) a reálným účelem užívání jednotky (ateliér – kancelář), rozhodl se daňovému subjektu nárok na odpočet daně uznat (viz Tabulka 16). Správce daně současně daňový subjekt upozornil na ust. § 78 ZDPH, kdy daňový subjekt musí provést úpravu odpočtu daně, pokud v některém z kalendářních roků následujících po roce, ve kterém byl původní odpočet uplatněn, dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku. V případě jednotek je lhůta pro úpravu odpočtu daně stanovena na 10 let.

Tabulka 16 Výsledek POP – „ateliér“

Daňová povinnost			Dle daňového přiznání		Dle postupu k odstranění pochybností		Rozdíl	
Řádek přiznání k DPH			Základ daně	Daň	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	Zákl.s.	1	34 000	7 140	34 000	7 140	0	0
	Sníž.s.	2	0	0	0	0	0	0
Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění	Zákl.s.	40	7 650 000	1 607 760	7 650 000	1 607 760	0	0
	Sníž.s.	41	0	0	0	0	0	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47	---	---	---	---	---	---

Daň na výstupu	62	---	7 140	---	7 140	0	0
Odpočet daně	63	---	1 607 760	---	1 607 760	---	0
Vlastní daň	64	---	0	---	0	---	0
Nadměrný odpočet	65	---	1 600 620	---	1 600 620	---	0

(zdroj: vlastní zpracování)

6.5 Příklad „projekt“

Daňový subjekt: právnická osoba

Plátce DPH od: 12.09.2024

Lokalita (sídlo): okres Hodonín

Ekonomická činnost: developerská činnost

Zdaňovací období: 01.02.2025 – 28.02.2025

Údaje z daňového přiznání za zdaňovací období únor 2025:

Tabulka 17 Daňové přiznání – „projekt“

Daňová povinnost		Dle daňového přiznání	
Řádek přiznání k DPH		Základ daně	Daň
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, §77a, § 79 až § 79e	45	---	60 000
Daň na výstupu	62	---	0
Odpočet daně	63	---	60 000
Vlastní daň	64	---	0
Nadměrný odpočet	65	---	60 000

(zdroj: vlastní zpracování)

Přílohou DAP (viz Tabulka 17) bylo sdělení, že na ř. 45 je uplatněno DPH ze zálohy uhrazené před registrací DPH na službu, která byla uskutečněna po registraci DPH. Také byly přiloženy dva daňové doklady k přijaté platbě s DUZP v červenci 2024.

Daňové přiznání bylo systémem ADIS vyhodnoceno jako rizikové s doporučením prověřit ř. 45 korekce odpočtů daně. Správce daně s tím subjektem nemá zatím žádné zkušenosti, neboť do obchodního rejstříku byl zapsán v únoru 2024. Od září 2024 je plátcem DPH, ale zatím nevykazuje žádná uskutečněná zdanitelná plnění. Správce daně neeviduje u daňového subjektu žádné nedoplatky.

Správce daně telefonicky kontaktoval daňový subjekt, resp. zplnomocněného zástupce, s informací, že v únoru 2025 nelze provést korekci odpočtů daně podle ust. § 79 zákona o DPH. Zplnomocněný zástupce správci daně sdělil, že daňový subjekt pozdě doložil daňové doklady, proto byly uplatněny až v daňovém přiznání za únor 2025, nikoliv v daňovém přiznání za září 2024.

Bylo dohodnuto, že za zdaňovací období únor 2025 bude podáno dodatečné daňové přiznání, ve kterém bude ř. 45 uveden mínusem. Tím dojde ke stornování ř. 45 a na DPH za zdaňovací období únor 2025 nebudou vykázána ani uskutečněná ani přijatá zdanitelná plnění (viz Tabulka 18).

Tabulka 18 Výsledek – „projekt“

Daňová povinnost		Dle daňového přiznání		Se zohledněním údajů z dodatečného daňového přiznání	
Řádek přiznání k DPH		Základ daně	Daň	Základ daně	Daň
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, § 77a, § 79 až § 79a	45	---	60 000	---	0
Daň na výstupu	62	---	0	---	0
Odpočet daně	63	---	60 000	---	0
Vlastní daň	64	---	0	---	0
Nadměrný odpočet	65	---	60 000	---	0

(zdroj: vlastní zpracování)

Daňový subjekt má možnost podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období září 2024, tedy za zdaňovací období, do něhož spadá den, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem. Nicméně jelikož se jedná o službu, musí zvážit a správci daně prokázat, že tento nárok na odpočet daně je uplatněn v souladu s ust. § 79 odst. 1 až 4 zákona o DPH.

6.6 Příklad „osobní automobil“

Daňový subjekt: právnická osoba

Plátce DPH od: 20.05.2010

Lokalita (sídlo): okres Hodonín

Ekonomická činnost: silniční nákladní doprava

Zdaňovací období: 01.06.2024 – 30.06.2024

Údaje z daňového přiznání za zdaňovací období červen 2024:

Tabulka 19 Daňové přiznání – „osobní automobil“

Daňová povinnost			Dle daňového přiznání	
Řádek přiznání k DPH			Základ daně	Daň
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	Zákl.s.	1	230 000	48 300
	Sníž.s.	2	0	0
Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění	Zákl.s.	40	2 600 000	546 000
	Sníž.s.	41	15 000	1 800
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47	2 450 000	514 500
Daň na výstupu		62	---	48 300
Odpočet daně		63	---	547 800
Vlastní daň		64	---	0
Nadměrný odpočet		65	---	499 500

(zdroj: vlastní zpracování)

Přílohou DAP (viz Tabulka 19) byl daňový doklad od leasingové společnosti, jehož předmětem bylo přenechání majetku předmětu leasingu k užití na základě finančního leasingu dle smlouvy X. Předmětem leasingu je osobní automobil AUDI v celkové hodnotě 2 964 500 Kč (základ daně 2 450 000 Kč + 21% DPH 514 500 Kč).

Daňové přiznání bylo systémem ADIS vyhodnoceno jako rizikové. Daňový subjekt je spolehlivý, své povinnosti peněžité i nepeněžité povahy plní řádně a včas, se správcem daně vždy ochotně spolupracuje a nemá žádné nedoplatky.

Správce daně zkontroloval zápis daňového dokladu v kontrolním hlášení a zjistil, že daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně u pořízení osobního automobilu v rozporu s ust. § 72 odst. 3 písm. a) zákona o DPH, neboť si nárokuje odpočet daně v plné výši, tj. v částce 514 500 Kč, přestože dle jmenovaného ustanovení „...se za částku daně na vstupu považuje částka 420 000 Kč...“.

Správce daně kontaktoval účetní daňového subjektu a upozornil ji na zjištěný nesoulad. Obratem bylo podáno následné kontrolní hlášení a dodatečné daňové přiznání za období červen 2024. V následném kontrolním hlášení již byla daň na vstupu uvedena ve správné výši, a to 420 000 Kč.

Daň z přidané hodnoty za období červen 2024 byla stanovena se zohledněním údajů z dodatečného daňového přiznání (viz Tabulka 20), neboť daňový subjekt již uplatňuje nárok

na odpočet daně v souladu s ust. § 72 a 73 zákona o DPH a správce daně nemá pochybnosti o využití přijatých plnění.

Tabulka 20 Výsledek – „osobní automobil“

Daňová povinnost			Dle daňového přiznání		Se zohledněním údajů z dodatečného daňového přiznání	
Řádek přiznání k DPH			Základ daně	Daň	Základ daně	Daň
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	Zákl.s.	1	230 000	48 300	230 000	48 300
	Sníž.s.	2	0	0	0	0
Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění	Zákl.s.	40	2 600 000	546 000	2 600 000	451 500
	Sníž.s.	41	15 000	1 800	15 000	1 800
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47	2 450 000	514 500	2 450 000	514 500
Daň na výstupu		62	---	48 300	---	48 300
Odpočet daně		63	---	547 800	---	453 300
Vlastní daň		64	---	0	---	0
Nadměrný odpočet		65	---	499 500	---	405 000

(zdroj: vlastní zpracování)

6.7 Shrnutí

V Případu „restaurace“ subjekt nepřiznával všechna uskutečněná zdanitelná plnění, tím pádem vykazoval nižší daňovou povinnost jak na DPH, tak i na dani z příjmů právnických osob. Díky jednomu z nástrojů zabraňujícím daňovým únikům, kterým byla elektronická evidence tržeb, správce daně mohl stanovit odpovídající hodnotu tržeb, resp. daň na výstupu.

V Případu „Lamborghini“ subjekt každý rok koupil luxusní vůz z jiného členského státu EU a nárokoval z něj odpočet daně, aniž by reálně uskutečňoval ekonomickou činnost. Jedinou činností byl náhodný prodej některého z vozů. Vzhledem k tomu, že nebyly důkazy, že by tento luxusní vůz vstoupil na území ČR i fyzicky, ne jen papírově, správce daně nárok na odpočet daně neuznal a subjekt musel uhradit daň na výstupu při pořízení zboží z jiného členského státu EU.

V Případu „karavan“ koupil daňový subjekt již třetí vůz během jednoho a půl roku a opět nárokoval odpočet daně, aniž by se pořízení druhého vozu jakkoli kladně promítlo do uskutečněných zdanitelných plnění. Přestože subjekt své potřeby stupňuje – osobní vůz, užitkový vůz se střešní nástavbou pro kempování, obytný vůz (karavan) – musel správce

daně akceptovat tvrzení daňového subjektu, že VW i karavan plánuje využívat pro podnikání i soukromé účely, a to v poměru 80:20.

V Případu „ateliér“ pořídil daňový subjekt bytovou jednotku / ateliér do společného jmění manželů, a přestože nákup ateliéru nijak nesouvisí s ekonomickou činností subjektu, nárokoval plný odpočet daně na vstupu. Vzhledem k tomu, že subjekt může provozovat i činnosti, které nemá zapsány v živnostenském rejstříku (v tomto případě pronájem nemovitostí) a pronajímat nemovitost v podstatě sám sobě, musel správce daně nárok na odpočet daně uznat.

Tyto výše uvedené případy byly řešeny v rámci postupu k odstranění pochybností. Přestože ne vždy byly pochybnosti správce daně plně odstraněny, správce daně nárok na odpočet daně musel uznat, ať už částečně nebo v plné výši, neboť plátce šikovně využil možností a nedokonalostí české legislativy.

V Případu „projekt“ se jednalo o pozdní uplatnění nároku na odpočet daně při registraci. Daňový subjekt se stal plátcem DPH v září 2024, avšak nárok na odpočet daně z přijatého plnění uskutečněného před datem registrace uplatnil v únoru 2025. Další otázkou je, zda vůbec subjekt má nárok na odpočet daně, neboť se jednalo o uhrazenou zálohu na službu, která měla být uskutečněna až po datu registrace.

V Případu „osobní automobil“ daňový subjekt uplatnil vyšší nárok na odpočet daně – než dovoluje platná legislativa. Daňový subjekt nárokoval daň na vstupu při pořízení osobního automobilu ve výši 514 500 Kč, přestože dle ust. § 72 zákona o DPH je možné uplatnit maximálně částku 420 tis. Kč.

Tyto dva poslední případy nebyly řešeny postupem k odstranění pochybností. Správce daně zvolil neformální komunikaci s daňovým subjektem, neboť u těchto případů se tento postup jevil jako rychlejší a efektivnější. V obou případech daňový subjekt svůj omyl uznal a podal dodatečné daňové přiznání.

V této kapitole jsme si představili několik případů nárokování odpočtu daně, o kterém měl správce daně pochybnosti. Každý případ je jiný. Nicméně i na tomto malém vzorku je vidět, že sporným bodem je často pořízení automobilu z jiného členského státu nebo v rámci tuzemska. Další viditelnou překážkou je sama legislativa, neboť nedostatečná kvalifikace a vymezení pojmů a také nejednotný přístup souvisejících předpisů často poskytuje subjektům značný prostor přizpůsobení si výkladu a uplatnění svých práv.

7 NÁVRH OPATŘENÍ ELIMINUJÍCÍCH ÚNIKY NA DPH

V předchozích kapitolách jsou provedeny analýzy daňových úniků v oblasti nároku na odpočet daně a činnosti správce daně, kterými proti těmto podvodům bojuje. Kapitola šest je věnována reálným příkladům z praxe, resp. jsou zde prezentovány skutečné případy běžných podnikatelů.

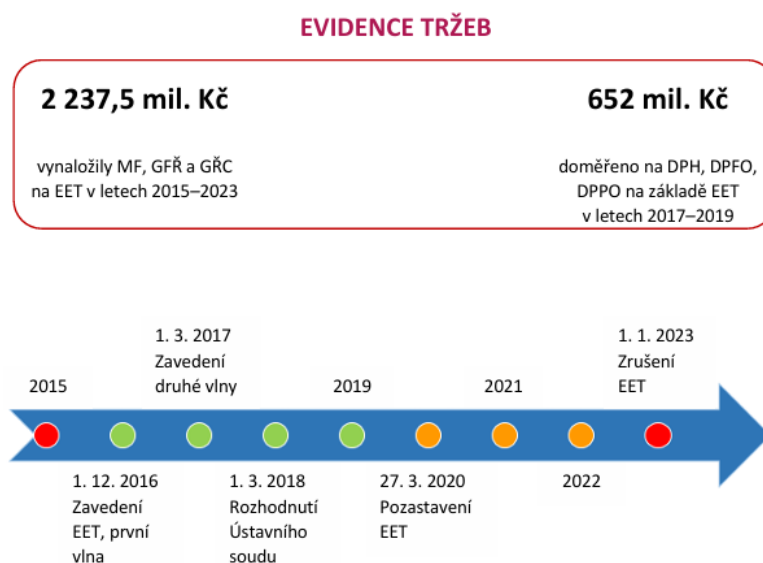
V České republice je dle mého názoru zavedeno adekvátní množství nástrojů zamezujících daňovým únikům. Nicméně v kombinaci s legislativními nedokonalostmi, resp. dírami v zákonech, nejsou dostatečně účinná. V návaznosti na předchozí kapitoly navrhuji úpravy opatření, která jsou v platnosti či byla v minulosti zrušena.

7.1 Obnovení EET

Jedním z účinných nástrojů v boji proti daňovým únikům na DPH bylo zavedení elektronické evidence tržeb v prosinci 2016. EET měla za cíl narovnat podnikatelské prostředí, omezit prostor pro daňové úniky z hotovostních plateb a tím zvýšit daňovou morálku společnosti.

EET představovala plošné opatření, které postupně ve čtyřech vlnách mělo dopadnout na všechny podnikatele napříč celou naší ekonomikou. Realizovány byly pouze první dvě fáze: v první fázi se v prosinci 2016 do EET zapojily stravovací a ubytovací služby, druhá vlna, která nastoupila v březnu 2017, zahrnovala velkoobchod a maloobchod. V období od 27.03.2020 do 31.12.2022 byla EET s ohledem na pandemii Covid-19 pozastavena a od 01.01.2023 usnesením vlády zrušena (viz Obrázek 4).

Z kontrolního závěru NKÚ schváleného v květnu 2024 vyplývá, že na základě porovnání dat z EET a daňových přiznání DPH, DPPO a DPFO byla v letech 2017 – 2019 doměřena částka v celkové výši 651,6 mil. Kč, a z toho na DPH celkem 184,9 mil. Kč. (Nejvyšší kontrolní úřad, 2024, Kontrolní závěr z kontrolní akce 23/09, s.14)



Obrázek 4 Vývoj a přínos EET

(zdroj: Nejvyšší kontrolní úřad, 2024)

Z výše uvedeného je zřejmé, že byl zrušen jeden z neúčinnějších nástrojů k zamezení daňových úniků, neboť měl dopad na celé podnikatelské prostředí a byl významným přínosem nejen zajištění spravedlivého výběru daní, ale též odhalení nepoctivých subjektů (nepřiznávání příjmů, nesplnění povinnosti registrace k DPH po dosažení obrátu) a tím možnosti přesnějšího zacílení kontrol ze strany správce daně.

Navrhovala bych znovuzavedení EET, a to především v rizikových odvětvích jako je pohostinství a maloobchod nebo třeba i stavebnictví, a to i s ohledem na skutečnost, že spousta podnikatelů do EET již v minulosti investovala nemalé peníze, pokladní zařízení dále využívají a na systém evidence si rychle přivykli.

Online prostředí jde stále dopředu, tudíž by obnovení EET mohlo být více flexibilnější a technicky dostupnější pro všechny zúčastněné podnikatele, a to např. formou mobilní aplikace. Znovuzavedení EET by tak představovalo efektivní nástroj prevence daňových úniků a přispělo by ke zlepšení výběru DPH.

7.1.1 Časový odhad implementace obnovy EET

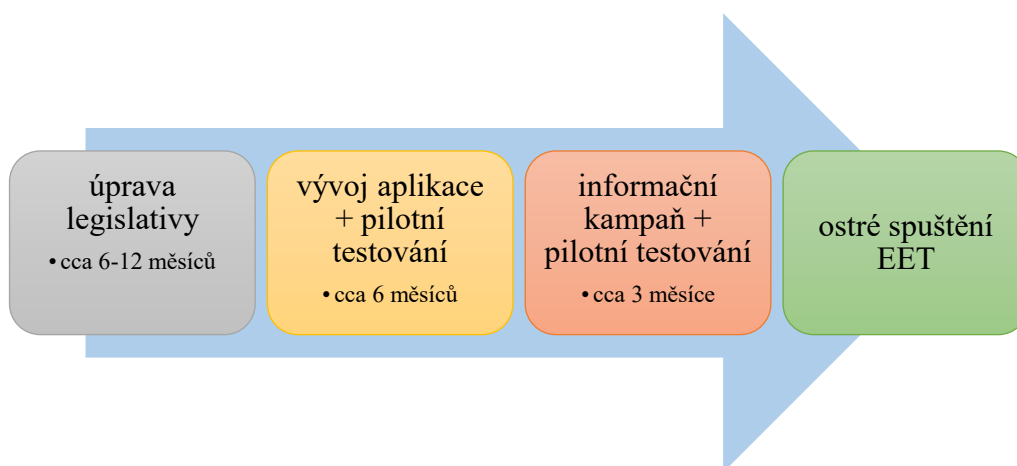
Základním předpokladem pro znovuzavedení elektronické evidence tržeb je shoda napříč politickým spektrem (která ale momentálně není), neboť první fázi realizace musí být

legislativní úprava, která představuje zpracování návrhu zákona, připomínkové řízení a konzultace s odbornou veřejností, projednání aktualizovaného návrhu v Poslanecké sněmovně a Senátu a v neposlední řadě schválení a podpis prezidenta republiky. Tato fáze při dobré vůli může trvat šest měsíců až rok.

Dalším krokem by byla technická příprava a vývoj aplikace, včetně testování v pilotním režimu s vybranými podnikateli, to vše doplněné kvalitně zpracovanými návody pro uživatele. Tato fáze může trvat šest až dvanáct měsíců a pro ušetření času může být zahájena v průběhu legislativního řízení.

Pokud by legislativní proces a vývoj aplikace probíhal kontinuálně a bez zbytečných průtahů, mohla by za cca rok být spuštěna informační kampaň, školení a kurzy pro uživatele. V tomto období by probíhalo také zdokonalování aplikace a odstraňování chyb zjištěných pilotním testováním. Také by bylo přínosné uvolnění pilotního testování pro dobrovolníky z řad podnikatelů, neboť čím více subjektů se zapojí, tím kvalitnější bude zpětná vazba na funkčnost a ovládání aplikace a také větší časový prostor pro eliminaci nedokonalostí před spuštěním ostrého provozu.

Za předpokladu hladkého průběhu by tedy nová éra elektronické evidence tržeb mohla být v ostrém provozu do roku a půl až dvou let od zahájení procesu (viz Obrázek 5). Navržená obnova EET by měla nejen ekonomický význam, neboť by byla přínosem pro státní rozpočet, ale také by zefektivnila práci správce daně a přispěla k narovnání podnikatelského prostředí.



Obrázek 5 Přehled procesu obnovení EET

(zdroj: vlastní zpracování)

7.2 Zrušení odpočtu na vybraný osobní automobil

Jedním z nejčastějších případů neoprávněného uplatnění nároku na odpočet je uplatnění odpočtu daně na vstupu při pořízení vybraného osobního automobilu. Tento problém je dlouhodobý a bohužel pro správce daně obtížně prokazatelný. Od 1. ledna 2024 bylo zavedeno jisté omezení, a to že nárok na odpočet daně při pořízení vybraného osobního automobilu je limitován částkou 420 000 Kč.

Aby mohl plátce uplatnit nárok na odpočet daně při pořízení vybraného osobního automobilu v plné výši, tedy maximálně v částce 420 000 Kč, musí tento vůz být evidován jako dlouhodobý majetek, a tudíž plně využíván k ekonomické činnosti plátce. Ve spoustě případů tomu však není, a přestože zákon o DPH umožňuje využití nároku na odpočet formou kráceného či poměrného koeficientu není tato možnost podnikateli aktivně a pravdivě využívána.

Názorným příkladem je popis situace v kapitole 6.3 Příklad „karavan“, kdy subjekt – podnikající fyzická osoba – pořídil během jednoho a půl roku již třetí vůz. Správce daně sice uznal nárok na odpočet daně v poměrné výši 80% pro podnikání a 20% po soukromé účely, ale z praktického i ekonomického hlediska není skutečné využití těchto tří automobilů pro podnikání jedním člověkem efektivní, ani rentabilní.

Dalším důvodem pro zrušení tohoto nároku na odpočet je sjednocení podmínek pro všechny podnikatele. Pokud totiž stejný vůz koupí plátce DPH a drobný podnikatel (neplátce), tak pro plátce DPH je v podstatě tento vůz o 21% levnější, neboť si uplatní nárok na odpočet daně. Plátce DPH má tedy oproti neplátcovi legitimní výhodu. Pro neplátce může tato skutečnost být motivací stát se plátcem DPH pouze kvůli tomuto odpočtu.

Samozřejmě jsou činnosti, při kterých se subjekt bez osobního automobilu neobejde a tato výjimka by měla být jasně definována v zákoně. Mezi tyto je možné zařadit autoškoly, taxislužby či kurýrní služby. V těchto případech je osobní automobil nezbytným nástrojem k výkonu této činnosti, jeho využití lze věrohodně prokázat např. v případě autoškoly evidencí jízd žáků nebo u taxislužby či kurýrů se využívá sledování přes GPS.

V případě tohoto opatření by se jednalo výhradně o legislativní úpravu. Za předpokladu shody napříč politickými stranami by návrh novely, její projednání a schválení mohlo trvat šest až dvanáct měsíců. Navržená úprava by měla přinést více peněz do státního rozpočtu a stanovit rovnocenné podmínky mezi podnikateli.

7.3 Zpřísnění pravidel registrace a zrušení registrace

V dnešní době musí subjekt při registraci k DPH správci daně sdělit důvody registrace odkazující na konkrétní ustanovení zákona o DPH, výši obratu, čísla bankovních účtů a popsat svoji ekonomickou činnost. Správce daně prověří uvedené skutečnosti, ověří čísla bankovních účtů a zaregistruje plátce.

Jedním z preventivních nástrojů pro eliminaci daňových úniků by bylo nastavení přísnějších pravidel pro registraci k DPH. Správce daně by měl mít možnost důkladnějšího prověřování ekonomické činnosti subjektu a zohlednění rizikových parametrů, kterými jsou např. virtuální sídlo, propojení s rizikovými subjekty, neplnění si povinností ať už peněžité či nepeněžité povahy, problematická minulost statutárních orgánů i společníků.

Přestože tato zmiňovaná kritéria nejsou při registraci zohledněna jako přítěžující okolnosti, správce daně o nich vede záznamy v daňovém spisu subjektu. Tato kritéria by však měla být dále sledována a pravidelně vyhodnocována prostřednictvím informačních systémů správce daně i během období registrace.

Situace daňového subjektu se může v období platné registrace k DPH změnit z různých důvodů, např. negativní vliv může mít změna statutárního orgánu či společníka; přechod na jiný obor činnosti; aktuální ekonomická situace v lokalitě, kde subjekt působí. Některé změny jsou dány běžným vývojem, jiné jsou cílené a v tom případě by správce daně měl mít možnost rychlé reakce – zrušení registrace, neboť právě čas v těchto případech hraje hlavní roli.

7.3.1 Časová implementace opatření

Aby mohl správce daně důsledněji prověřovat subjekty při registraci k DPH musela by potřebných změn doznat především legislativa a následně informační systémy správce daně.

Schvalovací proces nové legislativy obnáší vypracování legislativního návrhu, připomínkové řízení, schválení návrhu parlamentem a podpis prezidenta, což při hladkém průběhu může být šest až dvanáct měsíců.

Již ke konci první fáze může začít příprava informačních systémů správce daně včetně proškolení správců daně (cca šest měsíců). Před uvedením do plného provozu je třeba toto nastavení ověřit a odstranit případná slepá místa. Pilotní provoz může probíhat na vybraném

okruhu subjektů, např. ve vybraném kraji, na subjektech z určitého oboru činnosti (cca tři až šest měsíců).

S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že navržená úprava by byla v plném provozu do dvou let od zahájení procesu (viz Obrázek 6). Toto opatření by přispělo k zamezení účelových registrací, a tím i eliminaci příležitostí neoprávněného nárokování odpočtu daně, fiktivní fakturace, ale i omezení výskytu karuselových podvodů.



Obrázek 6 Přehled kroků pro efektivnější prověřování

(zdroj: vlastní zpracování)

7.4 Zefektivnění kontrolního hlášení

V současné chvíli kontrolní hlášení představuje rychlý a účinný nástroj pro odhalování nesrovnalostí v intrakomunitárních dodávkách mezi jednotlivými plátcí DPH. Plátce v kontrolním hlášení uvádí základní údaje, a to DIČ obchodního partnera, datum zdanitelného plnění, základ a výši daně. Tyto informace jsou postačující pro základní kontrolu párování dat, nicméně pro detekci složitějších či fiktivních transakcí je zde málo údajů.

Pro efektivnější využití dat z kontrolního hlášení by bylo vhodné již vykazované údaje rozšířit o doplňující informace jako např. účel plnění, datum a způsob úhrady plnění či datum a místo dodání plnění.

7.4.1 Časový návrh implementace efektivnějšího kontrolního hlášení

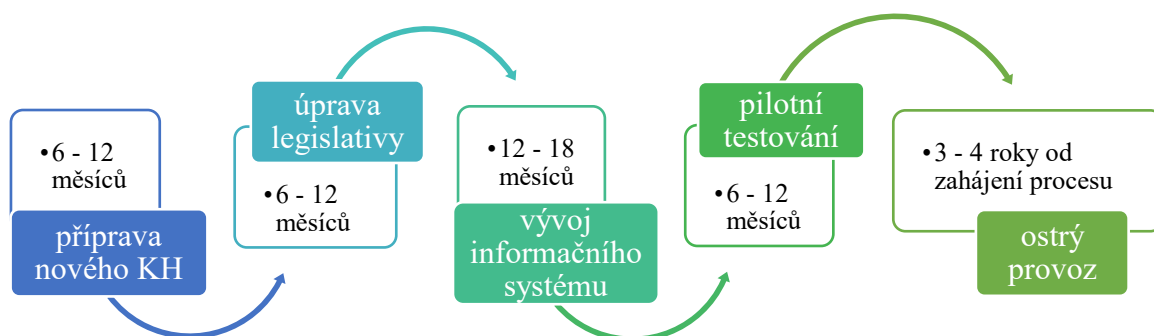
Aby aktualizace systému kontrolního hlášení přinesla očekávaný užitek, je potřeba zanalyzovat současný stav, detekovat slabá místa, navrhnout a vyhodnotit možnosti, případně se inspirovat v jiných členských státech Evropské unie a zapracovat i jejich zkušenosti. Tato fáze dle rozsahu a náročnosti může trvat šest až dvanáct měsíců.

Dalších minimálně šest až dvanáct měsíců je potřeba na přípravu legislativy včetně jejího schválení. V tomto případě by rozhodně byla vhodná aktivní komunikace s odbornou veřejností, neboť jejich podněty mohou být velmi přínosné pro úspěšné zavedení opatření.

Navazující fází je vývoj systému pro automatické párování dat, testování nových formulářů kontrolního hlášení a jejich propojení a přenos dat do informačních systémů správce daně. Nedílnou součástí je také vytvoření funkční aplikace pro plátce i správce daně. Tato etapa může trvat dvanáct až osmnáct měsíců.

Každá inovace musí projít pilotním testováním na vybraném vzorku subjektů. Na základě zpětné vazby je vyhodnocena funkčnost systému a jsou odstraněny zjištěné nedostatky. Současně s pilotním provozem již může běžet informační kampaň a vzdělávací kurzy jak pro správce daně, tak pro podnikatele (cca šest až dvanáct měsíců).

Při aktivní spolupráci všech zúčastněných stran a za předpokladu, že by se jednotlivé fáze postupně prolínaly, by nová podoba kontrolního hlášení mohla být funkční za tři až čtyři roky (viz Obrázek 7). Takto vylepšené kontrolní hlášení by přineslo vyšší přehlednost vykazovaných plnění, ztížilo možnosti vykazování fiktivních transakcí a nastavené analýzy prostřednictvím informačních systémů správce daně by měly účinnější dopady než doposud. Na základě těchto výstupů by i zacílení daňových kontrol bylo přesnější a efektivnější.



Obrázek 7 Přehled úkonů pro zefektivnění kontrolního hlášení

(zdroj: vlastní zpracování)

7.5 Rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti představuje atypický způsob uplatňování daně z přidané hodnoty mezi dvěma plátcí. Pro režim přenesení daňové povinnosti se používá též výraz *reverse charge*. Nicméně ve skutečnosti se jedná o dva sice podobné, ale přesto odlišné režimy. V podstatě je to RPDP v rámci tuzemska a přeshraniční *reverse charge* při obchodování s jinými členskými státy EU.

RPDP v rámci tuzemska se vztahuje na konkrétní obory u zákonem specifikovaných plnění, a to v trvalém nebo dočasném režimu. V režimu přenesení daňové povinnosti má povinnost přiznat a odvést daň zákazník (odběratel). V praxi to znamená, že dodavatel fakturuje uskutečněné plnění bez DPH – tedy jen základ daně a na daňovém dokladu je uvedena informace, že daň odvede zákazník → daň přizná a odvede odběratel. Seznam dodání zboží nebo poskytnutí služby v ČR, pro které se použije RPDP je vymezen v příloze č. 5 a č. 6 zákona o DPH.

Účinným opatřením by mohlo být rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti na širší okruh zboží a služeb, zejména na ty, které jsou často zneužívány v rámci karuselu či fiktivní fakturace. Častými obory činností, které jsou zneužívané pro fiktivní fakturaci jsou:

- Stavebnictví – činnosti z oboru stavebnictví již do RPDP spadají, nicméně stále je tu prostor pro fiktivní plnění, a to zvláště v rámci subdodávek
- Obchod s pohonnými hmotami – dovoz pohonných hmot ze zahraničí přes několik distributorů je náchylný k fiktivní fakturaci
- Reklamní a marketingové služby – např. reklamní kampaň, která ve skutečnosti nikdy neproběhla, ale odběratel si uplatnil nárok na odpočet daně – v tomto případě lze velikost a rozsah poskytnuté služby obtížně ověřit
- IT a poradenské služby – podobně jako v případě marketingových služeb – jedná se o nehmotné výkony, jejichž vyčíslení je často nadhodnocené
- Pracovní agentury – fakturace za dodání práce, zde je prostor pro zkreslení jak počtu zaměstnanců, tak odpracovaných hodin

Pro zavedení režimu přenesení daňové povinnosti pro širší okruh činností je potřeba důkladně zanalyzovat aktuální reálné ekonomické činnosti subjektů a z těchto oblastí vybrat ty segmenty, které jsou nejčastěji zapojeny do daňových úniků. Na základě těchto zjištění vypracovat návrh novely zákona o DPH, který musí být v souladu

se směrnicemi EU. Do procesu schvalování je dobré zapojit také odbornou veřejnost, neboť jejich zkušenosti a připomínky jsou přínosem a můžou přispět k efektivnějšímu nastavení pravidel (cca 6 – 18 měsíců).

7.6 Shrnutí

V České republice jsou zavedeny účinné nástroje pro eliminaci daňových úniků. V dnešní době jde vývoj ve všech oblastech rychle dopředu a není tomu jinak ani při nápaditosti subjektů v oblasti placení daní. Úniky na dani z přidané hodnoty jsou stále sofistikovanější a náročnější na prokázání.

V této kapitole je popsáno několik možností pro efektivnější využití stávajících nástrojů, kterými jsou kontrolní hlášení či režim přenesení daňové povinnosti. V případě kontrolního hlášení by se jednalo o rozšíření vykazovaných údajů pro efektivnější analyzování uskutečněných transakcí. Rozšíření oblastí činnosti vykazovaných v rámci tuzemského režimu přenesení daňové povinnosti by mohlo být také správnou volbou, neboť povinnost přiznat a odvést daň je přenesena na odběratele.

V rámci prevence v boji proti daňovým únikům lze jistě zařadit přísnější pravidla pro registraci k DPH, která by správce daně pomocí informačních systémů analyzoval a zohledňoval při rozhodnutí o registraci. Zpřísnění kritérií pro registraci by dala správci daně také více kompetencí pro zrušení plátce.

Zrušení možnosti uplatnění odpočtu daně na vybraný osobní automobil by bylo významnou změnou pro všechny podnikatele. Toto opatření by bylo velkým přínosem pro státní rozpočet, neboť v dnešní době je podnikateli uplatňování odpočtu daně na vybraný osobní automobil tzv. nadužíváno.

Obnovení elektronické evidence tržeb sice nespadá primárně do kategorie nároku na odpočet daně, neboť se především jedná o úniky na dani na výstupu z hotovostních plateb. Avšak při zohlednění principu výpočtu DPH: daň na výstupu – daň na vstupu = vlastní daň nebo nadměrný odpočet → správné stanovení daně na výstupu hraje důležitou roli. Pozitivní účinky zavedení EET za hodnocené období 2017 – 2019 potvrdil i Nejvyšší kontrolní úřad.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo navrhnout opatření eliminující úniky na dani z přidané hodnoty týkající se především uplatnění nároku na odpočet daně. Nejprve byla zpracována teoretická část, která poskytla oporu pro zpracování praktické části.

V rámci teoretické části byla provedena literární rešerše z dostupných tuzemských i zahraničních zdrojů. Základní poznatky z oblasti daně z přidané hodnoty zde byly popsány a výstižně specifikovány, a to vše v souladu s platnou legislativou. Podstatnou pasáží bylo vymezení kompetencí správce daně včetně představení vyhledávacích a kontrolních postupů, včetně daňových úniků a nástrojů využívaných k jejich zamezení.

Aby byl splněn hlavní cíl diplomové práce, bylo potřeba nejprve provést analýzy nejčastějších daňových úniků v oblasti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a také postupů, které správce daně využívá při pochybnostech o oprávněném uplatnění nároku na odpočet daně. Tyto analýzy byly doplněny reálnými příklady z praxe, které ukazují kreativitu daňových subjektů při snaze odvést na DPH co nejméně, resp. příhodným způsobem uplatnit odpočet daně a získat co nejvíce od státu zpět.

Všechny doposud získané poznatky a zkušenosti byly zapracovány do návrhů na opatření pro boj proti daňovým únikům na DPH. Jedním z důležitých nástrojů je prevence a s tím související přísnější pravidla pro registraci k DPH. V případě kontrolního hlášení a režimu přenesení daňové povinnosti se jedná o modifikaci již zavedených nástrojů. Vyhodnocení přínosu elektronické evidence tržeb je dostatečně výmluvné pro zvážení její obnovy. Všechny tyto návrhy jsou zpracovány včetně rámcového odhadu časové implementace.

Celá diplomová práce byla zaměřena především na úniky prováděné formou uplatnění neoprávněného nároku na odpočet daně zejména tuzemských podnikatelů. Může se zdát, že uplatnění odpočtu na osobní automobil drobným podnikatelem není pro stát významné, nicméně při počtu podnikatelských subjektů a možnostech, které poskytuje současná legislativa, jsou tyto úniky pro státní rozpočet znatelné.

Vytvořením návrhů pro eliminaci úniků na dani z přidané hodnoty byl naplněn hlavní cíl diplomové práce. Nicméně i při úspěšném zavedení nových či upravených opatření nelze daňovým únikům plně zamezit, neboť možností, které přináší platná legislativa v kombinaci s vynalézavostí subjektů, je celá řada a správce daně musí neustále na vývoj situace aktivně reagovat.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ALVARADO, Mery, 2024. *European tax handbook 2024*. Global tax series. Amsterdam, The Netherlands: IBFD Publications. ISBN 978-90-8722-877-4. Dostupné také z: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&scope=site&db=nlebk&AN=3972104&authtype=ip,shib&custid=s3936755>. [cit. 2025-02-11].

BORIA, Pietro, 2017. *Taxation in European Union*. Second edition. Cham: Springer: G. Giappichelli Editore. ISBN 978-3-319-53918-8.

ČESKO, 2004. *Zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty*. In: Sbírka zákonů České republiky. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>. [cit. 2025-02-18].

ČESKO, 2009. *Zákon č. 280/2009 Sb. Zákon daňový řád*. In: Sbírka zákonů České republiky. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>. [cit. 2025-02-20].

Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa ČR; Mezinárodní spolupráce: redakční uzávěrka 1.1.2024. 2024. ÚZ. Ostrava: Sagit. ISBN 978-80-7488-605-8.

DUŠEK, Jiří, 2024. *DPH 2024 - zákon s přehledy*. Grada. ISBN 978-80-271-5235-3. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/dph-2024-zakon-s-prehledy-12452/>. [cit. 2025-03-11].

European tax handbook 2021, 2021. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. ISBN 978-90-8722-690-9.

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2024. *Informace GFŘ k uplatňování DPH u vybraného osobního automobilu od 1.1.2024*. Online. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2032-24-Informace-GFR-k-uplatnovani-DPH-u-vybranych-osobniho.pdf>. [cit. 2025-03-04].

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2016a. Kontrolní hlášení. Online. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/zakladni-informace>. [cit. 2025-03-11].

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2016b. Kontrolní hlášení. Online. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/karusel-karuselovy-podvod>. [cit. 2025-03-21].

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2024. Výroční zprávy a informace o činnosti. Online. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2023>. [cit. 2025-03-28].

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2025. Analýzy a statistiky. Online. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky>. [cit. 2025-03-26].

GALOČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto; KUNEŠ, Zdeněk a POLANSKÁ, Pavla, 2024. *DPH 2024 - výklad s příklady*. Grada. ISBN 978-80-271-5237-7. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/dph-2024-vyklad-s-priklady-12449/>. [cit. 2025-03-03].

HAJDUŠEK, Tomáš a VODIČKA, Milan, 2017. *První zkušenosti s EET - elektronickou evidencí tržeb*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-589-5.

HRSTROKÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka, 2022. *Meritum Daňový řád 2022*. Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-265-7. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/meritum-danovy-rad-2022-11124/>. [cit. 2025-02-21].

HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a kol., 2022. *Daňové právo de lege lata*. 3. aktualizované vydání. Pro praxi. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-881-5.

HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a MRKÝVKA, Petr, 2020. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-796-2.

HUŠÁKOVÁ, Zdeňka, 2022. *Meritum Daň z přidané hodnoty 2022*. Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-365-4. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/meritum-dan-z-pridane-hodnoty-2022-11122/>. [cit. 2025-02-11].

JAMES, Simon R. a NOBES, Christopher, 2018. *The economics of taxation: principles, policy and practice*. Eighteenth edition. Birmingham: Fiscal Publications. ISBN 978-1-906201-42-5.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol., 2018. *Daňové právo de lege lata*. 2. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-687-3.

KOBÍK, Jaroslav, 2016. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Daně. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-029-4.

KODAP.CZ. Vývoj sazeb DPH. Online. Dostupné z: https://kodap.cz/prehledy/vyvoj_sazeb_dph_dpfo/#Vyvoj-sazeb-DPH. [cit. 2025-03-21].

KLIMEŠOVÁ, Ludmila, 2018. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Právo a management. Praha: Ústav práva a právní vědy. ISBN 978-80-87974-17-9.

KUNEŠ, Zdeněk, 2024. *Daň z přidané hodnoty 2024: úplné znění zákona o DPH k 1.1.2024 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. Vydání jedenácté. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7554-407-0.

KUNEŠ, Zdeněk a VONDRÁK, Zdeněk, 2024. *Abeceda DPH 2024*. 10. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-383-7.

MUSILOVÁ, Lydie a LANG, Milan, 2020. *DPH s účetními příklady pro příspěvkové organizace*. Karviná: PARIS. ISBN 978-80-87173-52-7.

NEJvyšší KONTROLNÍ ÚŘAD, 2024. *Zrušením EET ztratili správci daně jeden z nástrojů pro cílené prověřování daňových úniků*. Tisková zpráva ke kontrolní akci č. 23/09. 15. července 2024. Dostupné z: <https://www.nku.cz/cz/pro-media/tiskove-zpravy/zrusenim-eet-ztratili-spravci-dane-jeden-z-nastroju-id14095/> [cit. 2025-04-09].

NOVOTNÁ, Monika; JORDANOVÁ, Kateřina; KRUPÍČKOVÁ, Lenka a ŠOTNÍK, Jakub, 2019. *Daňové řízení*. Právní praxe. V Praze: C.H. Beck. ISBN 978-80-7400-730-9.

OATS, Lynne, 2021. *Principles of international taxation*. Eight edition. Dublin: Bloomsbury professional. ISBN 978-1-5265-1955-9.

ROZEHNAL, Tomáš, 2024. *Daňový řád*. 3. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-989-2.

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

STRÉMY, Tomáš a HANGÁČOVÁ, Natália, 2017. *VAT frauds (carousel frauds)*. Teoretik. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-201-1.

ŠIROKÝ, Jan, 2018. *Daně v Evropské unii*. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-274-5.

VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka; VÍTKOVÁ, Jana a ZÍDKOVÁ, Hana, 2024. *Daňový systém ČR 2024*. Ekonomie. V Praze: 1. VOX. ISBN 978-80-7676-992-2.

Dostupné také z: <http://kramerus4.nkp.cz/search/handle/uuid:05c57da0-4a89-11e2-b8fd-005056827e52>. [cit. 2025-03-01].

VANČUROVÁ, Alena a ZÍDKOVÁ, Hana, 2022. *Daně v podnikání*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-359-3.

VOLKOVÁ, Jana a TOMANOVÁ, Veronika, 2016. *Kontrolní hlášení 2016: výklad s příklady: praktický průvodce novým hlášením*. Praha: VOX. ISBN 978-80-87480-42-7.

VONDRAŠ, Petr a PANTŮČEK, Igor, 2024. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-920-5.

ZÍDKOVÁ, Hana, 2023. *Daň z přidané hodnoty: efektivita jejího systému a výběru v Evropské unii*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica. ISBN 978-80-245-2487-0.

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 Vývoj sazeb DPH v ČR.....	54
Graf 2 Vývoj inkasa DPH v rámci celkových příjmů státního rozpočtu	56
Graf 3 Vývoj počtu plátců DPH v letech 2019 – 2024	61
Graf 4 Statistika počtu POP na všech daních v roce 2023.....	66
Graf 5 Přehled ukončených daňových kontrol	69

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Organizační struktura finanční správy.....	36
Obrázek 2 Časová osa POP.....	65
Obrázek 3 Časová osa daňové kontroly	68
Obrázek 4 Vývoj a přínos EET	92
Obrázek 5 Přehled procesu obnovení EET	93
Obrázek 6 Přehled kroků pro efektivnější prověřování	96
Obrázek 7 Přehled úkonů pro zefektivnění kontrolního hlášení	97

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Přehled plnění na DPH	20
Tabulka 2 Přehled typů legální a nelegální činnosti	42
Tabulka 3 Porovnání daně na vstupu u osobního automobilu	49
Tabulka 4 Přehled nároku na odpočet daně	51
Tabulka 5 Chybná sazba DPH	54
Tabulka 6 Ilustrace vykázání v DAP	63
Tabulka 7 Statistika počtu POP	65
Tabulka 8 Přehled výsledků POP na DPH.....	66
Tabulka 9 Daňové přiznání – „restaurace“	71
Tabulka 10 Výsledek POP – „restaurace“	73
Tabulka 11 Daňové přiznání – „Lamborghini“	74
Tabulka 12 Výsledek POP – „Lamborghini“	77
Tabulka 13 Daňové přiznání – „karavan“	78
Tabulka 14 Výsledek POP – „karavan“	81
Tabulka 15 Daňové přiznání – „ateliér“	81
Tabulka 16 Výsledek POP – „ateliér“	85
Tabulka 17 Daňové přiznání – „projekt“	86
Tabulka 18 Výsledek – „projekt“	87
Tabulka 19 Daňové přiznání – „osobní automobil“	88
Tabulka 20 Výsledek – „osobní automobil“	89

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ADIS	Automatizovaný daňový informační systém
apod.	a podobně
atd.	a tak dále
cca	cirka, zhruba, přibližně
cm ³	centimetr krychlový
č.	číslo
čj.	číslo o jednacích
č.j.	číslo jednací
ČR	Česká republika
ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
DAP	daňové přiznání
DIC	daňové identifikační číslo
DK	daňová kontrola
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmů právnických osob
DŘ	daňový řád
DS	daňový subjekt
DUZP	datum uskutečnění zdanitelného plnění
EET	elektronická evidence tržeb
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
GPS	navigační systém, ke zjištění polohy (Global Positioning System)
GŘC	Generální ředitelství cel
IČ	identifikační číslo

IT	informační technologie
JČS	jiný členský stát
Kč	korun českých
kg	kilogram
KH	kontrolní hlášení
KK	kuchyňský kout
km	kilometr
kol.	kolektiv
kW	kilowatt
m	metr
m ²	metr čtvereční
MF	Ministerstvo financí
mil.	milion
např.	například
násl.	následující
NDP	nový dopravní prostředek
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
odst.	odstavec
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
PC	osobní počítač (personal computer)
písm.	písmeno
POP	postup k odstranění pochybností
příp.	případně
resp.	respektive
Q	čtvrtletí (kvartál)
RDPD	režim přenesení daňové povinnosti

ř.	řádek
s.	strana
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
Sb.	Sbírka
sníž. s.	snížená sazba
tis.	tisíc
tj.	to je
tzn.	to znamená
tzv.	takzvaně
ust.	ustanovení
UZP	uskutečněná zdanitelná plnění
VIIES	VAT Information Exchange System
viz	vidět
VŠ	vysoká škola
VW	Volkswagen
zákl. s.	základní sazba
ZDPH	zákon o DPH
%	procento

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Daňové přiznání k DPH (2 strany)

Příloha P II: Kontrolní hlášení (8 stran)

Příloha P III: Souhrnné hlášení (1 strana)

Příloha P IV: Hlášení o pořízení nového dopravního prostředku (2 strany)

PŘÍLOHA P I: DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ K DPH

Strana 1

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu
Územní pracoviště v, ve, pro
Daňové identifikační číslo
C Z
Rodné číslo / IČ
řádné / dodatečné / opravné
Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne
Počet příloh / listů /

PŘIZNÁNÍ
k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc / čtvrtletí / rok
za období od / do

Plátce § 6 a2 § 6f	Identifikovaná osoba § 6g a2 § 6i	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)
Skupina § 5a	Neplátce § 19c nebo § 10b	Kód zdaňovacího období následujícího roku

Právníká osoba: Název právnické osoby
Fyzická osoba: Příjmení Jméno Titul
Sídlo právnické osoby / adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu:
a) obec b) PSČ c) telefon
d) ulice (nebo část obce) e) číslo popisné / orientační
f) e-mail g) stát
Hlavní ekonomická činnost

B. ODDÍL

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě
Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu
Datum Otisk razítka Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Kontaktní osoba Telefon

25 5401 MF/Fin 5401 – vzor č. 25 1

PŘÍLOHA P I: DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ K DPH

Strana2

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1			
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16, § 19 odst. 1 i třístranný obchod podle § 17)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19c odst. 1 a odst. 2)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost přiznat daň při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
Oprava základu daně osobou povinnou k dani		14			
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20		
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 3 písm. a)			21		
Vývoz zboží (§ 66)			22		
Dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu (§ 19a, § 19b odst. 3)			23		
Vybraná plnění (§ 110b odst. 2)			24		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25		
Ostatní uskutečňovaná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 71h, § 71i, § 89, § 90, § 92)			26		
III. Doplňující údaje					
Prostřední osoba při třístranném obchodu podle § 17			Pořízení zboží	30	
			Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g				32	
Oprava daně a oprava odpočtu daně v případě nedobytné pohledávky nebo pohledávky po splatnosti (§ 46 a násl., resp. § 74b)			Věřitel	33	
			Dlužník	34	
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43			
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, § 77a, § 79 až § 79e		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46			
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. c		47			
Korekce odpočtů daně podle § 74a		48			
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)		51	S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu	
VI. Výpočet daně					
Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)			60		
Vrácení daně (§ 84)			61		
Daň na výstupu (součet 1 až 13 – 61 + daň podle § 108 jinde neuvedená)			62		
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)			63		
Vlastní daň (62 – 63)			64		
Nadměrný odpočet (63 – 62)			65		
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)			66		

PŘÍLOHA P II: KONTROLNÍ HLÁŠENÍ

Strana 1

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu		otisk podacího razítka finančního úřadu
Územní pracoviště v, ve, pro		
Daňové identifikační číslo		
C Z		
řádné	následné	
Důvody pro podání následného kontrolního hlášení zjištěny dne		
Číslo jednací výzvy	Rychlá odpověď na výzvu	

KONTROLNÍ HLÁŠENÍ

podle § 101c a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
ve znění pozdějších předpisů (ZDPH)

za období: měsíc čtvrtletí rok
od do

Právníká osoba: Název právnické osoby

Fyzická osoba: Příjmení Jméno Titul

Sídlo právnické osoby / adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu:

a) obec b) PSČ
c) ulice (nebo část obce) d) číslo popisné / orientační
e) stát f) telefon
g) ID datové schránky h) e-mail

**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO HLÁŠENÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPISEM**

Údaje o podepisující osobě:		Kód podepisující osoby:
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby		
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby		
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)		
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě		
Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu		
Datum	Otisk razítka	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Kontaktní osoba Telefon

1

Strana 2 – oddíl A1

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran

4

A. 1. - Uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce plnění podle § 92a

[illegible]

Strana 3 – oddíl A2

Základ daně/Daň 1 - základní sazba daně, 2 - první snížená sazba daně, 3 - druhá snížená sazba daně
**** Datum povinnosti přiznat daň dle § 24 nebo § 25 ZDPH**

Strana 4 – oddíl A3

4 5

VZOR

Strana 5 – oddíl A4

[illegible]

Strana 6 – oddíl B1

Strana 7 – oddíl B2

[illegible]

PŘÍLOHA P II: KONTROLNÍ HLÁŠENÍ

Strana 8 – oddíl A5, B3, C

KONTROLNÍ OPIS

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran /

A. ODDÍL - Plnění, u kterých je plátcce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti

A. 5. - Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad

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

B. ODDÍL - Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku

B. 3. - Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně

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

C. ODDÍL - Kontrolní řádky na Daňové příznání k DPH (DaP)

řádek DaP	Základ daně	
1	A.4. + A.5. celkem základy daně u základní sazby DPH	
2	A.4. + A.5. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH	
40	B.2. + B.3. celkem základy daně u základní sazby DPH	
41	B.2. + B.3. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH	
25	A.1 celkem základy daně	
10	B.1 celkem základy daně u základní sazby DPH	
11	B.1 celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH	
3+4+5+6+9+12+13	A.2 celkem základy daně	

Stran

25.5521 MEIn 5521

PŘÍLOHA P IV: HLÁŠENÍ O POŘÍZENÍ NOVÉHO DOPRAVNÍHO PROSTŘEDKU

Strana 1

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu Územní pracoviště v, ve, pro Daňové identifikační číslo 	otisk podacího razítka finančního úřadu
---	---

HLÁŠENÍ

podle § 19 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
o pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu Evropské unie

I. Pořizovatel (kupující) nového dopravního prostředku:

1. Právnícká osoba:
Název právnické osoby

2. Fyzická osoba:
Příjmení Jméno Titul

3. Sídlo právnické / fyzické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:

a) obec b) PSČ c) telefon

d) ulice a č. orientační (nebo část obce a č. popisné) e) e-mail

f) stát

4. Datum pořízení:

5. Datum vstupu nového dopravního prostředku do tuzemska:

6. Účel použití nového dopravního prostředku: a) pro podnikání ☐ b) pro soukromé účely ☐

7. Evidenční číslo dokladu **datum jeho vystavení:**

8. Identifikační údaje k novému dopravnímu prostředku

a) typ – loď ☐ letadlo ☐ silniční motorové vozidlo ☐

b) číslo podvozku číslo motoru

 číslo kostry letadla

c) jen u silničního motorového vozidla uveďte:

 – model

 – výkon motoru kW:

 – počet ujetých km:

9. Den prvního uvedení do provozu (stát, ve kterém byla předchozí registrace):

.....

25 5527 MFin 5527 - vzor č. 4

PŘÍLOHA P IV: HLÁŠENÍ O POŘÍZENÍ NOVÉHO DOPRAVNÍHO PROSTŘEDKU

Strana 2

II. Dodavatel (prodávající) nového dopravního prostředku:

1. Právnícká osoba:

Obchodní firma

Daňové identifikační číslo

2. Fyzická osoba:

Příjmení

Daňové identifikační číslo

Jméno

Titul

--	--	--

3. Sídlo právnické / fyzické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:

a) obec

b) PSČ

--	--

c) ulice a č. orientační (nebo část obce a č. popisné)

--

d) stát

--

4. Stát, kde byl nový dopravní prostředek používán

stát

--

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že se jedná o pořízení nového dopravního prostředku, jak je definován v § 4 odst. 3 výše uvedeného zákona.

Datum

--

Podpis oprávněné osoby

--

Místo podpisu

--

Záloha zaplacená pořizovatelem ve výši daně z pořízení nového dopravního prostředku: Kč

Datum

--

--

(Potvrdi místně příslušný správce daně pořizovatele)

Pokyny k vyplnění hlášení

Hlášení podává osoba, která pořizuje nový dopravní prostředek z jiného členského státu EU a vzniká jí povinnost daně přiznat a zaplatit podle § 108.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu doplňte zbývající část oficiálního názvu svého místně příslušného finančního úřadu (např. - hlavní město Prahu, - Jihočeský kraj, apod.). Bude-li subjekt vybraným subjektem podle § 11 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě České republiky“), doplňte údaj slovy Specializovanému finančnímu úřadu. V poli „Územní pracoviště v, ve, pro“ bude uvedeno sídlo územního pracoviště, na němž je nebo bude umístěn spis daňového subjektu (§ 13 zákona o Finanční správě České republiky).

I. – Zde se uvádějí údaje vztahující se k pořizovateli nového dopravního prostředku a k pořizovanému novému dopravnímu prostředku:

- Údaj „Titul“ je údaj nepovinný.
- Údaje „telefon“ a „e-mail“ jsou údaje nepovinné.
- Uvede se datum pořízení, který vychází z uzavřené kupní smlouvy nebo jiného právně relevantního úkonu.
- Uvede se datum, kdy nový dopravní prostředek vstoupil do tuzemska (datum přepravy do tuzemska přes státní hranici).
- Pokud hlášení podává plátec daně křížkem v příslušném čtverečku vyznačí účel použití nového dopravního prostředku v tuzemsku.
- Uvede se evidenční číslo dokladu a datum jeho vystavení z dokladu od dodavatele.
- Vyplní se požadované identifikační údaje k dodávanému novému dopravnímu prostředku podle typu, pokud je nový dopravní prostředek jejích nositelem. Pokud je za požadovaným údajem čtvereček, vyznačí se do něho křížkem údaj, o který se jedná, jinak se doplní na řádek požadovaná informace.
- Uvede se údaj o prvním uvedení do provozu včetně státu, ve kterém byla předchozí registrace nového dopravního prostředku.

Údaje k novému dopravnímu prostředku se prokazují zejména dokumenty vydanými výrobcem nebo státním orgánem.

II. – Zde se uvádějí údaje o dodavateli nového dopravního prostředku včetně údaje o členském státě, kde byl nový dopravní prostředek používán.

V případě, že pořizovatel zaplatí správci daně zálohu ve výši daně z pořízení nového dopravního prostředku, tu pak vypořádá v následně podaném daňovém přiznání.

