

# Návrh opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty

Bc. Kateřina Vaněčková

---

Diplomová práce  
2018



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav financí a účetnictví  
akademický rok: 2017/2018

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Kateřina Vaněčková**  
Osobní číslo: **M16514**  
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Finance**  
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Návrh opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty**

Zásady pro vypracování:

### Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

#### I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši týkající se problematiky daně z přidané hodnoty.

#### II. Praktická část

- Kvantifikujte daňové úniky na dani z přidané hodnoty.
- Provedte analýzu daňových úniků na dani z přidané hodnoty.
- Navrhněte opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty a vyhodnoťte navržená řešení.

### Závěr

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

Seznam odborné literatury:

KOBÍK, Jaroslav. Daňový proces: judikatura k problémovým situacím. Olomouc: ANAG, 2016, 488 s. ISBN 9788075540294.

Quick Reference to European VAT Compliance. The Netherlands: Kluwer Law International, 2011, 820 s. ISBN 9789041135230.

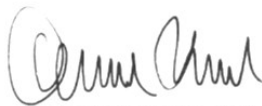
SEJKORA, Tomáš. Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 9788075022264.

SCHENK, Alan, Victor THURONYI a Wei CUI. Value added tax: a comparative approach. Second edition. New York, Cambridge University Press, 2015, 576 s. ISBN 9781107042988.

ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011, 334 s. ISBN 9788074003660.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Milana Otrusinová, Ph.D.  
Ústav financí a účetnictví  
Datum zadání diplomové práce: 15. prosince 2017  
Termín odevzdání diplomové práce: 17. dubna 2018

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.  
děkan

L.S.



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
ředitelka ústavu

## PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

### Prohlašuji, že


- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byla jsem seznámena s tím, že 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;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s příjmem – licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že 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,

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

Ve Zlíně 16.4.2018

Jméno a příjmení: KATEŘINA VAŇEČKOVÁ

  
.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Diplomová práce pojednává o daňových únicích, kterých se dopouští daňový subjekt na dani z přidané hodnoty. Cílem je navržení opatření pro daňové subjekty omezující daňové úniky, prostřednictvím nichž by měly obhájit před finanční správou svůj nárok na odpočet daně. Dále by poplatníci měli pomocí navržených opatření snížit riziko zapojení do daňových podvodů na DPH. V teoretické části byla zpracována literární rešerše zabývající se daní z přidané hodnoty. V praktické části byl daňový únik kvantifikován za pomoci analýzy činnosti Finanční správy ČR a mezery na DPH. Dále byla provedena analýza nejčastějších druhů daňových úniků a legislativních nástrojů zamezujících těmto daňovým únikům. Výsledkem této diplomové práce je navržení opatření pro daňové subjekty umožňující vyhnout se postihům plynoucích z daňových úniků a daňových podvodů na DPH.

Klíčová slova: DPH, daňový únik, opatření, daňový subjekt

## **ABSTRACT**

This diploma thesis deals with the tax evasion of the taxpayer on value added tax. The aim is to propose measures for taxpayer restrictive VAT evasion through which they should defend their claim of deduction before the Tax Administration. In addition, taxpayers should reduce the risk of involvement in tax fraud of VAT through the proposed measures. In the theoretical part was processed the literary research of VAT. In the practical part, the VAT evasion was quantified by analysing the activities of the Tax Administration of the Czech Republic and VAT gaps. Then, an analysis of the most frequent tax evasion and legislative tools to prevent such tax evasion was carried out. The result of this diploma thesis is proposing measures for taxpayer enabling the elimination of penalties resulting from tax evasion and VAT fraud.

Keywords: VAT, Tax Evasion, Measures, Taxpayer

Ráda bych poděkovala všem, kteří mě podporovali během celého studia a při zpracování mé diplomové práce.

Děkuji především paní Ing. Milaně Otrusinové, Ph.D. za obětavé a podnětné vedení mé diplomové práce s možností volby vlastního tématu.

## OBSAH

ÚVOD.....	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	11
<b>I TEORETICKÁ ČÁST.....</b>	<b>12</b>
<b>1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V DAŇOVÉM SYSTÉMU ČESKÉ REPUBLIKY .....</b>	<b>13</b>
1.1 DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY .....	13
1.1.1 Třídění daní .....	13
1.1.2 Zásady daňové politiky .....	14
1.1.3 Správa daní.....	15
1.2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	16
1.2.1 Legislativní úprava.....	16
1.2.2 Význam a funkce daně z přidané hodnoty .....	16
1.2.3 Předmět daně .....	18
1.2.4 Daňový subjekt.....	18
1.2.5 Místo plnění .....	19
1.2.6 Daňové doklady .....	21
1.2.7 Základ daně a sazby daně.....	22
1.2.8 Osvobození od daně .....	23
1.2.9 Odpočet daně.....	23
1.2.10 Správa daně z přidané hodnoty .....	24
<b>2 DAŇOVÁ ŘÍZENÍ A DALŠÍ POSTUPY PŘI SPRÁVĚ DANÍ .....</b>	<b>26</b>
2.1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY A DAŇOVÁ ŘÍZENÍ.....	26
2.1.1 Registrační řízení .....	26
2.1.2 Dílčí daňové řízení nalézací .....	28
2.1.3 Vyměřovací řízení .....	28
2.1.4 Doměřovací řízení .....	29
2.2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY A POSTUPY PŘI SPRÁVĚ DANÍ .....	29
2.2.1 Vyhledávací činnost.....	29
2.2.2 Místní šetření.....	30
2.2.3 Daňová kontrola .....	30
2.2.4 Postup k odstranění pochybností.....	32
<b>3 POJEM DAŇOVÝ ÚNIK.....</b>	<b>33</b>
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>34</b>
<b>4 KVANTIFIKACE DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY .....</b>	<b>35</b>
4.1 ANALÝZA ČINNOSTI FINANČNÍ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY .....	35
4.1.1 Rok 2014 .....	35
4.1.2 Rok 2015 .....	36
4.1.3 Rok 2016 .....	37
4.2 MEZERA NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	41
<b>5 ANALÝZA DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY .....</b>	<b>43</b>
5.1 VYBRANÉ DRUHY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ .....	43
5.1.1 Neregistrace k dani z přidané hodnoty .....	43

5.1.2	Fiktivní plnění .....	43
5.1.3	Využití jiné sazby daně .....	44
5.1.4	Řetězové podvody .....	45
5.1.5	Bílý kůň .....	46
5.2	NÁSTROJE K ZAMEZENÍ DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	47
5.2.1	Režim přenesené daňové povinnosti .....	47
5.2.2	Zveřejnění bankovních účtů .....	48
5.2.3	Ručení příjemce zdanitelného plnění .....	48
5.2.4	Zvláštní způsob zajištění daně .....	49
5.2.5	Nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba .....	50
5.2.6	Vědomostní dopisy .....	51
5.2.7	Kontrolní hlášení .....	52
5.2.8	Elektronická evidence tržeb .....	54
5.3	SHRNUTÍ ANALÝZY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	54
<b>6</b>	<b>OPATŘENÍ OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY .....</b>	<b>57</b>
6.1	OBEČNÁ OPATŘENÍ .....	58
6.1.1	Prověření obchodního partnera z veřejně dostupných zdrojů .....	59
6.1.2	Prověřování nestandardností obchodu .....	61
6.2	NÁVRH A VYHODNOCENÍ OPATŘENÍ OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY .....	62
6.2.1	Uplatnění nároku na odpočet daně .....	62
6.2.2	Shrnutí a vyhodnocení opatření při uplatnění nároku na odpočet daně .....	68
6.2.3	Uplatnění nároku na osvobození od daně .....	69
6.2.4	Shrnutí a vyhodnocení opatření při uplatňování nároku na osvobození od daně .....	74
6.2.5	Vyvarování se účasti na daňovém podvodu .....	76
6.3	VYHODNOCENÍ NAVRŽENÝCH OPATŘENÍ .....	81
<b>7</b>	<b>MOŽNOSTI ZVEŘEJNĚNÍ NAVRŽENÝCH OPATŘENÍ .....</b>	<b>83</b>
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>85</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>86</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK .....</b>	<b>89</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>90</b>
	<b>SEZNAM TABULEK .....</b>	<b>91</b>



## ÚVOD

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) je součástí daňových systémů většiny států světa. Podstatou DPH je zdanění produkce na území daného státu. Jako taková je vystavena častým daňovým únikům plynoucím z protiprávní činnosti daňových subjektů. Zájmem státu je snižování těchto daňových úniků pomocí legislativních a jiných nástrojů a efektivní činnosti Finanční správy České republiky, případně ve spolupráci s Celní správou České republiky a s Policií České republiky, jelikož výnos DPH je významným zdrojem veřejných rozpočtů.

Diplomová práce reaguje na aktuální situaci týkající se kontrolní činnosti správců daně v oblasti DPH. Za pomoci jednoho z nejdůležitějších nástrojů detekující daňové úniky – kontrolního hlášení je zobrazen dodavatelsko-odběratelský řetězec subjektů, v rámci kterého je nalezen daňový únik na DPH. Finanční správa se pak zaměřuje na tyto osoby v řetězci a zkoumá jejich jednání v souladu s daňověprávní legislativou. Proto by daňoví poplatníci měli být v rámci svého podnikání obezřetní a snižovat daňová rizika z titulu neuznání nároků na odpočet daně finanční správou či zapojení do podvodu na DPH a riskovat až trestní oznámení za zkrácení daně. Hlavním cílem diplomové práce je poskytnout těmto daňovým subjektům instrukce pro přijetí vhodných opatření omezující daňové úniky na DPH.

V teoretické části diplomové práce bude zpracována problematika DPH. Tato část pojednává o začlenění DPH v daňovém systému ČR a zpracovává její právní úprava. Následující kapitoly charakterizují základní termíny DPH uvedené v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH). Poté budou popsána vybraná řízení a postupy při správě této daně. V závěru teoretické části bude definován pojem daňový únik.

V praktické části diplomové práce bude provedena analýza činnosti Finanční správy ČR za období kalendářních let 2014, 2015 a 2016, která bude zaměřena na zavedení nových opatření či jiných instrumentů zamezujících daňovým únikům na DPH, na inkaso DPH a na výsledky kontrolních činností týkající se DPH, především pak postupy k odstranění pochybností a daňových kontrol. Následně bude provedena analýza mezery na DPH v podmínkách ČR.

V další části bude provedena analýza nejčastějších druhů daňových úniků, kterých se daňový subjekt může dopustit, ať již vědomě či nevědomě. Poté bude zpracována analýza

legislativních nástrojů a dalších opatření, pomocí nichž stát zamezuje realizaci daňových úniků na DPH.

Na základě analýzy daňových úniků budou pro daňové subjekty navržena opatření omezující daňové úniky, jejichž prostřednictvím si budou moci lépe obhájit nárok na odpočet DPH. Dále budou navržena opatření omezující účast na daňovém podvodu na DPH, jak jsou chápány finanční správou a soudy. Navržená opatření budou vyhodnocena.

Přímou či nepřímou realizací daňových úniků se daňový subjekt dopouští protiprávního jednání. Je tedy v jeho vlastním zájmu prověřovat své obchodní partnery a okolnosti obchodních případů. Pomocí přijetí vhodných opatření může snížit riziko podílení se na daňových únicích a vyhnout se tak postihům plynoucích ze strany správců daně, případně postihům z trestněprávní činnosti.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je poskytnout daňovým subjektům instrukce pro přijetí opatření omezující daňové úniky na DPH, a to z titulu neoprávněného čerpání nároků na odpočet daně. V současné době se finanční správa v rámci kontrolní činnosti na DPH zaměřuje především na pochybné dodavatelsko-odběratelské vztahy osob v řetězci, který je zobrazen za pomoci kontrolní hlášení. Daňový subjekt nejen že může ztratit nárok na odpočet daně, ale svou nepozorností může dojít až k zapojení jeho osoby do daňových podvodů, a tím se dopustit trestněprávní činnosti. Pomocí této práce by se daňový subjekt mohl vyhnout realizaci daňových úniků a účasti na daňových podvodech na DPH.

V praktické části této práce bude provedena analýza činnosti Finanční správy ČR za období kalendářních let 2014, 2015 a 2016, která bude zaměřena na zavedení nových opatření či jiných instrumentů zamezujícím daňových úniků na DPH a na výsledky kontrolní činnosti DPH. Následně bude provedena analýza mezery na DPH v ČR. Taktéž bude provedena analýza nejčastějších druhů daňových úniků na DPH, kterých se daňový subjekt může dopustit, a analýza nástrojů a opatření, pomocí nichž stát zamezuje realizaci daňových úniků na DPH. Na základě analýzy dojde k navržení opatření určených pro daňové subjekty omezující daňové úniky na DPH a následnému vyhodnocení.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

# 1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V DAŇOVÉM SYSTÉMU ČESKÉ REPUBLIKY

## 1.1 Daňový systém České republiky

Daňový systém představuje souhrn daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění a systém institucí zabezpečující jejich správu, a to na území určitého státu a v určitém čase (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 56). Daňový systém ČR je podobný systémům ostatních vyspělých a zvláště evropských zemí. Daňové příjmy z nepřímých a přímých daní jsou téměř vyrovnané (Finanční správa, 2013).

Boháč (2013, s. 105-106) vymezuje pojem daň jako nedobrovolné, nesankční, nenávratné, neekvivalentní peněžité plnění, ukládané na základě zákona, spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, které je příjmem veřejných rozpočtů, a to příjmem zpravidla neúčelovým, řádným, pravidelným a plánovaným.

Kubátová (2015, s. 15-18) zahrnuje pod pojem daně také poplatky a cla, veřejná pojistná nebo další jiná obdobná peněžítá plnění (např. půjčky a dary, jakožto příjmy veřejného rozpočtu).

### 1.1.1 Třídění daní

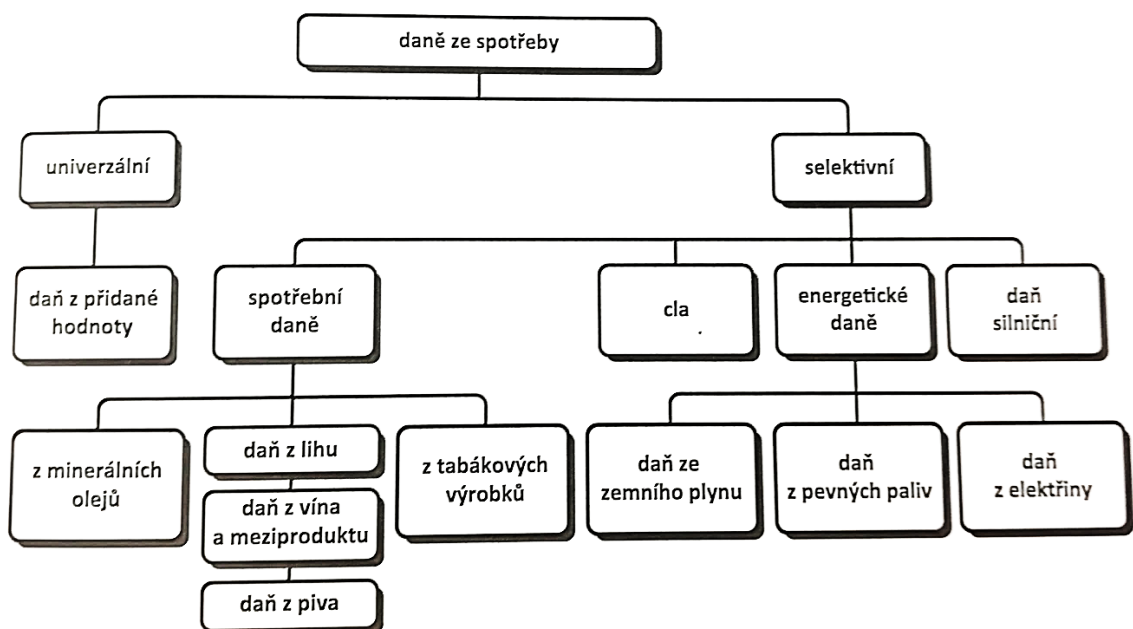
Daně lze třídit dle různých hledisek. Nejčastěji jsou daně děleny na přímé (Obr. 1) a nepřímé (Obr. 2). Podle objektu daně lze klasifikovat daně důchodové (tj. daně z příjmů), majetkové a daně ze spotřeby. Přímé daně poplatník platí ze svého důchodu a nepřenáší se na jiný subjekt. Do přímých daní spadají daně důchodové a majetkové (Kubátová, 2015, s. 20).



Obr. 1 Členění přímých daní (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 58)

Mezi přímé daně lze zařadit i daň z hazardních her, která vešla v platnost od 1.1.2017.

O nepřímé daně se jedná tehdy, kdy subjekt, který je odvádí, je neplatní ze svého důchodu, ale přenáší je na jiný subjekt. Zpravidla dochází ke zdaňování příjmů až při jeho upotřebení. Do nepřímých daní spadá daň z přidané hodnoty, daně spotřební, popř. cla (Kubátová, 2015, s. 20). Vančurová, Láchová a Vítková (2016, s. 60-61) rozdělují nepřímé daně dále na všeobecné a selektivní daně. Všeobecné (univerzální) daně se vztahují na všechno zboží, služby nebo plnění, s výjimkou těch, která jsou výslovně osvobozena. V podmínkách ČR to odpovídá právě DPH. Selektivní daně se vztahují pouze na zboží, služby nebo plnění výslovně vyjmenované. V českém daňovém systému se jedná o daně spotřební a energetické.



Obr. 2 Členění nepřímých daní (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 61)

### 1.1.2 Zásady daňové politiky

Kritériem kvality daňové soustavy je dodržování níže uvedených zásad daňové politiky.

Kouba (2017, s. 85-125) začleňuje mezi zásady daňové politiky právní jistotu, jednoduchost, horizontální a vertikální rovnost, platební schopnost, daňovou neutralitu, stabilitu a předvídatelnost a charakterizuje následovně

- požadavek jistoty vede k tomu, že daňové předpisy by měly veřejně známým a jednoznačným způsobem stanovit, jakou výši daní, kdy a komu jednotliví poplatníci mají platit a definovat další skutečnosti tak, aby postupovali v souladu

- s normami; všechny informace týkající se zdaňování by měly být veřejně dostupné; právní jistota by měla vést k potírání nejistoty či nemožnosti být s daňovými předpisy v souladu,
- požadavek na jednoduchost daňových předpisů souvisí s principem práva; to však neznamená, že daňové předpisy budou srozumitelné každému, nicméně by měly být srozumitelné pro odbornou veřejnost;
  - aplikací vertikální rovnosti dochází k narovnávání majetkových rozdílů mezi jednotlivými poplatníky, tzn. poplatníci v lepší finanční situaci by měli platit vyšší daně,
  - horizontální rovnost znamená, že daňové subjekty v obdobné situaci mají stejné podmínky a měly by platit daně ve stejné výši,
  - zásada platební schopnosti doplňuje zásadu horizontální a vertikální spravedlnosti; podle této zásady by poplatníci měli platit daně proporcionálně ke své platební schopnosti; často z ekonomického principu vyplývá, že je snazší získat platbu od bohatšího než od chudšího,
  - absolutní neutralita daní neexistuje, jelikož odčerpání zdrojů ovlivňuje chování daňových subjektů, jejich konkurenceschopnost a další skutečnosti; daně představují pro ekonomiku čistou ztrátu, nicméně by daně neměly měnit nad únosnou míru chování osob, neboť pokřivení zdrojů na trhu způsobuje neefektivitu a snižuje hospodářský výkon; výjimkou je pouze alokační či stimulační funkce daní, kdy je změna chování cílem daňové politiky.

### 1.1.3 Správa daní

V nejobecnějším pojetí lze správu daní charakterizovat jako pravidla konání jednotlivých osob, vymezuje jejich práva a povinnosti. Správa daní je postup primárně upraven v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DŘ) jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Další pravidla pro správu daní jsou podle specifických potřeb jednotlivých peněžitých plnění obsažena v subsidiární zákonné úpravě, tj. ve zvláštních daňových zákonech upravující konkrétní daně (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 69-70).

Vztah daňového řádu v oblasti správního procesu k zákonu č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů je vyloučen. I když se jedná v obou případech o správní řízení, nelze ustanovení správního řádu při správě daní (Businessinfo.cz, 2016).

Působnost DŘ lze dále rozčlenit na věcnou a místní působnost, kdy věcnou působností jsou myšleny různé postupy při správě daní, které jsou svěřeny konkrétnímu správci daně, kterému je tato kompetence správy daní svěřena. Místní působnost je stanovena pro území České republiky, především je členěna podle krajů, avšak finanční správa má dle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, i celostátní republikovou působnost, a tak se může stát a konkrétně u postupů týkající se DPH je to časté, že správu této daně bude vykonávat jinak běžně nepříslušný správce daně (Lichnovský, 2016, s. 71-79).

## **1.2 Daň z přidané hodnoty**

### **1.2.1 Legislativní úprava**

DPH je v podmínkách České republiky upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

DPH je daní harmonizovanou právem Evropské unie (dále jen EU), stejně jako spotřební daně. Snaha o harmonizaci nepřímých daní vznikla již od počátku integrace Evropských společenství. Nejprve byly vypracovány a postupně přijaty směrnice Evropského parlamentu. Ale jelikož úprava DPH byla značně komplikovaná a nepřehledná, Evropská komise vydala jednotnou směrnici Rady č. 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která vstoupila v platnost s účinností od 1.1.2007 (Nerudová, 2017, s. 49-54).

### **1.2.2 Význam a funkce daně z přidané hodnoty**

Stejně jako název napovídá, podstatou DPH je zdanění přidané hodnoty. Systém DPH umožňuje, aby stát shromažďoval část celkové DPH pokaždé, když je přidána hodnota v dodavatelském řetězci. Tento důmyslný systém byl původně přijat Francií v roce 1954 a uplatňován v celé zemi v roce 1966. Při hledání nové spotřební daně Francouzi navrhovali vytvořit daň, která by byla vybírána v konečné fázi spotřeby, kterou je myšlena maloobchodní fáze. Takový systém by však byl složitý. Bylo by příliš obtížné zavést daňové kontroly mezi malými podniky, obchodníky, řemeslníky a zemědělci. Na místo toho, aby poslední prodávající v řetězci daň vybral od spotřebitele, Francie předpokládala, že každá společnost pohybující se v oblasti výroby a distribuce by převedla daň na stát vždy v poměru k hodnotě, kterou přidala k výrobku nebo službě (Quick Reference to European VAT Compliance, 2011, s. 2-4).



DPH, jak je dnes používána po celém světě, představuje dvě nezávislé daně - daňový odpočet (daň na vstupu) při nákupu zboží a služeb (včetně dovozu) a daň z prodeje (daň na výstupu). Tímto mechanismem je dosaženo i daňové neutrality, neboť na daň již jednou zaplacenou v ceně nakoupeného zboží či služby se daň již znovu neuvaluje. První směrnice Rady o DPH, kterou vydala Evropská komise, obsahuje podrobnou definici DPH: Zásada společného systému daně z přidané hodnoty zahrnuje uplatnění obecné daně ze spotřeby aplikovanou na zboží a služby přesně úměrně k ceně zboží a služeb bez ohledu na počet transakcí, které se uskutečňují ve výrobním a distribučním procesu před fází, ve které je daň vybírána. Při každé transakci bude DPH vypočtená z ceny zboží nebo služeb podle sazby platné pro tyto zboží nebo služby, účtována po odečtení částky DPH na vstupu příslušné výrobní nebo distribuční fáze (Schenk, Thuronyi a Cui, 2015, s. 10-11).

Řada předních daňových teoretiků zastává názor, že právě všeobecná daň ze spotřeby tohoto typu by měla v daňovém systému dominovat a její podíl v něm by se měl zvyšovat. Na významu tato daň nabývá především v souvislosti s nutností konsolidace veřejných rozpočtů, kde pomocí zvýšení sazeb daní ze spotřeby dochází k lepšímu naplnění veřejných zdrojů (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 289).

Jak již bylo uvedeno dříve DPH lze charakterizovat jako opakující se nepřímou všeobecnou daň ze spotřeby, kdy z ekonomického hlediska ji můžeme vnímat jako daň na konečnou spotřebu domácností a státu. DPH patří mezi daně sdílené. Výnos této daně je tedy dělen mezi státní rozpočet a rozpočty krajů a obcí. Část výnosu této daně je převáděna do rozpočtu Evropské unie. DPH má mnoho funkcí a vlastností. Všeobecně můžeme říct, že DPH je neutrální daň. Právě neutralitu této daně vidí Kubátová (2015, s. 228-229) jako první výhodu, kdy prostřednictvím daně na výstupu, která je snižována daní na vstupu, dochází k tomu, že konečný podíl daně v ceně zboží nebo služby odpovídá zákonné sazbě a nediskriminuje žádným způsobem komodity s vyšším počtem stupňů zpracování. DPH dále zvyšuje úspěšnost zdanění u služeb, u kterých všeobecně existuje větší míra daňových úniků. Další výhodou se může zdát odolnost právě před daňovými úniky, jelikož plátce daně staví do pozice, v které má osobní zájem a chce tedy splnit podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Nepřímo se tak podílí na potenciální kontrole celého řetězce. Také je DPH výhodná pro mezinárodní obchod. Technika daně umožňuje, aby vývoz byl prováděn bez daně (používá se osvobození od daně s nárokem na odpočet daně).

Důležitou vlastností DPH je to, že se jedná o jednu z nejvýnosnějších daní v českém daňovém systému, což bude ověřeno v praktické části této práce.

### 1.2.3 Předmět daně

Tento termín je v zákoně o DPH vymezen v ustanovení § 2 ZDPH, podle kterého je předmětem daně dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu EU. Tato plnění jsou předmětem daně, pouze pokud jsou uskutečňována za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování její ekonomické činnosti s místem plnění v ČR. Předmětem daně je také pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani a i dovoz zboží ze zemí mimo Evropskou unii (tj. ze třetích zemí) s místem plnění v ČR (Pitner a Benda, 2017, s. 24).

Základní pojmy v oblasti DPH jsou vymezeny v ustanovení § 4 ZDPH, kde je definován pojem úplata, daň na výstupu, nadměrný odpočet, osoba registrovaná k dani, zboží a další. (Česko, 2004).

### 1.2.4 Daňový subjekt

Z hlediska daňových subjektů je třeba v oblasti DPH rozlišovat osobu registrovanou a neregistrovanou k dani, osobu povinnou k dani, plátce, skupinu, a identifikovanou osobu.

Osoba povinná k dani je podle ustanovení § 5 ZDPH fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Podle zákona o DPH ekonomickou činností je soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, dále i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Za ekonomickou činnost se ale nepovažuje činnost zaměstnanců nebo jiných osob vyplývající z pracovněprávního vztahu anebo činnosti, které jsou zdaňovány ve smyslu zdanění příjmů ze závislé činnosti. Z povinnosti k dani jsou vyjmuty veřejnoprávní subjekty (např. stát, kraje, obce, organizační složky státu). Nově se za osoby povinné k dani považují vždy i provozovatelé rozhlasového a televizního vysílání podle zvláštního zákona, a to i v případě, kdy jim za tuto činnost nenáleží úplata (BusinessInfo.cz, 2018).

Plátcem (§ 6 a násl. ZDPH) se stane osoba povinná k dani, pokud naplní zákonem stanovené podmínky. Nejtypičtější případ vzniku plátcovství je překročení obratu 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. V ta-

kovém případě je osoba povinná k dani plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Obratem se rozumí dle ustanovení § 4a ZDPH souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění. Kromě zákonem stanovených důvodů, na jejichž základě se osoba povinná k dani stane plátcem ze zákona, se osoba povinná k dani může stát plátcem dobrovolně (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 298-299).

Specifickým plátcem je skupina (§ 5a a násl. ZDPH). Jde o označení pro skupinu spojených osob se sídlem nebo provozovnou v České republice, která se zaregistruje jako jeden plátce DPH. Za tyto spojené osoby se považují kapitálově spojené osoby (osoby, které se podílí na kapitálu či hlasovacích právech) nebo jinak spojené osoby (osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba). Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny. Účast ve skupině je dobrovolná. Osoby, které jsou součástí jedné skupiny, nemusí uplatňovat DPH při plnění mezi sebou a podávají daňové přiznání, souhrnné a kontrolní hlášení za celou skupinu (BusinessInfo.cz, 2018).

Identifikovaná osoba (§ 6g a násl. ZDPH) nejsou plátcí daně, ale mají povinnost odvést daň z přeshraničních plnění, v České republice však zůstává neplátcem. Nemá také nárok na odpočet zaplacené DPH. Pokud je subjekt již plátcem DPH, nemůže se stát identifikovanou osobou (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 298).

Osoby povinné k dani, které se dobrovolně nebo za podmínky stanové zákonem zaregistrují k dani, se nazývají osobami registrovanými k dani z přidané hodnoty. Patří sem plátcí a identifikované osoby. Některé osoby povinné k dani se nemusí registrovat k dani, jelikož jsou to osoby s malým obratem a nízkým nebo žádným ekonomickým vztahem s jinými členskými státy (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 298).

### 1.2.5 Místo plnění

Místo plnění je vymezeno v ustanoveních § 7 až § 12 ZDPH. Znat místo plnění je důležité vzhledem k tomu, že v případě kdy nebude místem plnění tuzemsko, nebude plnění předmětem české daně. Místo plnění se ve vztahu k předmětu daně dle ustanovení § 2 ZDPH člení následovně (Česko, 2004):

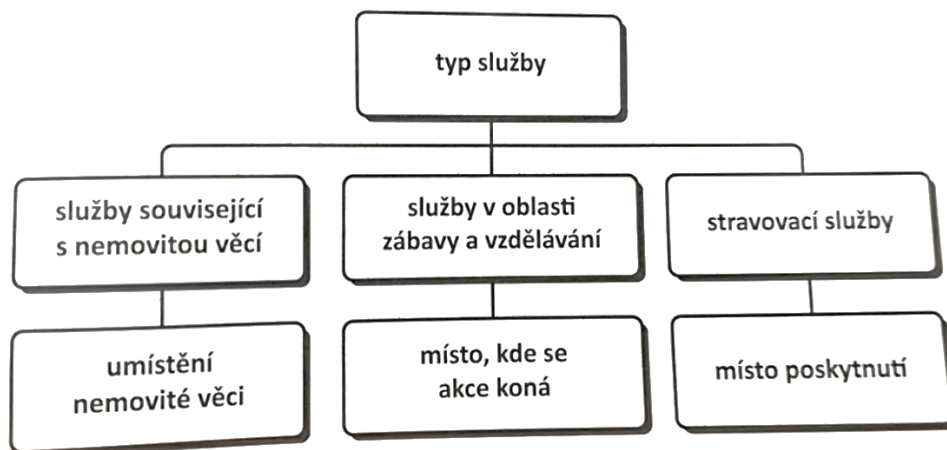
- místo plnění při dodání zboží (§ 7 ZDPH), místo plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu (§ 7a ZDPH), místo plnění při zasílání zboží (§ 8 ZDPH),
- místo plnění při poskytnutí služby (§ 9 - § 9a ZDPH),

- místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k specifickým případům např. k nemovité věci, při přepravě osob, u stravovací služby atd. (§ 10 - § 10i ZDPH),
- místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu (§ 11 ZDPH),
- místo při plnění při dovozu zboží (§ 12 ZDPH).

Typický daňový subjekt – podnikatel bude při své činnosti řešit místo plnění při dodání zboží (§ 7 odst. 1 ZDPH), které je dodáno bez odeslání nebo přepravy, což je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje, např. prodej v maloobchodě. Místem plnění při dodání zboží (§ 7 odst. 2 ZDPH), které je odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží nebo osobu, pro kterou se dodání zboží uskutečňuje, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud je zboží dodáváno v rámci území ČR, místo plnění je vždy v tuzemsku (Bartůšková, 2014). Galočík (2017, s. 42) dále dodává, že v případě dodání zboží do jiného členského státu pro osobu registrovanou k dani se uplatní režim přenesené daňové povinnosti podle ustanovení § 64 ZDPH.

Dále pak místem plnění při dodání zboží s instalací nebo montáží (§ 7 odst. 3 ZDPH) je místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Místem plnění při dodání nemovité věci (§ 7 odst. 6 ZDPH) je místo, kde se předmětná nemovitá věc nachází. Místem plnění při zasílání zboží (§ 8 ZDPH) je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy. Zasiláním je myšleno dodání zboží mezi dvěma členskými státy EU, a to osobou povinnou k dani osobě, pro kterou pořízení zboží není předmětem daně. Důležité je znát limit pro zasílání zboží, jelikož při překročení tohoto limitu je nutné se v tomto členském státě registrovat k DPH (Bartůšková, 2014).

Základním pravidlem pro vymezení místa plnění při poskytnutí služby je uvedeno v ustanovení § 9 ZDPH, kdy je to místo, kde má osoba povinná k dani pro kterou je služba poskytována sídlo, popř. místo provozovny. V případě poskytnutí služby pro osobu povinnou k dani, je to místo, kde má osoba poskytující tuto službu sídlo, popř. místo provozovny (Bartůšková, 2014). V ustanoveních § 10 až § 10i ZDPH jsou uvedeny specifické případy vztahující se k místu plnění při poskytnutí služby. Výjimky ze základního pravidla zobrazuje následující obrázek (Obr. 3).



Obr. 3 Místo plnění při poskytnutí služby – výjimky (Vančurová, Láchová a Vítková 2016, s. 333)

Místem plnění při pořízení zboží z jiného členského státu (§ 11 odst. 1 ZDPH) je místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání či přepravy (stát pořizovatele). Zboží musí být přepraveno do státu pořizovatele, např. do ČR. V případě, kdy se zboží fyzicky v tuzemsku nenachází a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu EU bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, uplatní se místo plnění podle ustanovení § 11 odst. 2 ZDPH. Místem plnění bude tuzemsko, jelikož vydalo pořizovateli daňové identifikační číslo (dále jen DIČ), pod nímž pořizovatel zboží pořídil. Tímto však ztrácí pořizovatel nárok na odpočet daně (Galočík, 2017, s. 75-76).

Místem plnění pro dovozu zboží (§ 12 ZDPH), je stát, na jehož území vstupuje dovážené zboží ze třetí země (Bartůšková, 2014).

### 1.2.6 Daňové doklady

Paikert (2017, s. 114-138) odkazuje na Informace GFŘ k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU/45/2010 do zákona o DPH (2013), která vznikla po novelizaci zákona o DPH týkající se problematiky daňových dokladů v ustanoveních § 26 až § 35a. Tato písemnost je veřejně dostupná na internetových stránkách Finanční správy ČR. Je zde uvedeno, že daňovým dokladem je písemnost splňující podmínky stanovené zákonem o DPH. Daňový doklad může mít listinnou nebo elektronickou podobu. Za správnost údajů daňového dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje. U daňového dokladu v listinné i v elektronické podobě musí být od okamžiku jeho vystavení do konce lhůty stanovené pro jeho uchování zajištěna věrohodnost jeho původu, neporušenost jeho obsahu a čitelnost. Daňový doklad má elektronic-

kou podobu tehdy, pokud je vystaven a obdržen elektronicky. Osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje, musí souhlasit s použitím daňového dokladu v elektronické podobě. Pokud tato osoba s použitím daňového dokladu v elektronické podobě nesouhlasí, nelze daňový doklad v této podobě používat. Obecně platí, že daňový doklad musí být vystaven do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění. Odlišná lhůta pro vystavení daňového dokladu je stanovena pro případy uvedené v ustanovení § 28 odst. 5 zákona o DPH s tím, že tato lhůta činí 15 dnů, ale od konce kalendářního měsíce, v němž vyjmenovaná skutečnost nastala.

Dle ustanovení § 29 odst. 1 ZDPH (Česko, 2004) jsou stanoveny jednotlivé povinné náležitosti daňového dokladu následovně:

- označení osoby, která uskutečňuje plnění,
- daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění,
- označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- evidenční číslo daňového dokladu,
- rozsah a předmět plnění,
- den vystavení daňového dokladu,
- den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu,
- jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně,
- základ daně,
- sazbu daně,
- výši daně; tato daň se uvádí v české měně.

Daňový doklad musí obsahovat rovněž údaj uvádějící, že plnění je od daně osvobozeno, je-li plnění osvobozeno od daně, dále údaj „vystaveno zákazníkem“, je-li osoba, pro kterou je plnění uskutečněno, zmocněna k vystavení daňového dokladu, a údaj „daň odvede zákazník“, je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno (Česko, 2004).

### **1.2.7 Základ daně a sazby daně**

Základem daně dle ustanovení § 36 ZDPH je vše, co plátce obdržel nebo má obdržet jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění, kromě DPH samotné. Tuto úplatu může obdržet

od osoby, které poskytl zdanitelné plnění, nebo od třetí osoby. Do základu daně se zahrnují také jiné daně (spotřební daň a daň z energií), poplatky, dotace k ceně, vedlejší výdaje (zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize nebo materiál přímo související se zdanitelným plněním). Základ daně se snižuje o slevu z ceny. Při přijetí zálohy před uskutečněním zdanitelného plnění je základem daně částka přijaté úplaty snížená o DPH (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 301).

U zdanitelného plnění se uplatňují celkem tři sazby daně, tedy základní sazba daně a dvě snížené sazby daně. Jedná se o sazbu poměrnou lineární. Základní sazba daně činí 21 %. První snížená sazba daně ve výši 15 % se uplatňuje u tepla, potravin a nápojů, rostlin a jejich semena, zdravotnických, přepravy osob, atd. (§ 47, příloha č. 2 a 3). Druhá snížená sazba daně činí 10 % a týká se kojenecké výživy, vybraných mlýnských výrobků, léků, knih (příloha č. 3a). U zdanitelného plnění se uplatní sazba daně platná v den vzniku povinnosti přiznat daň. Při přijetí zálohy se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň z této zálohy (BusinessInfo.cz, 2018).

### 1.2.8 Osvobození od daně

ZDPH rozeznává dva typy osvobozených plnění, a to plnění osvobozená bez nároku na odpočet (§ 51 ZDPH) a plnění osvobozená s nárokem na odpočet (§ 63 ZDPH). Při splnění podmínek jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeny zejména základní poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční, pojišťovací a penzijní činnosti, dodání a nájem nemovitých věcí, výchova a vzdělávání, zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, sociální pomoc, nebo provozování hazardních her. Lze říct, že bez nároku na odpočet daně se osvobozuje řada konkrétních odvětví považovaných za nezbytné ze sociálních důvodů, zejména zdravotnictví, školství a charita. Při splnění podmínek je od daně s nárokem na odpočet daně osvobozeno např. dodání zboží do jiného členského státu, vývoz zboží, přeprava osob nebo poskytnutí služby do třetí země. Plnění osvobozená od daně bez nároku i s nárokem na odpočet daně je plátcem povinen uvést do daňového přiznání (Pitner a Benda, 2017, s. 190-219).

### 1.2.9 Odpočet daně

Z podstaty DPH vyplývá, že plátcem, který uskutečňuje zdanitelná plnění a přiznává daň na výstupu má možnost odečíst si daň, kterou zaplatil při nákupech svých vstupů dodavatelům, tzv. DPH na vstupu. Avšak Vančurová, Láchová a Vítková (2016, s. 291) upozorňují,

že výsledná daň vzniká rozdílem mezi sumou daně na výstupu a odpočtem daně, kdy odpočet daně je menší nebo roven sumě daně na vstupu, jelikož pro uplatnění odpočtu daně jsou v ustanovením § 72 a § 73 ZDPH definovány hojné podmínky. V případě, že za zdaňovací období převyší odpočet daně daň na výstupu, označuje se takto vzniklý rozdíl jako nadměrný odpočet.

Obecně platí, že nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro účely uskutečňování své ekonomické činnosti. Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu například u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije k uskutečňování zdanitelných plnění (dodání zboží nebo poskytnutí služby) s místem plnění v tuzemsku, nebo k uskutečňování plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Plátce má na uplatnění nároku na odpočet daně 3 roky od jeho vzniku (Pitner a Benda, 2017, s. 245-249).

### 1.2.10 Správa daně z přidané hodnoty

Správa DPH se řídí zákonem o DPH a podpůrně daňovým řádem. Výkon správy DPH vykonávají orgány Finanční správy ČR. Ty jsou tvořeny v prvním stupni finančními úřady. Při dovozu zboží je správcem daně celní úřad s výjimkou případů, kdy povinnost přiznat daň při dovozu vzniká plátcí (Pitner a Benda, 2017, s. 337).

Základním zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc (§ 99 ZDPH). Zdaňovací období lze změnit na kalendářní čtvrtletí (§ 99a ZDPH), pokud plátce splní tyto podmínky:

- jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč,
- není nespolehlivým plátcem,
- není skupinou a
- změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku.

Změna zdaňovacího období se činí na celý kalendářní rok. Změnu zdaňovacího období nelze učinit pro kalendářní rok, v němž byl plátce registrován, ani pro bezprostředně následující kalendářní rok (Pitner a Benda, 2017, s. 344-345).



Daňové přiznání má povinnost podat každá osoba, které vznikla povinnost přiznat daň. Jedná se především o plátce nebo identifikovanou osobu. Plátce je povinen podat daňové přiznání i v případě, že mu nevznikla povinnost přiznat daň. Daňové přiznání se odevzdává do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, tj. po skončení kalendářního měsíce, nebo kalendářního čtvrtletí. Plátce nebo identifikovaná osoba jsou v určitých případech povinni podávat také souhrnné hlášení, a to pokud realizují obchody se subjekty z jiných států EU. Souhrnné hlášení se podává do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Plátce je povinen podávat také kontrolní hlášení. Právnícké osoby podávají kontrolní hlášení měsíčně, a to do 25. dne po skončení kalendářního měsíce. Fyzické osoby podávají kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání, tedy v závislosti na zdaňovacím období konkrétního plátce buď za kalendářní měsíc, nebo za kalendářní čtvrtletí. Daňové přiznání, souhrnné i kontrolní hlášení a přílohy těchto tvrzení se podávají elektronicky. DPH je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání. V případě že vznikne nadměrný odpočet a v jeho důsledku vratitelný přeplatek, pro jeho vrácení má správce daně vymezenou lhůtu 30 dnů od jeho vyměření (ASPEKT HM, ©2018).

Plátcí a identifikované osoby jsou povinni vést evidence pro účely daně z přidané hodnoty v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání. U přijatých zdanitelných plnění, která plátce použije pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně je povinným údajem také DIČ osoby, která plnění uskutečnila (Pitner a Benda, 2017, s. 348).

## 2 DAŇOVÁ ŘÍZENÍ A DALŠÍ POSTUPY PŘI SPRÁVĚ DANÍ

### 2.1 Daň z přidané hodnoty a daňová řízení

Daňové řízení je základním typem řízení, které se vede za účelem naplnění cíle správy daní, tj. zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Daňové řízení je zahájeno buď podáním daňového tvrzení, tedy v důsledku jednání daňového subjektu, nebo z moci úřední, např. výzvou k podání daňového tvrzení. Pro konec daňového řízení platí, že končí uplynutím lhůty pro stanovení daně či lhůty pro placení daně. Předmětem daňového řízení je daň ve vztahu ke zdaňovacímu období podle ZDPH. V rámci daňového řízení probíhají dílčí daňová řízení, a to řízení nalézací, řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích (BusinessInfo.cz, 2016).

V případě pochybností správce daně může být daňový subjekt vyzván k předložení a doložení důkazních prostředků, což jsou věci, skutečnosti, doklady a další, pomocí nichž lze ověřit faktický daňověprávní skutkový vztah. Důkazní prostředky musí být relevantní k dané prověřované skutečnosti (Pelc, 2017, s. 65).

Správa daní zahrnuje kromě daňového řízení i další řízení, která nevedou přímo ke stanovení nebo výběru daní. Tato řízení podporují usnadnění a dosažení cíle správy daní. Jedná se například o registrační řízení, řízení o delegaci a řízení o závazném posouzení (Fučík & partneři, ©2018).

#### 2.1.1 Registrační řízení

Obecně registrační řízení upravuje daňový řád v ustanoveních § 125 až § 131. Registrační povinnost vzniká daňovému subjektu, kterému vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani. Registrační řízení je zahajováno podáním přihlášky k registraci příslušnou osobou nebo správcem daně z moci úřední a končí právní mocí rozhodnutí o registraci. V přihlášce k registraci je daňový subjekt povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daní. V rámci registrace je přiděleno daňovému subjektu daňové identifikační číslo, které se skládá z kódu „CZ“ a kmenové části tvořené obecným identifikátorem, kterým je v současnosti rodné číslo fyzické osoby a identifikační číslo právnické osoby, v dalších případech je přiděleno daňovému subjektu vlastní číslo plátce (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 79-80).

Plátce DPH je povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročil stanovený obrat, popř. do 15 dnů ode dne, ve kterém se stal plátcem podle ustanovení § 6b až 6e ZDPH. Osoba povinná k dani může podat přihlášku k registraci i dobrovolně. Pro většinu informací, které je třeba vyplnit v přihlášce k registraci, platí povinnost ohlásit jejich změnu do 15 dnů ode dne, kdy nastala. Dugová (2018) dále k předmětu věci uvádí, že oznámení změn se povinně provádí prostřednictvím tiskopisu „Oznámení o změně registračních údajů“ nebo na jiném tiskovém výstupu, který má obsah i uspořádání údajů shodný s tímto tiskopisem. Do tiskopisu se přitom vyplňují pouze údaje, u nichž došlo ke změně. Vše probíhá elektronicky, jinak správce daně udělí automaticky pokutu.

Podle vymezeného tiskopisu „Oznámení o změně registračních údajů“ se vždy oznamuje změna těchto údajů:

- telefon, email,
- oprávnění k podnikání vydané mimo ČR,
- přerušení podnikatelské činnosti,
- čísla bankovních účtů, číslo účtů pro vracení přeplatků na DPH,
- zákonný zástupce nebo opatrovník, adresa pro doručování,
- organizační složky podniku,
- změny údajů týkajících se plátcovy pokladny, organizačních složek obchodního závodu či osob, které nemají v tuzemsku trvalý pobyt, sídlo ani provozovnu,
- registrace k DPH v jiných členských státech Evropské unie,
- vstup do společnosti či výstup ze společnosti,
- skutečné sídlo.

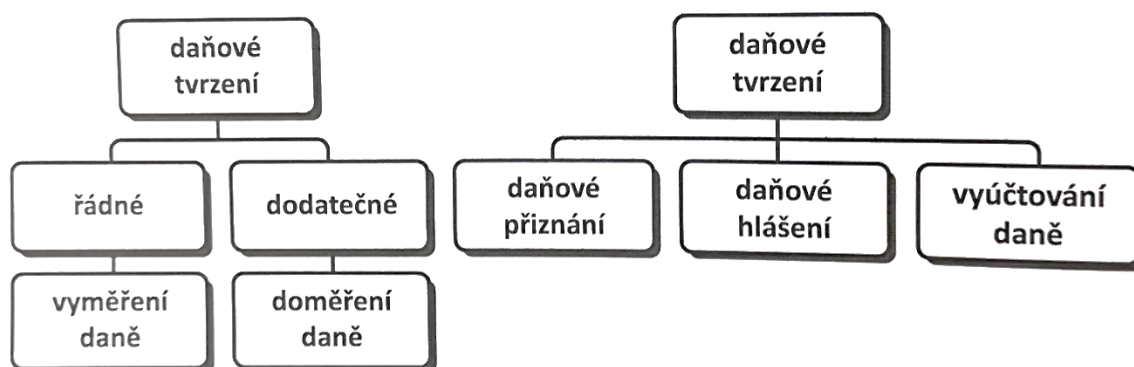
Některé stanovené údaje není daňový subjekt povinen oznamovat, protože si dané údaje může správce daně zjistit automatizovaně z různých rejstříků či evidencí. Jedná se o jméno a příjmení daňového subjektu, název právnické osoby, právní forma, identifikační číslo, adresa místa pobytu, podnikání nebo sídla, identifikátor datové schránky. Avšak toto osvobození od oznamovací povinnosti se nevztahuje na daňové subjekty, které nemají v České republice trvalý nebo přechodný pobyt na dobu delší než 90 dnů ani sídlo (Dugová, 2018).

Správce daně může plátci zrušit registraci z moci úřední například v případě, že daňový subjekt přestal uskutečňovat ekonomickou činnost, plátce bez oznámení důvodu správci daně za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců neusk-

tečnil plnění v rámci ekonomické činnosti nebo uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Správce daně zruší registraci plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně za splnění dalších podmínek uvedených v ustanovení § 106 ZDPH. Zrušení registrace může nastat i na žádost samotného plátce (Česko, 2004).

### 2.1.2 Dílčí daňové řízení nalézací

Nalézací řízení je společně označení pro vyměřovací a doměřovací řízení. Cílem nalézacího řízení je správné zjištění a stanovení daně. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení podávané daňovým subjektem. Následující schéma (Obr. 4) představuje přehled o typech daňových tvrzení (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 80):



Obr. 4 Typologie daňových tvrzení (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 80)

### 2.1.3 Vyměřovací řízení

Vyměřovacím řízením se rozumí dílčí daňové řízení nalézací, jehož účelem je stanovení daně. Je upraveno v ustanoveních § 135 až § 140 DŘ.

Vyměřovací řízení je zpravidla zahájeno podáním řádného daňového tvrzení nebo vydáním výzvy k jeho podání. Daňový subjekt je povinen řádné daňové tvrzení podat ve lhůtě, kterou mu ukládá zákon. U DPH je daň současně splatná v poslední den této lhůty. Správce daně daňové tvrzení daňového subjektu posoudí, a buď stanoví daň ve stejné výši, nebo podle okolností zahájí postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu. Pokud správce daně nemá žádné pochybnosti, měla by být DPH vyměřena zpravidla ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Pokud daňový subjekt povinnost podat daňové tvrzení nesplní, zahajuje správce daně řízení z moci úřední výzvou k podání daňového tvrzení (BusinessInfo.cz, 2016).

Důkazní břemeno primárně nese daňový subjekt, tzn. daňový subjekt je povinen prokázat všechny skutečnosti, které uvádí v daňových tvrzeních a ve svých dalších podáních. Nelze-li výši daně dokázat, upravuje zákon stanovení daně podle pomůcek nebo v některých případech umožňuje i sjednání daně. V nalézacím řízení stanovuje správce daně daň rozhodnutím, které daňový řád označuje jako platební výměr (Řezníček a Židziková, 2015).

#### **2.1.4 Doměřovací řízení**

Doměřovací řízení je další dílčí řízení nalézací probíhající v rámci daňového řízení a je upraveno v ustanoveních § 141 až § 144 DŘ. Pokud daňový subjekt nesplní svoji povinnost tvrdit daň ve správné výši již v řádném daňovém tvrzení, umožňuje mu zákon toto napravit dodatečně tím, že podá dodatečné daňové tvrzení s tím, že je povinen ho podat vždy, kdy měla být přiznána vyšší daň, popř. u daní z příjmů daňová ztráta nižší. Pokud měla být daň nižší, daňový subjekt podat dodatečné daňové tvrzení může, ale nemusí. Tímto podáním se zahájí doměřovací řízení. Při takové nápravě chyby, nevzniká povinnost daňovému subjektu uhradit penále za dodatečné stanovení daně, pokud je daň vyměřena ve výši uvedené v dodatečném daňovém tvrzení (BusinessInfo.cz, 2016).

Daňový subjekt může být k podání dodatečného daňového přiznání vyzván správcem daně. Například v případech, kdy správce daně při vyhledávací činnosti zjistí určité skutečnosti o tom, že povinnost daňového subjektu přiznat daň nebyla řádně splněna. Oznámením výzvy k podání dodatečného daňového přiznání správce daně daňovému subjektu je zahájeno dílčí doměřovací řízení. Avšak nejčastěji bývá z moci úřední zahajováno doměřovací řízení zahájením daňové kontroly. Doměřovací řízení může být během lhůty pro stanovení daně vzhledem k cíli správy daní zahájeno několikrát. Vančurová, Láchová a Vítková (2016, s. 82) dodávají, že lhůta pro stanovení daně je nejdůležitější lhůtou při správě daní. Její délka je 3 roky a počíná běžet tím dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Jedná se o prekluzivní lhůtu, což znamená, že po uplynutím nelze daň vyměřit či doměřit.

## **2.2 Daň z přidané hodnoty a postupy při správě daní**

### **2.2.1 Vyhledávací činnost**

Jedná se o takový postup při správě daní, při němž správce daně vyhledává důkazní prostředky a ověřuje povinnosti daňových subjektů při správě daní, a to před zahájením řízení i v jeho průběhu jiného postupu. Vyhledávací činnost nepředstavuje daňové řízení. Vyhle-

dávací činnost může správce daně provádět i bez součinnosti daňového subjektu. Vyhledávací činností může být provedení místního šetření (Kobík, 2016, s. 160).

### 2.2.2 Místní šetření

Místní šetření je postupem při správě daní, který je prováděn zejména v rámci vyhledávací činnosti; ta může být zároveň prováděna v rámci i jiného postupu. V rámci místního šetření správce daně vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů či třetích osob, a to na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. Pravomoci a povinnosti správce daně a práva a povinnosti osob, u nichž je místní šetření prováděno, jsou upraveny v § 80 až § 84 DŘ. O průběhu místního šetření sepíše správce daně dle povahy šetření protokol nebo úřední záznam (Kobík, 2016, s. 165). Nejčastěji se provádí místní šetření po podání daňového přiznání k DPH, kdy správce daně nabyde pochybností o údajích uvedených v daňovém přiznání a místním šetření se tak stává nejrychlejší možností objasnění těchto pochybností.

### 2.2.3 Daňová kontrola

V rámci daňové kontroly, ale i dalších postupů při správě daní, se uplatňuje celá řada zásad a principů, které jsou upraveny v části první, hlavě druhé daňového řádu. Jedná se o zásadu zákonitosti a zásadu zneužití pravomoci, zásadu přiměřenosti, procesní rovnosti, součinnosti, zásadu poučovací, zásadu vstřícného přístupu, rychlosti řízení a procesní ekonomie, zásadu volného hodnocení důkazů, legitimního očekávání a materiální pravdu, zásadu nevěřejnosti a zásadu dispoziční a oficiality. Tyto zásady vycházejí z obecných zásad právního řádu, které vyplývají všeobecně pro veřejnou správu z podstaty uplatňování veřejné moci v demokratickém právním státu. Při činnosti správců daně se dále uplatňují zásady upravené i ve správním řádu. Všechny zásady je potřeba mít vždy na paměti, neboť v souladu s nimi jsou interpretovány jednotlivá ustanovení daňových zákonů i postupy kontrolního pracovníka správce daně (Zatloukal a Krupičková, 2017, s. 5-24).

Pokud v některých případech nebyly stanoveny zásady a principy zvláštním zákonem lze použít zásady týkající se obecně činnosti úředníků upravené v ustanoveních § 2 až § 8 správního řádu. I když je v daňovém řádu uvedeno, že správní řád se pro správu daní nepoužije, judikatura dospěla k závěru, že základní zásady činností správců daní se použijí i v daňovém řízení. Jedná se například o zásadu ochrany práv nabytých v dobré víře, která platná pro celou oblast veřejné správy (Zatloukal a Krupičková, 2017, s. 24-25).

Daňová kontrola je postup upravený v § 85 až § 88 DŘ. Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu či jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu (např. ve vztahu ke konkrétnímu dodavateli), tento předmět a rozsah jsou vymezeny v protokolu při zahájení daňové kontroly. Aby bylo možno považovat daňovou kontrolu za zahájenou, je třeba současně se sepsáním protokolu začít zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu. Nikoli jen formálně zahájit daňovou kontrolu sepsáním protokolu o zahájení. Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu (např. daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období rok 2017 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc leden 2017 až měsíc prosinec 2017.) Taktéž může v průběhu daňové kontroly rozšířit nebo zúžit její rozsah. Neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván. Pokud ani na výzvu neposkytne daňový subjekt potřebnou součinnost, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo ji sjednat za podmínek podle daňového řádu (Lichnovský, 2016).

O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. Před projednáním zprávy o daňové kontrole správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření či navržení dalších důkazních prostředků. Na žádost daňového subjektu správce daně stanoví přiměřenou lhůtu, v níž se daňový subjekt může k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění. Pokud však nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Podpisem zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem je ukončeno její projednání, zpráva se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Vyhýbá-li se daňový subjekt se výsledky kontrolních zjištění seznámit, nebo zprávu o daňové kontrole projednat, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou. Tímto doručením zprávy o daňové kontrole se zároveň aplikuje fikce jejího projednání a ukončení daňové kontroly (Kobík, 2016, s. 186-200).

#### 2.2.4 Postup k odstranění pochybností

Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, dodatečného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, může zahájit postup k odstranění těchto pochybností, a to oznámením výzvy podle ustanovení § 89 DŘ, umožňujícím daňovému subjektu se k nim vyjádřit, doplnit neúplné údaje, vysvětlit nejasnosti, opravit nepravdivé údaje nebo prokázat pravdivost uvedených údajů a předložit důkazní prostředky. Lhůta stanovená v této výzvě nesmí být kratší než 15 dnů. Postup k odstranění pochybností je postup upravený v ustanovení § 89 a § 90 DŘ a lze jej zahájit od okamžiku podání daňového tvrzení do okamžiku stanovení daně (Kobík, 2016, s. 205). Nejčastěji je zahajován postup k odstranění pochybností u nadměrného odpočtu DPH, musí být vydán do 30 dnů od podání daňového přiznání k DPH.



### 3 POJEM DAŇOVÝ ÚNIK

Sejkora (2017, s. 9-23) uvádí, že pojem daňový únik není vymezen žádným obecně závazným právním předpisem a ani nebyl definován v rámci rozhodovací praxe soudů, ať už v ČR, nebo v harmonizované oblasti DPH v podmínkách EU. Obecně lze pojmenovat daňový únik jako použití takového jednání, které spočívá jak v nezákonném tak zákonném, úmyslném či neúmyslném vyhýbání se své daňové povinnosti. Boj s daňovými úniky je stále častějším tématem politických rozprav, předmětem legislativních změn, ale i objektem zkoumání teoretiků z vědecké sféry. V mezinárodním prostředí se používá pojem „tax evasion“ jako jednání značící zlý úmysl daňového subjektu v oblasti nalézacího daňového řízení tak při placení daní. Lze se setkat i s pojmem „tax offence“, který se používá v případech protiprávních jednání kriminalizovaném trestním právem, tudíž ve smyslu českého pojmu zkrácení daně, nebo s pojmem „tax avoidance“, jež se do českého jazyka překládá jako vyhýbání se daňové povinnosti.

DPH je jedna z nejvýnosnějších daní v ČR. Existuje legitimní zájem státu na zajištění výběru DPH prostřednictvím přijetí dalších právních instrumentů, které zajistí zaplacení daně z předmětné daňové povinnosti, zamezí daňové úniky v prostředí ČR a zabrání tak snižování příjmů do veřejného rozpočtu z této daně.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 4 KVANTIFIKACE DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

V této kapitole je provedena analýza činnosti Finanční správy ČR za období kalendářní roky 2014, 2015 a 2016. Analýza je zaměřena na zavedení nových opatření či jiných instrumentů sloužícím ke snižování výše daňových úniků a zamezujícím vzniku daňových úniků na DPH. Dále proběhne analýza vývoje inkasa DPH, přiznané a vyměřené, popř. doměřené DPH, a to i za pomoci kontrolních postupů při správě daní – daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností. Posléze je provedena analýza mezery na DPH v prostředí ČR.

### 4.1 Analýza činnosti Finanční správy České republiky

Finanční správa ČR obstarává zejména správu všech daní, jejichž cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Na správě části daní se podílí i Celní správa ČR. Finanční správa je soustavou správních orgánů pro výkon správy daní, mezi které patří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady. Finanční správa se každoročně podílí na rozpočtu kapitoly Ministerstvu financí ČR a řídí se zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Finanční správa každoročně informuje veřejnost o výsledcích své činnosti, a to prostřednictvím předběžné Informace o činnosti Finanční správy ČR a později prostřednictvím Výročních zpráv. Následující analýza činnosti Finanční správy vychází ze zveřejněných informací o činnosti Finanční správy za rok 2014, 2015 a 2016. Analýza se týká DPH a opatření či jiných instrumentů, které mají za úkol snížit daňové úniky v systému DPH. Bohužel prozatím nebyly zveřejněny informace za rok 2017, avšak z údajů o inkasu jednotlivých daní, které jsou již dostupné na webových stránkách Finanční správy lze konstatovat, že DPH se na celkovém inkasu všech daní v posledním desetiletí podílí cca. 48 % (Obr. 5).

#### 4.1.1 Rok 2014

Činnost Finanční správy v oblasti odhalování a potírání daňových úniků byla v roce 2014 zaměřena na organizované, fiskálně zásadní daňové úniky, kdy jedním z hlavních úkolů bylo rozšíření spolupráce s orgány činnými v trestním řízení. Tímto počínáním vznikla skupina „Daňová Kobra“, která je zaměřena na přímou operativní spolupráci jednotlivých složek Finanční správy, Celní správy ČR a Policie ČR a je prováděna formou meziresortní součinnosti.

Daňová Kobra od svého vzniku zachránila již 8,9 mld. Kč (Daňová kobra, 2018).

Dále začaly práce na projektech Kontrolní hlášení DPH a Elektronická evidence tržeb (dále jen EET), které v současné době přispívají k rozvoji a k zefektivnění kontrolní činnosti a boje s daňovými úniky. V souvislosti s postihováním nezdaněných příjmů se pak zahájilo jednání o projektu k Prokazování původu majetku.

Na DPH bylo v roce 2014 vybráno celkově 322,9 mld. Kč (z toho 322,7 mld. Kč finančními úřady, 0,2 mld. Kč celními úřady). Meziročně došlo k navýšení o 14,4 mld. Kč (4,7 %). Příjmem státního rozpočtu je částka 230,2 mld. Kč, což znamená meziroční nárůst příjmů rozpočtu z DPH o 10,3 mld. Kč (4,7 %). Podle rozpočtového určení daní od 1.1.2013 připadá z výnosu DPH 71,31 % státnímu rozpočtu, 20,83 % obcím a 7,86 % krajům.

Pozitivní vliv na výběr DPH v roce 2014 měl režim přenesení daňové povinnosti neboli reverse charge zavedený v roce 2011, a to zejména ve stavebnictví, které bylo do tohoto režimu implementováno o rok později, tj. v roce 2012. Tento institut zamezuje daňovým únikům na DPH z titulu neuhrazení daňové povinnosti poskytovatelem zdanitelného plnění. Dalším opatřením proti daňovým únikům je od roku 2013 institut nespolehlivého plátce a zveřejňování bankovních účtů v registru plátců DPH. Tato opatření návazně rozšiřují další institut omezující daňové úniky, a to ručení příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem zdanitelného plnění. Také zavedení povinnosti kauce pro obchodníky s pohonnými hmotami má jednoznačně pozitivní dopad na inkaso, neboť obchodování s tímto zbožím bylo značně zasaženo daňovými podvody. Zmíněné instituty pro boj s daňovými úniky mají svým charakterem zejména preventivní účinek, proto Finanční správa jejich fiskální dopad nekvantifikovala.

#### **4.1.2 Rok 2015**

Finanční správa v roce 2015 pokračovala na projektu EET, a to především v legislativní rovině, v metodické činnosti či na informační kampani pro veřejnost. V návaznosti na návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, byly zároveň zahájeny další práce, které by měly posílit činnost správců daně pro identifikaci a následné zdanění zatajených či nepřiznaných příjmů. Finanční správa od těchto instrumentů očekává snížení daňových úniků, realizovaných formou krácení tržeb inkasovaných v hotovosti a zatajení faktických příjmů. V návaznosti na prokazování původu majetku získá správce daně možnost přezkoumat rozdíl mezi výší vykazovaných příjmů a reálnou výší majetku.

V roce 2015 probíhala příprava systému kontrolního hlášení. Tento nástroj umožňuje správci daně získat informace o transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími rizikovými osobami (tzv. řetězce, karusely), odčerpávajících neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu prostřednictvím nadměrných odpočtů.

Za rok 2015 bylo na DPH dosaženo inkaso v celkové výši 331,8 mld. Kč (z toho 331,6 mld. Kč FÚ, 0,2 mld. Kč celní úřady). Meziročně došlo k jeho navýšení o 8,9 mld. Kč (2,8 %). Příjmem státního rozpočtu je z uvedeného celkového inkasa částka 236,6 mld. Kč. To znamená meziroční nárůst příjmů rozpočtu z DPH o 6,4 mld. Kč (2,8 %). Podle rozpočtového určení daní od 1.1.2013 připadá z celostátního výnosu DPH 71,31 % státnímu rozpočtu, 20,83 % obcím a 7,86 % krajům.

V roce 2015 došlo nařizením vlády k rozšíření komodit u jednoho z nejdůležitějších nástrojů v boji s daňovými uniky, a to režimu přenesení daňové povinnosti, který příznivě ovlivňuje inkaso DPH. Mezi dalšími významnými instituty podílející se na snižování daňových úniků v roce 2015 patří institut nespolehlivého plátce a zveřejňování účtů v registru plátců DPH či zavedení povinnosti kauce pro obchodníky s pohonnými hmotami má jednoznačně pozitivní dopad na inkaso.

#### **4.1.3 Rok 2016**

V roce 2016 vrcholily přípravy projektu EET. Finanční správa spustila internetové stránky a infolinku. Od 1.9.2016 začalo vydávání autentizačních údajů a povolení evidování tržeb ve zjednodušeném režimu. Samotný náběh 1. fáze, kdy od 1.12.2016 začali evidovat tržby poplatníci podnikající především v hostinské a ubytovací činnosti, proběhl bez větších problémů.

S účinností od 1.1.2016 vznikla plátcům DPH zákonná povinnost podávat kontrolní hlášení. Zavedení tohoto speciálního nového institutu správy daní v oblasti DPH Finanční správa hodnotila jako přínosné, neboť to umožnilo lépe identifikovat riziková spojení plátců v tzv. řetězcích či karuselech. Dále dne 1.12.2016 nabyl účinnosti zákon č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku. Cílem zavedení tohoto institutu je efektivní odhalení zatajených či nezdaněných příjmů poplatníků a jejich následného zdanění. Správce daně může tak u vytipovaných fyzických osob přezkoumat rozdíl mezi výší vykazovaných příjmů a reálnou výší jejich majetku.

Na DPH bylo za rok 2016 dosaženo inkaso v celkové výši 349,7 mld. Kč (z toho 349,46 mld. Kč vybraly FÚ a 0,26 mld. Kč celní úřady). Meziročně došlo k jeho navýšení o 17,9 mld. Kč (tj. 5,4 %). Příjmem státního rozpočtu je z uvedeného celkového inkasa částka 245,7 mld. Kč. Úroveň plnění státního rozpočtu je do jisté míry ovlivněno změnou rozpočtového určení daní. Od 1.1.2016 připadá z celostátního výnosu DPH 70,25 % státnímu rozpočtu, 20,83 % obcím a 8,92 % krajům. Dochází tím ke snížení příjmu do státního rozpočtu o 1,06 % (3,7 mld. Kč) ve prospěch podílu připadajícího na kraje.

Zvýšení výběru DPH v roce 2016 lze jednoznačně přičíst zavedením kontrolního hlášení. Nesplnění rozpočtovaného inkasa DPH pro rok 2016 ovlivnila skutečnost, že rozpočet byl sestavován s předpokladem dřívějšího nasazení EET, než v prosinci 2016. K dalším důležitým nástrojům v boji s daňovými uniky, které příznivě ovlivnily inkaso DPH, patří režim přenesení daňové povinnosti. V roce 2016 došlo k dalšímu rozšiřování komodit, na které režim přenesení daňové povinnosti dopadá, například od 1.2.2016 na dodání elektřiny, plynu a dodání certifikátů elektřiny a od 1.10.2016 na poskytnutí služby elektronických komunikací. K dalším opatřením patří institut nespolehlivého plátce a zveřejňování účtů v registru plátců DPH v návaznosti na rozšíření titulů pro ručení příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem zdanitelného plnění.

Vývoj inkasa DPH v letech 2012 až 2016 je zpracován v následující tabulce (Tab. 1), z nichž je patrný nárůst inkasa meziročně 5-10 %, což svědčí o růstu ekonomiky i o efektivnějším vybírání této daně.

*Tab. 1 Vývoj inkasa DPH, zpracování vlastní dle interních výkazů (v mil. Kč)*

Rok	2012	2013	2014	2015	2016
<b>Předepsáno</b>	553 605	595 833	604 287	649 445	612 911
<b>Daň. inkaso</b>	544 411	571 726	618 273	642 388	648 570
<b>Výtěžnost (%)</b>	98,3	96,0	102,3	98,9	105,8
<b>Nadměrný odpočet</b>	-266 359	-263 426	-295 611	-310 784	-299 110
<b>Celkem</b>	<b>278 052</b>	<b>308 300</b>	<b>322 662</b>	<b>331 604</b>	<b>349 460</b>

Vývoj DPH priznané daňovým subjektem a vyměřené, resp. doměřené na základě řádného, resp. dodatečného daňového priznání či z kontroly, uvádí následující tabulka (Tab. 2). V roce 2016 lze spatřit velký nárůst doměřené DPH z kontrolní činnosti. Důvodem bylo

mimo jiného i zavedení kontrolního hlášení a tím usnadnění práce kontrolujícím pracovníkům finanční správy. Finanční správa se tak mohla zaměřovat přímo na podezřelé daňové subjekty. Do pozadí však ustoupila kontrolní činnost preventivního charakteru. Ve sledovaném období dochází k růstu efektivity činnosti Finanční správy, kdy za rok 2016 Finanční správa zachránila až 27 mld. Kč.

*Tab. 2 Vývoj DPH přiznané a vyměřené, zpracování vlastní dle interních výkazů (v mil. Kč)*

Rok	2012	2013	2014	2015	2016
<b>Rozdíl přiznané a vyměřené daně</b>	8 924	5 980	9 674	13 876	12 426
<b>Doměřeno dle DODAP</b>	1 552	1 444	1 023	1 634	1 475
<b>Doměřeno z kontroly</b>	4 631	6 238	4 117	6 355	13 169
<b>Celkem</b>	<b>15 107</b>	<b>13 662</b>	<b>14 814</b>	<b>21 865</b>	<b>27 070</b>

Postup k odstranění pochybností má své místo ve výsledku činnosti Finanční správy v oblasti DPH, neboť ve sledovaném období je z celkového počtu postupů k odstranění pochybností ukončováno ročně cca. 70 % postupů právě na DPH, což je průměrně 15 tisíc postupů za rok, jak ukazuje tabulka (Tab. 3). V polovině případů je postup ukončen s rozdílem na dani. Nejčastější zjištění se týkala neprokázání nároku na odpočet DPH z přijatých plnění, uplatňování odpočtů z fiktivních faktur, neprokázání uskutečnění vývozu zboží či neoprávněné uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

*Tab. 3 Vývoj POP v oblasti DPH v letech 2014-2016, zpracování vlastní dle interních výkazů*

Rok	2014	2015	2016
<b>počet ukončených</b>	16 522	17 672	13 493
<b>počet ukončených s rozdílem</b>	8 312	10 011	7 552
<b>změna daňové povinnosti</b> (v tis. Kč)	4 755 414	7 459 754	4 193 994
<b>nadměrného odpočtu</b> (v tis. Kč)	-1 526 874	-3 105 244	-678 862

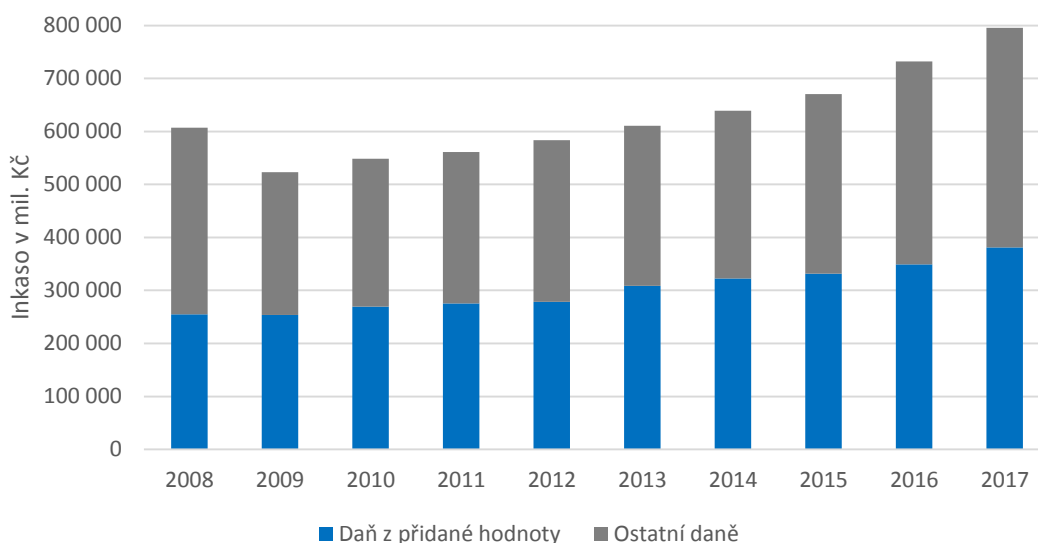
Daňová kontrola je dalším z komplexních kontrolních postupů. Je taktéž zaměřena na DPH. Každý rok je tímto postupem na DPH doměřeno cca. 85 % z celkové hodnoty doměrku. Ve sledovaném období bylo průměrně za každý rok doměřeno 11,5 mld. Kč, kdy na jednu kontrolu vycházení doměření DPH ve výši 1,1 mil. Kč. I když počet kontrol na

DPH klesá, efektivita finanční správy roste, o čem svědčí tabulka (Tab. 4). Finanční správa se totiž v poslední době zaměřuje především na podezřelé daňové subjekty.

*Tab. 4 Vývoj daňových kontrol v oblasti DPH v letech 2014-2016, zpracování vlastní dle interních výkazů*

Rok	2014	2015	2016
Počet kontrol	11 565	10 130	8 351
Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)	8 259 054	13 660 791	12 454 914

DPH je nejvýnosnější daní v českém daňovém systému (Obr. 5). V letech 2008 až 2017 se DPH podílí na celkovém inkasu všech daní v průměru 48 %. Celkové inkaso má po propadu v roce 2009 v reakci na celosvětovou hospodářskou krizi rostoucí tendenci. V posledních dvou letech inkaso daní roste až o 9 % za rok. Zčásti tento růst souvisí s ekonomickým rozmachem, který v současné době v ČR probíhá. Pro rok 2018 se předpokládá, že česká ekonomika poroste o 3,4 %. Hrubý domácí produkt v roce 2016, resp. 2017 vzrostl o 2,6 %, resp. o 4,3 % (Žurovec, 2018). Na druhou stranu stále dochází k lepšímu vybírání daní finanční správou. K výběru daní určitě přispělo kontrolní hlášení, které úzce souvisí i s efektivitou daňových kontrol a jiných postupů při správě daní, a taktéž EET, do které se od 1.3.2017 zapojili poplatníci s činností maloobchod a velkoobchod. Pozitivně ovlivňuje daňovými úniky i režim přenesení daňové povinnosti, ručení příjemce zdanitelného plnění, institut nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby či prokazování původu majetku.



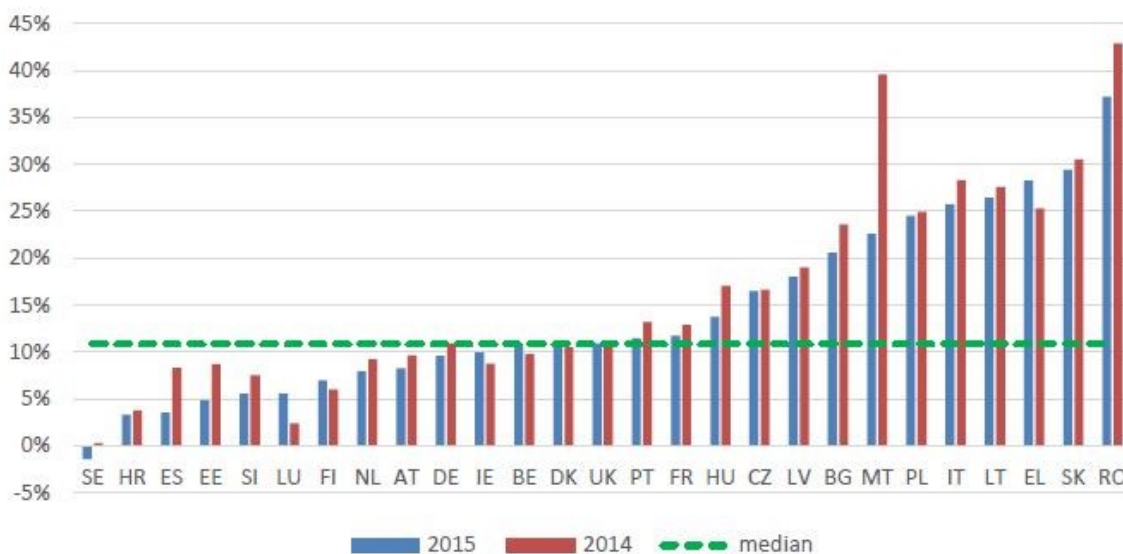
*Obr. 5 Podíl DPH na inkasu všech daní, zpracování vlastní dle interních výkazů*



## 4.2 Mezera na dani z přidané hodnoty

Nástrojem pro vyjádření objemu daňových úniků na DPH je výpočet odhadu mezery, jenž umožňuje vyčíslit chybějící celkovou daň. Mezeru DPH lze definovat jako rozdíl mezi očekávanými a skutečně vybranými výnosy z DPH.

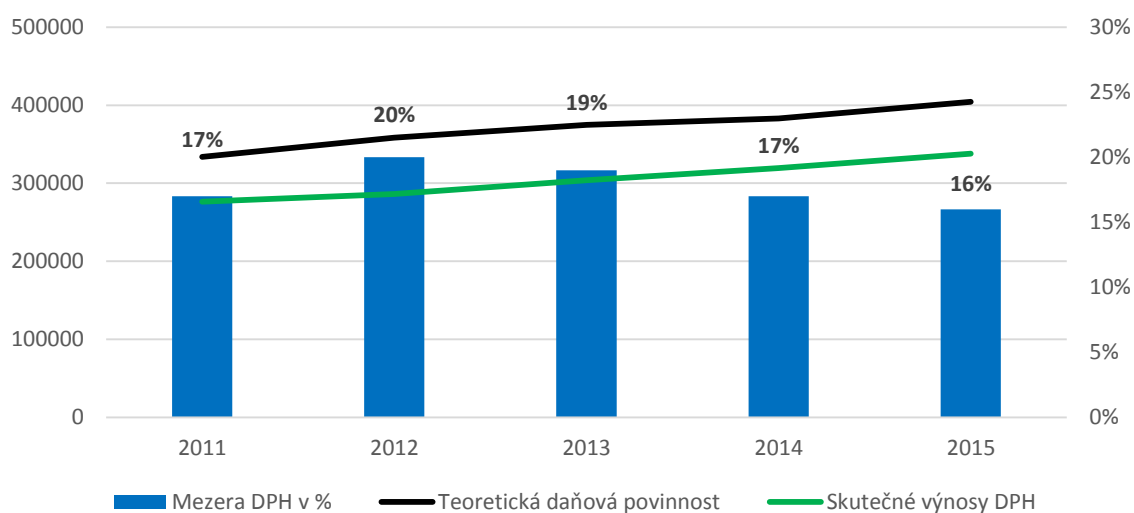
V roce 2017 vydala Evropská komise studii, v níž vyčísluje mezeru na DPH (*VAT Gap*) celé Evropské unie za rok 2015 ve výši 152 mld. EUR, což je v relativních jednotkách 12 % (European Commission, 2017). Mezera DPH poskytuje odhad ztráty příjmů z DPH z důvodu daňových úniků a podvodů, vyhýbání se daňovým povinnostem například v důsledku šedé ekonomiky. Tato výše mezery DPH ukazuje na nutnost reformy v systému DPH v členských státech. Jak lze vidět na níže uvedeném obrázku (Obr. 6), největší mezera na DPH byla v roce 2015 zaznamenána v Rumunsku (37,18 %), na Slovensku (29,39 %) a v Řecku (28,27 %). Naopak nejlépe si vede Švédsko (-1,42 %), Španělsko (3,52 %) a Chorvatsko (3,92 %). Česká republika se nachází v horší polovině s odhadem mezery na DPH 16,48 %, v absolutní hodnotě ve výši cca. 66,7 mld. Kč.



Obr. 6 Mezera DPH u 27 členských států Evropské unie za rok 2014 a 2015  
(European Commission, 2017)

Mezera na DPH byla odhadnuta z rozdílu mezi celkovou teoretickou daňovou povinností DPH a skutečně vybranou částkou DPH. Teoretická daňová povinnost byla vypočítána metodou "shora-dolů" odvozením z údajů národních účtů (z tabulek dodávek a užití). Jedná se o součet odhadů spotřeby domácností, vlády a neziskových organizací, mezispotřeby podniků a tzv. hrubého fixního kapitálu.

Na obrázku (Obr. 7) je zobrazen vývoj mezery na DPH v ČR v letech 2011 až 2015. Lze pozorovat rostoucí charakter výnosů DPH i teoretické daňové povinnosti odvozené z národních účtů. Od roku 2012 však dochází ke snižování mezery na DPH, což je ovlivněno i přijetím nových právních instrumentů zamezující daňovým únikům na DPH.



*Obr. 7 Mezera na DPH v České republice v letech 2011 až 2015,  
zpracování vlastní dle studie Evropské komise*

Pokud porovnáme odhad mezery na DPH v roce 2015 v ČR, tj. již zmiňovaná výše 66,7 mld. Kč, o kterou byl stát ochuzen, s částkou DPH ve výši 21,9 mld. Kč, která byla v témže roce zachráněna činností Finanční správy, tj. rozdíl daně přiznané plátcům DPH a vyměřené, resp. doměřené na základě řádného, resp. dodatečného daňového přiznání či doměřené daně z kontroly, lze spatřit, že bez činnosti Finanční správy by mezera na DPH byla až ve výši cca. 90 mld. Kč. Jak na úrovni národní, tak i na úrovni Evropské unie lze pozorovat snahu o snižování daňových úniků v systému DPH pomocí legislativních změn a zavedení nových a efektivních nástrojů zamezujících daňovým únikům na DPH. Tato snaha bude pokračovat i v nejbližších letech.

## 5 ANALÝZA DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

V této kapitole je provedena analýza vybraných druhů daňových úniků na DPH, které mohou vzniknout během činnosti podnikatelů. Podle praxe jde o nejčastější daňové úniky, které jsou realizovány záměrně samotným daňovým subjektem nebo i kterých si může daňový subjekt účastnit nevědomě. Poté je provedena analýza legislativních nástrojů zamezujících daňovým únikům na DPH a následně je vyhodnocen vliv těchto nástrojů na vybrané daňové úniky.

### 5.1 Vybrané druhy daňových úniků

#### 5.1.1 Neregistrace k dani z přidané hodnoty

Velká část daňových subjektů se registruje k DPH dobrovolně, neboť v rámci své podnikatelské činnosti pořizují vstupy zatížené daní a dodávají výstupy pouze do jiných členských států nebo pro plátce DPH. Pro plátce DPH je vždy výhodnější obchodovat s jiným plátcem DPH, protože si může prostřednictvím nároku na odpočet daně snížit výslednou daňovou povinnost. Ovšem jsou i takoví podnikatelé, pro které se registrace k DPH nevyplatí, například mají minimální vstupy nebo dodávají zboží a služby především konečným zákazníkům. Ti se pak snaží vyhnout svým daňovým povinnostem různými způsoby a jedním z nich je právě například skutečnost, že se neregistrují k DPH. Tímto protiprávním jednáním pak stát přichází o hodnotu DPH.

#### 5.1.2 Fiktivní plnění

Řada daňových subjektů spoléhá na to, že předložením bezvadného daňového dokladu se všemi jeho náležitostmi mají zaručen nárok na odpočet daně. Bohužel to tak není, protože pouhé předložení bezvadných daňových dokladů při kontrolním postupu ze strany správce daně nemůže vést k závěru o prokázání faktického uskutečnění pořízení zboží či přijetí služeb deklarovaným dodavatelem. Pokud není nákup zboží a přijetí služeb prokázáno po stránce faktické, to znamená, není-li prokázáno, že se obchodní případy skutečně staly, nebo že byly uskutečněny deklarovaným dodavatelem tak, jak tvrdí daňový subjekt, není daňový subjekt oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně, neboť nejsou splněny hmotněprávní podmínky tohoto odpočtu vyplývající z ustanovení § 72 a § 73 ZDPH. V návaznosti

na daně z příjmů neprokázaná plnění nemohou být posouzeny jako daňové výdaje jen na základě formálních listinných důkazů.

Podle § 73 odst. 1 ZDPH je zcela nezbytnou podmínkou pro příjemce plnění při uplatnění nároku na odpočet DPH, kterou vůči němu na výstupu uplatnil jiný plátc DPH, mít daňový doklad. Pokud daňový subjekt nedisponuje daňovým dokladem se všemi jeho náležitostmi, v takovém případě je podle § 73 odst. 5 ZDPH možný nárok na odpočet DPH prokázat jiným způsobem za pomoci dalších důkazních prostředků. Dále pak podle § 72 odst. 1 ZDPH obecně platí, že plátc DPH je oprávněn k odpočtu DPH na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování svých plnění.

Obtížnější situace s prokazováním může být zejména u různých typů služeb, které obvykle nemají hmatatelné výsledky. K prokázání faktického uskutečnění a přijetí služeb je vhodné nastavit interní procesy tak, aby v případě daňové kontroly či jiného postupu správce daně daňový subjekt disponoval dostatečnými důkazními materiály, tj. aby došlo k prokázání, že se daňový subjekt choval s péčí řádného hospodáře a zachoval dostatečnou míru obezřetnosti. V praxi bývá často problematické prokázání faktického uskutečnění a využití vstupů pro ekonomickou činnost daňového subjektu například u užití vstupů pro služební a soukromé účely, u marketingových či poradenských služeb, u stavebních prací atd.

Neunesení důkazního břemene ve vztahu k faktickému uskutečnění dané transakce může být považováno jako zahrnutí fiktivního plnění dle fiktivního daňového dokladu do účetnictví s cílem úmyslného zkrácení daně a toto počínání může být tak řešeno nejen v rovině finanční (tj. doměření daně a sankcí), ale i v rovině trestněprávní. Stát tímto přichází jak o část daně vyplácenou daňovému subjektu prostřednictvím nároku na odpočet DPH z fiktivního přijatého plnění, tak i v důsledku zvyšování fiktivních výdajů o daň z příjmů z výsledku hospodaření, popř. z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Fiktivní plnění jsou velmi často realizovány v dodavatelsko-odběratelských řetězcích se znaky podvodu.

### 5.1.3 Využití jiné sazby daně

Směrnice Rady č. 2006/112/ES upravuje podmínky i pro počet a výši sazeb v systému DPH, například je v ní uvedeno, že kromě základní sazby členský stát si může stanovit vlastním právní úpravou maximálně dvě sazby snížené. Stanovením snížených sazeb se stát ochuzuje o část DPH, které by jinak vybral prostřednictvím základní sazby. Ovšem zavedením nižších sazeb stát podporuje spotřebu určitého zboží a služeb.

Pro podnikatele je výhodné pořizovat zboží a služby v základní sazbě a dodávat pak v sazbě nižší. Proto někteří podnikatelé – dodavatelé můžou uvést na daňový doklad DPH v nižší sazbě s cílem snížit daňovou povinnost. Pro příjemce však není prioritní sazba uvedená na daňovém dokladu, ale sazba, která měla být správně přiřazena předmětnému zdaňovacímu plnění.

#### 5.1.4 Řetězové podvody

Podvodem na DPH se rozumí situace, kdy jedním článkem předmětného obchodního řetězce není odvedena určitá částka získaná jako DPH (jedná se o tzv. chybějící daň) a druhý daňový subjekt předmětnou daň čerpá za účelem získání zvýhodnění za nestandardních okolností. Není přitom rozhodující, který článek řetězce neuhradil DPH, tedy zda se jednalo o přímého obchodního partnera daňového subjektu, ani zda je chybějící daň detekována v řetězci před daňovým subjektem (tedy na straně dodavatele, případně jemu předcházejících článků) nebo za daňovým subjektem (tedy na straně odběratele, případně po něm následujících článků), přičemž daň může chybět i v jiném členském státě.

Řetězové podvody jsou velmi častým druhem daňových úniků se značným dopadem pro státní rozpočet. Finanční správa se proto v současné době výhradně zaměřuje na řetězové podvody v oblasti DPH. Řetězce se objevují v různých obměnách, jsou různě propracované, týkají se různého zboží. Můžou existovat pouze na území ČR nebo jsou do nich zapojeny i další státy.

Karuselové podvody, taktéž nazývány jako kolotočové, kruhové nebo podvody chybějícího obchodníka představují komplexnější typ podvodu často s využitím přeshraničního obchodování v Evropské unii, při které dochází k dodání zboží mezi členskými státy, které je osvobozeno od DPH. Z podstaty fungování karuselového podvodu vyplývá, že pro jeho odhalení je nutné propojit chybějícího obchodníka se zprostředkovatelskou společností. Toho lze dosáhnout tak, že se rozkryje celý řetězec transakcí pomocí analýzy dodavatelско-odběratelských vztahů. V praxi takový postup ať už orgánů činných v trestním řízení, nebo správce daně, začne u chybějícího obchodníka. Nezbytné je zkoumat též to, co se stalo se zbožím v zahraničí a zejména, zda se vrátilo zpět do ČR.

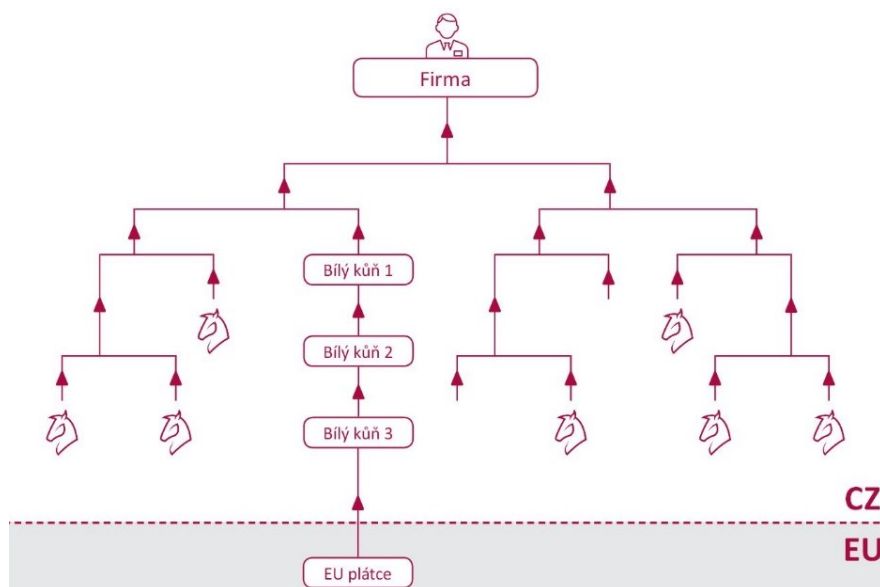
Samotná existence daňového podvodu však nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu nebyl nárok na odpočet daně přiznán. Aby mohl být daňový subjekt považován za účastníka daňového podvodu, musí být proveden tzv. vědomostní test, který slouží právě k přičitatelnosti podvodného jednání daňovému subjektu nárokujícímu si odpočet daně a poukazuje

na skutečnosti o zapojení daňového subjektu do řetězce zasaženého podvodem, o kterých daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl.

### 5.1.5 Bílý kůň

Pojmem bílý kůň se označuje osoba, která je nasazená v podvodném řetězci daňových subjektů za účelem zakrytí skutečného pachatele trestné činnosti, kterému plyne z této činnosti prospěch. Touto osobou bývá často člověk bez domova, cizinec či lidé v těžké životní situaci či kteří při vidění jednoduše nabytých finančních prostředků souhlasí s nasazením do pochybného řetězce. Tyto osoby si často ani neuvědomují následky protiprávního jednání, kterého se svou činností dopouštějí.

Tito vybraní lidé se řídí detailními instrukcemi svého nadřízeného. Převezmou pochybnou společnost a jsou dosazeni do role statutárního orgánu. Avšak o skutečné ekonomické činnosti společnosti nemají povědomí, daňové doklady přímo oni nevystavují, často nespolupracují se státními orgány (zejména s finančními úřady), nemají žádné doklady či důkazní prostředky k předložení. Nadřízeným těchto osob je buď osoba dobře vyškolená skutečným pachatelem, nebo přímo tento pachatel. V praxi existuje pod jedním pachatelem nespočet bílých koňů za účelem lepšího skrytí daňového podvodu (Obr. 8), tento podvod může být jak tuzemský tak i se zapojením jiných států. Pachatelem má taktéž spousty bílých koňů v záloze, pro případ kdy bude nucen některého bílého koně vyřadit, neboť ho začne prověřovat finanční správa.



Obr. 8 Schéma „bílý kůň“ (Finanční správa, 2016)

## 5.2 Nástroje k zamezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty

### 5.2.1 Režim přenesené daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti, tzv. reverse charge, na příjemce zdanitelného plnění byl zaveden s účinností od 1.4.2011 a v dalších letech byl postupně rozšiřován. Tento zvláštní režim uplatňování DPH je obecně upraven v ustanovení § 92a ZDPH.

Režim přenesení daňové povinnosti je v rámci mechanismu uplatňování DPH režimem specifickým. Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má poskytovatel plnění (plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil), podle ustanovení § 92a odst. 1 ZDPH je však povinen přiznat daň plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, a to ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Znamená to, že oproti zdanitelným plněním ve standardním režimu zdanění se u zdanitelných plnění v režimu reverse charge nepřiznává daň z poskytnutých záloh okamžitě k datu jejich poskytnutí, nicméně plátce přiznává daň ze záloh jako příjemce zdanitelného plnění až k datu uskutečnění zdanitelného plnění.

Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije, pokud příjemce dotčeného zdanitelného plnění není plátcem DPH. Tento režim se stále více používá jako prostředek obrany proti daňovým únikům tím, že se vztahuje na zboží a služby značně rizikové, z nichž jsou identifikovány rozsáhlé daňové úniky (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 307).

Plátce, který dotčené zdanitelné plnění uskutečnil, vystaví daňový doklad, kde oproti běžnému daňovému dokladu neuvede výši DPH – namísto toho uvede sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno.

Rozlišují se dvě kategorie tuzemských plnění, u kterých dochází k přenesení daňové povinnosti, a to buď trvale, nebo dočasně. Trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti se týká například dodání zlata, dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 ZDPH (např. železný šrot, sběrový papír) nebo poskytnutí stavebních nebo montážních prací. Dočasné použití tohoto režimu se týká dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6 ZDPH a uplatní se také v případě mechanismu rychlé reakce. Jedná se například o převod povolenek na emise skleníkových plynů, dodání elektřiny nebo plynu, poskytnutí vybraných služeb elektronických komunikací (telekomunikační služby) nebo dodání tzv. vybraného zboží (mobilní telefony, notebooky, tablety, obiloviny a technické plodiny atd.).

### 5.2.2 Zveřejnění bankovních účtů

Od 1.1.2013 jsou povinny všechny osoby povinné k dani při své registraci k DPH doložit správci daně čísla bankovních účtů, které používají pro svoji ekonomickou činnost. Tyto osoby mají možnost vyznačit ta čísla bankovních účtů, které správce daně může zveřejnit.

Čísla bankovních účtů musí osoby povinné k dani při registraci k DPH sdělit správci daně prostřednictvím formuláře „Přihláška k registraci k dani z přidané hodnoty,“ popř. „Oznámení o změně registračních údajů“ u již zaregistrovaných daňových subjektů. Vzhledem k tomu, že čísla bankovních účtů představují povinný registrační údaj, je každý plátec povinen oznamovat správci daně čísla nových či zrušených bankovních účtů používaných pro ekonomickou činnost, a to do 15 dnů ode dne, kdy došlo ke změně bankovních účtů.

Tato povinnost souvisí s institutem ručení příjemce zdanitelného plnění dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, dle kterého příjemce tuzemského zdanitelného plnění ručí za daň nezaplacenou poskytovatelem tohoto plnění, jestliže je úplata poskytnuta na účet nezveřejněný správcem daně dodavatele.

### 5.2.3 Ručení příjemce zdanitelného plnění

V zákoně o DPH je upraveno ručení příjemce zdanitelného plnění (§ 109 ZDPH) za nezaplacenou daň z daného zdanitelného plnění. Příjemcem zdanitelného plnění je plátec DPH, který od jiného plátce DPH přijal zdanitelné plnění v tuzemsku nebo který za takové zdanitelné plnění zaplatil. ZDPH pro vznik ručení předpokládá buď naplnění tzv. vědomostního testu (tj. příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, nebo věděl nebo vědět měl a mohl, že plátec, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo věděl nebo vědět měl a mohl, že dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody), nebo jiných skutečností. Jinou skutečností jsou myšleny například následující situace, a to

- úplata za zdanitelné plnění je bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchýlená od obvyklé ceny,
- úplata za zdanitelné plnění byla poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na bankovní účet vedený mimo tuzemsko,



- úplata za zdanitelné plnění byla poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně (v současné době je limit omezující platby v hotovosti do výše 270 000,- Kč – dvojnásobek pak 540 000,- Kč)
- úplata za plnění poskytnuta zcela nebo zčásti virtuální měnou,
- poskytovatel zdanitelného plnění je nespolehlivým plátcem (§ 106a),
- poskytovateli zdanitelného plnění (dodání pohonných hmot) není zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je registrován jako distributor pohonných hmot.

Kromě ručení příjemce zdanitelného plnění upravuje zákon o DPH také ručení oprávněného příjemce (§ 108a ZDPH), což je termín používaný zákonem o spotřebních daních.

Riziku ručení se lze vyhnout tím, že příjemce zdanitelného plnění využije tzv. zvláštní způsob zajištění daně (§ 109a ZDPH).

#### **5.2.4 Zvláštní způsob zajištění daně**

Tento institut umožňuje příjemci (odběrateli) zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku uhradit dobrovolně za poskytovatele (dodavatele) tohoto zdanitelného plnění daň přímo správci daně. Důvody pro využití zvláštního způsobu zajištění daně jsou obdobné jako v případě ručení zdanitelného plnění.

Jestliže se příjemce k tomuto kroku rozhodne, měl by si nejdříve tento postup smluvně dohodnout s dodavatelem zdanitelného plnění v tom smyslu, že zaplacení částky ve výši daně na účet správce daně dodavatele bude považováno za splnění závazku příjemce vůči svému dodavateli. V opačném případě nezanikl nárok dodavatele na částku ve výši daně, kterou odběratel již zaplatil správci daně. Jestliže se odběratel s dodavatelem nedohodnou, lze doporučit raději přestat s tímto dodavatelem neobchodovat.

Je třeba upozornit i na skutečnost, že v případě kdy dodavatel si splní své daňové povinnosti vůči správci daně, tj. daň přizná a zaplatí, a zároveň odběratel uhradí daň na účet správce daně, nebude odběrateli tato úhrada daně vrácena ani použita na úhradu vlastní daňové povinnosti.

### 5.2.5 Nespolehlivý plátcce a nespolehlivá osoba

Právní institut nespolehlivého plátce je dalším z nástrojů boje s daňovými úniky a podvody na DPH, upravený v ustanovení § 106a ZDPH, je alternativou ke zrušení registrace u plátců, kteří závažným způsobem poruší své povinnosti v oblasti DPH, ale kterým z důvodu splnění podmínky jejich obratu (tj. 1 000 000 Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců) nelze zrušit registraci k DPH. Tito plátcí zůstanou plátcí daně, ale jsou označeni jako nespolehliví plátcí, jejich zdaňovací období musí být měsíční a osoba, která přijímá zdanitelná plnění od nespolehlivého plátce, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění.

Cílem tohoto nástroje je tak postihnout plátce, kteří závažně porušují povinnosti při správě daní, negativním způsobem ovlivňují reálné inkaso DPH a v neposlední řadě zamezení zneužití výhody získané porušování daňových povinností a tím i narovnat konkurenční prostředí.

Pro získání statusu nespolehlivého plátce musí daný plátcce závažně porušit povinnosti vztahující se ke správě daní. Nejedná se tedy pouze o povinnosti hmotněprávního charakteru vyplývající ze ZDPH, ale také o procesní povinnosti vyplývající z daňového řádu.

Následující kritéria poukazují na možnost označení plátce DPH za nespolehlivého plátce:

- DPH vyměřena/doměřena podle pomůcek a výsledná daňová povinnost činí v minimální výši 500 000,- Kč,
- byl vydán zajišťovací příkaz na DPH a tento nebyl ve lhůtě uhrazen,
- po dobu nejméně 3 kalendářní měsíce po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek ve výši 500 000,- Kč,
- neuznání nároku na odpočet daně, který byl v důsledku porušení povinností snížen správcem minimálně o 500 000,- Kč a související vyměřená/doměřená daň není uhrazena,
- opakované vyměření/doměření daně podle pomůcek (minimálně za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích),
- plátcce neposkytuje požadovanou součinnost, tj. nereaguje řádně na výzvu nebo výzvy správce daně nebo nepředloží bez řádného odůvodnění požadované údaje nezbytné pro řádnou správu daní,
- plátcce opakovaně nepodává daňové přiznání k DPH, nebo hlášení nebo výpisy z evidence pro daňové účely ani na základě výzvy správce daně, a to 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců,

- plátce uvedl nepravdivé nebo neúplné informace k registraci k DPH, zejména co se týká skutečného sídla,
- v situaci stanovení daně na výstupu správcem daně výrazně jinak (minimálně o 500 000,- Kč), než plátce deklaroval sám v podaném daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání k DPH a vyměřená/doměřená daň není zcela uhrazena.

V případě, že by plátce například dále závažným způsobem porušoval povinnosti vztahující se ke správě daní, byly by splněny podmínky pro zrušení registrace k DPH a subjekt by se stal nespolehlivou osobou. Tento nový institut nespolehlivé osoby byl do ZDPH vpraven novelou ZDPH účinnou od 1.7.2017. Cílem zavedení tohoto institutu je zamezit účelovému rušení registrace nespolehlivých plátců za účelem očištění se a opětovné registraci k DPH. Pokud nespolehlivému plátcovi byla zrušena registrace k DPH, tento subjekt se stane nespolehlivou osobou. V případě opětovné registrace k DPH se z nespolehlivé osoby stane automaticky nespolehlivý plátce.

Jako nespolehlivou osobu je také možno označit osobu, která není plátcem, pokud vykazuje srovnatelné společensky škodlivé jednání tak, aby při vzniku plátcovství již měla označení nespolehlivého plátce.

Správce daně může na žádost nespolehlivého plátce nebo nespolehlivé osoby rozhodnout o zrušení nespolehlivosti těchto subjektů, v případě že po dobu jednoho roku závažným způsobem neporušují své daňové povinnosti.

### 5.2.6 Vědomostní dopisy

Vědomostním dopisem se rozumí informace o podvodech na DPH či upozornění na konkrétní riziko zapojení do podvodu na DPH. Vědomostní dopisy mohou být konkrétní, anonymní či hromadné. Konkrétní se dávají na vědomí konkrétnímu plátcovi, aby si dal pozor na konkrétního obchodního partnera. Anonymním vědomostním dopisem se informuje konkrétní plátce, jehož činností je například obchodování s pohonnými hmotami, které je činností rizikovou. Hromadné vědomostní dopisy vydává Generální finanční ředitelství a informuje tak veřejnost o podvodném jednání. Například informace ze dne 14.7.2017 o upozornění na podvody v oblasti daně z přidané hodnoty při poskytování pracovní síly.

Většinou se jedná o samostatný dopis, informaci či upozornění, lze však vědomostní dopis předat i v protokolu o ústním jednání či v rozhodnutí, či neformálním způsobem, avšak důležitá je jeho srozumitelnost.

Pokud se jedná o anonymní vědomostní dopis, daňový subjekt by měl být obezřetný a prověřit si své dodavatele a celkově své obchody, zda se nevyznačují nějakou nestandardností. Po doručení konkrétního vědomostního dopisu by měl taktéž přijmout opatření. Správcem daně je upozorněn, že může použít institut zvláštního způsobu zajištění daně či ukončit obchodování, jinak mu hrozí ručení za zdanitelné plnění, neuznání nároku na odpočet či osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, neboť svým jednáním vykažuje povědomost o zapojení do podvodu.

### 5.2.7 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení bylo zavedeno jako efektivní prostředek k odhalení daňových úniků a daňových podvodů. Jeho cílem a smyslem je umožnit správci daně získat rychle informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající cíleně a neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu.

Počítačový systém správce daně páruje pouze údaje uvedené v kontrolním hlášení, tj. DIČ, popř. VAT ID, evidenční číslo daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, popř. datum povinnost přiznat dně nebo datum uskutečnění osvobozeného plnění, základ daně a daň dle sazby daně a další povinné údaje. Správce daně z podaných kontrolních hlášení zjistí pouze to, zda daňový subjekt vůbec disponuje daňovými doklady. Kontrolní hlášení motivuje daňové subjekty tak, že příjemce zdanitelného plnění ve svém vlastním zájmu správně uvede všechny daňové doklady o přijatých zdanitelných plněních, aby si mohl uplatnit nárok na odpočet DPH, a poskytovateli zdanitelného plnění tak nezbyvá nic jiného než všechny vystavené daňové doklady v kontrolním hlášení uvést, jinak se vystavuje značnému riziku kontroly ze strany finanční správy.

Jednotlivé oddíly kontrolního hlášení se dělí podle oblasti daně na výstupu a na vstupu na oddíl A – Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, a oddíl B – Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Oddíl C představuje přehled hodnot plnění z oddílů A a B, jejichž součty korespondují s řádky daňového přiznání k DPH. Plnění se zapisují dle níže uvedených částí:

- A.1. Uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce plnění podle § 92a,
- A.2. Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle § 108 odst. 1 písm. b) a c), (§ 24, § 25),

- A.3. Uskutečněná plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato podle § 101c odst. 1 písm. c) bod 2,
- A.4. Uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na limit,
- A.5. Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotu do 10.000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad,
- B.1. Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a,
- B.2. Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny přijaté opravy podle § 44 bez ohledu na limit,
- 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.

Po vykreslení řetězce subjektů z údajů kontrolního hlášení, správce daně zjistí neodvedení DPH a může díky DIČ odběratelů, evidenčním číslům daňových dokladů a datům uskutečněná zdanitelných plnění snadno identifikovat, kdo byl předchozím článkem v řetězci transakcí, který kontrolní hlášení nepodal.

Prostor pro daňové úniky lze spatřovat v současné době v oddílech kontrolního hlášení, v nichž se uvádějí zdanitelná plnění do 10.000,- Kč včetně daně. Nic nebrání jednotlivým aktérům podvodných transakcí, aby rozdělili zdanitelná plnění na velké množství zdanitelných plnění menší hodnoty do 10.000,- Kč. Potom správce daně nemůže porovnat jednotlivé daňové doklady mezi sebou, protože u zdanitelných plnění do 10.000,- Kč se v kontrolním hlášení uvádí pouze základ a výše daně, a to v souhrnné hodnotě. DIČ odběratele zůstává správci daně utajeno, a tak nelze pomocí údajů uvedených v kontrolním hlášení rozkrývat dodavatelsko-odběratelské vztahy a nalézt konkrétní osobu co nepřiznala, popř. neodvedla DPH.

### 5.2.8 Elektronická evidence tržeb

Důvodem pro zavedení EET je dlouhodobé a systematické krácení daňové povinnosti v určitých podnikatelských oblastech. Z kapacitních důvodů finanční správy nelze provádět kontrolní činnost u všech daňových subjektů. Zavedením EET dochází k zamezení daňových úniků a narovnání konkurenčního prostředí. Výhodou EET lze spatřovat v tom, že správce daně tak může kontrolovat hotovostní tržby v souladu se zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů, kde je uveden limit pro jednu hotovostní platbu ve výši 270 000,- Kč. Nad tuto částku se musí platby provádět bezhotovostně. Dále lze kontrolovat obrat daňových subjektů v souvislosti s ustanovením § 6 odst. 1 ZDPH, kdy se daňový subjekt stane plátcem DPH v případě, že přesáhne obrat 1.000.000,- Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Ovšem evidence tržeb neposkytuje informace správci daně o činnosti daňového subjektu. Správce daně ze zaslané datové zprávy o evidované tržby pouze zjistí datum, čas a hodnotu tržby.

Princip evidence tržeb je takový, že daňový subjekt při přijetí tržby zašle datovou zprávou údaje o této evidované tržbě do systému finanční správy a obratem dostane fiskální identifikační kód, který se promítne na účtence. Daňový subjekt předá účtenku zákazníkovi a ten si ji může zkontrolovat přes daňový portál v aplikaci Elektronické evidence tržeb. K celému procesu je k tomu zapotřebí pokladní zařízení s připojením na internet.

Porušením zákona o evidenci tržeb se daňový subjekt vystavuje udělením blokové pokuty na místě za předpokladu nízké míry společenské škodlivosti, nebo správnímu řízení.

### 5.3 Shrnutí analýzy daňových úniků na dani z přidané hodnoty

Byla provedena analýza nejčastějších daňových úniků na DPH, a to daňových úniků vzniklých v důsledku neregistrace k DPH, zahrnutí fiktivních přijatých plnění, využití jiné sazby daně a realizace řetězových podvodů s využitím osob označených jako bílý kůň.

Z praxe lze jednoznačně konstatovat, že k daňovým únikům na DPH se značným dopadem pro státní rozpočet dochází především z fiktivních přijatých plnění a z realizace řetězových podvodů. Proto se i finanční správa na ně nejvíce zaměřuje. Zahrnutím fiktivních plnění dle fiktivních daňových dokladů do účetnictví je poplatníky uskutečňováno s cílem úmyslného zkrácení daně či čerpání neoprávněně nadměrných odpočtů. Realizací fiktivních pl-

nění navíc dochází i ke snižování výnosů z daní z příjmů v důsledku nižších výsledků hospodaření, popř. z rozdílů mezi příjmy a výdaji.

Řetězové podvody zase často využívají jak fiktivních plnění, tak i osob nasazených v podvodném řetězci daňových subjektů za účelem zakrytí skutečného pachatele trestné činnosti, kterému plyne z této činnosti prospěch, tzv. bílí koně. Navíc jsou některé řetězce sofistikovaně propracované a mohou existovat v různých obměnách a to vše nejen na území ČR ale i se zapojením dalších států, což značně komplikuje činnost finanční správy. Finanční správa se proto v současné době výhradně zaměřuje na řetězové podvody v oblasti DPH. I z častých novelizací ZDPH vyplývá, že existuje zájem státu na zajištění výběru DPH, a proto jsou přijímány další a další právní instrumenty zamezující daňovým únikům na DPH. Na existenci řetězových podvodů stát reaguje zavedením preventivního opatření zveřejňování bankovních účtů, kdy nezaplacením hodnoty plnění bezhotovostním převodem skrz tento zveřejněný účet, se příjemce zdanitelného plnění vystavuje riziku za nezaplacenou daň dodavatelem z daného zdanitelného plnění. Toto lze aplikovat i u obchodování s nespolehlivými plátcí či nespolehlivými osobami. Ti totiž závažným způsobem poruší své povinnosti v oblasti DPH a mohou být pro potencionální obchodníky riziková. Institut ručení příjemce zdanitelného plnění je vymezen i v dalších případech, které naznačují podvodnému jednání, a lze se mu vyhnout tím, že příjemce zdanitelného plnění využije tzv. zvláštní způsob zajištění daně. Ten by měl být ale upraven v písemné smlouvě. Finanční správa taktéž tzv. vědomostním dopisem informuje o podvodech na DPH či upozorňuje na konkrétní riziko zapojení do podvodu na DPH.

Z kapacitních důvodů finanční správy bylo zavedeno kontrolní hlášení a EET. Pomocí kontrolního hlášení lze rychle vykreslit řetězec subjektů a najít chybějící nedovednou DPH a popř. i konkrétní subjekt, který si nesplnil svou daňovou povinnost. Prostor pro daňové úniky lze spatřovat v současné době v oddílech kontrolního hlášení, v nichž se uvádějí zdanitelná plnění do 10.000,- Kč včetně daně. Zatím není nijak legislativně upraveno, aby podezřelé osoby podvodná plnění nerozdělily na velké množství zdanitelných plnění menší hodnoty, a tak tento podvod utajily před finanční správou. Dále kontrolní hlášení může zabránit daňovému subjektu neregistrovanému k DPH použití smyšleného DIČ, které subjekt uvádí na své daňové doklady, a dle kterých pak odběratel uplatnil odpočty daně. EET zase funguje jako preventivní opatření nejen proti krácení příjmů, kdy pomocí ní by měl vzrůst výnos z daní z příjmů, ale i jako kontrola plnění zákona o omezení plateb v hotovosti či kontrola překročení obrátu pro účely registrace k DPH.

Daňové úniky na DPH omezuje i režim přenesení daňové povinnosti, který přenáší povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění na příjemce tohoto plnění, který si z něj bude samozřejmě chtít uplatnit odpočet na dani. Je aplikován na vybrané zboží a služby nebo rizikové činnosti.

Z analýzy daňových úniků na DPH tedy vyplývá, že i přes značné opatření ze strany státu, které byly v posledních letech zavedeny, stále dochází k největším finančním daňovým únikům realizací řetězových podvodů s nimi souvisejícími druhy daňovými úniky. I kontrolní činnost finanční správy se v současné době nejvíce zaměřuje právě na řetězové podvody. Osoby uskutečňující činnost se znaky podvodu využívají k dokonání tohoto podvodu čím dál častěji podnikatele, kteří o podvodu netuší, a často ani tušit nemůžou, neboť je podvod před nimi zdárně utajen. Následující kapitoly budou proto zaměřeny na přijetí opatření omezující účasti na daňových únicích a na daňových podvodech na DPH u daňových subjektů, kteří svou činnost jinak provozují v souladu s daňověprávní úpravou.



## 6 OPATŘENÍ OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

V důsledku osob, jejichž činnost nese známky podvodného jednání, se může stát, že poctivý daňový subjekt bude prověřován ze strany finanční správy a bude u něho vedeno daňové řízení, nejčastěji daňová kontrola. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jak povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, tak rovněž povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. V souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Z toho vyplývá, že primárně nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní právě daňový subjekt. Toho by si měl být daňový subjekt vědom a při svém počínání s jinými osobami si zajistit takové důkazní prostředky, které před správcem daně obstojí. Tato kapitola je věnovaná problematice přijetí opatření daňovým subjektem omezující daňové úniky na DPH. I podnikatel, co je znalý ZDPH, může opomenout některá ustanovení ZDPH a tím mu nebude uznán nárok na odpočet daně či osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, neboť čerpá odpočet daně v rozporu se ZDPH. Svou nepozorností může dojít až k zapojení tohoto jinak poctivého podnikatele do daňových podvodů, jak jsou chápány finanční správou a soudy.

V praxi bude zřejmě pro daňové subjekty nejobtížnější najít další a dostačující důkazní prostředky prokazující předmětné plnění, které bude správce daně v jejich případě akceptovat. Podle ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Jako důkazní prostředky k prokázání mohou sloužit například písemné smlouvy, objednávky, přepravní dokumenty, fotodokumentace, videozáznamy, skladová evidence, předávací protokoly, svědecké výpovědi, vzorové marketingové brožury či letáky, zápisy z jednání, prezentace, emailová komunikace apod. Správce daně pouze vyžaduje, aby se předložený daňový doklad shodoval s realitou, aby daňový subjekt prokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění a to osobou deklarovanou daňovým subjektem, přičemž musí být zajištěna provázanost mezi všemi různými doklady a soulad mezi dokládány skutečnostmi.

Jestliže tedy daňový subjekt hodlá uplatnit nárok na odpočet daně nebo nárok na osvobození od daně, musí v daňovém přiznání tvrdit, že mu tento nárok vznikl, a tuto skutečnost musí také následně prokázat. Daňový subjekt přitom svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi (např. evidencí pro účely DPH dle § 100 ZDPH) a záznamy, listinnými a jinými důkazními prostředky, které již byly uvedeny výše. Zákon většinou nestanoví, kterými důkazními prostředky má konkrétní případ prokázat. Pouze ve vymezených případech je stanoveno, že například u nároku na odpočet daně, musí mít daňový doklad anebo by měl v případě uplatňování osvobození při dodání zboží do jiného členského státu disponovat písemným prohlášením pořizovatele, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu.

Aby bylo primární důkazní břemeno daňovým subjektem uneseno a aby tak daňový subjekt obhájil své tvrzení, musí se k správci daně dostat výše uvedené primární důkazní prostředky (nejčastěji daňový doklad). K získání důkazních prostředků využije správce daně zejména vyhledávací činnosti, postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu. Kromě předložení primárního důkazního prostředku, by měl daňový subjekt ve svém zájmu správci daně dodat i další důkazní prostředky podporující své tvrzení a definovat opatření, které přijal při prověřování dodavatelsko-odběratelských vztahů.

## 6.1 Obecná opatření

Podnikatelská činnost nese svá rizika. Řádně informovaný podnikatel se je snaží omezovat. Sleduje chování nákladů i konkurenci na trhu, usiluje o ziskovost, ale chrání se i před nepříznivými situacemi. Bohužel daňová rizika jsou velmi často opomíjena. U malých poplatníků se běžně stává, že daňové doklady předají své účetní a až před koncem zdaňovacího období se zajímají o výši daně, resp. jak ji co nejvíce snížit. Možné komplikace s finančními úřady týkající se neuznání nároků na odpočet daně či osvobození od daně v oblasti DPH nebo neuznání výdajů jako výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů u daně z příjmů v čase přijetí nové obchodní transakce ani neřeší či si takové riziko neuvědomují. Je ale v zájmu jakéhokoli podnikatelského subjektu, aby minimalizoval podnikatelská rizika a přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (především se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů, a to i v daňové oblasti.

Přesný postup, v jakém by poplatníci měli prověřovat své obchodní partnery, není nikde stanoven. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí být při svém počínání obe-

zřetný vzhledem k povaze poskytovaných plnění a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně či jeho osvobození od daně. Je tedy v zájmu daňového subjektu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně, a přijal veškerá opatření, která od něho můžou být rozumně vyžadována. V zásadě však platí, že by si své obchodní partnery měl daňový subjekt prověřit nejprve na základě veřejně dostupných zdrojů a později vnímat signály, které mohou naznačovat, že daný obchodní partner je nebo může být zapojen do podvodu na DPH.

### 6.1.1 Prověření obchodního partnera z veřejně dostupných zdrojů

V praxi často dochází k situaci, kdy daňový subjekt při kontrole finančními úřady uvede pouze skutečnost, že v rámci přijetí opatření zkontroloval svého budoucího dodavatele, popř. odběratele nahlídnutím do výpisu z obchodního rejstříku. Tento krok je určitě prvořadý, bohužel není zdaleka dostatečný. Daňový subjekt z výpisu z obchodního rejstříku získá například informace o:

- *datu vzniku společnosti* (o důvěryhodnosti obchodního partnera bude vypovídat doba existence na trhu, bude rozdíl, zda společnost působí na trhu 20 let, nebo dva měsíce),
- *předmětu činnosti* (pouze všeobecný přehled činnosti, typicky „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“, nebo neodpovídající činnost vzhledem k předmětu obchodu může být znakem nestandardnosti),
- *sídle společnosti* (neobvyklá bude skutečnost, že sídlo je často měněno, prostřednictvím internetových stránek lze dohledat, zda na této adrese existují i další společnosti a zda tato adresa není virtuální),
- *statutárním orgánu a společnících společnosti* (vznik funkce, věk, národnost, často se měnící osoby na pozici statutárního orgánu, statutární orgán figuruje v mnoha dalších společnostech, které můžou být často v insolvenci, likvidaci, exekuci, či již neexistují),
- *výši základního kapitálu* (i když lze zakládat společnosti se základním kapitálem ve výši 1 Kč, vzhledem k hodnotě plnění by měl být daňový subjekt obezřetný),
- společnost může vystupovat jako společník v jiné společnosti (vzhledem k povaze obchodu by měl daňový subjekt zkoumat i vztah těchto dvou společností).

Daňový subjekt by si měl obstarat i údaje z živnostenského rejstříku, kde může zjistit více o živnostech společnosti a o zveřejněných provozovnách. Daňový subjekt by měl zjistit, zda dodavatel disponuje živnostenským oprávněním vzhledem k předmětu plánového plnění. Nestandardní okolností může být skutečnost, že dodavatel informuje daňový subjekt o vyzvednutí zboží z jeho skladu na určité adrese, která není uvedena u žádné provozovny zveřejněné v živnostenském rejstříku. Provéřit si vlastnictví skladu či jiné nemovité věci může prostřednictvím katastru nemovitostí. Nelze konstatovat, že každý subjekt musí vlastnit nějakou nemovitou věc, jinak bude v podezření, avšak u osob vykonávající činnost se znaky podvodu je vlastnictví nemovitých věcí výjimkou. Bývá to z časových důvodů, neboť taková osoba se na trhu pohybuje pod jedním názvem obchodní společnosti pouze omezenou dobu.

Daňovému subjektu je doporučeno nahlédnout i do insolvenčního rejstříku, kde by měl zkusit vyhledat budoucího obchodního partneru, popř. osoby vystupující v pozici statutárního orgánu či společníky uvedené v jeho obchodním rejstříku.

Ministerstvo financí ČR provozuje dále i aplikaci ARES, jehož účelem je souhrnně zpřístupnit údaje z informačních systémů pro vedení registrů a evidencí veřejné správy o ekonomických subjektech.

U každé nové osoby, s kterou plánuje daňový subjekt obchodovat, by si měl především prověřit DIČ. Na webových stránkách Ministerstva financí ČR jsou veřejně dostupné údaje o osobách týkající se DPH – registr plátců DPH. Lze z nich zjistit skutečnost, zda osoba, s kterou plánuje daňový subjekt obchodovat, je plátcem DPH, popř. zda vznik a registrace k DPH neproběhla těsně před datem plánovaného uskutečnění obchodu, zda je subjekt nespolehlivým plátcem nebo nespolehlivou osobou a zda má zveřejněn bankovní účet. Prověřování DIČ by mělo probíhat i u stávajících obchodních partnerů a to z důvodu, zda náhodou nedošlo ke zrušení registrace k DPH.

Při obchodování s jiným členským státem Evropské unie by měl daňový subjekt taktéž prověřit, zda budoucí obchodní partner je registrován k DPH. K tomu slouží systém VIES (*VAT Information Exchange System*). Daňový subjekt může požádat i svého správce daně o prověření DIČ registrovaného v jiném členském státě.

Daňový subjekt by si měl dále prověřit i webové stránky potenciálních obchodníků. V dnešní době je běžné se aktivně prezentovat na internetu s využitím svých webových stránek či sociálních sítí, hledat potenciální zákazníky pomocí reklamních kampaní, in-

ternetových inzercí apod. S velkou pravděpodobností nebude osoba vykonávající činnost se znaky podvodu na sebe upozorňovat a propagovat se dlouhodobou a nákladnou reklamou.

### 6.1.2 Prověřování nestandardností obchodu

Daňový subjekt by měl v rámci přijetí opatření zkoumat nestandardnosti připravovaného obchodu. Nelze paušalizovat kroky, které by měl daňový subjekt provést, jelikož podnikání každého daňového subjektu je jedinečné. Avšak každý požadavek dodavatele či odběratele, který ve své podstatě nemusí být nikterak zvláštní a může mít i celkem logické ekonomické vysvětlení, by měl daňový subjekt zkoumat. Pokud se však takových nesrovnalostí vyskytuje větší množství, může to v kontextu všech okolností znamenat pro daňový subjekt značné riziko možného postihu. Daňový subjekt by nesrovnalosti neměl přehlížet a ignorovat, neboť riskuje případné neodvedení DPH osobou, s kterou míní obchodovat. Daňový subjekt by měl nestandardnosti vyhodnotit a vypořádat se s nimi. Jen tak může finanční správě prokázat, že učinil kroky k legalitě plnění, aniž by riskoval riziko zapojení do podvodného jednání.

Mezi tyto nestandardnosti můžou patřit skutečnosti, jako například kdy nebyl znám, doložen původ zboží, jeho přesná specifikace, nadceněná nebo naopak velmi nízká cena zboží či služby, větší či časté platby v hotovosti, které jsou dnešní době internetového bankovníctví pro finanční správu podezřelé, úhrady pouze prostřednictvím zápočtů, dlouhá doba splatnosti, zboží neuhrazeno, absence dalších písemností prokazující plnění (objednávky, smlouvy, dodací listy, předávací protokoly atd.), nesmyslné přefakturace, nestandardní místo předání zboží, vznik plátce v nedávném čase, nedostatečné ošetření různých rizik podnikání v řetězci (pojištění zboží, zajištění pro případ neuhrazení faktur) a další podezřelé skutečnosti.

Daňový subjekt se může s nestandardnostmi potencionálního obchodního případu vypořádat ústně s obchodním partnerem, některá opatření by však měl daňový subjekt promítnout i do písemných smluv. Podnikatel by měl požadovat po svém obchodním partneru, aby si taktéž prověřoval obdobným způsobem své dodavatele. Dále by mohly být ve smlouvách upraveny podmínky uplatňování zvláštního způsobu zajištění daně.

Pokud daňový subjekt při prověřování narazí na nějaké podezřelé okolnosti, měl by vždy žádat od svého obchodního partnera vysvětlení. Z důvodu nevěrohodnosti svého budoucího dodavatele by však neměl daňový subjekt raději tento obchodní vztah vůbec realizovat.

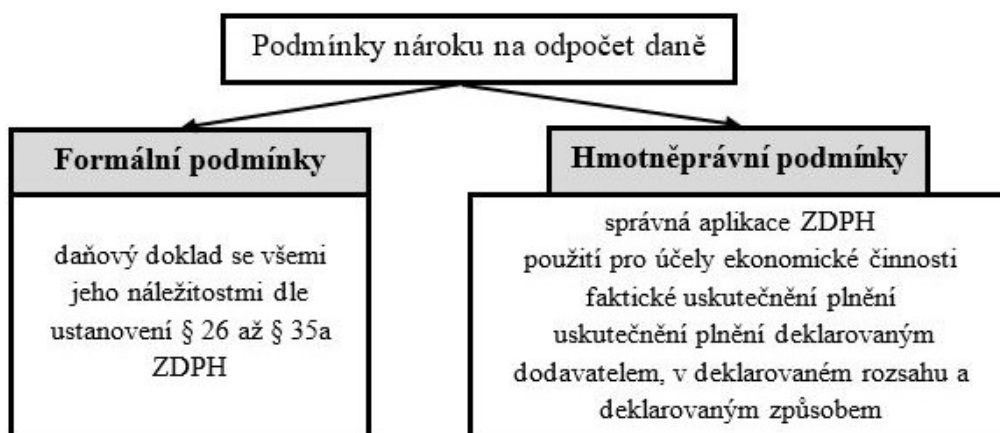
Poplatníci by si měli postupy využívané při prověřování obchodních partnerů zakotvit do svých vnitřních předpisů. Měli by si vést záznamy týkající se jak prověřování svých budoucích obchodů, tak i o průběhu těchto obchodů. Při daňovém řízení by pak mohli tímto dále dokázat, jakým způsobem provádí prověření svých dodavatelů. Zodpovědnost za prověřování by u poplatníků se zaměstnanci měla být rozprostřena mezi tyto zaměstnance, u poplatníků s rozsáhlejší organizační strukturou i mezi členy řídicích orgánů společnosti. Tito zaměstnanci by měli být proškoleni a na základě proškolení kontrolováni, zda své povinnosti neporušují a řádně plní.

## **6.2 Návrh a vyhodnocení opatření omezující daňové úniky**

V následujících kapitolách jsou popsána opatření, která by měl daňový subjekt přijmout, pokud chce obhájit nárok na odpočet daně či osvobození od daně s nárokem na odpočet daně a vyhnout se tak realizaci daňových úniků a účasti na daňových podvodech na DPH. Samotná existence daňového podvodu však nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu nebyl nárok na odpočet daně přiznán. Daňový subjekt musí prokázat, že učinil veškerá opatření, která od něj mohla být rozumově vyžadována, že o účasti na daňovém podvodu nevěděl a vědět ani nemohl.

### **6.2.1 Uplatnění nároku na odpočet daně**

Daňový subjekt, který uskutečňuje zdanitelná plnění a přiznává daň na výstupu má možnost si odečíst daň, kterou zaplatil při nákupech svých vstupů dodavatelům. Daňový subjekt si nárokuje odpočet daně z přidané hodnoty nejčastěji z pořízení zboží či z přijetí služby. Plátcí daně vznikne právní nárok na odpočet daně, pokud jsou splněny podmínky nároku na odpočet vyplývající z ustanovení § 72 a § 73 ZDPH. Základní výklad těchto ustanovení je uveden v tabulce (Tab. 5). Podmínky pro splnění nároku na odpočet daně se člení na hmotněprávní a formální podmínky a zjednodušeně je charakterizuje následující obrázek (Obr. 9).



Obr. 9 Podmínky nároku na odpočet daně, zpracování vlastní

Tab. 5 Základní výklad ustanovení § 72 a § 73 ZDPH, zpracování vlastní

<b>Ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH</b>
Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v odst. 1 písm. a) až e) tohoto ustanovení, kdy se běžného podnikatele bude týkat situace při dodání, resp. pořízení zboží nebo poskytnutí, resp. přijetí služby s místem plnění v tuzemsku, anebo při uskutečňování plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku.
<b>Ustanovení § 71 odst. 2 ZDPH</b>
Daně na vstupu se u přijatého zdanitelného plnění rozumí daň uplatněná na zboží, které plátcovi bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta, anebo na zboží, které bylo pořízeno z jiného členského státu či dovezeno ze třetí země.
<b>Ustanovení § 72 odst. 3 ZDPH</b>
Nárok na odpočet daně vzniká plátcovi okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.
<b>Ustanovení § 72 odst. 4 ZDPH</b>
Dle toho ustanovení plátce nemá nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění použitého pro takové výdaje, které nelze uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, např. výdaje na reprezentaci.
<b>Ustanovení § 73 odst. 1 ZDPH</b>
Pro uplatnění nároku na odpočet daně je daňový subjekt povinen zejména mít daňový doklad. Daňovým dokladem se dle ustanovení § 26 odst. 1 ZDPH rozumí písemnost, která splňuje podmínky stanovené v tomto zákoně (podmínky dle ustanovení § 26 až 35a ZDPH).

<b>Ustanovení § 73 odst. 2 ZDPH</b>
Plátce je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve za zdaňovací období, ve kterém jsou splněny podmínky podle odstavce 1.
<b>Ustanovení § 73 odst. 3 ZDPH</b>
Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty 3 let. Tato lhůta začíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl.
<b>Ustanovení § 73 odst. 5 ZDPH</b>
Neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.
<b>Ustanovení § 73 odst. 6 ZDPH</b>
V případě, kdy daň uvedená na přijatém daňovém dokladu obsahuje vyšší částku daně, než která má být uplatněna podle tohoto zákona, je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen ve výši odpovídající dani, která má být uplatněna podle tohoto zákona. V případě, kdy daň uvedená na tomto daňovém dokladu je nižší, než která má být uplatněna podle tohoto zákona, je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen ve výši odpovídající dani uvedené na daňovém dokladu.

Nyní budou definovány základní skutečnosti týkající se daňových dokladů. Daňové doklady jsou upraveny v ustanoveních § 26 až § 35a ZDPH. O daňových dokladech pojednává kapitola 1.2.6 této diplomové práce, v níž jsou uvedeny například náležitosti daňových dokladů. Podle ustanovení § 73 odst. 5 ZDPH lze nárok prokázat při neobsažení některé z povinných náležitostí daňového dokladu i jiným způsobem za pomoci dalších důkazních prostředků. Avšak daňový subjekt se pak nachází ve složitější situaci, neboť si musí, pokud je již nemá, takové důkazní prostředky obstarat. Obstaráváním se však prodlužuje toto daňové řízení. Proto by měl být daňový subjekt znalý i ustanovení týkající se daňových dokladů a v případě zjištění nějakého nedostatku by měl raději hned konfrontovat svého dodavatele a tento doklad nechat opravit. Daňový doklad je totiž prvotním předpokladem pro unesení důkazního břemene daňovým subjektem. Předložení daňového dokladu se všemi jeho náležitostmi představuje splnění formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, jelikož lze z náležitostí daňového dokladu identifikovat plnění, poskytovatele a další údaje potřebné k prověření správnosti uplatnění nároku na odpočet daně.

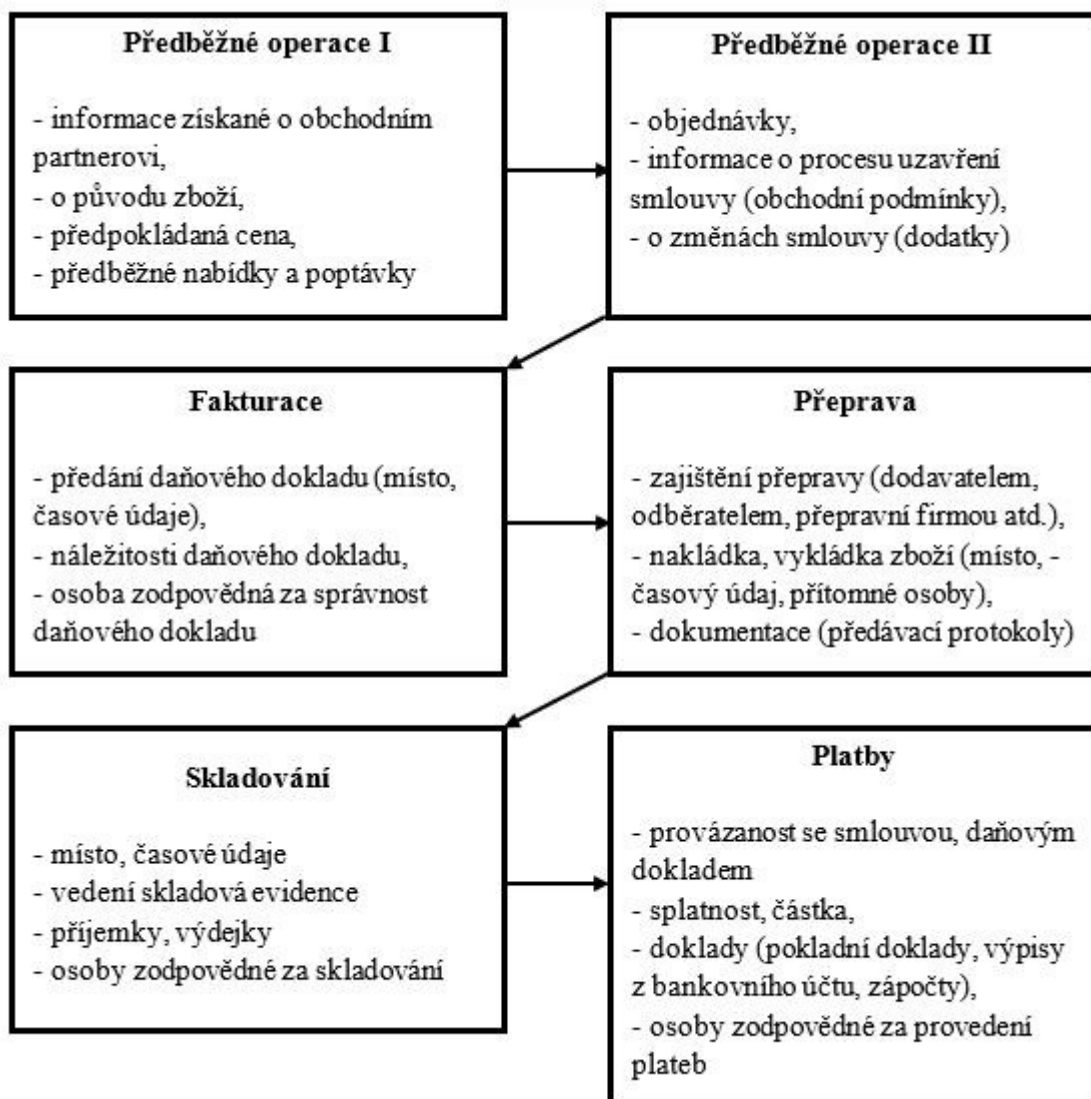
Kromě samotného předložení daňového dokladu daňový subjekt musí zajistit i věrohodnost původu daňového dokladu a neporušenosti jeho obsahu. Věrohodnost původu daňového



dokladu je možné zajistit například prokazatelně opatřením určitých neměnných identifikátorů (razítka, hlavičkový papír, vodoznaky, vlastnoručním podpisem, které dodavatel běžně používá). Dále lze věrohodnosti původu dokladu dosáhnout v souladu s ustanovením § 34 ZDPH prostřednictvím kontrolních mechanismů a procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a předmětným plněním. Pro zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu by tak měla každá účetní jednotka vytvářet spolehlivou auditní stopu tím, že bude uchovávat související účetní záznamy či dokumenty, a to po celou dobu stanovenou pro uchovávání daňových dokladů. Právě u dokladů se střetává daňová sféra s účetnictvím.

Auditní stopu lze v rámci účetnictví popsat jako zdokumentovaný tok všech souvisejících plnění od zahájení transakce, včetně zdrojového dokumentu (např. objednávka), až po ukončení transakce (např. konečný záznam v roční účetní závěrce) za předpokladu, že celý proces je vzájemně propojen, snadno sledovatelný a dohledatelný a odpovídá uvedeným částím transakce, které skutečně nastaly. Věrohodnosti lze dosáhnout pomocí dokumentů získaných ze třetích stran, např. bankovních výpisů, dokumentů od pořizovatele či příjemce nebo od dodavatele či poskytovatele. S tímto souvisí i správně nastavený vnitřní kontrolní systém a jeho mechanismy. Daňový subjekt v roli účetní jednotky by měl sepsat proces od přezkušování dokladů, přes jejich účtování až po úschovu, a to do směrnice oběhu účetních dokladů.

Pro posuzování nároku na odpočet daně, popř. i nároku na osvobození od daně můžeme interní proces v organizaci rozčlenit do následujících oblastí, což je znázorněno schématem Obr. 10. U každé oblasti se nachází minimální situace, v rámci kterých by měl daňový subjekt zajistit určitou auditní stopu pomocí související účetních záznamů, dokumentů či jiných písemností, jako jsou například písemné smlouvy, objednávky, přepravní dokumenty, fotodokumentace, videozáznamy, skladová evidence, předávací protokoly, svědecké výpovědi, vzorové marketingové brožury či letáky, zápisy z jednání, prezentace, emailová komunikace apod. Toto schéma se týká pouze předběžných operací a operací souvisejících přímo s uskutečněním zdanitelného plnění. Nezaobírá se úschovou dokladů a jejich archivací, což je upraveno v ustanoveních § 35 a § 35a ZDPH.



Obr. 10 Základní oblasti nároku na odpočet daně, zpracování vlastní

Po splnění formální podmínky nároku na odpočet daně správce daně zkoumá splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Jedná se o požadavek použití plnění pro uskutečňování ekonomické činnosti a správná aplikace ZDPH vázící se k samotnému případu, dále pak požadavek uskutečnění plnění tak, jak bylo uvedeno na daňovém dokladu (tj. faktické uskutečnění plnění a uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem, v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem).

Z výše uvedeného vyplývá, že ani daňové doklady se všemi zákonem požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo přesně tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění, zejména je tímto myšlena ekonomická činnost. Při prokazování nároku na odpočet přitom musí být v první řadě pro-

kázána sama existence zdanitelného plnění, jelikož daňový doklad je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu tedy nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, ten musí být vždy v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.

Daňový subjekt po splnění formální podmínky nároku na odpočet daně, tedy předložení formálně správného dokladu, a po prokázání správné aplikace ZDPH dále prokazuje skutečnosti, které jsou uvedeny v tabulce (Tab. 6) spolu s příklady. Jedná se o skutečnosti potřebné ke splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, a to faktické uskutečnění plnění, uskutečnění plnění přesně tak, jak je uvedeno na dokladu, tj. deklarováním dodavatelem, deklarováním způsobem v deklarováném rozsahu, to vše v rámci uskutečňování ekonomické činnosti. Splnění těchto podmínek daňový subjekt prokazuje dalším důkazními prostředky, které vznikají nad rámec daňového dokladu. Základní oblasti auditní stopy u nároku na odpočet daně již byly uvedeny v obrázku (Obr. 10).

*Tab. 6 Příklady splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, zpracování vlastní*

<b>Hmotněprávní podmínky</b>	<b>Příklady</b>
Faktické uskutečnění plnění	- výkopové práce jsou opravdu realizovány, - dům byl opravdu postaven, - reklama byla fakticky vyvěšena atd.
Uskutečnění plnění přesně tak, jak je deklarováno na dokladu	- reklama byla opravdu vyvěšena opravdu ve dvou kusech, ne pouze v jednom kuse, - materiál byl dodán skutečně v množství 200 kusů, ne pouze v množství 100 kusů, - základy domu byly opravdu položeny, a to v čase dle další dokumentace (např. stavební deník) atd.
Uskutečnění plnění deklarováním dodavatelem	- dům byl postaven skutečně korporací X, nepostavila jej korporace X atd.
Plnění bylo uskutečněno v rámci uskutečňování ekonomických činností	- plnění nebylo uskutečněno pro soukromé účely

Daňový subjekt má i další možnosti k prokázání nároku na odpočet daně kromě předložení daňového dokladu a dalších důkazních prostředků, které přiblíží plnění a jeho dodavatele. Daňový subjekt může navrhnout např. svědectví osob, s kterým jednal ve zkoumané záleži-

tosti, svých zaměstnanců, kteří se zbožím manipulovali, popř. dopravců, kteří přepravovali předmětné zboží apod. Svědeckou výpověď skutečně potvrzující uskutečnění zdanitelného plnění bude správce daně brát jako relevantní důkazní prostředek.

Legitimním zdrojem pochybností správce daně o tom, zda plnění bylo uskutečněno deklarovaným dodavatelem, bývá skutečnost, že dodavatel je vůči správci daně nekontaktní. Nekontaktnost dodavatele pozici daňového subjektu nezhoršuje, jelikož mu tato situace není kladena k tíži, avšak je nutné konstatovat, že ani nijak nezlepšuje. Pokud totiž není možno kvůli nesoučinnosti dodavatele se správcem daně ověřit předmětné plnění na jeho straně (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.), daňový subjekt je pak odkázán jen na ty důkazní prostředky, které sám má k dispozici. I z tohoto důvodu by měl být daňový subjekt obezřetný a pečlivě si vybírat své dodavatele, ne pouze používat pro výběr dodavatele kritérium co nejnižší ceny, vyplývající z běžné praxe. Právě velmi nízké ceny jsou jedním z typů nestandardností obchodu. Často se stává, že nízké ceny jsou nastaveny u zboží, kde není znám jeho původ (např. kradené zboží). Daňový subjekt se pak stane obětí obchodníků vykonávající činnost se znaky podvodu, protože jejich úmyslem je prodat zboží legitimním podnikatelům, a tak „zlegalizovat“ podvod.

### **6.2.2 Shrnutí a vyhodnocení opatření při uplatnění nároku na odpočet daně**

Nárok na odpočet daně vzniká daňovému subjektu nejčastěji při pořízení zboží či přijetí služby s místem plnění v tuzemsku. Právní nárok na odpočet daně vznikne daňovému subjektu, pokud jsou splněny formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet vyplývající z ustanovení § 72 a § 73 ZDPH, jejichž základní výklad je uveden v tabulce (Tab. 5).

Předložení daňového dokladu se všemi jeho náležitostmi bude správcem daně posuzováno jako splnění formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Daňové doklady jsou upraveny v ustanoveních § 26 až § 35a ZDPH. Kromě samotného předložení daňového dokladu daňový subjekt musí zajistit i věrohodnost původu daňového dokladu a neporušenosti jeho obsahu. Věrohodnost původu daňového dokladu je možné zajistit například opatřením určitých prokazatelně neměnných identifikátorů (razítka, hlavičkový papír, vodoznaky, vlastnoručním podpisem, které dodavatel běžně používá). Dále lze věrohodnosti původu dokladu dosáhnout v souladu s ustanovením § 34 ZDPH prostřednictvím kontrolních mechanismů a procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a předmětným plněním. Pro zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu by tak měla každá účetní jednotka vytvářet spolehlivou auditní stopu. Tento pojem je chápán jako tok

všech souvisejících dokladů a okolností od zahájení transakce až po dokončení transakce, přičemž vždy musí být zajištěna provázanost mezi všemi operacemi v tomto procesu. Základní oblasti auditní stopy jsou uvedeny v obrázku (Obr. 10) a některá obecná opatření jsou uvedena v kapitole 6.1.

Aby byly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, musí být plnění použito pro uskutečňování ekonomické činnosti, na plnění musí být správně aplikovány ustanovení ZDPH související se samotným případem, dále pak musí být plnění uskutečněno tak, jak bylo uvedeno na daňovém dokladu (tj. faktické uskutečnění plnění a uskutečnění plnění deklarováným dodavatelem, v deklarováném rozsahu a deklarováným způsobem). V tabulce (Tab. 6) jsou uvedeny příklady k výše uvedeným hmotněprávním podmínkám. Splnění těchto podmínek daňový subjekt prokazuje dalšími důkazními prostředky. Některé z těchto důkazních prostředků vznikají v rámci kontrolních mechanismů a účetních procesů nastavených v dané organizaci, některé může daňový subjekt navrhnout svému správci daně, například provedení svědeckých výpovědí kompetentních osob.

Po splnění formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně měl by být tento nárok na odpočet daně finanční správou akceptován. Pokud však správce daně disponuje takovými závažnými pochybnostmi, které narušují neutralitu DPH, začne zkoumat předmětné plnění v rámci v kontextu celého řetězce z titulu vědomé účasti daňového subjektu na daňovém podvodu a přenesení důkazního břemeno na daňový subjekt prostřednictvím tzv. vědomostního testu.

O opatřeních omezující účast na daňovém podvodu pojednává kapitola 6.2.5.

### **6.2.3 Uplatnění nároku na osvobození od daně**

Standardně bude podnikatel v rámci své ekonomické činnosti uplatňovat osvobození od daně s nárokem na odpočet daně dle ustanovení § 63 a následující ZDPH. Především se bude jednat o obchodování mezi členskými státy EU při dodání a pořízení zboží a při poskytnutí a přijetí služeb, popř. při obchodování s třetími zeměmi prostřednictvím dovozu a vývozu. Z tohoto důvodu se v rámci této kapitoly nebudeme zabírat osvobozením od daně bez nároku na odpočet daně podle ustanovení § 51 a následující ZDPH.

Díky svobodnému podnikání v rámci celého světa nedochází k daňovým únikům na DPH pouze uvnitř jednotlivých států, ale čím dál častěji také u přeshraničních operací. Jelikož je

DPH jedinou daní, jejíž výnos je příjmem rozpočtu EU, je značná pozornost věnována této dani nejen na úrovni národní, tak i na úrovni celé EU.

V rámci této kapitoly budou navržena opatření, na nichž by měl daňový subjekt při uplatňování osvobození pamatovat. Bude se jednat zejména o opatření při dodání zboží do jiného členského státu. Na rozdíl od nároku na odpočet daně, v rámci kterého správce daně zkoumá prioritně vykázaná přijatá plnění na vstupu, je osvobození od daně při dodání do jiného členského státu otázkou prověřování uplatněných plnění na výstupu. Při uplatňování dalších osvobozených plnění s nárokem na odpočet bude daňový subjekt postupovat obdobně.

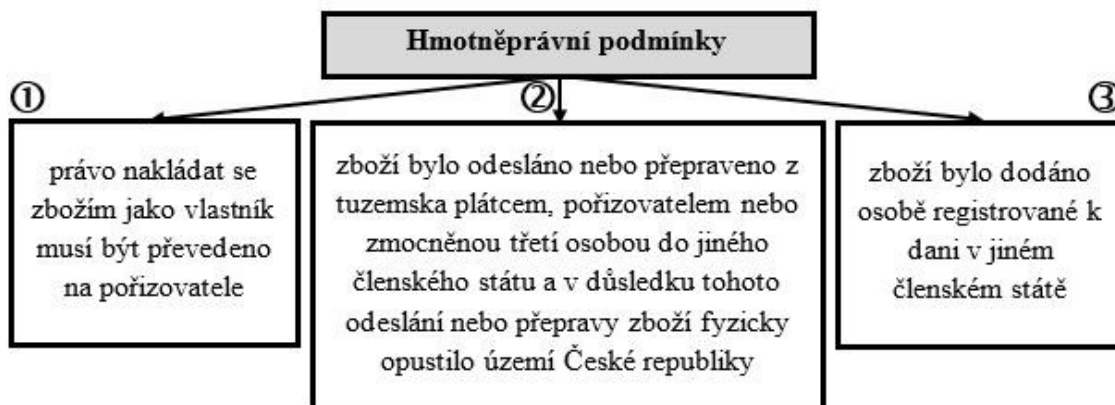
Právní nárok na odpočet vznikne daňovému subjektu, pokud jsou splněny formální a hmotněprávní podmínky nároku na osvobození od daně. Předložení daňového dokladu se všemi jeho náležitostmi představuje, obdobně jako u nároku na odpočet daně, splnění formální podmínky nároku na osvobození od daně. Daňový subjekt by měl v případě uplatňování osvobození při dodání zboží do jiného členského státu dále disponovat písemným prohlášením pořizovatele, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu.

Daňové doklady kromě běžných náležitostí musí při osvobození dále obsahovat rovněž údaj uvádějící, že plnění je od daně osvobozeno, a je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno tak daňový doklad ještě obsahuje sousloví „daň odvede zákazník“. Kromě samotného daňového dokladu daňový subjekt dále musí zajistit i věrohodnost původu daňového dokladu, o které již bylo zmiňováno v kapitole 6.2.1.

Nyní bude uveden výklad základních ustanovení ZDPH souvisejících s osvobozením od daně. Některá ustanovení vyplývající z § 72 a 73 ZDPH jsou společná pro uplatňování nároku na odpočet daně z tuzemských plnění i z osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně. Tato ustanovení již byla popsána v kapitole 6.2.1 v tabulce (Tab. 5). Stále platí i u osvobozených plnění, že jsou uskutečňovány v rámci ekonomických činností daňového subjektu. Níže uvedená tabulka (Tab. 7) zjednodušeně charakterizuje vybraná ustanovení týkající se osvobození od daně, z nichž vyplývají tři hmotněprávní podmínky (Obr. 11), které musí být splněny tak, aby bylo možné uplatnit nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.

*Tab. 7 Výklad vybraných ustanovení souvisejících s osvobozením od daně,  
zpracování vlastní*

<b>Ustanovení § 64 odst. 1 ZDPH</b>
Osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně je dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
<b>Ustanovení § 65 ZDPH</b>
Pořízení zboží z jiného členského státu je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně nejčastěji v případech, kdy dodání takového zboží plátcem v tuzemsku by bylo v každém případě osvobozeno od daně, či dovoz takového zboží by byl osvobozen od daně.
<b>Ustanovení § 13 odst. 1 ZDPH</b>
Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Právo nakládat se zbožím jako vlastník přitom zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s předmětným majetkem, jako by byl vlastníkem tohoto majetku. Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci.
<b>Ustanovení § 13 odst. 2 ZDPH</b>
Dodáním zboží do jiného členského státu se rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy předmětné zboží fyzicky opustilo území ČR.
<b>Ustanovení § 16 odst. 1 ZDPH</b>
Pořízením zboží z jiného členského státu se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do členského státu od něj odlišného osobou, která uskutečňuje dodání zboží, pořizovatelem, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, nebo zmocněnou třetí osobou.
<b>Ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) ZDPH</b>
Samozřejmostí je, že zboží bude dodáno osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě. Osobou registrovanou k dani v jiném členském státě je osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely DPH v rámci obchodování mezi členskými státy.



*Obr. 11 Hmotněprávní podmínky při osvobození od daně u dodání zboží do jiného členského státu, zpracování vlastní*

Daňový subjekt musí správci daně doložit důkazní prostředky k prokázání naplnění všech tří hmotněprávních podmínek. Daňový subjekt by si měl ve svém zájmu zajistit takové důkazy, kterými je schopen uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Toto může zajistit prostřednictvím kontrolních mechanismů a procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a předmětným plněním, tzv. auditní stopa.

Pokud daňový subjekt uplatňuje nárok na osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH, je nezbytné, aby v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné plnění osvobozené od DPH disponoval věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo či bude v souladu s požadavkem daňové neutrality dodáno do jiného členského státu. Nejjednodušším opatřením bude tuto skutečnost začlenit do písemných smluv se svými obchodními partnery a průběžně se informovat o dodávce zboží. Jen tak totiž může být daňový subjekt v dobré víře ohledně toho, zda v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku, potažmo v dobré víře, zda byly hmotněprávní podmínky pro vznik nároku vůbec naplněny.

### **Naplnění 1. hmotněprávní podmínky**

Správce daně vychází z důkazních prostředků, které v souladu se zákonem shromáždil, a tyto posuzuje a porovnává se skutečností. Pokud jsou výstupy daňového subjektu spjaty s jeho vstupy (jedná se např. o přeprodej zboží), musí daňový subjekt prokázat faktické nabytí zboží. Přičemž se dostáváme k opatřením zmiňovaným již v kapitole 6.2.1 u nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Pokud nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník neprokáže, tj. že předmětné zboží fakticky pořídil například předložením kupních smluv, a to od deklarovaného dodavatele, tak z logiky věci pak není možné, aby



dále uskutečnil nějaká plnění na výstupu. Nemůže být tak splněna první hmotněprávní podmínka o vlastnictví předmětného zboží. V takovýchto případech správce daně zpochybní nejen dodání zboží do jiného členského státu, ale samozřejmě i nárok na odpočet.

Pokud daňový subjekt má předmětné zboží stále v dispozici nebo došlo k jeho zničení, likvidaci, či spotřebě daňovým subjektem pro jeho vlastní účely, pak nemohlo dojít k přechodu práva na pořizovatele nakládat se zbožím jako vlastník a daňový subjekt tedy neprokáže naplnění první hmotněprávní podmínky a nemá cenu ověřovat další podmínku přepravy zboží, neboť je více než zřejmé, že zboží nebylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.

K přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na daňový subjekt nedochází ani za předpokladu, že zboží na něj bylo fakturováno, a to ani v případě, že fyzicky skutečně převzal předmětné zboží. V případě přefakturací předmětného zboží mezi více společnostmi, by totiž daňový subjekt měl vystupovat sám za sebe a ne se řídit instrukcemi svého dodavatele či jiným předchozím i následným článkem v řetězci. Pokud není oprávněn třetí osobou k faktickému nakládání s předmětným majetkem, jako by byl vlastníkem tohoto majetku, není naplněna tato hmotněprávní podmínka a daňový subjekt nemá právo uplatňovat osvobození z pořízení či dodání tohoto zboží. Daňový subjekt by měl vždy zkoumat nestandardní okolnosti obchodního případu a na jejich výsledku přijmout taková opatření, aby mohl prokázat svou dobrou víru, že nevěděl a vědět nemohl, že se účastní jednání se znaky podvodu na DPH nebo od obchodu raději odstoupit.

## **Naplnění 2. hmotněprávní podmínky**

Předmětné zboží musí být opravdu odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu. Prokázání přepravy lze například přepravními dokumenty (CMR), fakturami za přepravu, dodacími listy, smlouvami, písemnými prohlášeními, fotodokumentací či svědeckými výpověďmi a dalšími důkazními prostředky, které dokumentují tok všech souvisejících plnění po celou dobu transakce. V případě, že přepravu zboží zajišťuje daňový subjekt, pak je to právě on, kdo by měl mít v dispozici důkazní prostředky týkající se přepravy zboží způsobilé prokázat jeho tvrzení. Za situace, kdy přepravu zajišťuje odběratel daňového subjektu, by si měl daňový subjekt obstarat důkazní prostředky od svého odběratele tak, aby mohl být v dobré víře ohledně toho, že zboží bylo do jiného členského státu fakticky přepraveno. Pokud daňový subjekt dostane od odběratele například obecné pro-

hlášení či neprůkazné, špatně vyplněné mezinárodní nákladní listy (CMR listy) měl by kontaktovat odběratele a požádat o další průkazné důkazní prostředky.

### **Naplnění 3. hmotněprávní podmínky**

Po daňovém subjektu je požadováno, aby prokázal, komu zboží opravdu dodal. V případě, že daňový subjekt neví, komu bylo zboží dodáno, lze předpokládat, že zboží mohlo být dodáno osobě nepovinné k dani (konečnému spotřebiteli). Je důležité v této souvislosti myslet i na to, že při překročení limitu členského státu u dodání zboží osobám nepovinným k dani se musí daňový subjekt registrovat k DPH v tomto členském státě. Za situace, kdy daňový subjekt uvede svého odběratele, musí prokázat, že si ověřoval, že skutečně dodává zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Daňové identifikační číslo odběratele z jiného členského státu si může ověřit například prostřednictvím databáze VIES.

V současné době se v praxi zastává takový názor, že pokud byl daňový subjekt oprávněn s předmětným zbožím disponovat jako vlastník a zboží bylo fakticky dodáno konkrétnímu odběrateli v jiném členském státě, nelze bez dalšího neuznat nárok na osvobození od daně daňovému subjektu za předpokladu, že daňový subjekt ověřoval DIČ odběratele a nemohl si být vědom toho, že v čase dodání zboží odběratel již odběratel nebyl plátcem DPH.

#### **6.2.4 Shrnutí a vyhodnocení opatření při uplatňování nároku na osvobození od daně**

K daňovým únikům na DPH nedochází pouze uvnitř jednotlivých států, ale čím dál častěji také mezi členskými státy EU při dodání a pořízení zboží a při poskytnutí a přijetí služeb, popř. při obchodování s třetími zeměmi prostřednictvím dovozu a vývozu.

Daňový subjekt by měl pro uznání osvobození od daně kromě daňového dokladu se všemi náležitostmi disponovat písemným prohlášením pořizovatele, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Kromě samotného daňového dokladu daňový subjekt dále musí zajistit i věrohodnost původu daňového dokladu, o které již bylo zmiňováno v kapitole 6.2.1. V tabulce (Tab. 7) se nacházejí vybraná ustanovení týkající se osvobození od daně, z nichž vyplývají tři hmotněprávní podmínky (Obr. 11), které musí být splněny tak, aby bylo možné uplatnit nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.

Jedná se o následující situace:

1. právo nakládat se zbožím jako vlastník musí být převedeno na pořizovatele,
2. zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území ČR,
3. zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě.

Pokud daňový subjekt správci daně doloží důkazní prostředky k prokázání naplnění všech tří hmotněprávních podmínek, bude tento nárok posuzován jako oprávněný za předpokladu, že nebude čerpán v podvodném řetězci.

Daňový subjekt musí správci daně prokázat, že zboží skutečně nabyt, přičemž se dostáváme k opatřením zmiňovaným v kapitole 6.2.1 u nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, je-li zboží pořízeno v tuzemsku. Dále zboží nesmí být prokazatelně po datu dodání do jiného členského státu stále na území České republiky, což daňový subjekt prokáže relevantním prohlášením získaného od svého odběratele. Daňový subjekt musí opravdu disponovat pravomocí se zbožím nakládat dle svého uvážení a ne dle instrukcí třetí osoby. Předmětné zboží musí být opravdu odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu. Prokázání přepravy lze například přepravními dokumenty (CMR), fakturami za přepravu, dodacími listy, smlouvami, písemnými prohlášeními, fotodokumentací či svědeckými výpověďmi a dalšími důkazními prostředky, které dokumentují tok všech souvisejících plnění po celou dobu transakce.

Daňový subjekt musí provést ověření svého budoucího obchodního partnera pomocí opatření, jež jsou uvedeny v kapitole 6.1, kde mimo jiné musí být v dobré víře, že skutečně dodává zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, což si může ověřit například prostřednictvím databáze VIES.

Pokud však v rámci daňového řízení správce daně disponuje dalšími závažnými pochybnostmi, které narušují neutralitu DPH, začne zkoumat předmětné plnění v rámci v kontextu celého řetězce z titulu vědomé účasti daňového subjektu na daňovém podvodu a přenesení důkazní břemeno na daňový subjekt prostřednictvím tzv. vědomostního testu, o čemž pojednává navazující kapitola.

### 6.2.5 Vyvarování se účasti na daňovém podvodu

Daňovým podvodem (resp. podvodem na DPH) judikatura Soudního dvora Evropské unie vymezuje situaci, kdy ve své podstatě není daňovým subjektem odvedena určitá částka získaná jako DPH a druhý daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností. Takto je podvod na DPH vymezen v obecné rovině. Ve skutečnosti však mohou existovat různé varianty a modifikace podvodů. Podvodem na DPH potom může být rovněž situace, kdy k vylákání daňové výhody daňový subjekt neoprávněně použije daňové identifikační číslo nebo kdy zmizí ještě dříve, než daňové orgány stihnou jakkoliv zasáhnout – v tomto případě není rozhodující, zda daňový subjekt daň na výstupu vůbec nepřiznal, nebo přiznal, avšak stal se nekontaktním bez možnosti ověření přiznané daně či dokonce daň přiznal a uhradil, ale výši této uhrazené daně nelze z důvodu nekontaktnosti tohoto daňového subjektu správcem daně ověřit.

Všechny tyto popsané varianty potom mohou být podřazeny pod pojem chybějící daň. Obdobně podvod na DPH chápe i Nejvyšší správní soud, který podvodem na DPH vymezuje situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání určitého zvýhodnění, které je v rozporu s legislativou, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

V případě, kdy existuje chybějící hodnota daně, je porušena jedna ze zásad týkající se DPH, a to její neutralita. Jiný subjekt v předmětném řetězci daň čerpá za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu legislativní úpravou a za nestandardních okolností, které neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

V praxi existující osoby, které místo klasického podnikání a tvorbě určité hodnoty se zabývají podvodným jednáním, a důmyslně se snaží ošálit finanční správu tím, že se zaměřují na legitimní podnikatele. Součástí takového podvodného dodavatelsko-odběratelského řetězce, ve kterém existuje chybějící daň, se totiž nevědomky může stát téměř každý podnikatel, protože o podvodu netuší, a často ani tušit nemůže, neboť může být podvod před ním zdárně utajen. Některé komodity jsou náchylnější k riziku, ale podvod se může uskutečnit s jakoukoliv komoditou. Právě prodejem podvodem zatíženého zboží s DPH těmto bezproblémovým podnikatelům dochází k dokonání podvodu. Není samozřejmě v silách podnikatelů zjišťovat, zda všichni obchodníci v řetězci před ním, popř. i po něm přiznali a odvedli DPH. Avšak každý daňový subjekt by měl být ve svém jednání obezřetný, měl by mít vhodně nastavené vnitřní kontrolní mechanismy a procesy, aby byl v případě daňového

řízení schopen prokázat, že vynaložil veškerá opatření, aby nemohl mít podezření, že přijaté plnění bylo uskutečněno v rámci podvodu na DPH.

Osoby v řetězci splní v rámci dokazování v daňovém řízení formální a hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, popř. na osvobození od daně, které jsou popsány v předchozích kapitolách. Avšak správce daně disponuje takovými pochybnostmi, které naznačují vědomou účast těchto osob na podvodném jednání, a zkoumá, do jaké míry předmětné osoby v řetězci jsou v dobré víře, tedy že o podvodu nevěděly či vědět nemohly, a jak kvalitní opatření učinily, aby se vyvarovaly podvodu, protože pak nemůžou být odpovědnými za to, že někdo jiný řádně neplní své povinnosti a neodvádí státu DPH.

Nyní budou stručně definovány tři základní osoby vystupující v podvodném řetězci.

Korporace typu *Missing Trader* se vyznačuje tím, že neplní si své základní daňové povinnosti, mezi něž patří např. podávání daňového přiznání k DPH a podávání kontrolního hlášení nebo uvádí svá přijatá plnění v oddíle B3 kontrolního hlášení (tj. přijetí zdanitelného plnění nebo poskytnuté úplaty v tuzemsku s hodnotou pod 10.000,00 Kč). Tato plnění lze označit za souhrnná a anonymní, jelikož se u nich neuvádí daňové identifikační číslo a nelze je tedy z údajů kontrolního hlášení ověřit. Často se jedná o částky vysoké a většinou jsou tato přijatá plnění u plátce typu *Missing Trader* ve 100% výši. Tito plátcí sídlí zpravidla na adrese nazývané jako „virtuální“ nebo v „office house“, tzn. adresu, popř. jen označení kanceláře, kterou má korporace pronajatu za účelem zápisu do obchodního rejstříku, jakožto jeho sídla, na adrese však nesídlí a není na ní k zastížení, na adrese má zapsáno sídlo větší množství korporací. Plátcí typu *Missing Trader* ke své pochybné ekonomické činnosti často využívají tzv. „bílé koně“ nebo osoby ze zahraničí. K jejich předmětu ekonomické činnosti zpravidla nedisponují potřebným materiálním a personálním zabezpečením.

Korporace typu *Buffer* zastává pomocnou roli v řetězci, kdy zastírají přímou vazbu mezi plátcí typu *Missing Trader* a *Profit Taker*. Za tímto účelem se může jednat o celý řetězec plátců typu *Buffer*, ale podvod funguje i bez jejich účasti. Typický je rychlý sled nákupních a prodejních operací s často nízkým nebo žádným ziskem. Avšak své případné daňové povinnosti si plní. Podávají daňová přiznání i kontrolní hlášení, z nichž vykazují nízké vlastní daňové povinnosti, které hradí.

Korporace typu *Profit Taker* (někdy označovaná jako *Broker*) figuruje na konci řetězců plátců, který profituje ze zapojení v řetězci plátců, vzniká mu nadměrný odpočet nebo nízká daňová povinnost z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném

členském státě, jelikož nakupuje od plátce typu Buffer nebo přímo od Missing Trader, a z osvobozeného plnění nebo plnění s místem plnění mimo tuzemsko při dodání či poskytnutí služeb do EU.

Samotná existence daňového podvodu ale nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu nebyl nárok na odpočet daně přiznán. Finanční správa se v současné době při zjišťování vědomí o podvodu u daňových subjektů nejprve zaměřuje na nesrovnalosti a nestandardnosti obchodu. Nedbalost lze totiž svým způsobem považovat za zjevnou odchylku od obvyklosti, od standardu.

Správce daně zkoumá prostřednictvím tzv. vědomostního testu objektivní okolnosti, ze kterých vyplývá, že daňový subjekt o tomto podvodu věděl, resp. vědět měl a mohl, a následně přijetí rozumných opatření určených k zamezení možné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Provedení vědomostního testu je nástrojem, prostřednictvím kterého lze po daňovém subjektu požadovat předložení dalších důkazních prostředků nad rámec daňového dokladu. Z konstrukce vědomostního testu tak vyplývá pro daňový subjekt povinnost shromažďovat si pro případná šetření správce daně jiné důkazní prostředky, než je pouhý daňový doklad, kterými prokáže svou dobrou víru. Výsledkem provedení vědomostního testu je závěr o tom, zda daňový subjekt uplatnil nebo neuplatnil nárok na odpočet daně v dobré víře.

Objektivními okolnostmi se rozumí takové okolnosti obchodního vztahu mezi daňovým subjektem a jeho přímým dodavatelem, případně odběratelem, které by v běžném rozumně se chovajícím podnikateli vzbudily pochybnosti o plánované obchodní transakci a které by vyvolaly podezření o tom, že dané obchody mohou být zasaženy podvodem na DPH. V této fázi jsou tedy posuzovány skutečnosti, které musely být daňovému subjektu známy v době od počátku navázání obchodní spolupráce až do uskutečnění poslední obchodní transakce, a mohou tak být k tíži daňovému subjektu. Ačkoliv sama o sobě každá objektivní okolnost či nestandardnost, není nezákonná, ve svém souhrnu tvoří jasný a logicky ucelený soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které mohou být k tíži daňovému subjektu a prokazují skutečnost, že věděl o podvodu na DPH či minimálně vědět mohl a měl.

Jako příklad objektivních okolností obchodních transakcí, které musely být daňovému subjektu známy v době uskutečnění těchto obchodů, uvádí následující tabulka (Tab. 8), v níž jsou dále uvedena opatření, která by mohl daňový subjekt v dané situaci přijmout.

Tab. 8 Příklady objektivních okolností a přijetí opatření daňovým subjektem,  
zpracování vlastní

Příklady objektivních okolností	Příklad opatření daňového subjektu
Okolnosti obchodní transakce neodpovídají standardním principům aplikovaných v daném odvětví (např. obchody s kovovým odpadem, PHM) či při obchodování s určitou zemí (např. obvyklá měna, obvyklý jazyk vyhotovených faktur atd.).	Již před realizací obchodní transakce si zjistit její specifické podmínky.
Nedostatečná specifikace zboží ve smlouvě či objednávkách, nebo na daňovém dokladu.	Požádat svého obchodního partnera o doplnění těchto písemností.
Rizikový typ komodity vyplývající např. z článků na internetu, ze stránek finanční správy, ze zasláního vědomostního dopisu, ze všeobecné známosti či na ni byl uvalen reverse charge.	U rizikových komodit se vždy chovat obezřetně.
Předmětné plnění nekoresponduje s činností obchodního partnera (dle údajů z obchodního a živnostenského rejstříku).	Požádat svého obchodního partnera o vysvětlení.
Za dodavatele jedná jiná osoba, než je uvedena v obchodním rejstříku, a to bez pověření.	Zkoumat vztah a důvod této osoby s jednatelem.
Neexistence povinného zákonného osvědčení, popř. registrace či oznámení k předmětnému zboží (např. oznamovací povinnost k Ministerstvu zdravotnictví ČR v oblasti distribuce zdravotnických prostředků).	Před realizací obchodní transakce si zjistit její specifické podmínky a obstarat si tyto povinné písemnosti.
Příliš nadhodnocená či podhodnocená cena za předmětné plnění.	Zkoumat důvod výše ceny a původ zboží (např. kradené zboží).
Absence zkušeností v daném odvětví.	Již před realizací obchodní transakce si zajistit dostatek informací, popř. konzultovat s odborníky.
Dodavatel nerozumí předmětu plnění ani nemá profesionálního zástupce (např. neví, k čemu se zboží používá, co znamená číselné označení atd.).	Požádat obchodního partnera o vysvětlení.
Absence smluvního ujednání při odstoupení od obchodní transakce (není dohodnuta odpovědnost za vady, reklamace, zajištění, pojištění).	Smluvně ošetřit možnosti odstoupení od obchodní transakce.

Daňový subjekt by měl v rámci svých obchodních transakcí vždy postupovat s obezřetností a naplňovat základní cíl podnikání – dosahování zisku. Neobvyklou skutečností se může správci daně jevit právě absence či nízká marže, nebo naopak situace, kdy daňový subjekt neusiluje i přes ziskovost obchodních případů o dlouhodobou spolupráci. Nedoporučuje se ani obchodovat se spřízněnou osobou, ať personálně či kapitálově propojenou s daňovým subjektem, bez prokazatelného důvodu.

V případě zjištění některých z výše uvedených objektivních okolností či jiných nestandardností by měl daňový subjekt, za předpokladu, že chce podstoupit toto riziko, přijmout taková rozumná opatření, aby minimalizoval riziko a zabránil tak své účasti na podvodném jednání. Čím budou objektivní okolnosti nabírat na důležitosti, tím by měl daňový subjekt být opatrnější. Například pokud dodavatel uvedl, že nechce vyhotovit písemnou smlouvu, adekvátním opatřením daňového subjektu je trvajícím požadavek na uzavření písemných smluv.

Některá další obecná opatření a nestandardnosti obchodních transakcí již byla popsána v kapitole 6.1.

Při posuzování přijetí rozumných opatření je správcem daně zkoumána jejich adekvátnost, tedy zda jejich pomocí skutečně mohl daňový subjekt své účasti na podvodu na DPH předejít. Pokud daňový subjekt nepřijme vůbec žádná opatření nebo přijme pouze taková opatření, která svou povahou nejsou schopna předejít a zabránit účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, o němž s ohledem na objektivní okolnosti daného případu věděl, či vědět měl a mohl, popřípadě tato opatření a kontrolní mechanismy nejsou daňovým subjektem bezvýhradně a prokazatelně dodržována, musí být daňový subjekt považován za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V daném případě totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Za takových okolností je správce daně oprávněn nárok na odpočet daně nepřiznat.

Pokud však daňový subjekt minimalizoval podnikatelské riziko, věnoval zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, snažil se dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů, přijal a aplikoval adekvátní opatření vzhledem k existenci objektivní okolností, nelze pak aplikovat termín věděl, mohl vědět o daňovém podvodu, neboť se choval jako řádný hospodář.



### 6.3 Vyhodnocení navržených opatření

V zájmu jakéhokoliv daňového subjektu je, aby minimalizoval v rámci své podnikatelské činnosti i rizika daňová a při sjednávání obchodních kontraktů se snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

Daňový subjekt by měl dle obecných opatření definovaných v kapitole 6.1 své obchodní partnery prověřit nejprve na základě veřejně dostupných zdrojů (obchodní, živnostenský, insolvenční rejstřík, katastr nemovitostí, ověření DIČ a další) a později vnímat signály, které mohou naznačovat, že daný obchodní partner je nebo může být zapojen do podvodu na DPH, tzv. nestandardnosti obchodního případu. Prostřednictvím navržených opatření daňový subjekt získá základní informace o potencionálním obchodním partnerovi a budoucím obchodním případu.

Návrh opatření pro uplatnění nároku na odpočet daně je uveden v kapitole 6.2.1. Daňový subjekt musí splnit formální a hmotněprávní podmínky vyplývající z ustanovení § 72 a § 73 ZDPH, a to

- předložit daňový doklad se všemi jeho náležitostmi,
- použít plnění pro uskutečňování ekonomické činnosti,
- správně aplikovat ustanovení ZDPH související se samotným případem,
- fakticky plnění uskutečnit, a to deklarováním dodavatelem, v deklarováném rozsahu a deklarováním způsobem.

Výše uvedené podmínky daňový subjekt prokáže jak předložením samotného daňového dokladu, tak i dalších důkazních prostředků, které vzniknou v rámci vnitřních kontrolních mechanismů a procesů v dané organizaci. Správce daně pouze vyžaduje, aby se předložený daňový doklad shodoval s realitou, přičemž musí být zajištěna provázanost mezi všemi různými doklady a soulad mezi dokládanými skutečnostmi.

Návrh opatření pro uplatnění osvobození od daně je uveden v kapitole 6.2.3, která je zaměřena na častější případ uskutečněný v rámci podnikatelské činnosti daňového subjektu, a to osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu. V dalších situacích uvedených v ustanovení § 63 a následujících ZDPH může daňový subjekt postupovat obdobně.

Daňový subjekt pomocí předložení dalších důkazních prostředků musí splnit kromě již výše zmíněných podmínek i další hmotněprávní podmínky týkající se osvobození od daně, a to že

- právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele,
- zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území ČR,
- zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě.

Po splnění formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně či osvobození od daně s nárokem na odpočet daně by měl být tento nárok na odpočet finanční správou akceptován. Pokud však v rámci daňového řízení správce daně disponuje dalšími závažnými pochybnostmi, které narušují neutralitu DPH, začne zkoumat předmětné plnění v rámci celého řetězce a přenesení důkazní břemeno na daňový subjekt prostřednictvím tzv. vědomostního testu, o kterém pojednává kapitola 6.2.5.

Správce daně prostřednictvím tohoto testu zkoumá objektivní okolnosti, ze kterých vyplývá, že daňový subjekt o tomto podvodu věděl, resp. vědět měl a mohl, což jsou takové okolnosti, které by v běžném rozumně se chovajícím podnikateli vzbudily pochybnosti o plánované obchodní transakci a které by vyvolaly podezření o tom, že dané obchody mohou být zasaženy podvodem na DPH. Následně je správcem daně posuzována adekvátnost přijatých opatření, prostřednictvím nichž se daňový subjekt snažil předejít účasti na podvodu na DPH.

Pokud totiž daňový subjekt minimalizoval podnikatelské riziko, výsledkem provedení vědomostního testu je závěr o tom, že daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně v dobré víře a tento odpočet daně mu bude uznán.

Navržená opatření v této diplomové práci lze považovat za instrukce vhodné k obhajobě nároků na odpočet daně před správcem daně i k snížení rizika účasti na daňových podvodech na DPH. Daňový subjekt by měl být při sjednávání každého obchodního případu obezřetný a aplikovat některá z navržených opatření i do své podnikatelské činnosti.

Pokud je však v daňovém řízení prokázáno, že daňový subjekt nesplnil některou z podmínek nároku na odpočet daně či osvobození od daně s nárokem na odpočet daně nebo nebyl v dobré víře při obchodování s osobami v podvodném řetězci, ztrácí nárok na odpočet daně a může být na něj podáno až trestní oznámení ze zkrácení daně.

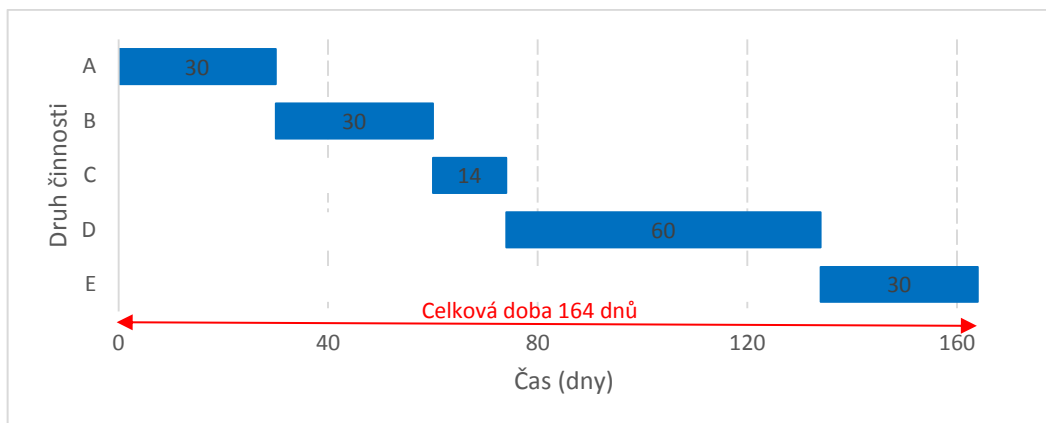
## 7 MOŽNOSTI ZVEŘEJNĚNÍ NAVRŽENÝCH OPATŘENÍ

Existuje několik vhodných prostředků, jakým způsobem lze zveřejnit navržená opatření a doporučení pro jednotlivé daňové subjekty tak, aby se staly veřejně dostupnými informacemi s možností přímé aplikace při obchodní činnosti daňových subjektů.

Mezi základní prostředky pro zveřejnění navržených aplikací patří vydání článku v odborném časopisu zabývajícího se daňovou problematikou. Z tohoto informačního zdroje pak můžou čerpat i další vydavatelé, přičemž jednotlivé poznatky tak mohou informovat širokou veřejnost. Další možností je vydání veřejně přístupné metodiky v tištěné formě, která by poplatníkům nastínila jednotlivé kroky při sjednávání obchodních případů a možné kontrolní činnosti ze strany finanční správy.

Pro zveřejnění navržených opatření je výhodné využít časovou analýzu, která sleduje důležité časové termíny a pomáhá tak určit kritickou cestu řešení, tedy nejkratší možný termín zveřejnění navržených opatření.

Pro stanovení časové analýzy zveřejnění poznatků v odborném časopisu, která je zobrazena pomocí následujícího grafu (Obr. 12), byly zvoleny jednotlivé body řešení. Prvotním krokem časové analýzy vydání příspěvku v odborném časopisu je analýza a výběr vhodného časopisu zabývajícího se daňovou problematikou (bod A), přičemž je důraz kladen na obory, jimiž se vydavatel zabývá tak, aby prezentovaná práce odpovídala rozpětí časopisu. Následuje zaslání příspěvku podmíněné odevzdáním abstraktu článku (bod B). Po tomto úkonu je zasláno potvrzení o stavu přijetí článku a prvotní posouzení příspěvku z pohledu informační a jazykové úrovně (bod C). Článek je po posouzení předán recenzentům (bod D). Počet recenzentů je určován vydavatelem, kteří si můžou dále vyžádat potřebné doplnění informační zdrojů či rozšíření textu a jazykové úrovně. Po úspěšném obhájení je možno takový článek publikovat v odborném časopise (bod E). Nutno však dodat, že každý nakladatel má individuální přístup pro vydávání příspěvků ve svém časopisu a čas trvání jednotlivých bodů se může lišit.



Obr. 12 Časová analýza, zpracování vlastní

Takto vytvořená časová analýza zobrazuje odhad možné doby určené k vydání článku v odborném časopisu zabývající se daňovou problematikou, prostřednictvím něj by došlo ke zveřejnění navržených opatření. Samotný přísun informací k jednotlivým čtenářům a práce s těmito informacemi je však podmíněna informovaností jednotlivých daňových subjektů. Je tedy především na nich, jakým způsobem vyhledávají informace a jakým způsobem s nimi dokáží pracovat a šířit je dále.

Z pohledu jiné časové osy je publikování článků prvním krokem k informovanosti daňových subjektů. Dalším krokem je publikované informace zpracovat a vytvořit tak jasné pokyny, které mohou zabránit možným daňovým únikům. Informovanost daňových poplatníků je však v jejich zájmu a pro splnění nutných požadavků musí zohledňovat aktuálně dostupné veřejné informace.

## ZÁVĚR

Z praxe lze jednoznačně konstatovat, že k daňovým únikům na DPH se značným dopadem pro státní rozpočet dochází především z realizace řetězových podvodů a s nimi souvisejícími daňovými úniky, jako jsou fiktivní plnění či využití bílých koňů. Proto se i finanční správa na ně nejvíce zaměřuje.

Cílem diplomové práce bylo poskytnout daňovým subjektům instrukce pro přijetí opatření omezující daňové úniky na DPH z titulu neoprávněného čerpání nároku na odpočet daně.

V teoretické části diplomové práce byla zpracována problematika DPH, její právní úprava, základní termíny dle ZDPH a jednotlivá řízení a postupy při správě této daně. Taktéž byl definován pojem daňový únik.

V praktické části diplomové práce byla provedena analýza činnosti Finanční správy ČR za období kalendářních let 2014, 2015 a 2016, která byla zaměřena na zavedení nových opatření či jiných instrumentů zamezujícím daňovým únikům na DPH. Dle analýzy inkasa všech daní je DPH nejvýnosnější daní v českém daňovém systému a je nejčastějším předmětem kontrolní činnosti správců daně. Odhad daňových úniků v ČR byl vyčíslen pomocí analýzy mezery na DPH. Byla provedena analýza nejčastějších druhů daňových úniků na DPH, kterých se daňový subjekt může dopustit, a analýza legislativních nástrojů a dalších opatření, pomocí nichž stát zamezuje realizaci daňových úniků na DPH.

Z analýzy daňových úniků na DPH vyplynulo, že i přes značné opatření ze strany státu stále dochází k největším finančním únikům realizací fiktivních plnění a řetězových podvodů. Přičemž i činnost finanční správy je primárně zaměřena na kontrolu řetězových podvodů. Do tohoto protiprávního jednání se může dostat téměř každý podnikatel, a proto byla navržena opatření omezující daňové úniky z titulu neoprávněného čerpání nároku na odpočet daně či neoprávněného uplatnění osvobození od daně s nárokem na odpočet daně a opatření omezující účast na daňovém podvodu na DPH. Tato opatření byla vyhodnocena.

Prostřednictvím navržených opatření a aplikováním do běžné obchodní praxe daňových subjektů lze snížit daňové úniky a vyhnout se tak kontrolním postupům ze strany správce daně, případně postihům z realizace trestněprávní činnosti. Poklesem finanční ztráty způsobené daňovými úniky se projeví zvýšením výnosu DPH, čímž dojde k navýšení prostředků veřejných rozpočtů, které je dále možno využít i v prospěch samotných daňových subjektů.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ASPEKT HM, ©2018. Daň z přidané hodnoty. *ASPEKT HM* [online]. [cit. 2018-03-15]. Dostupné z: <http://www.danovapriznani.cz/dph>.
- BARTUŠKOVÁ, Zuzana, 2014. DPH pro začátečníky – 3. část. *Portal.POHODA.cz* [online]. 11.7.2014 [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/dph-pro-zacatecniky-%E2%80%93-3-cast/>.
- BOHÁČ, Radim, 2013. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 9788074780455.
- BUSINESSINFO.CZ, 2016. Základy daňového řízení. *BusinessInfo.cz* [online]. Praha, 1.6.2016 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/zaklady-danoveho-rizeni-ppbi-79462.html#!&chapter=1>.
- BUSINESSINFO.CZ, 2018. Daň z přidané hodnoty (DPH). *BusinessInfo.cz* [online]. Praha, 2.1.2018 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-pridane-hodnoty-zakl-info-2007-dph-3529.html#dph1>.
- ČESKO, 2004. Zákon č. 235/2004 Sb. ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů*, částka 78, s. 4946-5010. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/>.
- ČESKO, 2009. Zákon č. 280/2009 Sb. ze dne 22. července 2009 daňový řád. In: *Sbírka zákonů*, částka 87, s. 4038-4104. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/>.
- DAŇOVÁ KOBRA, 2018. *Daňová kobra* [online]. Creative Commons [cit. 2018-03-15]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>.
- DUGOVÁ, Alena, 2018. Oznamování změn registračních údajů. *DAUC* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 26.2.2018 [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=243198&rez=0&q=alena%20%26%20dugova>.
- EUROPEAN COMMISSION, 2017. VAT Gap: EU countries lose €152 billion in 2015, showing urgent need for VAT reform. *European Commission* [online]. Brussels, 28 September 2017 [cit. 2018-04-06]. Dostupné z: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-3441\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3441_en.htm).

FINANČNÍ SPRÁVA, 2013. Popis systému. *Finanční správa* [online]. Praha, ©2013-2017, 1.1.2013 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>.

FINANČNÍ SPRÁVA, 2016. Karusel (karuselový podvod). *Finanční správa* [online]. Praha, 28.1.2016 [cit. 2018-03-24]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>.

FINANČNÍ SPRÁVA, 2018. Údaje z výběru daní. *Finanční správa* [online]. Praha [cit. 2018-03-24]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>.

FUČÍK & PARTNEŘI, ©2018. Správa daní - daňový řád. *Fučík&partneři: Auditori-daňový poradci* [online]. MEDIA FACTORY CZECH REPUBLIC [cit. 2018-03-15]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/temata/sprava-dani-danovy-rad/>.

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT, 2017. *DPH 2017: výklad s příklady*. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0428-4.

KOBÍK, Jaroslav, 2016. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, 487 s. ISBN 978-80-7554-029-4.

KOUBA, Stanislav, 2017. *Systém principů daňového práva*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-685-4.

KUBÁTOVÁ, Květa, 2015. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-841-3.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, 2016. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck. Beckova edice komentované zákony. ISBN 9788074006043.

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

PELC, Vladimír, 2017. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, 236 s. ISBN 978-80-7554-072-0.

PITNER, Ladislav a Václav Benda, 2017. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.7.2017*. Olomouc: ANAG, (11. aktualizované vydání). ISBN 978-80-7554-089-8.

*Quick Reference to European VAT Compliance*, 2011. The Netherlands: Kluwer Law International, 820 s. ISBN 9789041135230.

ŘEZNÍČEK, David a Jana ŽIDZIKOVÁ, 2015. Povinnost správce daně zjistit daň ve správné výši. *Epravo.cz*[online]. České Budějovice: © EPRAVO.CZ, 14. 8. 2015 [cit. 2018-03-15]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/povinnost-spravce-dane-zjistit-dan-ve-spravne-vysi-98493.html>.

SEJKORA, Tomáš, 2017. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 224 s. ISBN 9788075022264.

SCHENK, Alan, Victor THURONYI a Wei CUI, 2015. *Value added tax: a comparative approach*. Second edition. New York, Cambridge University Press, 576 s. ISBN 9781107042988.

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ, 2016. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX. Ekonomie (1. VOX). ISBN 9788087480441.

ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ, 2011. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

ŽUROVEC, Michal, 2018. Česká ekonomika letos poroste o 3,4 %. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha, 31.01.2018 [cit. 2018-03-24]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/ceska-ekonomika-letos-poroste-30909>.



**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

- ČR Česká republika.
- DIČ Daňové identifikační číslo.
- DPH Daň z přidané hodnoty.
- DŘ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- EET Elektronická evidence tržeb.
- EU Evropská unie.
- ZDPH Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obr. 1 Členění přímých daní (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 58) .....	13
Obr. 2 Členění nepřímých daní (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 61).....	14
Obr. 3 Místo plnění při poskytnutí služby – výjimky (Vančurová, Láchová a Vítková 2016, s. 333) .....	21
Obr. 4 Typologie daňových tvrzení (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 80).....	28
Obr. 5 Podíl DPH na inkasu všech daní, zpracování vlastní dle interních výkazů.....	40
Obr. 6 Mezera DPH u 27 členských států Evropské unie za rok 2014 a 2015 (European Commission, 2017).....	41
Obr. 7 Mezera na DPH v České republice v letech 2011 až 2015, zpracování vlastní dle studie Evropské komise .....	42
Obr. 8 Schéma „bílý kůň“ (Finanční správa, 2016).....	46
Obr. 9 Podmínky nároku na odpočet daně, zpracování vlastní .....	63
Obr. 10 Základní oblasti nároku na odpočet daně, zpracování vlastní .....	66
Obr. 11 Hmotněprávní podmínky při osvobození od daně u dodání zboží do jiného členského státu, zpracování vlastní .....	72
Obr. 12 Časová analýzy, zpracování vlastní.....	84

**SEZNAM TABULEK**

Tab. 1 Vývoj inkasa DPH, zpracování vlastní dle interních výkazů (v mil. Kč) .....	38
Tab. 2 Vývoj DPH přiznané a vyměřené, zpracování vlastní dle interních výkazů (v mil. Kč).....	39
Tab. 3 Vývoj POP v oblasti DPH v letech 2014-2016, zpracování vlastní dle interních výkazů .....	39
Tab. 4 Vývoj daňových kontrol v oblasti DPH v letech 2014-2016, zpracování vlastní dle interních výkazů.....	40
Tab. 5 Základní výklad ustanovení § 72 a § 73 ZDPH, zpracování vlastní .....	63
Tab. 6 Příklady splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, zpracování vlastní.....	67
Tab. 7 Výklad vybraných ustanovení souvisejících s osvobozením od daně, zpracování vlastní.....	71
Tab. 8 Příklady objektivních okolností a přijetí opatření daňovým subjektem, zpracování vlastní.....	79