



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

DAŇOVÉ ÚNIKY NA DPH

TAX EVASION ON VAT

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Tereza Divíšková

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

BRNO 2023

Zadání bakalářské práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Tereza Divíšková
Vedoucí práce:	JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.
Akademický rok:	2022/23
Studijní program:	Účetnictví a daně

Garant studijního programu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Daňové úniky na DPH

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současného stavu
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem práce je popsat formy daňových úniků na DPH, včetně používaných nástrojů v boji proti nim a analyzovat opatření v boji s daňovými úniky v ČR. V praktické části jsou navrženy kroky a postupy, které povedou ke snížení daňových rizik u DPH.

Základní literární prameny:

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Meritum Daňový řád 2022. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-265-7.

HUŠÁKOVÁ, Zdeňka. Meritum Daň z přidané hodnoty 2022. 16. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-365-4.

KUNEŠ, Zdeněk a Zdeněk VONDRÁK. Abeceda DPH 2022. 8. vyd. Praha: ANAG, 2022. ISBN 978-80-7554-351-6.

ŠEFČÍK, Michael. Karuselové podvody. 1. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-252-3.

VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. Daně v podnikání. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2022, s. 368. ISBN 978-80-7676-359-3

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2022/23

V Brně dne 5.2.2023

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
garant

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Bakalářská práce se zaměřuje na problematiku daňových úniků na DPH. V teoretické části je vymezena daňová soustava ČR, následně navazuje přiblížení samotné DPH a další důležité pojmy, které s tématem souvisí. Následně je analyzován dnešní stav daňových úniků, tedy nejčastější formy daňových úniků, opatření a jejich vliv na státní rozpočet. V závěru práce jsou navrženy kroky a postupy, které povedou ke snížení daňových rizik u daňových subjektů.

Klíčová slova

daň z přidané hodnoty, daňový únik, daně, daňový systém, boj proti daňovým únikům, daňová kriminalita

Abstract

The bachelor thesis focuses on the issue of VAT tax evasion. The theoretical part defines the tax system of the Czech Republic, followed by an introduction to VAT itself and other important concepts related to the topic. Subsequently, the current state of tax evasion is analysed, i.e. the most common forms of tax evasion, measures and their impact on the state budget. The thesis concludes by proposing steps and procedures that will lead to the reduction of tax risks for tax subjects.

Keywords

value-added tax, tax evasion, taxes, tax system, fight against tax evasion, tax criminality

Bibliografická citace

DIVÍŠKOVÁ, Tereza. *Daňové úniky na DPH* [online]. Brno, 2023 [cit. 2023-04-30]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/152033>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně, dne 30.4.2023

Tereza Divíšková

autor

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucímu práce JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, Ph.D. za cenné rady, trpělivost a odborné vedení při zpracování mé bakalářské práce.

Obsah

ÚVOD.....	11
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ.....	13
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE.....	14
1.1 Daňová soustava ČR.....	14
1.2 Specifikace DPH.....	16
1.2.1 Daňové subjekty.....	18
1.2.2 Místo plnění.....	19
1.2.3 Sazby DPH.....	21
1.2.4 Další důležité pojmy DPH.....	23
1.3 Správa daní.....	25
1.3.1 Postupy správce daně.....	26
1.3.2 Zásady správy daní.....	27
1.3.3 Sankce podle daňového řádu.....	28
2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU.....	31
2.1 Daňové úniky.....	31
2.1.1 Daňové trestné činy.....	33
2.1.2 Druhy daňových podvodů.....	38
2.2 Preventivní nástroje České republiky proti daňovým podvodům.....	42

2.2.1	Dáňová Kobra	42
2.2.2	Souhrnné hlášení	44
2.2.3	Kontrolní hlášení.....	45
2.2.4	Režim přenesení daňové povinnost	46
2.2.5	Ručení oprávněného příjemce	47
2.2.6	Ručení příjemce zdanitelného plnění.....	48
2.2.7	Nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba	48
2.2.8	System VIES.....	50
2.2.9	Eurofisc	51
2.2.10	Intrastat	51
2.2.11	Zajišťovací příkaz	52
2.2.12	EET	53
2.3	Daňová mezera.....	53
2.4	Ostatní vybrané statistiky DPH.....	55
3	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	59
3.1	Opatření, jak se vyhnout daňovému riziku z pohledu plátců.....	59
	ZÁVĚR	67
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	69
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	73

SEZNAM GRAFŮ	73
SEZNAM TABULEK	74

ÚVOD

Daně jsou nejdůležitější částí příjmů státního rozpočtu a i v tomto odvětví se můžeme setkat s kriminalitou a podvody. Jedná se o daňové úniky, které se týkají všech daní, avšak daňové úniky na dani z přidané hodnoty (dále jen DPH) se řadí mezi ty nejvíce rozšířené a významné. Právě z tohoto důvodu hlavní motivací k napsání této bakalářské práce byl fakt, že daňové úniky jsou stále velmi diskutovaným a aktuálním tématem. Již během praxe se autorka setkala s daňovými úniky na DPH, do kterých byly daňové subjekty nevědomě zapojeny. Z tohoto důvodu je potřebné potenciální obchodní partnery stále prověřovat. Právě návrhy na snížení daňových rizik jsou cílem této bakalářské práce, dalšími cíli je vymezit nejčastější formy daňových úniků na DPH, včetně používaných nástrojů a analyzovat momentální situaci daňových úniků na DPH v ČR.

Daňové úniky se samozřejmě netýkají pouze našeho státu, jedná se o mezinárodní problém. Daňové úniky na DPH mohou mít různou podobu a rozsah. Může se jednat o menší podvody jako například vystavování fiktivních faktur za účelem vzniku nároku na odpočet a snížení daňové povinnosti. U fiktivních faktur je problémem fakt, že se bohužel většinou jedná úmyslně o služby, které nejsou snadno prokazatelné, zda opravdu byly uskutečněny. Dále se může jednat o daňové úniky ve formě nabídky zboží či služeb bez DPH, nedodržení registrace k DPH a další. Avšak největší a nejvýznamnější podíl daňových úniků mají na svědomí karuselové podvody. Jedná se o podvod mezinárodního charakteru, do kterých mohou být zapojeny až stovky firem. Princip karuselu spočívá v dodání či poskytnutí služby mezi členskými státy v rámci osvobození od DPH a následně využití možnosti odpočtu při dalším prodeji. Jedná se o trestný čin zkrácení daně, tento trestný čin byl velice obtížně prokazatelný a dohledatelný, avšak samotná zavedená opatření již situaci zlepšila, což doloží tato bakalářská práce.

Daňové trestné činy se řadí do hospodářské kriminality s tím, že za rok 2022 dle statistiky Policie ČR byla škoda vyčíslena na 8,9 mld. Kč.

Daňové úniky představují pro státní rozpočet významné finanční ztráty, zároveň taktéž deformují hospodářskou soutěž mezi podniky a porušují zásady spravedlivého zdanění. V České republice byla dle studie CASE odhadnuta daňová mezera v roce 2020 ve výši

2164 milion EUR, tedy přibližně 50,6 mld. Kč. Proto stát zavádí různá opatření pro boj s daňovými úniky, jako je například kontrolní hlášení, Daňová Kobra, režim přenesené daňové povinnosti a další. Na všechna tato opatření je bakalářská práce zaměřena v analytické části.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Cílem této práce je představit různé formy, jakými mohou být daňové úniky na DPH prováděny, včetně používaných nástrojů v boji proti nim v ČR. Následně navrhnout kroky a postupy, které povedou ke snížení daňových rizik u DPH.

Práce je citována pomocí citační metody Harvardského stylu. Hlavními zdroji práce je odborná literatura, která se věnuje problematice daní, DPH a daňovým únikům. Využity jsou také důvěryhodné elektronické zdroje, jako je například webová adresa Finanční správy. Práce je doplněna o vybrané statistické údaje za účelem znázornění současné situace například efektivnosti zavedených opatření.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Tato teoretická část práce se zaměřuje na vymezení pojmů, které jsou podstatné pro pochopení problematiky. První podkapitola je zaměřena na definování daňové soustavy ČR. V druhé podkapitole je vymezena samotná daň z přidané hodnoty a v třetí podkapitole správa daní.

1.1 Daňová soustava ČR

Daňová soustava neboli daňový systém je souhrn všech daní, které v daném státě existují. Daňová soustava zahrnuje vazby mezi jednotlivými daněmi a pravidla, podle kterých se daně vybírají.

Daň dle § 2 odst. 3,4 DŘ je peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek. Daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Další charakteristikou je že je daň nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová. Nenávratnost spočívá v tom, že nevzniká zaplacením daně žádný nárok na vrácení. Neekvivalentní funkce znamená, že daňový poplatník nedostane za zaplacenou daň ekvivalent a tomu že je daň zpravidla neúčelová se rozumí skutečnost, že daňový poplatníci nikdy dopředu neví, co bude z prostředků, které odvedou státu uhrazeno (Vančurová, 2020).

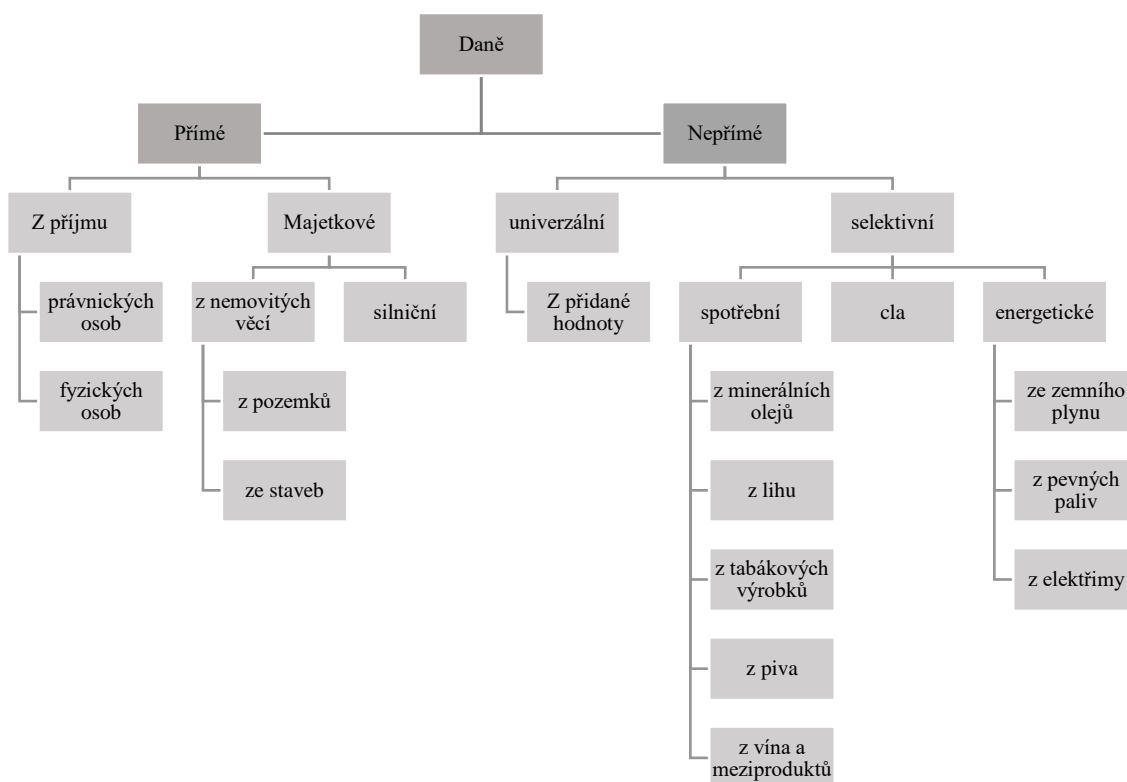
Daně plní plnou řadu funkcí. Primární funkcí je funkce fiskální, jedná se o schopnost naplnit státní rozpočet, avšak dalšími důležitými funkcemi je funkce alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační (Vančurová, 2020).

Daně obecně rozdělujeme na dva základní typy, a to jsou daně přímé a nepřímé. Přímé daně je možné rozdělit do dvou skupin, a to jsou daně z příjmu a majetkové daně. Do daní z příjmu řadíme daň z fyzických a právnických osob. Do majetkových daní spadá daň z nemovitých věcí a silniční daň. Do 1.1.2014 v ČR platila taktéž daň dědická a daň darovací. Dále byla taktéž zrušena v roce 2020 daň z nabytí nemovitých věcí.

Nepřímé daně jsou přímo zahrnuty v ceně zboží či služeb, proto nepřímé daně se taktéž označují jako daně ze spotřeby. Nepřímé daně rozlišujeme na univerzální a selektivní.

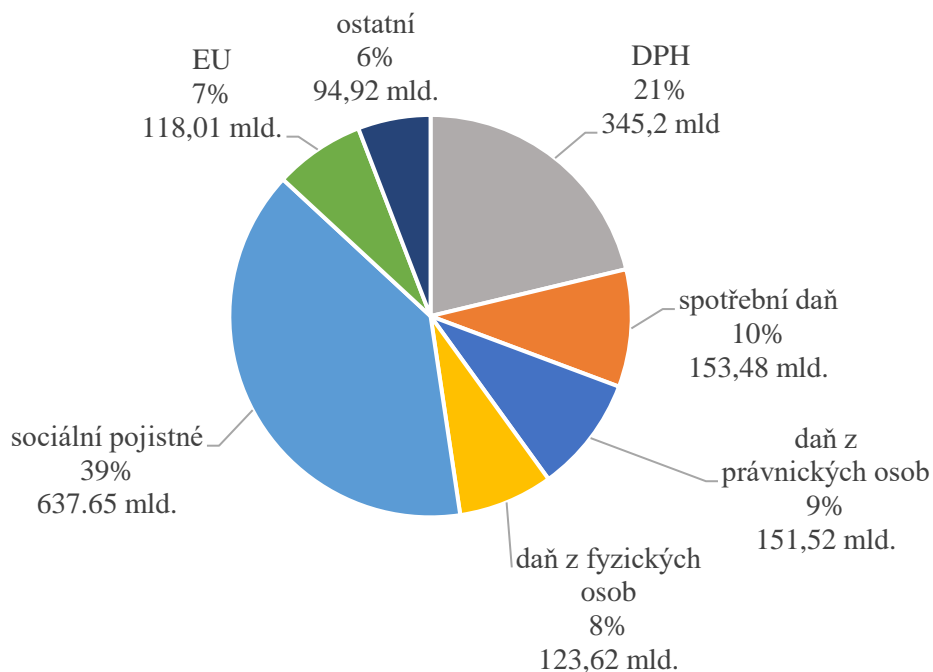
Univerzální nepřímá daň se týká veškerého zboží, řadí se zde tedy DPH. Selektivní daně se týkají pouze některého zboží. Tyto daně rozlišujeme na spotřební (řadí se zde daň z minerálních olejů, lihu, tabákových výrobků, z piva, vína a meziproductů), ze cla a energetické (jde o daň ze zemního plynu, z elektřiny a prvních paliv).

Shrnutí daňové soustavy ČR lze vidět na obrázku č. 1.



Obrázek 1: Daňová soustava ČR

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Vančurová, 2020)



Graf 1: Struktura příjmů státního rozpočtu za rok 2022

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Ministerstvo financí 2023)

Na grafu č. 1 lze vidět strukturu příjmů státního rozpočtu za rok 2022. Lze vidět, že největší část příjmů státního rozpočtu tvoří pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Hned po výše zmíněném pojistném je však DPH nejvýznamnější složkou příjmů státního rozpočtu. V roce 2022 je jednalo o 345,2 mld Kč vybraných na DPH.

1.2 Specifikace DPH

DPH upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. DPH je povinnou daní ve všech státech Evropské unie a zároveň je nejvíce harmonizovanou daní v Evropské unii, což je nezbytné pro zajištění fungování společného trhu (Široký, 2018).

DPH byla poprvé zavedena v roce 1953 ve Spojených státech amerických ve státě Michigan. O rok později byla DPH zavedena poprvé v Evropě, konkrétně ve Francii a

následně se rozšířila do dalších států Evropy. V České republice byla zavedena až 1. ledna 1993 (Šefčík, 2018).

DPH je daní nepřímou, to znamená, že jej odvede státu plátce DPH. Registrovaný plátce daň odvede za nás, tedy nepřímo. Respektive daň je obsažena v cena zboží, které zaplatíme dodavateli, ten následně za nás daň odvede a taktéž si plátce DPH může tuto daň nárokovat nazpět. Objektem zdanění DPH není majetek ani příjmy, jak je to u přímé daně, ale spotřeba (Ochrana, Pavel a Vítek, 2010).

Předmět daně

Předmět daně je dle § 2 odst. 1 ZDPH:

- a) dodání zboží (movité i nemovité),
- b) poskytnutí služby,
- c) pořízení zboží z evropské unie,
- d) pořízení nového automobilu,
- e) dovoz zboží.

Podmínky:

- a) za „úplatu“,
- b) v rámci „ekonomické činnosti“,
- c) místo plnění v tuzemsku (Kuneš & Vondrák 2022).

Úplata se rozumí dle § 4 odst. 1 písmene a) ZDPH částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s plněním.

Ekonomickou činností se rozumí dle § 5 ZDPH činnost výrobců, obchodníků a osob, které poskytují služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se zejména považuje využití hmotného a nehmotného majetku, který slouží k získávání pravidelného příjmu. Samostatně

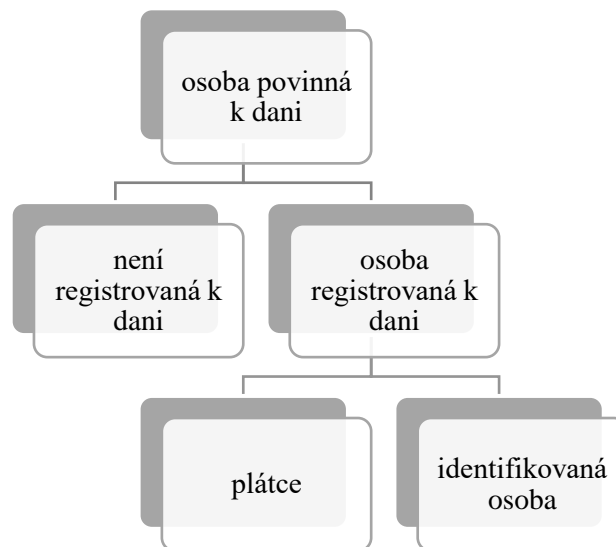
uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem (Kuneš & Vondrák 2022).

Tuzemskem se rozumí území České republiky.

1.2.1 Daňové subjekty

Osoba povinná k dani

Dle § 5 ZDPH je osoba povinná k dani fyzická či právnická osoba, anebo skupina, která uskutečňuje ekonomickou činnost.



Obrázek 2: Znázornění třídění osob povinných k dani

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Vančurová, 2020)

Osoba nepovinná k dani

Osoba nepovinná k dani se rozumí fyzická či právnická osoba, která neuskutečňuje ekonomickou činnost. Jedná se například o neziskové organizace, zaměstnance, studenty (Kuneš & Vondrák, 2022).

Osoba registrovaná k dani

Jsou osoby, které mají přidělené identifikační číslo pro obchodování mezi členskými státy. V tuzemsku jde tedy o plátce a identifikované osoby (Kuneš & Vondrák, 2022).

Plátce daně

Plátcem daně se rozumí fyzická anebo právnická osoba s bydlištěm či sídlem v tuzemsku, která je registrovaná k DPH v ČR. Osoby povinné k dani se mohou stát plátcí, a to ze zákona nebo dobrovolně. Plátcí jsou zmíněny v § 6 ZDPH. Plátcem daně ze zákona se stane osoba povinná k dani, která má sídlo v tuzemsku a jejíž obrat za 12 kalendářních měsíců přesáhne limit 2 000 000 Kč. Přihlášku k registraci je osoba povinná podat do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém přesáhla stanovený obrat. Do konce roku 2022 byl limit pro zákonnou registraci ve výši 1 000 000 Kč. Plátce daně je povinný uplatňovat daň na výstupu za uskutečněná zdanitelná plnění a má nárok na odpočet daně na vstupu.

Identifikovaná osoba

Osoba identifikované k dani jsou dle § 6g ZDPH osoby povinné k dani, kteří nejsou plátcí, nebo právnické osoby nepovinné k dani, pokud pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně a jeho hodnota je větší než 326 000 Kč za rok.

1.2.2 Místo plnění

V rámci zdanění DPH je velmi důležité specifikovat místo plnění. Místa plnění jsou uvedena v § 7 až 12 ZDPH. Důležité při určení místa plnění je samotné určení, zda je dané plnění předmětem daně.

U místo plnění záleží na konkrétní situaci. Následně uvedu pouze vybraná.

Zbožím se dle § 4 odst. 2 ZDPH rozumí:

- a) hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů,
- b) právo stavby,
- c) živé zvíře,
- d) lidské tělo a část lidského těla,
- e) plyn, elektřina, teplo a chlad.

Dále se za zboží dle § 4 odst. 3 ZDPH považují:

- a) cenné papíry, při dodání výrobcem emitentovi,
- b) bankovky a mince, pokud jsou dodány ČNB nebo jsou pořízeny pro sběratelské účely (Zákon č. 235/2004 Sb.).

Dodání zboží

Při vyzvednutí zboží osobně, tedy při dodání zboží bez přepravy nebo bez odeslání je místo plnění dle § 7 odst. 1 ZDPH, kde se zboží nachází v době dodání zboží. Pokud je zboží dodáno včetně montáže či instalace, je místo dodání dle § 7 odst. 6 ZDPH místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Při dodání zboží včetně přepravy nebo odeslání je místo plnění dle § 7 odst. 2 ZDPH místo, kde se zboží tzv. naloží. Jestliže se jedná o dodání zboží na palubě lodě, letadla nebo vlaku na území Evropské unie je místo plnění vždy dle § 7 odst. 7 ZDPH místo zahájení přepravy osob. Místem plnění při dodání nemovité věci je dle § 7 odst. 9 ZDPH místo, kde se nemovitá věc nachází (Hušáková, 2022).

Poskytnutí služby

Místo plnění u poskytnutí služby je vymezeno v § 9 až 10i ZDPH. Při určení místa plnění při poskytnutí služby je velmi důležité u některých případů rozlišit, zda se jedná o poskytnutí služby osobě povinné k dani či osobě nepovinné k dani. Obecně pokud se poskytnuta služba osobě povinné k dani je dle § 9 odst. 1 ZDPH místo plnění sídlo, místo příjemce služby. Naopak pokud je příjemcem osoba nepovinná k dani je místem plnění dle § 9 odst. 2 ZDPH sídlo či místo poskytovatele služby. Pokud se jedná o služby vztahující se k nemovité věci, místem plnění je dle § 10 ZDPH vždy místo, kde se nemovitá věc nachází. Při poskytování přepravy osob je místem plnění dle § 10a ZDPH místo, kde se úsek přepravy uskutečňuje. V případě se se jedná o stravovací služby je místem plnění dle § 10 ZDPH místo poskytnutí služby. U krátkodobého nájmu dopravního prostředku (za krátkodobý nájem se považuje kratší doba než 30 dnů) je dle § 10d ZDPH místo plnění místo, kde je dopravní prostředek předán do užívání (Hušáková, 2022).

Obchodování mezi členskými státy

Při dodání zboží do EU je místem plnění místo, kde se zboží tzv. naloží. Při pořízení zboží z EU je místo plnění dle § 11 ZDPH místo, kde se zboží nachází na konci, tzv. vyložení.

1.2.3 Sazby DPH

Sazba daně je upravena v zákoně č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty § 47. Rozlišujeme následující sazby:

- základní sazba ve výši 21 %, platná od 1.1.2013,
- první snížená sazba ve výši 15 %, platná od 1.1.2013,
- druhá snížená sazba ve výši 10 % platná od 1.1.2015 (Hušáková, 2022).

První a druhá snížená sazba je upravena v příloze č. 2, 2a, 3 a 3a ZDPH. První snížená sazba je například uplatňována na potraviny včetně nápojů výjimkou alkoholických nápojů, některé zdravotnické prostředky a pomůcky, letecká hromadná doprava, pohřební služby a další. Druhé snížené sazbě podléhají například knihy, léky, pitná voda, ubytovací a stravovací služby, kadeřnické služby a další.

Tabulka 1: Vývoj sazeb DPH v ČR

Období	Sazba daně (%)	
	Základní	Snížená
1.1.1993 - 31.12.1994	23	5
1.1.1995 – 30.4.2004	22	5
1.5.2004 – 31.12.2007	19	5
1.1.2008 – 31.12.2009	19	9
1.1.2010 – 31.12.2011	20	10
1.1.2012 – 31.12.2012	20	14
1.1.2013 – 31.12.2014	21	15
Od 1.1.2015	21	15 a 10

(Zdroj: Kuneš & Vondrák 2022).

V tabulce č. 1 lze vidět, jak se vyvíjela sazba daně v České republice. Sazby, s kterými se můžeme dnes setkat, tedy sazby ve výši 20 %, 15 % a 10 % jsou zavedeny od roku 2015. Následně se přesouvaly jen určité položky v uplatňování sazeb.

Sazby v Evropské unii

V tabulce č. 2 jsou uvedeny sazby DPH v ostatních členských státech. Nejnižší základní sazbu DPH ve výši 17 % uplatňuje členský stát Lucembursko, zatímco Maďarsko je stát v Evropské unii, který uplatňuje nejvyšší základní sazbu ve výši 27 %.

Tabulka 2: Sazby DPH v Evropské unii

Členský stát	Super snížená sazba	Snížená sazba	Základní sazba
Belgie	-	6%, 12%	21%
Bulharsko	-	9%	20%
Česká republika	-	10%, 15%	21%
Chorvatsko	-	5%, 13%	25%
Dánsko	-	-	25%
Estonsko	-	9%	20%
Finsko	-	10%, 14%	24%
Francie	2,1%	5,5%, 10%	20%
Holandsko	-	9%	21%
Irsko	4,8%	9%, 13,5%	23%
Itálie	4,8%	5%, 10%	22%
Kypr	-	5%, 9%	19%
Litva	-	5%, 9%	21%
Lotyšsko	-	5%, 12%	21%
Lucembursko	3%	8%	17%
Maďarsko	-	5%, 18%	27%
Malta	-	5%, 7%	18%
Německo	-	7%	19%
Polsko	-	5%, 8%	23%

Portugalsko	-	6%, 13%	23%
Rakousko	-	10%, 13%	20%
Řecko	-	6%, 13%	24%
Rumunsko	-	5%, 9%	19%
Slovensko	-	10%	20%
Slovinsko	-	5%, 9,5%	22%
Španělsko	4%	10%	21%
Spojené Království	-	5%	20%
Švédsko	-	6%, 12%	25%

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Asd GROUP, 2022)

1.2.4 Další důležité pojmy DPH

Obrat

Podle § 4a ZDPH se obratem rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněné plnění s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelná plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, např. dodání zboží do jiného členského státu, nebo plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a ZDPH, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Do obratu se nezahrnuje úplata za dodání či poskytnutí dlouhodobého majetku, výjimkou, pokud daná osoba provádí činnost v rámci svého podnikání a dlouhodobě. Rozhodujícím kritériem či zahrnout plnění do obratu je uskutečňování ekonomické činnosti (Kuneš & Vondrák 2022).

Daň na výstupu

Dle § 4 odst. 1, písm. c) ZDPH se rozumí daní na výstupu daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 ZDPH (dodání zboží, pořízená zboží z jiného členského státu, poskytnutí služby) nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění (Kuneš & Vondrák 2022).

Nárok na odpočet

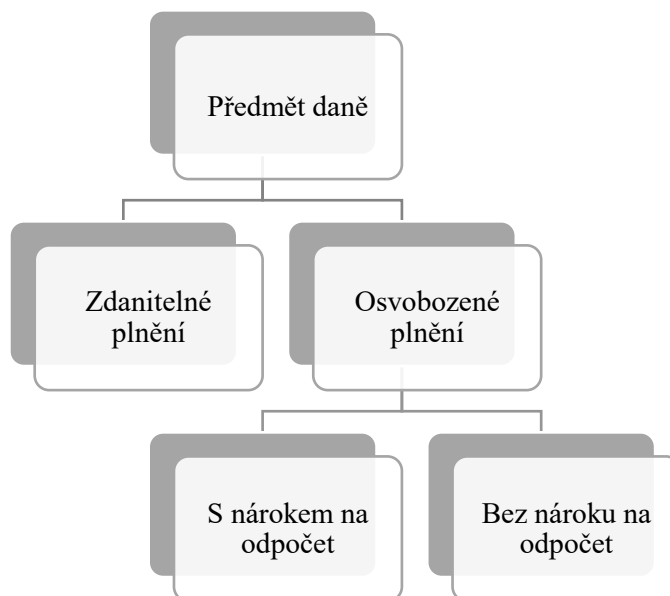
Nárok na odpočet je upraven v § 72 ZDPH. Odpočet může uplatnit subjekt, který je plátcem DPH a zároveň plnění je v rámci jeho vykonávané ekonomické činnosti. Odpočet si plátce nemůže uplatnit při nákladech pro vlastní spotřebu a nákladech na reprezentaci. Nárok na odpočet musí být taktéž doložen daňovým dokladem (Kuneš, 2022).

Nadměrný odpočet

Rozumí se jím daň, která odpovídá rozdílu daně na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období, jestliže daň na výstupu je nižší než odpočet daně. Naopak vlastní daň vzniká, pokud daň na výstupu je vyšší než daň na vstupu (Vančurová, 2020).

Zdanitelné plnění je plnění dle § 2 odst. 2 ZDPH, které je předmětem daně a není osvobozeno od daně, tudíž jsou to ta plnění, která podléhají dani na výstupu v sazbě 10 %, 15 % či 21 %.

Osvobozené plnění rozlišujeme na s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet. Plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet je uvedeno v § 51 ZDPH. Při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 ZDPH se jedná např. o rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnost, pojišťovací činnost, penzijní činnost, základní poštovní služby, nájem nemovité věci, výchova a vzdělání, sociální pomoc a provozování hazardních her atd. Plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně je vymezen v § 63 ZDPH. Při splnění podmínek stanovených v § 64 až 71h ZDPH se jedná např. o dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného státu, vývoz zboží, přeprava osob, poskytnutí služby do třetí země atd.



Obrázek 3: Druhy plnění z hlediska DPH

(Zdroj: Vančurová, 2020)

Zdaňovací období

Základním zdaňovacím obdobím je dle § 99 ZDPH jeden kalendářní měsíc. Ovšem plátce se může rozhodnout, pokud splňuje podmínky uvedené v § 99a ZDPH, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný rok bude kalendářní čtvrtletí.

1.3 Správa daní

Správu daní upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dle § 1 odst. 2 DŘ je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán. Mezi nejdůležitější správce daně patří finanční úřady a celní úřady (Hrstková Dubšeková, 2022).

Orgány finanční správy jsou:

- Generální finanční ředitelství,
- Odvolací finanční ředitelství,
- finanční úřady.

Mezi orgány celní správy řadíme:

- Generální ředitelství cel,
- celní úřady (Hrstková Dubšeková, 2022).

1.3.1 Postupy správce daně

Postup správce daně je zákonem upravený soubor úkonů tvořící celek. Tyto postupy lze rozdělit na vyhledávací a kontrolní.

Mezi vyhledávací postupy se řadí:

- vyhledávací činnost a
- opatřování vysvětlení.

Mezi kontrolní postupy se řadí:

- daňová kontrola a
- postup k odstranění pochybností (Hrstková Dubšeková, 2022).

Správce daně během vyhledávací činnosti dle § 78 DŘ vyhledává důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňových subjektů před zahájením řízení i v jeho průběhu. Během vyhledávací činnosti správce daně zjišťuje informace ohledně příjmů, shromažďuje informace, získává nezbytná vysvětlení a provádí místní šetření. Vyhledávací činnost provádí správce daně rovněž i bez součinnosti daňového subjektu. V rámci vyhledávací činnosti správce daně opatřuje dle § 79 DŘ nezbytná vysvětlení, která však nelze použít jako důkazní prostředek, avšak lze vysvětlení použít jako pomůcku. V § 80 až 84 DŘ je vymezeno místní šetření, které slouží zejména k vyhledávání důkazních prostředků (Hrstková Dubšeková, 2022).

Následně mezi kontrolní postupy řadíme daňovou kontrolu, která je vymezena v § 85 až 88a DŘ. Jedná se o postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti. Cílem daňové kontroly je správné zjištění a stanovení daně. Daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení, kde je vymezen předmět (co bude správce daně kontrolovat, jakou daňovou povinnost), rozsah (v jakém rozsahu) a začátek

prověřování. Ukončení daňové kontroly je okamžikem doručení oznámení o ukončení daňové kontroly, zároveň s příloženou zprávou o daňové kontrole, která je podepsána úřední osobou. Dalším kontrolním postupem správce daně je dle § 89 až 90 DŘ postup k odstranění pochybností. Jedná se o rychlý a jednoduchý postup k odstranění pochybností ohledně správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení (Hrstková Dubšeková, 2022).

1.3.2 Zásady správy daní

Pro daňové řízení jsou vytyčeny základní zásady, které taktéž platí pro celou správu daní. Zásady jsou upraveny v § 5 až 9 DŘ.

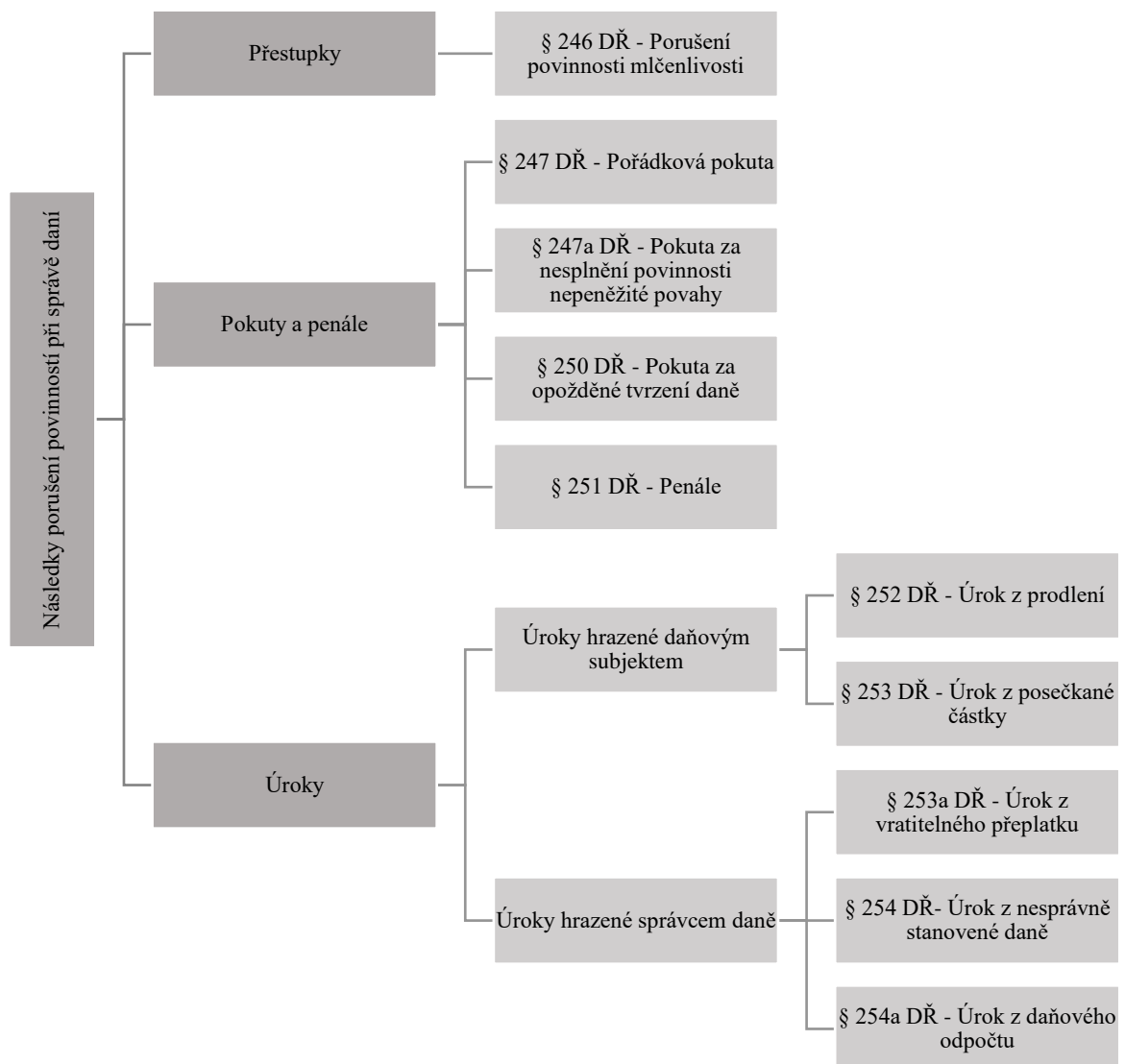
Základní zásady správy daně:

- Zásada zákonnosti (§ 5 odst. 1 DŘ) – správce daně postupuje při správě daně v souladu s právními předpisy.
- Zásada zákazu libovůle (§ 5 odst. 2 DŘ) - To znamená, že správce daně může vykonávat své pravomoci pouze v rozsahu a pro účely, které mu byly zákonem nebo na základě zákona svěřeny. Jeho činnost je omezena tím, co zákon výslovně dovoluje nebo mu umožňuje dovolit.
- Zásada přiměřenosti (§ 5 odst. 3 DŘ) – správce daně používá jen takové prostředky, které nejméně zatěžují subjekt, ale současně umožňují dosáhnout cíle správy daně.
- Zásada rovnosti (§ 6 odst. 1 DŘ) – osoby zúčastněné správy daně mají rovná procesní práva a povinnosti.
- Zásada součinnosti (§ 6 odst. 2 DŘ) – správce daně spolupracuje vzájemně s osobami zúčastněnými na správě daně.
- Zásada poučovací (§ 6 odst. 3 DŘ) – správce daně je povinen poskytnout přiměřené poučení o jejích právech a povinnostech zúčastněným osobám na správě daně.
- Zásada rychlosti (§ 7 odst. 1 DŘ) – správce daně projednává věc bez zbytečných průtahů.

- Zásada hospodárnosti (§ 7 odst. 2 DŘ) – správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.
- Zásada vstřícnosti a slušnosti (§ 6 odst. 4 DŘ) – správce daně by se měl vyvarovat nezdvořilosti.
- Zásada volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 DŘ) – správce daně hodnotí důkazy jednotlivě podle své úvahy a přihlíží ke všemu co vyšlo v rámci správy daně najevo.
- Zásada legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 DŘ) – správce daně má povinnost postupovat a rozhodovat se v podobných skutkových případech stejně, bez vzniklých bezdůvodných rozdílů.
- Zásada materiální pravdy (§ 8 odst. 3 DŘ) – správce daně má povinnost vycházet ze skutečného obsahu právního jednání.
- Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti (§ 9 odst. 1 DŘ) – správa daně je neveřejná a osoby zúčastněné správy daně i úřední osoby správy daně mají povinnost zachovávat mlčenlivost.
- Zásada oficiality a vyhledávání (§ 9 odst. 2 DŘ) – správce daně má povinnost zahájit řízení z moci úřední, pokud nebyly řádně či vůbec splněny povinnosti, které plynuly ze strany daňového subjektu.
- Zásada zpracování osobních údajů (§ 9 odst. 3 DŘ) - má právo zpracovávat informace nezbytné k dosažení účelu správy daně v rozsahu nezbytném k dosažení účelu správy daně (Hrstková Dubšeková, 2022).

1.3.3 Sankce podle daňového řádu

V daňovém řádu v části čtvrté jsou vymezeny následky porušení povinností při správě daní a náhrady. Do těchto následků patří přestupky, pokuty, penále a úroky. Tyto následky, které upravuje daňový řád jsou zobrazeny na obrázku č. 4.



Obrázek 4: Následky porušení povinností při správě daní a náhrady

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Zákon č. 280/2009 Sb.).

Pokuta za nesplnění povinností nepeněžité povahy dle § 247a DŘ může být uložena tomu, kdo nesplní registrační, ohlašovací, jinou oznamovací povinnost anebo nesplní záznamní či evidenční povinnost stanovenou zákonem nebo správcem daně. Těmto subjektům hrozí pokuta do 500 000 Kč. Osoba, která neodstraní vadu podání na základě výzvy správce daně je povinna uhradit pokutu ve výši 1 000 Kč. Tato pokuta může být navýšena správcem daně až na 50 000 Kč, pokud subjekt závažně stěžuje správu daně (Zákon č. 280/2009 Sb.).

Pokuta za opožděné tvrzení daně je upravena v § 250 DŘ. Jedná se o pokutu, kterou má daňový subjekt povinnost uhradit, v případě nepodá-li daňové přiznání, dodatečné daňové přiznání anebo podá přiznání po vypršené lhůtě a toto zpoždění je delší než je 5 pracovních dnů. Subjektu náleží pokuta ve výši stanovené procentem z částky daně, daňového odpočtu anebo daňové ztráty za každý další den zpoždění. O výši a povinnosti pokuty rozhoduje správce daně platebním výměrem. Maximální výše pokuty je však 300 000 Kč (Zákon č. 280/2009 Sb.).

Penále dle § 251 DŘ jsou sankce za odlišné uvedení daně, než jaká byla doměřena správcem daně např. při daňové kontrole. Výše závisí na zákonem uvedená procenta z doměřené daně. Kromě vypočtených penálů náleží subjektu taktéž úrok z prodlení (Hrstková Dubšeková, 2022).

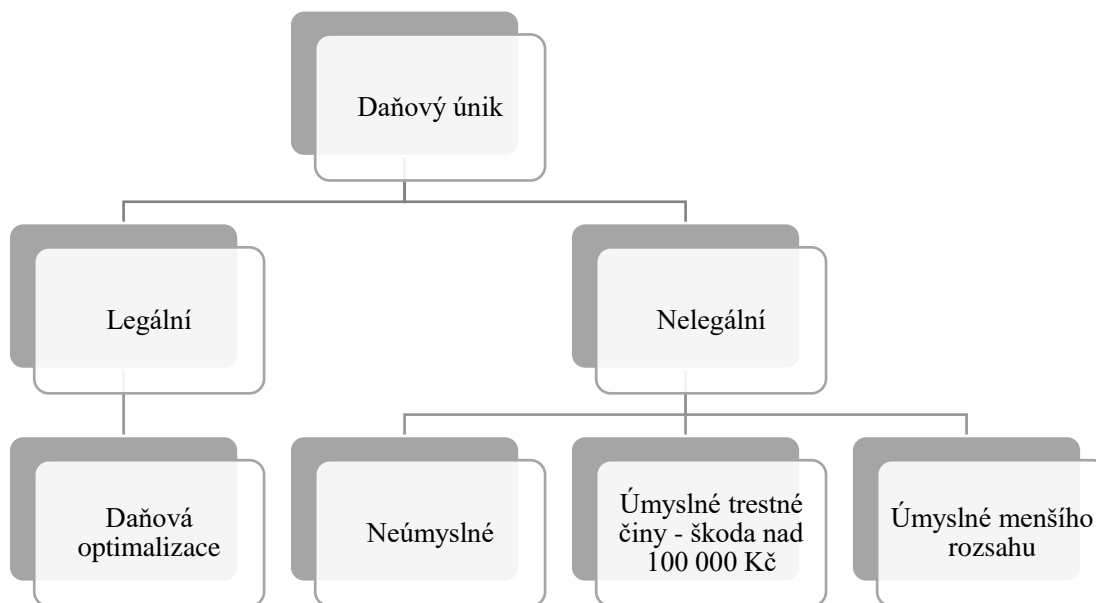
Úrok z prodlení je vymezen v § 252 DŘ a souvisí s nedoplatkem daně. Úrok vzniká od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti do dne platby. Výše úroku z prodlení je upravena občanským zákoníkem následovně: úrok se počítá od repo sazby stanovené ČNB (Hrstková Dubšeková, 2022).

2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

V této kapitole jsou definovány daňové úniky a jejich aktuální nejběžnější formy. Dále je rozebrána samotná problematika daňové kriminality, tedy daňové trestné činy s analýzou Policie České republiky. Následně jsou rozebrány aktuálně používané preventivní nástroje proti daňovým únikům. V závěru kapitoly je uvedena výše daňové mezery v posledních letech, na základě studie, kterou vydává Evropská komise. Následně jsou uvedeny další vybrané statistické údaje související s tematikou, jedná se tak například o vývoj inkasa DPH v posledních letech.

2.1 Daňové úniky

V anglických odborných textech se rozlišuje mezi tzv. tax avoidance a tax evasion. Tax avoidance se rozumí legální minimalizace odvedení daně neboli také legální daňová optimalizace, jedná se například o využití různých osvobození, slev, využití daňových rážů, volbou odpisů či využití mezer v zákoně, které umožňují snížení daňové povinnosti. Oproti tomu tax evasion rozumíme ilegální daňový únik neboli daňovou kriminalitu, jedná se například o vytváření falešných faktur za účelem snížení daňové povinnosti a vznik nároku na odpočet, taktéž se může jednat o daňové úniky mezinárodního charakteru, které mají velice složitou strukturu, jedná se tak například o karuselové podvody. Za spáchaný nelegální daňový únik může být samozřejmě daňový subjekt postižen, výše postihu závisí na výši neodvedené daně a na prokázání úmyslu. Výše uvedené trestné činy jsou vymezeny § 240 - § 247 Trestního zákoníku. Nelegální daňové úniky tedy rozlišujeme na úmyslné a neúmyslné. Z hlediska úmyslných daňových úniků se může jednat například o úmyslné a vědomé zkrácení daně. Neúmyslný daňový únik může vyplývat z nedostatečného pochopení, nedbalosti, neopatrnosti a nevědomosti. Avšak ne vždy je hranice mezi legální optimalizací a daňovým únikem zcela jednoznačná (Klimešová, 2014).



Obrázek 5: Rozdíl legálních a nelegálních daňových úniků

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Klimešová 2014)

Daňové ráje

Jedná se o oblasti, státy, ostrovy, které nabízejí velmi nízké zdanění nebo dokonce nulové zdanění. Daňové ráje se dělí na offshore a onshore. Offshore daňové ráje obvykle nezdaňují příjmy ani majetek, zatímco onshore poskytují pouze některé daňové úlevy, daňové výjimky, a to pouze na některé druhy ekonomických aktivit. Využití daňových rájů je legální a souvisí s daňovou optimalizací, avšak hranice mezi legálním a nelegálním využíváním daňových rájů je velmi tenká. S offshore daňovými ráji souvisí velká anonymita, kterou mohou obchodníci využít při daňových únicích, konkrétně při krácení daní či praní peněz. Obchodníci totiž mající sídlo v daňovém ráji jsou obtížněji dohledatelní (Klimešová, 2014).

Jako daňové ráje bývají označovány následující: Seychely, USA (Delaware), Panama, Kajmanské ostrovy, Lucembursko, Nizozemsko a mnoho dalších (Klimešová, 2014).

Příčiny daňových úniků

Existuje mnoho faktorů, které vedou k daňovým únikům v oblasti DPH v ČR. Některé z nejvýznamnějších příčin jsou:

- Složitost daňového systému – DPH je relativně složitou daní, která může být obtížná k pochopení pro mnoho podnikatelů. Neznalost zákona či nesprávný výklad zákona může vést k chybám a neúmyslným porušením daňových zákonů.
- Chybějící dohled a kontrola – Někteří podnikatelé se snaží uniknout od placení daní, protože mají pocit, že nebudou odhaleni. Nedostatečný dohled a nízký počet kontrol ze strany finanční správy mohou tyto praktiky podporovat.
- Nízká daňová morálka – jedná se o případ, kdy subjekt si je vědom, že se dopouští trestného činu i přesto má snahu se obohatit na daňových unicích. V tomto případě subjekt může mít pocit, že jeho čin nebude dopaden, anebo že užitek bude větší než potrestání.
- Zpronevěra třetí osobou – tato situace může nastat v případě, kdy daň odvádí plátce DPH.
- Daňové zatížení – čím vyšší je daňové zatížení, tím více roste zájem daňových poplatníků o daňové úniky (Klimešová, 2014).

Všechny tyto faktory mohou vést k daňovým únikům v oblasti DPH a snížení výběru daní. Proto je důležité, aby stát přijímal opatření na zlepšení dohledu a jednoduššího a transparentnějšího daňového systému.

2.1.1 Daňové trestné činy

V české legislativě se přímo pojem daňový únik nenachází, avšak zákon definuje trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení atd. Výše uvedené trestné činy jsou vymezeny v § 240 až 247 Trestního zákoníku č. 40/2009 Sb. Tyto trestné činy spadají do daňové trestné činnosti, a ta se řadí do skupiny hospodářské trestné činnosti.

Do hospodářských trestných činů v TZ jsou také zahrnuty: Trestné činy proti měně a platebním prostředkům, Trestné činy daňové, poplatkové a devizové, Trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou a Trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu (Zákon č. 40/2009 Sb.).

Trestní zákoník v § 138 rozlišuje různé hranice výše škody:

- a) Škoda nikoli nepatrná – škoda nejméně 10 000 Kč,
- b) Škoda nikoli malá – škoda nejméně 50 000 Kč,
- c) Větší škoda – škoda nejméně 100 000 Kč,
- d) Značná škoda – škoda nejméně 1 000 000 Kč a
- e) Škoda velkého rozsahu – škoda nejméně 10 000 000 Kč (Zákon č. 40/2009 Sb.).

V říjnu 2020 byla hranice výše škody zdvojnásobena do nynější podoby viz výše. Například dolní hranice pro škodu většího rozsahu byla dříve 50 000 Kč.

Nejběžnější tresty za úniky a podvody v oblasti daní jsou:

- finanční pokuta podle § 67 TZ,
- propadnutí věci dle § 70 TZ,
- zákaz činnosti na základě § 73 TZ,
- propadnutí majetku podle § 66 TZ,
- trest odnětí svobody s podmíněným nebo nepodmíněným výkonem podle rozhodnutí soudu (ČFTI, 2023).

Promlčení doba

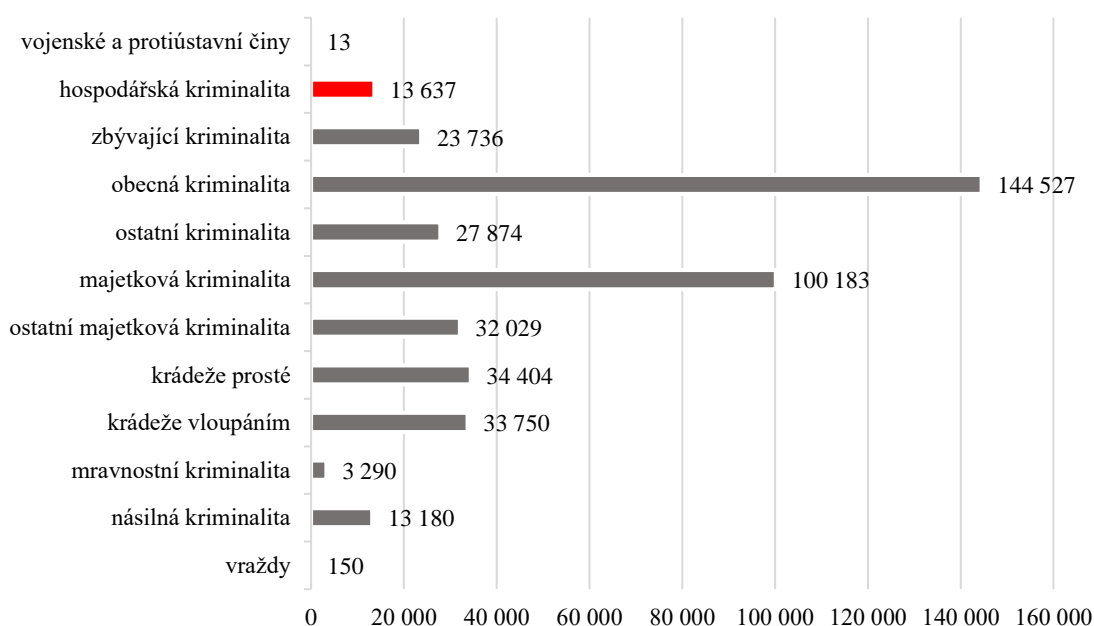
Je upravena v § 34 TZ. Jedná se o dobu, po které zaniká trestní odpovědnost za spáchaný trestný čin. Promlčecí lhůta se odvíjí od horních hranic trestné sazby, respektive tedy od hranic výše škod.

U škody nikoli nepatrné, tedy nejméně 10 000 Kč, běží promlčecí lhůta 3 roky. U škody nikoli malé, tedy nejméně 50 000 Kč, je promlčecí lhůta 5 let. Škoda větší (nejméně 100 000 Kč) a škoda značného rozsahu (nejméně 1 000 000 Kč) má lhůtu promlčení 10 let. Promlčení lhůta ve výši 15 let se vztahuje k škodě velkého rozsahu, tj. škoda nejméně 10 000 000 Kč (Zákon č. 40/2009 Sb.).

Na grafu č. 2 lze vidět celkovou kriminalitu v ČR od 1.1.2022-31.12.2022. Čísla se rovnají počtu registrovaných trestných činů. Hospodářská kriminalita, jak lze vidět, nebyla v počtu registrovaných skutků nejpočetnější, avšak celková výše škod byla 8 997

643 tis. Kč, což hospodářskou trestnou činnost umisťuje na druhé místo s největšími peněžními škodami. Obecná kriminalita zaujala první místo s nejvyššími peněžními škody ve výši 9 448 662 tis. Kč, nejedná se tedy o mnohonásobně větší číslo než hospodářská kriminalita. Hospodářská kriminalita v počtu registrovaných skutků narostla mezi roky 2021-2022 o 9 %, avšak paradoxně vyčíslená škoda byla v roce 2022 menší o 9 705 528 tis. Kč než v roce 2021. Pouze 43,8 % zaregistrovaných trestných činů, které se týkaly hospodářské kriminality byly ke konci roku objasněny. Nejvíce trestních činů vztahující se k hospodářské kriminalitě bylo zaregistrováno v hlavním městě Praha.

Celková kriminalita v ČR za rok 2022



Graf 2: Celková kriminalita v ČR za rok 2022

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Policie České republiky, 2023)

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Dle § 240 TZ tento trestný čin spáchá ten, kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb. Pachatel za zkrácení daně ve větším rozsahu, tj. nejméně ve výši 100 000 Kč, bude potrestán odnětím svobody na 6 měsíců až 3 roky nebo zákazem činnosti. Pokud pachatel tento trestný čin spáchá ve

značném rozsahu, tj. nejméně ve výši 1 000 000 Kč hrozí pachateli odnětí svobody na 2 roky až 8 let. Za spáchání činu ve velkém rozsahu, což znamená nejméně ve výši 10 000 000 Kč, hrozí pachateli 5 až 10 let odnětím svobody (Hrstková Dubšeková, 2022).

Tabulka 3: Zkrácení daně (§ 240 TZ)

Rok	Počet registrovaných	Počet objasněných	Počet dodatečně objasněných	Objasněno celkem	Škoda celkem v tis. Kč
2018	1 296	472	182	654	3 746 824
2019	1 096	342	234	576	4 758 683
2020	822	230	199	429	5 250 403
2021	744	244	202	446	4 042 007
2022	747	172	137	309	2 458 797

(Zdroj: Vlastní zpracování dle statistik Policie České republiky, 2023)

Policie České republiky zveřejňuje na svých stránkách každý měsíc statistiky ohledně všech trestných činů. Vybrané statistiky lze vidět v tabulce č. 3. V tabulce "počet registrovaných" se jedná o trestné činy, u kterých bylo zahájeno trestní řízení ve sledovaném období. "Počet objasněných" znamená objasněné případy z počtu registrovaných tedy tzv. že zahájení a objasnění proběhlo ve stejném sledovaném období. "Počet dodatečně objasněných" jsou trestné činy, které byly objasněny a u kterých bylo zahájeno trestní řízení již před sledovaným rokem.

Dle tabulky lze vidět, že od roku 2020 hodnota zjištěných skutků poklesla, příčinou je skutečnost, že v roce 2020 zákonodárci zvýšili hranici škody a prospěchu trestného činu, jak jsem již zmiňovala na začátku této kapitoly, což bohužel znemožňuje porovnatelnost údajů z minulých let.

Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

Dle § 241 TZ tento trestný čin spáchá zaměstnavatel nebo plátec, který ve větším rozsahu, tj. nejméně ve výši 100 000 Kč nesplní svojí zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu dan, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na zdravotní pojištění nebo pojistné na úrazové pojištění dle zaměstnanců. Tomuto pachateli hrozí odnětí svobody až na 3 roky nebo zákaz činnosti (Hrstková Dubšeková, 2022).

Tabulka 4: Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 TZ)

Rok	Počet registrovaných	Počet objasněných	Počet dodatečně objasněných	Objasněno celkem	Škoda celkem v tis. Kč
2018	682	385	109	494	144 894
2019	822	448	118	566	203 498
2020	279	73	130	203	169 940
2021	319	59	94	153	170 627
2022	323	82	81	163	200 541

(Zdroj: Vlastní zpracování dle statistik Policie České republiky, 2023)

Tabulky č. 3 a 4 znázorňují srovnání výskytu spáchaných trestných činů. Z těchto tabulek lze jasně vyčíst, že zaregistrované trestné činy spojené s neodvedením daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby jsou méně časté než trestné činy spojené s kráčením daně.

Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

Tento trestný čin dle § 243 TZ spáchá ten, kdo nesplní svojí oznamovací zákonnou povinnost vůči správci daně, a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné stanovení daně jinému nebo vymáhání od jiného. Pachatelovi hrozí až dva roky odnětím svobody

nebo zákaz činnosti. Pro značný rozsah činu, hrozí pachatelovi jeden až 4 roky odnětím svobody nebo peněžitý trest (Hrstková Dubšeková, 2022).

Tento trestný čin dle statistik Policie ČR je registrován velmi zřídka.

Další trestné činy daňové, poplatkové a devizové jsou:

- § 244 TZ – Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží,
- § 245 TZ – Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti,
- § 246 TZ – Padělání a pozměnění známek,
- § 247 TZ – Ohrožení devizového hospodářství (Zákon č. 40/2009 Sb.).

2.1.2 Druhy daňových podvodů

Fiktivní faktury

Jedná se o případ, kdy společnost vytvoří fiktivní fakturu anebo vytvoří více kopií reálné faktury, které si zahrne do účetnictví. Subjekt si tak navýší DPH na vstupu a sníží DPH na výstupu, vznikne mu tak nároku na odpočet DPH a taktéž si sníží svojí daňovou povinnost. U těchto podvodů je těžká prokazatelnost, zejména u služeb. Vyskytují se na trhu i společnosti, které nabízejí právě tyto fiktivní faktury (Šefčík, 2018).

Nabídka zboží či služeb bez DPH

Tento případ se týká toho, že plátce DPH nabídne své zboží či služby bez DPH, tzn. službu poskytne bez daňového dokladu a „mimo účetnictví“, následně tuto službu či prodej zboží nepřizná ani v daňovém přiznání a taktéž ani neodvede daň (Šefčík, 2018).

Nedodržení registrace k DPH

Tento typ podvodu používají především obchodníci, kteří jsou blízko hranice povinné k registraci plátce. Situace se týká spíše maloobchodních obchodníků (Šefčík, 2018).

Zaměňování sazeb DPH

Zaměňování sazeb DPH se vyskytuje v případech, kdy subjekt použije nesprávnou sazbu DPH pro určitou transakci. Například pokud subjekt použije nižší sazbu DPH pro zboží nebo služby, které jsou zahrnuty ve vyšší sazbě DPH. Jelikož v České republice jsou užívány 3 druhy sazeb je možné, že subjekt špatnou výši DPH zvolí neúmyslně z důvodu nevědomosti, avšak tento typ daňového podvodu může být i úmyslný. O úmyslný podvod tohoto typu se jedná v případě, když prodávající předstírá, že prodává jiné zboží, než je tomu skutečně, za účelem zdanění nižší sazbou DPH (Šefčík, 2018).

Nárokování odpočtu DPH na vstupu u zboží či služeb pro soukromou spotřebu

Jedná se o zboží či služby, které byly použity pro vlastní spotřebu plátce, avšak plátce si neoprávněně uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu, jelikož falešně podává tvrzení, že zboží či služba byla použita pro ekonomickou činnost (Šefčík, 2018).

Karuselové podvody

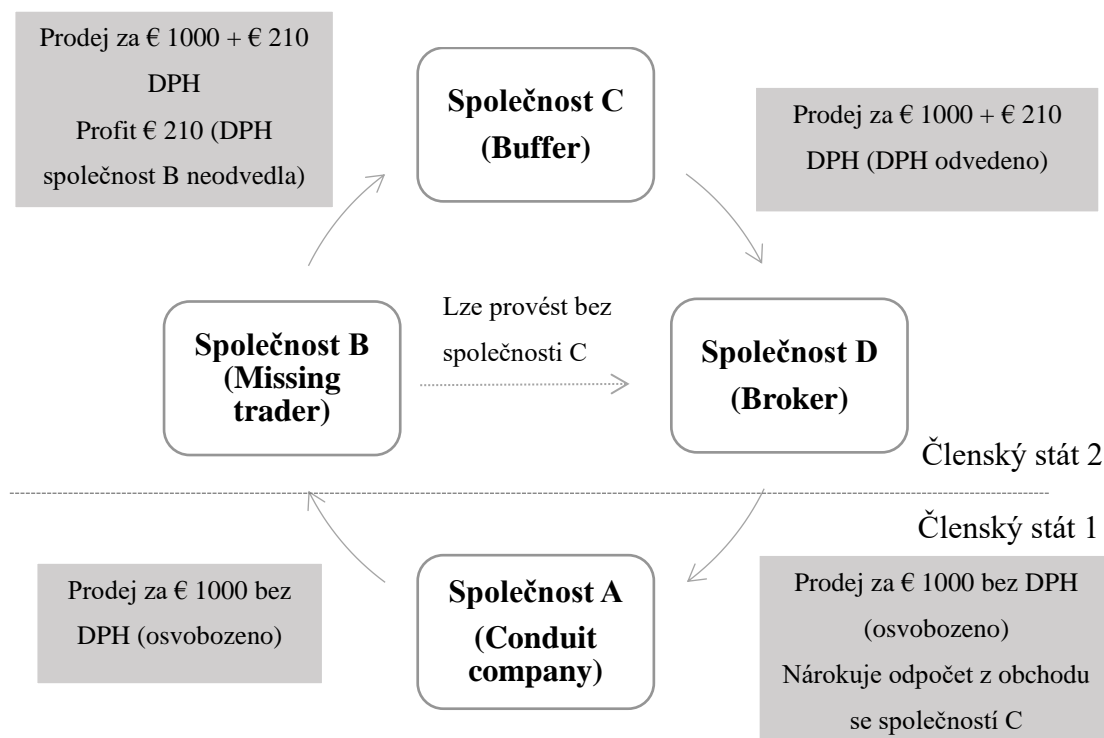
Jedná se o druh hospodářské trestné činnosti, taktéž nazývané jako kolotočové podvody či MTIC – missing trader intra-community frauds, do čeština překládáno jako intrakomunitární podvody chybějícího obchodníka Karuselové podvody jsou značným, přinejmenším evropským, problémem, kvůli kterému státy přicházejí o část daňových příjmů, které by mohly být efektivně využity (Šefčík, 2018).

Karuselové podvody se obecně klasifikují jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ. V karuselovém řetězci je chybějící obchodník jednoznačně ten, který se dopouští tohoto trestního činu, avšak samozřejmě za podmínkou způsobené škody nejméně 100 000 Kč (Šefčík, 2018).

Aby mohl vzniknout karuselový podvod je potřebné splnit následující podmínky: je nutné zapojit zahraniční subjekt, tedy jeden ze subjektů musí sídlit v jiném státě, subjekty musí být registrovanými plátcí DPH, na předmět vztahující se k obchodu (dodání zboží nebo poskytnutí služby) se neuplatňuje režim přenesené daňové povinnosti, obchod musí souviset s ekonomickou činností, na předmět vztahující se k obchodu na území druhého

státu musí mít charakter zdanitelného plnění a lze při vývozu do jiného státu provést odpočet DPH (Hálek, 2015).

Obchodníci využívají osvobozené DPH při dodání zboží či poskytnutí služby do jiného členského státu a následně možnost uplatnit nárok na odpočet DPH při pořízení zboží či služby. Obchody se někdy uskutečňují taktéž zcela fiktivně.



Obrázek 6: Princip karuselového podvodu

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě Háalka, 2015 a Šefčíka, 2018)

Účastníci karuselového podvodu jsou:

- conduit company – spojka,
- missing trader – chybějící obchodník neboli taktéž bílý kůň,
- broker – zprostředkoval.

Do koloběhu může být taktéž zapojen:

- buffer – vyrovnávací společnost.

Karuselový obchod začíná u společnosti A neboli u tzv. spojky, která se nachází v jiném členském státu než ostatní společnosti. Tato společnost prodá zboží společnosti B, která se nachází také v jiném členském státu, tento prodej je dle platných zákonů osvobozen od DPH. Společnost A prodá zboží společnosti B za € 1000 bez DPH. Společnost B zboží následně prodá společnosti C, avšak včetně DPH, jelikož se jedná o prodej zboží ve stejném státu a toto plnění podléhá DPH. Společnost B tedy prodá zboží za € 1210 včetně 21 % DPH. Společnost C neboli vyrovnávací společnost zboží zaplatí včetně zmíněného DPH. Společnost B obdrží daň, kterou však neodvede správci daně a následně zmizí, jedná se o tzv. zmizelého obchodníka (neboli angl. missing trader), taktéž označovaného jako bílého koně, který nelze dohledat, obvykle se jedná o obchodníka s fiktivní adresou či má sídlo v tzv. daňovém ráji. Missing trader má tedy zisk z neodvedeného DPH ve výši €210.

Společnost C neboli vyrovnávací společnost může být do řetězce vtažena zcela nevědomě. Těchto společností může být v řetězci mnohem větší počet, společnosti jsou do podvodu vtaženy za účelem zesložitého celého řetězce, takto složité řetězce je následně velmi složité odhalit. Celý podvod lze provést i bez účasti společnosti C, avšak následně je o dost jednodušší odhalení celého podvodu. Taktéž společnost B neboli chybějící obchodník prodává zboží vyrovnávací společnosti pod cenou, aby zboží co nejrychleji prodal a obchod byl zajímavý právě pro nic netušící společnost, která je do podvodu vtažena nevědomě.

Následně v řetězci společnost C prodá zboží společnosti D neboli tzv. zprostředkovateli, který se taktéž nachází ve stejném státě, zboží tedy prodává včetně DPH, společnost D zboží zaplatí včetně DPH ve celkové výši € 1210 a zároveň si uplatní nárok na odpočet. Následně společnost D prodá zboží opět společnosti A do jiného členského státu ve výši € 1000 bez DPH, jelikož DPH je v tomto případě opět osvobozeno. Jelikož subjekt D odvedl daň z obchodu se společností C, může si nárokovat DPH nazpět, jedná se tedy o € 210, které správce daně zaplatí nazpět subjektu D. Z koloběhu vyplývá čistý zisk € 210 pro karuselový obchod a dvojitá ztráta pro správce daně, respektive ztráta pro státní rozpočet. Jedná se tak o ztrátu daně, kterou neodvedl chybějící obchodník a následná povinnost správce daně vyplatit nazpět DPH společnosti D při vyvezení do jiné členské země.

Jakmile zboží dorazí nazpět do společnosti A, je možné celý koloběh opakovat donekonečna, avšak je vhodné změnit společnost B, tedy chybějícího obchodníka. Opakované obchodování se subjektem, který již dluží částku správci daně je riskantní. Samozřejmě celý koloběh může být významně složitější a zasahovat do více členských států, účastníků podvodu mohou být až stovky (Hálek, 2015).

Historie karuselových podvodů

Karuselové obchody se začali objevovat v roce 1992, v tomto roce došlo k osvobození plnění uskutečněného mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie. Do roku 1992 se postupovalo tak, že zboží podléhalo kontrole při přechodu hranic, při této kontrole bylo zjišťováno, zda zboží skutečně fyzicky opouští jeden členský stát a vstupuje do jiného členského státu. DPH se odváděla v okamžiku překročení hranic dle principu země určení tzn. že daň byla odváděna ve státu do kterého bylo zboží dodáno, taktéž zaplacená daň byla tedy plátcí navracena (Týč, 2010).

Následně od roku 1993 funguje při obchodu mezi členskými státy EU systém země určení, který funguje do dnes. Dle Šefčíka (2018) je důsledkem rozmachu karuselových podvodů více faktorů, a to je neexistence hraničních kontrol zboží v EU a uplatňování principu země určení a s tím související odložená DPH.

2.2 Preventivní nástroje České republiky proti daňovým podvodům

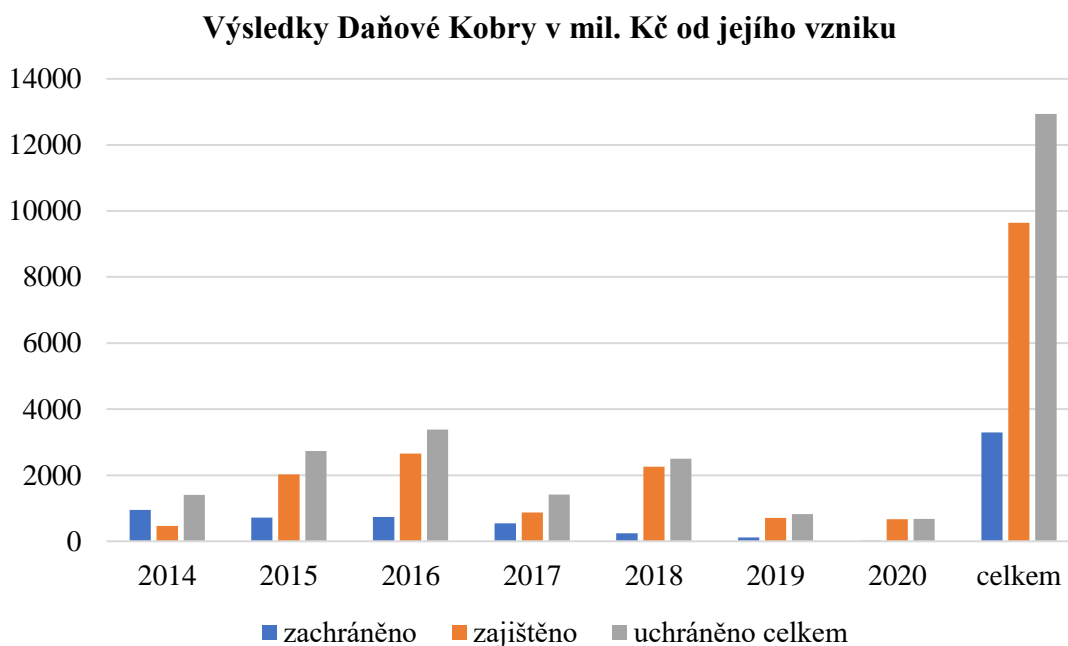
Proti daňovým podvodům na DPH existuje již v České republice celá řada preventivních nástrojů, které mají za cíl minimalizovat riziko vzniku podvodů a odhalovat daňové úniky na DPH. Tyto nástroje zahrnují například přenesenou daňovou povinnost, kontrolní hlášení, Daňovou Kobru, souhrnné hlášení a řadu dalších opatření.

2.2.1 Daňová Kobra

V dubnu 2014 byla vytvořena tzv. Daňová Kobra, jedná se o systém spolupráce mezi policisty, celníky a specialisty finanční správy. Členové týmu společně působí v boji proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, zejména v oblasti DPH a spotřební daně. Spolupráce mezi jednotlivými složkami Daňové Kobry umožňuje rychle vyměňovat

informace a koordinovat jednotlivá řízení což vede k včasnému odhalování daňových úniků. Hlavním cílem je zajištění daně, navrácení neoprávněně získaných peněžních prostředků nazpět do státního rozpočtu a potrestání pachatelů (Danovakobra.cz, 2022).

Graf č. 3 znázorňuje výsledky Daňové Kobry od jejího vzniku do roku 2020. Pod pojmem „zachráněno“ se rozumí hodnoty mimo trestní řízení (např. daňové řízení) a pod pojmem „zajištěno“ se rozumí hodnoty zajištění v rámci trestního řízení. Do roku 2020 již Daňová Kobra zachránila do státního rozpočtu téměř 13 miliard korun. Celkově se od roku 2014 jednalo přes 9,6 miliard zajištěných hodnot v rámci trestního řízení a téměř 3,3 miliardy uchráněných hodnot. Nejvíce uchráněných hodnot bylo v roce 2016. V posledních sledovaných letech byly uchráněné hodnoty nižší. Důvodem může být právě snižující se trestná činnost v tomto odvětví, díky postupnému zavedení opatření proti daňovým unikům (Ministerstvo financí České republiky, 2021).



Graf 3: Výsledky daňové kobry v mil. Kč od jejího vzniku

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Ministerstvo financí České republiky, 2021)

2.2.2 Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení je upraveno v § 102 ZDPH. Někteří plátcí DPH jsou povinni podávat kromě samotného priznání k DPH také souhrnné hlášení. Toto hlášení se podává na finanční úřad za účelem, aby Evropská unie, měla pod kontrolou, zda bylo zdaněno poskytnuté plnění. Souhrnné hlášení se podává pouze elektronicky, prostřednictvím portálu finanční správy nebo datovou schránkou (Hálek, 2015).

Souhrnné hlášení je plátce povinný podat dle § 102 odst. 1 ZDPH, pokud:

- dodal zboží z tuzemska do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu,
- přemístil zboží plátcem z tuzemska do jiného členského státu,
- dodal zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území EU formou třístranného obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu, nebo
- poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 ZDPH, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen priznat daň příjemce služby, nebo pokud před uskutečněním této služby přijal úplatu, byla-li tato služba ke dni přijetí úplaty známa dostatečně určitě (Zákon č. 235/2004 Sb.).

Dále je dle § 102 odst. 3 ZDPH identifikovaná osoba povinna podat souhrnné hlášení, pokud:

- poskytla služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen priznat daň příjemce služby, nebo
- dodala zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území EU formou třístranného obchodu, pokud je identifikovaná osoba prostřední osobou v tomto obchodu (Zákon č. 235/2004 Sb.).

Souhrnné hlášení se podává za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. V případě, kdy plátce poskytuje služby, podává plátce souhrnné hlášení společně s daňovým přiznáním ve lhůtě pro podání daňového přiznání (Zákon č. 235/2004 Sb.).

2.2.3 Kontrolní hlášení

Od 1.1.2016 vstoupilo v platnost tzv. kontrolní hlášení, které je upraveno v § 101c až 101k ZDPH. Díky kontrolnímu hlášení má správce daně možnost získat informace ohledně určitých plnění a párovat tak podaná kontrolní hlášení za účelem odhalení některých rizikových obchodů (Hálek, 2015).

Povinnost podat kontrolní hlášení dle § 101c ZDPH má pouze plátce, který:

- uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal přede dnem uskutečnění takového plnění úplatu, ze které vznikla povinnost přiznat daň,
- přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo z úplaty, kterou přede dnem uskutečnění takového plnění poskytl:
 - vznikla tomuto plátcovi povinnost přiznat daň podle § 108 odst. ZDPH, nebo
 - uplatňuje nárok na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce (Zákon č. 235/2004 Sb.)

Taktéž je plátce povinný podat kontrolní hlášení, pokud uskutečňuje plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato.

Kontrolní hlášení se podává elektronicky anebo datovou schránkou ve formátu, který zveřejní správce daně. Právnícké osoby jsou povinny podávat kontrolní hlášení každý měsíc, zatímco fyzické osoby podávají kontrolní hlášení v období pro podání daňového přiznání, tudíž buďto měsíčně anebo čtvrtletně. Hlášení se podává do 25. dne od skončení zdaňovacího období. Kontrolní hlášení nenahrazuje daňové přiznání k DPH (Hálek, 2015).

V § 101h ZDPH jsou ustanoveny sankce za porušení povinností souvisejí s kontrolním hlášením. Může se tak jednat o pokutu ve výši 1 000 Kč, pokud plátce nepodá ve

stanovené lhůtě kontrolní hlášení a podá dej dodatečně, aniž by byl správcem daně vyzván. U kontrolního hlášení není akceptována pětidenní lhůta bez stanovení pokuty jako je tomu například u přiznání k DPH a další. Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, správce daně ho vyzve k jeho podání. V tomto případě, pokud plátce podá kontrolní hlášení až po vyzvání v náhradní lhůtě, vzniká plátcí pokuta ve výši 10 tis. Kč. Avšak tyto dvě pokuty mohou být prominuty, pokud došlo u plátce poprvé v kalendářním roce k prodlení. Pokuta ve výši 30 tis. Kč může být plátcí udělena, pokud kontrolní hlášení nepodá po výzvě ke změně, doplnění či potvrzení údajů. Pokud plátce nepodá hlášení ani v náhradní lhůtě, hrozí mu pokuta ve výši 50 tis. Kč. Avšak zmíněné pokuty ve výši 10 tis.-50. tis. Kč jsou od roku 2023 poloviční v případě, že se jedná o fyzickou osobu nebo o čtvrtletního plátce, anebo se jedná o společnost s ručením omezeným, která má pouze jednoho společníka, který je fyzickou osobou. Dalšími pokuty, které může správce daně uložit je pokuta ve výši 50 tis. Kč, pokud plátce po vyzvání správce k odstranění pochybností nezmění nebo nedoplní nesprávné nebo neúplné údaje prostřednictvím dalšího kontrolního hlášení. Poslední pokuta, kterou může správce daně uložit v souvislosti s kontrolním hlášením je pokuta ve výši 500 tis. Kč v případě, že plátce nesplněním povinností, které souvisí s kontrolním hlášením závažně ztěžuje nebo maří správu daně. Samozřejmě lze požádat správce daně o prominutí pokuty, prominutí se ustanoveno v § 101k ZDPH (Zákon č. 235/2004 Sb.).

2.2.4 Režim přenesení daňové povinnosti

Jedná se o směrnici Evropské unie, kterou Česká republika vložila do své legislativy. Přenesená daňová povinnost neboli anglicky reverse charge, bývá považována jako velmi účinná proti boji s karuselovými podvody, jelikož chybějící podvodník není schopen vybrat daň, následně ji neodvést a zmizet. Režim přenesené daňové povinnosti je upraven v § 92a až 92i ZDPH (Hálek, 2015).

Přenesená daňová povinnost spočívá v tom, že daň na výstupu nepřiznává dodavatel, ale naopak odběratel. Dodavatel neboli plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, vystaví odběrateli daňový doklad, na kterém sdělí informaci, že daň je povinen doplnit a přiznat plátce pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem v tuzemsku uskutečněno, plátce je povinen daň přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, taktéž si zároveň může

nárokovat odpočet daně na vstupu. Odběratel i dodavatel mají povinnost tyto plnění uvést na zvláštní řádky priznání k DPH a zároveň jsou oba subjekty povinni vést zvláštní přehled zdanitelných plnění v režimu přenesené daňové povinnosti, který přiloží jako přílohu k priznání k DPH (Hálek, 2015).

Zákon rozlišuje trvalé použití a dočasné použití přenesené daňové povinnosti. Pod trvalé použití přenesené daňové povinnosti spadá dodání zlata, nemovité věci, zboží uvedeného v příloze č. 5 ZDPH (jedná se např. různé odpady, šrot atd.) a poskytnutí stavebních nebo montážních prací. Dočasné použití se v režimu přenesené daňové povinnosti uplatňuje u dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 6 ZDPH, pokud tak vláda stanoví nařízením, jedná se např. o dodání herních konzolí, tabletů a laptopů, mobilní telefony, obiloviny a technické plodiny atd.

Jedná se tedy, jak jsem již zmínila, o velmi účinný nástroj v boji proti daňovým únikům, respektive znemožňuje provedení karuselových podvodů. Avšak režim přenesené daňové povinnosti neplatí na veškeré zboží a služby, i přestože se postupně rozšiřuje výčet zboží a služeb, které pod přenesenou daňovou povinností spadají. Tím chce autorka říct, že některé podvodné daňové subjekty v karuselovém podvodu zkrátka mohou zvolit jiné zboží či služby, které nespádají do režimu přenesené daňové povinnosti, a tudíž mají možnost daňový únik dál realizovat. Avšak i přesto můžeme považovat režim přenesené daňové povinnosti jako velmi účinný nástroj, který vedl alespoň ke snížení výskytu daňových úniků.

2.2.5 Ručení oprávněného příjemce

Jako další v boji proti daňovým únikům slouží institut ručení oprávněného příjemce, tento institut je vymezen v § 108a ZDPH. Vytvoření této instituce je umožněno na základě článku 205 směrnice Rady 2006/112/ES, který se týká společného systému DPH. Jde o ručení příjemce, kterému vznikla povinnost priznat a zaplatit spotřební daň v souvislosti s přijetím výrobků z jiného státu EU, které podléhají spotřební dani. Příjemce taktéž ručí správci daně za daň z přidané hodnoty, která nebyla zaplacená osobou, která pořídila toto zboží z jiného státu EU, správci daně třetí osobou (Kuneš & Vondrák 2022).

2.2.6 Ručení příjemce zdanitelného plnění

Od 1.4.2011 vstoupilo v platnost ustanovení o ručení příjemce zdanitelného plnění a následně docházelo k jeho rozšíření, například v roce 2013 vznikla povinnost plátcům DPH uvádět bankovní čísla svých účtů, které slouží pro jejich ekonomickou činnost při registraci k DPH. Případy ručení příjemce zdanitelného plnění jsou vymezeny v § 109 ZDPH. Jedná se o systém, kdy příjemce zdanitelného plnění (odběratel, plátce) ručí za daň ze zdanitelného plnění v tuzemsku, která nebyla záměrně odvedena dodavatelem (Hušáková, 2022).

Ručitelský závazek se aplikuje v případě, kdy příjemce v okamžiku zdanitelného plnění věděl anebo mohl vědět následující:

- a) daň na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- b) dodavatel, který uskutečňuje zdanitelné plnění se úmyslně dostal anebo dostane do postavení kdy daň nebude schopný daň zaplatit, anebo
- c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody (Zákon č. 235/2004 Sb.).

Příjemce zdanitelného plnění taktéž ručí za nezaplacenou daň z uskutečněného plnění, pokud je úplata za toto plnění:

- a) bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny
- b) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet poskytovatele vedený mimo tuzemsko,
- c) poskytnuta zcela anebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet, než je registrovaný u správce daně,
- d) poskytnuto zcela anebo zčásti virtuálním aktivem,
- e) v okamžiku, kdy je o poskytovateli uskutečněného plnění zveřejněna informace o nespolehlivém plátcí (Kuneš & Vondrák 2022).

2.2.7 Nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba

Institut nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby je další z nástrojů v boji proti únikům na DPH.

Institut nespolehlivého plátce byl zaveden v roce 2013 s cílem označit rizikové plátce. Nespolehlivý plátce je definován v § 106a ZDPH. Dle tohoto ustanovení správce daně označí plátce jako nespolehlivého, pokud poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně.

Co se nyní rozumí pod pojmem závažné porušení je vymezeno v Informaci GFŘ. Jedná se o následující:

- a) plátcí byla vyměřena nebo doměřena daň pomocí pomůcek v minimální výši 500 tis. Kč,
- b) správce daně vydal u plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen,
- c) u plátce po byl podobu nejméně 3 po sobě jdoucích kalendářních měsíců zaevidován kumulativní nedoplatek na DPH v minimální výši 500 tis. Kč,
- d) neuznání plátcem uplatňovaného nároku na odpočet daně a vyměření nebo doměření daně odlišné, než plátce uvedl v daňovém přiznání k DPH, pokud uplatněný odpočet bude snížen o minimálně 500 tisíc Kč a tato vyměřená nebo doměřená daň nebude uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti,
- e) plátcí byla vyměřena nebo doměřena daň podle pomůcek opakovaně, což znamená dvakrát za zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích,
- f) plátce nereaguje řádně na výzvy správce daně nebo nepředloží bez řádného odůvodnění údaje potřebné pro správu daně,
- g) plátce nepodal ani v náhradní lhůtě daňové přiznání, hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích měsíců,
- h) plátce nedoplnil, neopravil neplatný údaj nebo uvedl nepravdivý údaj ohledně skutečného sídla,
- i) plátce uvedl v podaném daňovém přiznání jinak stanovenou daň na výstupu, než stanovil správce daně a tato zvýšená tvrzená daň je minimálně o 500 tis. Kč (Finanční správa, 2017).

Odvolání proti rozhodnutí správci daně je možné podat do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí a má odkladný účinek. Pokud se plátce stane nespolehlivým ztrácí možnost změny zdaňovacího období podle § 99a ZDPH. Dalším důsledkem získání titulu

nespolehlivého plátce je dle § 109 odst. 3 ZDPH fakt, že ten, kdo přijímá zdanitelné plnění od nespolehlivého plátce, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění. (Kuneš & Vondrák 2022).

Zda je plátce spolehlivý či nikoliv, lze ověřit v registru plátců DPH, tento registr je veřejně dostupný na stránkách Ministerstva financí. Každý má tak možnost si budoucího obchodního partnera ověřit. Více informací ohledně ověření je uvedeno v podkapitole 3.1 Opatření, jak se vyhnout daňovému riziku z pohledů plátců.

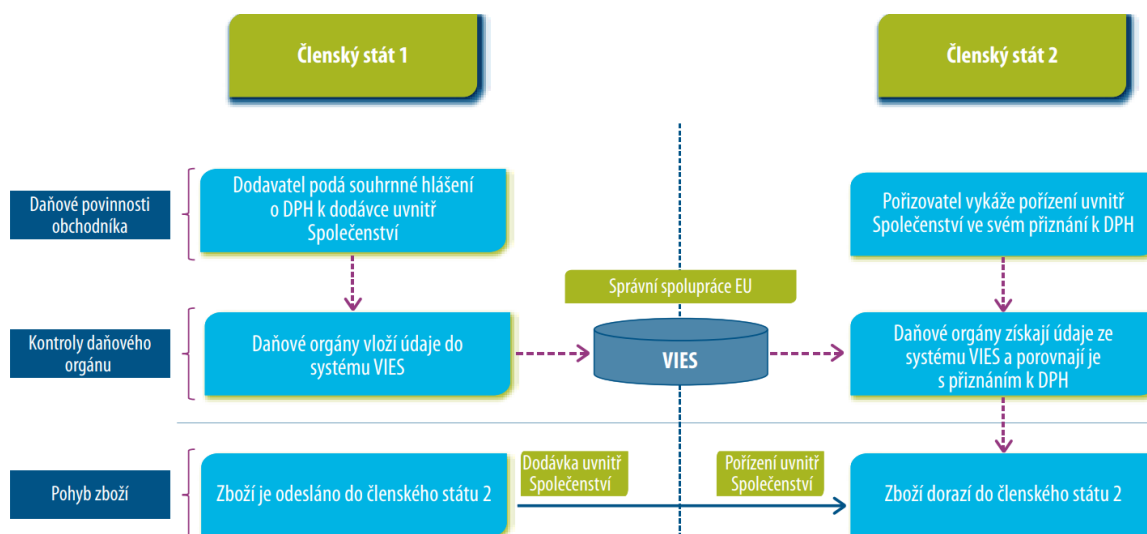
Od 1.7. 2017 byl zaveden rovněž institut nespolehlivé osoby. Nespolehlivá osoba je definována v § 106aa a 106ab ZDPH. Nespolehlivou osobou se může stát fyzická anebo právnická osoba, která není plátcem a závažným způsobem poruší povinnosti vztahující se k správci DPH. Tento institut byl zaveden především proto, aby zamezil tomu, že označený nespolehlivý plátce zruší registraci k DPH, a tak se „očistí“. Poruší-li jakákoliv fyzická či právnická osoba, která není plátcem závažným způsobem své povinnosti vztahující se k správě daně, stává se nespolehlivou osobou. Překročí-li nespolehlivá osoba obrát ve výši 2 000 000 nutný pro registraci k DPH, stává se nespolehlivým plátcem dle § 106a odst. 4 ZDPH (Kuneš & Vondrák 2022).

Na začátku ledna 2023 analýza Dun & Bradstreet eviduje celkem 26 158 subjektů, kteří jsou evidováni jako nespolehlivý, z toho 4 934 je nespolehlivých plátců DPH a 26 158 nespolehlivých osob. Většina nespolehlivých subjektů podniká v oblasti pronájmu a správě nemovitostí, zprostředkování velkoobchodu a službách (Dun & Bradstreet, 2023).

2.2.8 Systém VIES

Prostřednictvím elektronického systému VIES (VAT Information Exchange System), který je provozovaný Evropskou komisí, lze zjistit informace týkající se registrace k DPH v rámci členských států Evropské unie, tzv. lze ověřit platnost DIČ k DPH. Systém VIES a ověřit tak platnost DIČ lze na následující webové adrese: https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/. Díky systému VIES si mohou daňové subjekty zkontrolovat budoucího obchodního partnera a chránit se tak před nechtěným zatažením do daňového úniku. Systém VIES umožňuje taktéž daňovým správám jednotlivých členských států výměnu informací o dodání zboží do jiného členského státu

a službách, tyto údaje jsou získávány z podaných souhrnných hlášení k DPH. (Široký, 2018).



Obrázek 7: Princip systému VIES

(Zdroj: Evropský účetní dvůr, 2016)

2.2.9 Eurofisc

Eurofisc byl zřízen na základě nařízení rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7.10.2009 o správní spolupráci s hlavním cílem bojovat proti přeshraničním podvodům s DPH. Jedná se o elektronickou síť, která slouží k rychlé výměně určitých informací mezi členskými státy (Široký, 2018).

2.2.10 Intrastat

Jedná se o statistický systém, který slouží pro sledování pohybu zboží mezi plátcí DPH členských států EU. Intrastat je založen na povinném vyplňování statistických měsíčních hlášení a vykazují ho všechny členské státy EU na svých národních úrovních. V české republice je sběrem a kontrolou podaných hlášení pověřena Celní správa a následně data zpracovává a kontroluje Český statistický úřad, který získaná data předává statistického úřadu Eurostat, který data následně zpracovává (Intrastat, 2023).

V roce 2023 musí Intrastat v České republice vykazovat osoby registrované k dani nebo identifikované k DPH, včetně zastupujících členů skupin spojených osob registrovaných k dani, které přeskočí tzv. práh k vykazování, ten je zvlášť určen pro přijetí zboží a pro odeslání zboží. Pro přijetí zboží je práh v ČR nastaven na hodnotu 12 milionů Kč a pro odeslání zboží taktéž 12 milionů Kč (Intrastat, 2023).

2.2.11 Zajišťovací příkaz

Jedná se o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň. Tento příkaz je vymezen v daňovém řádu konkrétně v § 167-169 DŘ a do ZDPH byl zaveden v roce 2012 (Kuneš & Vondrák 2022).

Uložit zajišťovací příkaz má právo správce daně, pokud má odůvodněnou obavu, že daň, u které neuplynula dosud splatnost nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že vybrání této daně bude v době vybrání spojeno se značnými obtížemi. Daňový subjekt je povinen částku do 3 pracovních dnů zajistit ve prospěch správce, pokud není nebezpečí z prodlení. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný v okamžiku oznámení daňovému subjektu (Zákon č. 280/2009 Sb.).

Tabulka 5: Počet vydaných zajišťovacích příkazů v letech 2013-2023

Rok	Počet vydaných zajišťovacích příkazů	Počet subjektů	Částka v mil. Kč	Úhrada ze zajištění v částce v mil. Kč
2013	457	280	6 173,0	Nebylo sledováno
2014	1 032	328	4 172,3	256,0
2015	1 605	424	3 633,4	822,0
2016	1 561	309	3 329,0	1 098,0
2017	1 420	358	1 594,3	690,0
2018	1 174	355	1 472,5	471,2
2019	765	185	558,8	477,3
2020	1 006	276	519,2	348,3
2021	1 030	242	725,9	234,8
2022	525	136	692,1	217,4
1. 1. 2023 - 31. 3. 2023	159	36	81,1	39,8
Celkem	10 734	2 929	22 951,5	4 654,8

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: Finanční správa, 2023)

V tabulce č. 5 jsou znázorněny statistické údaje ohledně zajišťovacích příkazů mezi lety 2013-2023. Největší počet vydaných zajišťovacích příkazů byl v roce 2015. Tento trend se projevil i následující rok, kdy se zajišťovací příkazy snížily jen o 44 vydaných. Lze vidět, že počet zásadně klesl v minulém roce na 525 vydaných. Snížení lze spárovat zřejmě v obezřetnosti správy daně, která zajišťovací příkazy vydává. Zajišťovací příkazy čelili totiž kritice a finanční správa byla vyzvána, aby zajišťovací příkazy vydávala pouze odůvodněně.

2.2.12 EET

EET neboli elektronická evidence tržeb. Jednalo se o povinnost podnikatelů evidovat elektronicky veškeré své tržby. Postupné zavádění EET od roku 2016 částečně omezilo podvod nabízení zboží a služeb bez DPH. Vláda však od 1.ledna 2023 schválila ukončení EET (Etržby, 2023).

2.3 Daňová mezera

Daňová mezera a daňové úniky spolu úzce souvisí. Daňová mezera neboli VAT GAP je celkový rozdíl mezi očekávanými příjmy z DPH a skutečně vybranými příjmy, jedná se tedy o odhad ztráty. Tyto ztráty jsou způsobené daňovými úniky, legálními daňovými optimalizacemi, nedodržováním daňových povinností anebo neefektivností systému výběru daní (European Commission, 2023).

Tabulka 6: Daňová mezera v ČR v letech 2016-2020

Rok	V procentech	V milionech EUR
2016	16,0 %	2499
2017	13,1 %	2223
2018	14,1 %	2628
2019	14,2 %	2809

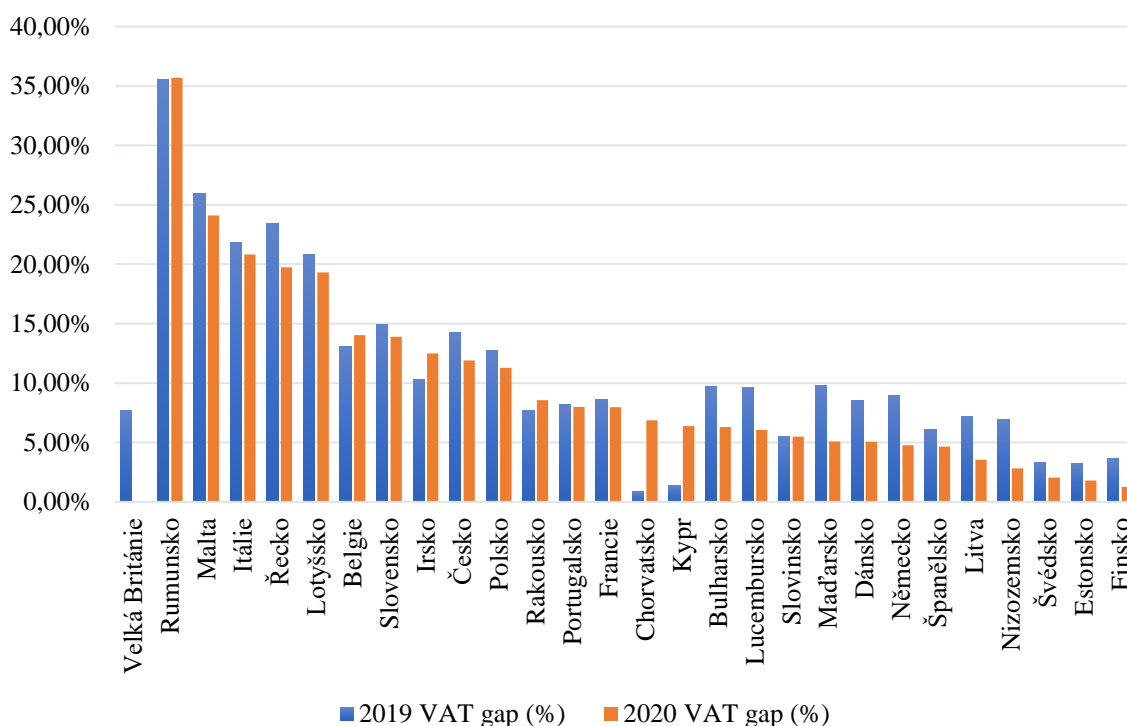
2020	11,9 %	2164
------	--------	------

(Zdroj: Vlastní zpracování dle CASE, 2022)

Evropská komise vydává studie CASE, v kterých právě zveřejňuje odhady velikostí daňových mezer v celé Evropské unii. V roce 2022 vydala studii, která odhaduje zpětně daňovou mezeru do roku 2020.

Tabulka č. 6 znázorňuje daňovou mezeru v České republice v letech 2016-2020. Z hodnot lze vidět, že daňová mezera se v roce 2020 v České republice snížila na 11,9 %, což je taktéž poprvé, kdy se jednalo o takto nízkou daňovou mezeru. V roce 2013 byla daňová mezera odhadována ve výši 20,2 %, lze tedy vidět, že daňová mezera má postupně spíše klesající tendenci. Na vývoj mezery mají vliv právě zaváděná opatření proti daňovým únikům, jako například zavedení kontrolního hlášení v roce 2016, postupné rozšiřování přenesené daňové povinnosti a další.

Daňová mezera v EU v letech 2019-2020



Graf 4: Daňová mezera v EU v letech 2019-2020

(Zdroj: Vlastní zpracování dle CASE, 2022)

Graf č. 4 zobrazuje daňovou mezeru ve všech členských státech v období 2019-2020. Z grafu můžeme pozorovat, že největší daňovou mezeru v roce 2020 ale i v roce 2019 mělo Rumunsko. V roce 2020 se jednalo o 35,7 % chybějících příjmů z DPH. Za Rumunskem následuje s 24,1 % Malta a s 20,8 % Itálie. S nejmenší daňovou mezerou v roce 2020 v procentuálním vyjádření se může pyšnit Finsko s 1,3 %, následně následuje Estonsko s 1,8 % a Švédsko s 2,0 %.

Česká republika v roce 2020 byla ve srovnání v procentuálním vyjádření s ostatními státy Evropské unie na 9. místě, což znamená, že 8 členských států má daňovou mezeru větší než ČR a 18 členských států je na tom s daňovou mezerou lépe. Česká republika byla v roce 2019 i 2020 porovnáním se Slovenskou republikou s velikostí daňové mezery na tom lépe. Oproti Maďarsku si Česko vede poměrně hůře. V maďarsku se ve sledovaném období snížila procentuální daňová mezeza dokonce o 4,7 %.

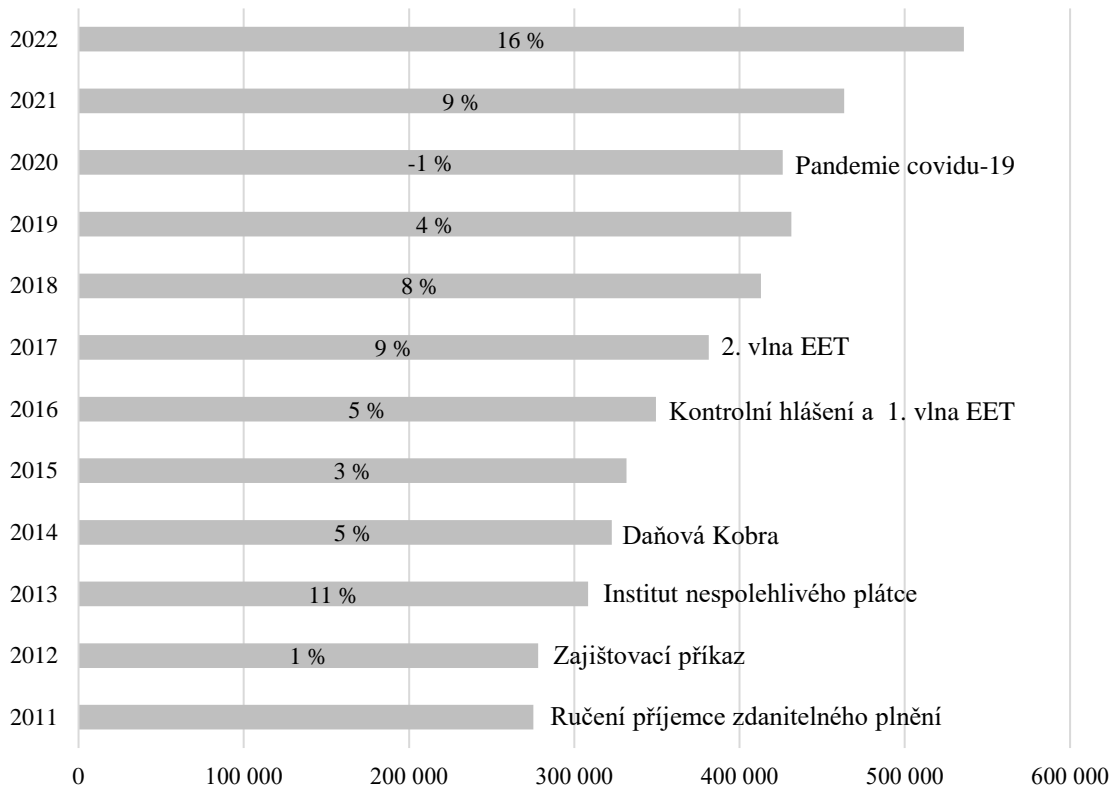
V absolutním vyjádření byla největší odhadnutá daňová mezeza v Itálii, jednalo se o 26 217 milionu EUR, následně ve Francii ve výši 13 962 milionu EUR a třetí v pořadí s největší daňovou mezerou bylo Německo s 11 076 milionu EUR. Nejmenší daňová mezeza v absolutním vyjádření byla zaznamenána v Estonsku s 45 miliony EUR. Největší procentuální nárůst byl zaznamenán v Chorvatsku a na Kypru. Největší procentuální pokles byl pozorován v Německu, Nizozemsku a již zmiňovaném Maďarsku.

Průměrná mezeza v EU byla v roce 2020 9,05 % a celkový odhad mezery je 92 732 milionu EUR.

2.4 Ostatní vybrané statistiky DPH

V následující kapitole jsou uvedeny vybrané statistiky Finanční správy. Jedná se tak o vývoj inkasa, nedoplatků a počet daňových kontrol.

Inkaso DPH v mil. Kč



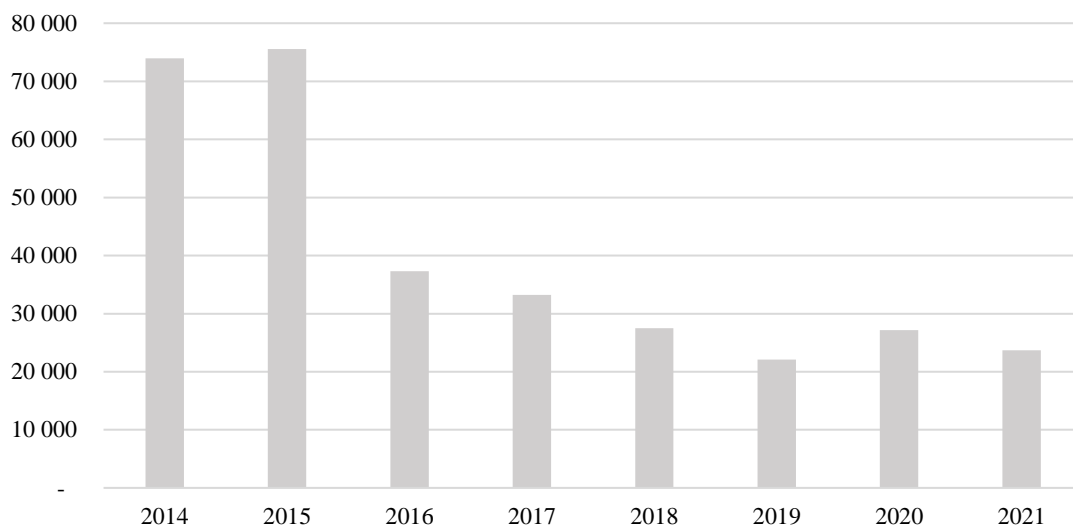
Graf 5: Inkaso DPH v mil. Kč v letech 2011-2022

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Finanční správa, 2023)

Inkaso daně je rozdíl mezi přijatými platbami plynoucí z daňové povinnosti včetně příslušenství daně a vydanými platbami jako jsou nadměrné odpočty, přeplatky atd. (Finanční správa, 2023). Graf č. 5 znázorňuje vývoj inkasa DPH v letech 2011-2022 na základě statistiky vydané Finanční správou. Procenta v grafu uvádí procentuální změnu inkasa DPH oproti minulému roku. Jak lze vidět inkaso DPH se od roku 2011 až do roku 2022 rapidně zvedlo, jednalo se až skoro o dvojnásobek. Největší nárůst oproti minulého roku lze sledovat v roce 2022, kdy se jednalo o 16% nárůst oproti minulému roku. V roce 2022 bylo inkaso DPH ve výši 535 734 mil. Kč. Vývoj má tedy postupnou rostoucí tendenci. Pouze v roce 2020 došlo k poklesu inkasa DPH z 431 311 mil. Kč na 426 198 mil. Kč. Tento pokles byl zapříčiněn pandemií covidu-19. Vlivů na výběr inkasa je možné považovat více. Jedná se tak o změny sazeb DPH, vyšší spotřeba, ale taktéž i zavedení různých opatření v boji proti daňovým únikům. Například v roce 2016 bylo zavedeno

kontrolní hlášení, které jistě mělo vliv na postupný vývoj inkasa. Další opatření, která byla v určitých letech zavedena autorka označila přímo v grafu č. 5.

Nedoplatky DPH v mil. Kč



Graf 6: Nedoplatky DPH v mil. Kč v letech 2014-2021

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Finanční správa, 2023)

Na grafu č. 6 lze vidět vývoj nedoplatku na DPH mezi léty 2014-2021. Lze pozorovat, že nedoplatky se od roku 2014, kdy se jednalo o 73 951 mil. Kč snížily do roku 2021 na 23 684 mil. Kč.

Tabulka 7: Počet daňových kontrol v letech 2017-2021

Rok	Počet kontrol ukončených	Počet kontrol ukončených s doměrkem	Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)
2017	6712	4886	10388494
2018	5256	3907	7763568
2019	4679	3642	4803415
2020	3432	2803	3776526
2021	3584	2920	3497281

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Finanční správa, 2023)

Tabulka č. 7 znázorňuje počty daňových kontrol v letech 2017-2021. Lze sledovat, že počty daňových kontrol v posledních letech klesaly. Nejvíce prováděných daňových kontrol bylo právě v oblasti DPH.

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

3.1 Opatření, jak se vyhnout daňovému riziku z pohledu plátců

Tato kapitola je zaměřena na opatření, která by měla být zavedena každým plátcem před uskutečněním jakéhokoli obchodu. Jedná se zejména o prověřování budoucích dodavatelů. Samozřejmě by daňový subjekt měl jistě prověřovat i své odběratele, avšak kontrola dodavatele je v tomto ohledu podstatnější, z důvodu rizika ručení.

Žádný subjekt by se neměl jak vědomě, tak i nevědomě zapojovat do daňových úniků na DPH. Pokud se plátce zapojí do daňového úniku na DPH, může čelit následujícím rizikům:

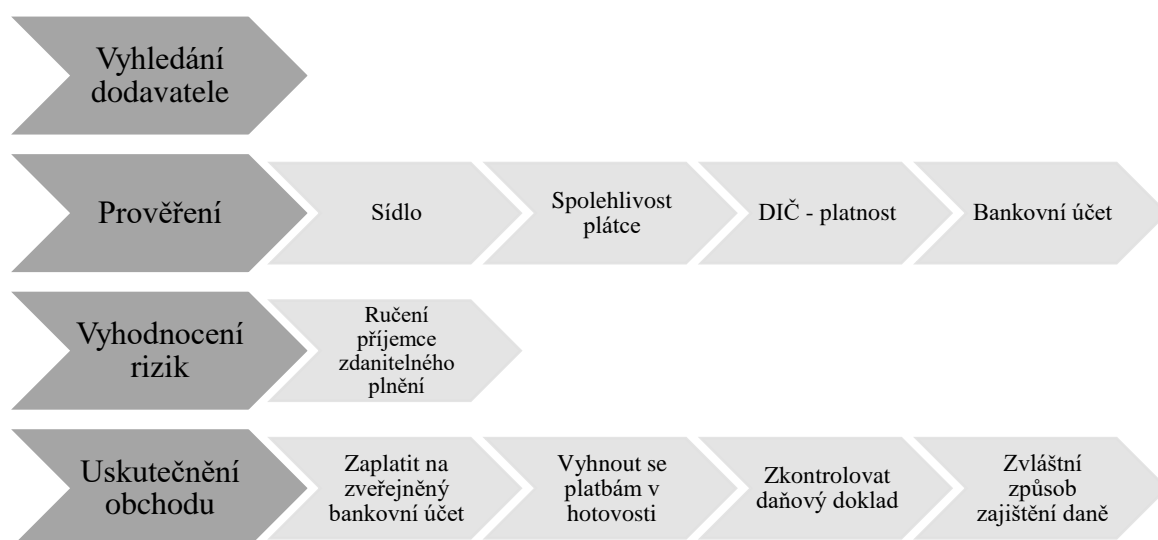
- kontrola finančním úřadem,
- trestní stíhání,
- ztráta pověsti,
- ručení příjemce zdanitelného plnění,
- odepření nároku na odpočet.

V případě kontroly finančním úřadem je riziko vyměření doplatku na dani. Pokud se bude jednat o daňový únik ve větším rozsahu, tj. nejméně ve výši 100 000 Kč, jedná se o spáchání trestného činu.

Na obrázku č. 8 je obecně znázorněn postup, který by měl daňový subjekt dodržovat. Celý cyklus začíná nejprve u vyhledání dodavatele. Následně pokračuje velmi důkladné prověření budoucího obchodního partnera. Vhodné je prověřit subjekt na základě zkušeností a recenzí od jiných subjektů, kteří již s tímto obchodním partnerem obchodovali. Dále pokračuje prověření sídla společnosti, spolehlivosti plátce, platnosti DIČ a zveřejněných bankovních účtů. Taktéž by měla být rozumně zvážena sjednaná cena, pokud je cena velmi nízká bez opodstatnění, může se jednat o riziko podvodu. Pokud jsou již prověřeny zmíněné body následuje vyhodnocení rizik. Rizika, která mohou nastat, byla zmíněna již výše. Pokud se jedná o obchod s nespolehlivých plátcem, subjekt by měl již před přijetím zdanitelného plnění brát v potaz případné ručení. Následuje samotné uskutečnění obchodu. V této fázi pro minimalizaci rizika je doporučené platit na

zveřejněný bankovní účet, vyhýbat se platbám v hotovosti a taktéž je doporučeno zkontrolovat všechny náležitosti daňového dokladu. V případě, že má plátce odůvodněné obavy, že daň nebude dodavatelem uhrazena je možnost použití zvláštního způsobu zajištění daně.

Všechna tato již zmíněná opatření minimalizují daňová rizika. Tato opatření by se měla provádět před každým uzavřením obchodu. Pokud se jedná o dlouhodobého obchodního partnera prověřování by se nemělo provádět pouze na začátku, ale i v průběhu dalších obchodů s tímto partnerem. Dodavatel se vždy může stát nespolehlivým plátcem, tudíž tato skutečnost by se měla prověřovat.



Obrázek 8: Navrhovaný proces opatření

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Následně některé výše uvedené body jsou detailněji rozebrány.

Vyhýbat se obchodu s nespolehlivými plátcí

Autorka by doporučila zcela se vyhnout obchodu s nespolehlivými plátcí, jelikož při obchodu s nespolehlivými plátcí nám vzniká dle § 109 ZDPH ručení příjemce zdanitelného plnění za daň, která nebyla odvedena.

Informace ohledně budoucího obchodního partnera v tuzemsku lze ověřit v informačním systému ARES (Administrativní registr ekonomických subjektů), který provozuje Ministerstvo financí. Na této webové stránce lze zkontrolovat taktéž vztah subjektu k DPH, zda je plátcem, od jakého data a zda je spolehlivým plátcem či nikoliv.

Údaje o subjektu DPH		
DIČ:	CZ05374383 Právnícká osoba	
Obchodní firma / název:	AMELIA DIAMOND s.r.o.	
Sídlo:	Bílková 855/19 PRAHA 1 - STARÉ MĚSTO 110 00 PRAHA 1	
Finanční úřad pro hlavní město Prahu Územní pracoviště pro Prahu 1, Štěpánská 28, PRAHA 1, tel.: 224 041 111 Údaje zobrazeny dne 15.03.2023		
Údaje o nespolehlivém plátcí DPH		
Nespolehlivý plátc:	ANO datum zveřejnění: 14.03.2023	
Bankovní účty určené ke zveřejnění		
	Datum zveřejnění	
2113828751/2700	24.05.2017	
Údaje o registraci k DPH		
Typ registrace	Registrace platná od:	Registrace platná do:
Plátce	01.05.2017	
Tato registrace byla zveřejněna dne: 24.05.2017		

Obrázek 9: Ukázka ověřování údajů z ARES

(Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2023)

Pokud se jedná o zahraniční budoucí obchod je možné si partnera ověřit ve vyhledávací VIES (VAT Information Exchange Systém), který provozuje Evropská komise. Na těchto stránkách lze ověřit platnost DIČ.

Webová stránka vyhledávače je následující:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/#/vat-validation.

V systému VIES je potřebné vybrat zkratku příslušné členské země a daňové identifikační číslo, následně lze vyhledat subjekt.

The screenshot shows the VIES web interface. At the top, there is a blue header with the VIES logo and navigation links: 'Ověřování platnosti DIČ', 'Technické informace', 'Statistiky o provozu webu', 'Nápověda', 'Vymezení odpovědnosti za tuto službu', and 'Data Protection'. Below the header, the main heading is 'Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES'. A short introductory text explains the purpose of the system. The central part of the page is a form with the following fields: a dropdown menu for 'Členský stát / Severní Irsko*', a text input for 'DIČ*', another dropdown menu for 'Členský stát / Severní Irsko žadatele', and a text input for 'DIČ'. A blue button labeled 'Ověřit' is positioned at the bottom right of the form.

Obrázek 10: Ukázka ověření DIČ prostřednictvím systému VIES

(Zdroj: Evropská komise, 2023)

Informace lze taktéž ověřit na územně příslušném finančním úřadě telefonicky, e-mailem, písemně či osobní návštěvou anebo na příslušném útvaru Generálního finančního ředitelství ČR telefonicky, e-mailem anebo písemně.

Kontakt:

Generální finanční ředitelství ČR

Oddělení – Mezinárodní spolupráce při správě DPH

Lazarská 15/7

117 22 Praha 1

tel.: +420 296 854 201

e-mail: vies.dph@fs.mfcr.cz (Finanční správa, 2022).

Vyhýbat se platbám v hotovosti

Jedná se o případy, kdy kupující zaplatí prodejci v hotovosti, převážně pokud se jedná o vyšší částky např. 100 000 Kč, v tomto případě je hotovostní prodej poněkud podezřelý, může se tak jednat o fiktivní faktury, kde v tomto případě se prodej nikdy neuskuteční. Jedná se o daňový únik, kterým se daňová kontrola bude zabývat.

Taktéž se může jednat o případ, kdy odběratel uhradí zboží či službu v hotovosti, přestože dodavatel vystaví daňový doklad, následně může odběratel tvrdit, že zdanitelné plnění neproběhlo a neodvede daň. Následně je odběratel zapleten do daňového řízení. V tomto případě nemáme důkaz, zda plnění skutečně proběhlo a většina případů u soudu neobstojí. Taktéž s tímto případem souvisí ručení příjemce zdanitelného plnění, což znamená, že příjemce ručí za daň, kterou neodvedl poskytovatel.

Aby se snížilo riziko podvodu na DPH autorka doporučuje používat platební metody, které umožňují sledování transakcí. Mezi tyto metody patří například platební karty, převody a elektronické platby.

Stát také jako prevenci proti daňovým únikům a další hospodářské trestné činnosti zavedl limit pro hotovostní platby, tento limit je 270 000 Kč, pokud platba tuto částku převýší, je nutné platbu provést bezhotovostně. Jedná se o Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti.

Vyhýbat se platbě na neregistrovaný bankovní účet

Podle § 96 ZDPH mají osoby povinné k dani povinnost při své registraci DPH uvést čísla všech svých bankovních účtů, které využívají pro svou ekonomickou činnost. Tato povinnost vznikla v roce 2013.

Pokud příjemce odvede úplatu na neregistrovaný účet vzniká mu tak podle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH ručení za zdanitelné plnění za daň, kterou má odvést dodavatel finančnímu úřadu. Odběratel se tedy v tomto případě vystaví riziku, že dodavatel zmíněnou daň neodvede a správce daně bude vymáhat daň po něm.

Jedná se tedy o riziko, kterému se může subjekt vystavit. Číslo bankovního účtu lze ověřit v informačním systému ARES, kterému se autorka věnovala již výše. Taktéž na obrázku č. 9 lze vidět přesná ukázka výpisu z ARESu, kde je uvedeno zaregistrované bankovní číslo účtu. Z praxe může autorka dodat, že některé společnosti využívají účetní program, který přímo ze zmiňovaného systému ARES přenesou bankovní účty, které má subjekt zveřejněný u správce daně. V tomto případě je porovnán bankovní účet na faktuře s bankovním účtem z ARES, pokud tento účet není totožný porovnává se výše rizika, ke kterému by mohlo dojít. Pokud se jedná o menší částku, je možné uhradit částku na účet uvedený na faktuře a akceptovat tak případné riziko ručení. Samozřejmě je nutné dodat, že každá společnost má určená svá pravidla.

Prověřovat sídlo společnosti

Dle § 4 (i) ZDPH se rozumí sídlo u osoby povinné k dani adresa místa jejího vedení, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí nebo kde se schází její vedení. Tento údaj se povinně od roku 2015 uvádí při registraci k DPH. Subjekty taktéž mohou od roku 2009 využívat tzv. virtuální sídla. Jedná se o sídlo společnosti, které je zapsané ve veřejném rejstříku, avšak subjekt nemá žádné kanceláře na dané adrese, pouze si toto sídlo pronájme u vybraného poskytovatele. Další variantou sídla, je sídlo umístěné v daňovém ráji, který souvisí s velkou anonymizací.

Daňový subjekt by si měl zkontrolovat sídlo společnosti partnera, s kterým bude v budoucnu spolupracovat. Sídlo společnosti by mělo být důvěryhodné. Pokud sídlo není důvěryhodné, anebo se jedná o virtuální sídlo, měly by být daňové subjekty obezřetné. Samozřejmě ne všechny subjekty s virtuální adresou nebo sídlící v daňovém ráji jsou automaticky podezřelé a podvodné, avšak subjekty by měly být obezřetné. Bohužel velké množství společností právě s virtuální adresou jsou podvodné. Sídlo společnosti lze taktéž, jak již zmiňované informace ohledně plátce a bankovního účtu, zjistit v informačním systému Ministerstva financí ARES.

Je potřebné uvést nevýhodu umístění virtuálního sídla z druhé strany, tedy ze strany právě uživatele této služby. S využíváním virtuálního sídla souvisí zvýšená pozornost finančního úřadu, což lze považovat jako nevýhodu. Je potřeba při výběru poskytovatele virtuálního sídla prověřit, zda na adrese nesídlí mnoho nespolehlivých firem. Tento fakt

by mohl následně společnost poškodit a vést ke zvýšenému drobnohledu finančního úřadu.

Použití zvláštního způsobu zajištění daně

Tento zvláštní způsob zajištění daně je vymezen v § 109a ZDPH. Jedná se o zajištění daně, které je vhodné použít, pokud plátce DPH zjistí po uzavření obchodu, že dodavatel se stal například nespolehlivým plátcem a subjekt chce předejít případnému ručitelskému závazku. Odběratel by se měl smluvně dohodnout s dodavatelem o použití zvláštního způsobu zajištění. Následně dodavateli na základě dohody bude zaplacen pouze základ daně, zbývající DPH bude zaplacen přímo správci daně. Příjemce zdanitelného plnění, tedy odběratel, musí s platbou dle § 109a odst. 2 ZDPH poskytnout správci daně taktéž následující potřebné údaje:

- a) identifikaci poskytovatele zdanitelného plnění,
- b) daň, na kterou je úhrada určena,
- c) identifikaci příjemce zdanitelného plnění,
- d) den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění.

Následně je uveden detailnější postup, co se rozumí pod výše uvedenými údaji dle informace GFŘ k institutu ručení. Při bezhotovostním platebním styku příjemce zdanitelného plnění uhradí daň na depozitní účet správce daně poskytovatele zdanitelného plnění v následujícím tvaru: předčíslí ve tvaru 80039 - matrika finančního úřadu/ kód banky ve tvaru 0710. Matriky finančních úřadů lze vyhledat na internetové stránce Finanční správy. Například pro Jihomoravský kraj se jedná o číslo ve tvaru 77628621. Identifikací poskytovatele zdanitelného plnění dle bodu § 109a odst. 2 písm. a) ZDPH se rozumí použití kmenové části DIČ poskytovatele jako variabilního symbolu. Identifikací příjemce zdanitelného plnění se rozumí dle bodu § 109a odst. 2 písm. c) ZDPH použití kmenové části DIČ příjemce jako specifického symbolu při úhradě. Jako konstantní symbol při bezhotovostní platbě se použije 1148 a při hotovostní platbě 1149. Do zprávy pro příjemce se uvedou informace dle § 109a odst. 2 písm. d) ZDPH, tedy den uskutečnění zdanitelného plnění ve tvaru DD/MM/RRRR–P nebo den přijetí úplaty ve tvaru DD/MM/RRRR–U (Finanční správa, 2017).

Obchody do 10 tis. Kč v kontrolním hlášení

Pokud hodnota plnění nepřesahuje souhrnnou částku 10 000 Kč na jednom daňovém dokladu, uvádí se uskutečněná zdanitelná plnění v kontrolním hlášení v sekci A.5. a přijatá zdanitelná plnění v sekci B.3. kontrolního hlášení. Jedná se o zjednodušené zadání jednotlivých dokladů. Z tohoto důvodu zjednodušeného vykazování je pro finanční úřad složitější identifikace obchodů, proto některé subjekty se pokouší do souhrnného řádku vykazovat co nejvíce obchodů. Pokud hodnoty částek v souhrnném řádku jsou ve větším množství například 9 999 Kč a placené v hotovosti je velká pravděpodobnost, že se jedná o fiktivní faktury a k uskutečnění nikdy nedošlo. V tomto případě je riziko kontroly finančním úřadem.

Celkově je tedy důležité dbát na správné a transparentní zaznamenávání transakcí, vyhnout se velkému objemu obchodů do 10 tis. Kč a vyhnout se podezřelým praktikám, aby se minimalizovalo riziko pro kontrolu finančním úřadem.

ZÁVĚR

Cílem této práce bylo přiblížit situaci daňových úniků v ČR, tedy nejčastější formy a používané nástroje v boji proti nim. Dále navrhnout kroky a postupy, které povedou ke snížení daňových rizik u DPH.

Konkrétně tedy na začátku této bakalářské práce byly vymezeny základní teoretické pojmy pro pochopení samotné problematiky. Byla zde přiblížena celá daňová soustava ČR, specifikována samotná DPH a taktéž správa daní, která s tímto tématem neodmyslitelně souvisí.

V analýze současného stavu je vymezen samotný pojem daňový únik, tedy rozdíl mezi daňovým únikem a pouhou daňovou optimalizací. Následně jsou zmíněny formy daňových úniků, které se v České republice vyskytují. Taktéž byla v této kapitole věnována pozornost daňovým trestným činům. Dále byla vymezena již zavedená opatření, která slouží v boji proti daňovým únikům. Již zavedená opatření úspěšně pomohla snížit počty daňových úniků a zlepšila jejich odhalování. Tuto skutečnost potvrzuje snižující se daňová mezera a růst inkasa na DPH v posledních letech. Tyto statistiky jsou taktéž uvedeny v analytické části této práce. Mezi účinnými opatřeními je například zavedení přenesené daňové povinnosti, institutu nespolehlivého plátce a kontrolního hlášení. Právě zavedení kontrolního hlášení umožnilo lepší odhalování karuselových podvodů. Režim přenesené daňové povinnosti úplně znemožnil samotné uskutečnění karuselových podvodů v rámci vybraných služeb a zboží. Samozřejmě se zavedenými opatřeními vzrostla administrativní náročnost daňovým subjektům a správcům daní.

V závěru práce jsou navrženy kroky a postupy, které by plátcí DPH měli uskutečňovat, aby se nezapletli neúmyslně s daňovými úniky a eliminovali tak riziko daňové kontroly, ručení příjemce zdanitelného plnění či dokonce trestního stíhání. Subjekty by si měly před uzavřením budoucího obchodu ověřit sídlo dodavatele, platnost DIČ a spolehlivost plátce. Tyto informace je možné ověřit v dostupných webových zdrojích, jako je například ARES. Podstatné je také, aby se plátcí vyhnuli obchodu s nespolehlivými plátcí a odváděli částku za sjednané plnění na bankovní účet, který má dodavatel registrovaný.

V případě obchodu s nespolehlivými plátcí a při odvedení částky na jiný bankovní účet, než je registrovaný hrozí příjemci riziko zmíněného ručení. Pokud subjektu hrozí riziko ručení je možné použít zvláštní způsob zajištění daně.

Vytyčené cíle této bakalářské práce považuji za splněné.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Asd GROUP, 2022: *Sazby DPH Platné Od 1. Ledna 2022 V Evropské Unii A Ve Velké Británii*. Asd-int.com [online]. [cit. 2023-04-06]. Dostupné z: <https://www.asd-int.com/cs/sazby-dph-platne-od-1-ledna-2022/>

CASE, 2022. *VAT gap in the EU: report 2022*. EUROPEAN COMMISSION. [online]. [cit. 2023-04-27]. ISBN 978-92-76-57876-5. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/030df522-7452-11ed-9887-01aa75ed71a1>

ČFTI s.r.o., 2023. *Krácení daně z přidané hodnoty*. Cfti.cz [online]. [cit. 2023-04-17]. Dostupné z: <https://www.cfti.cz/magazin-cfti-hospodarska-trestna-cinnost-a-jeji-dopady.html>

Daňová Kobra, 2014. *O Daňové Kobře*. Danovakobra.cz [online]. [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>

Dun & Bradstreet Czech Republic, a. s., 2023. Dun & Bradstreet Czech Republic, a. s.: *Pozor na nespolehlivé firmy, je jich už víc než 26 tisíc*. Dnb.com [online]. [cit. 2023-04-06]. Dostupné z: <https://www.dnb.com/cs-cz/o-bisnode/o-nas/novinky/pozor-na-nespolehlive-firmy-je-jich-uz-vic-nez-26000/>

Etržby, 2023. Etrzby.cz [online]. [cit. 2023-04-30]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/>

European Commission, 2023. European Commission: *VAT Gap. Taxation-customs.ec.europa.eu* [online]. [cit. 2023-04-27]. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en

Evropská komise, 2020. Evropská komise: *Ověřování DIC pro účely DPH prostřednictvím systému VIES*. Ec.europa.eu [online], [cit. 2023-04-06]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies

Evropský účetní dvůr, 2016. *Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření*. Eca.europa.eu [online]. [cit. 2023-03-12]. ISBN 978-92-872-3806-1 Dostupné z: https://www.eca.europa.eu/CS/publications/SR15_24

Finanční správa, 2017. *Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb. ve znění Dodatku č. 4*. Financnisprava.cz [online]. [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: <https://archiv.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/nespolehlivy-platce/Info-k-aplikaci-par106a-zakona235-2004Sb-dodatek4-8938>

Finanční správa, 2017. *Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 7. 2017*. Financnisprava.cz [online]. [cit. 2023-05-11]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/ruceni/informace-gfr-k-institutu-ruceni-podle-zakona-c-235-2004-sb-o-dph-ve-zneni-po-novele-zakona-od-1-7-2017>

Finanční správa, 2022. *Ověřování DIČ (VAT ID)*. Financnisprava.cz [online]. [cit. 2023-04-27]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/dph-v-eu/overovani-dic-vat-id>

Finanční správa, 2023. *Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol*. Financnisprava.cz [online]. [cit. 2023-05-07]. Dostupné z: <https://statistiky.financnisprava.cz/cs/kontrolni-cinnost/prehled-o-poctu-a-vysledcich-danovych-ko>

Finanční správa, 2023. *Údaje z výběru daní*. Financnisprava.cz [online]. [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

Finanční správa, 2023. *Zajišťovací příkazy*. Financnisprava.cz [online]. [cit. 2023-05-07]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy>

Hálek, V. 2015. *Karuselové obchody*, 1. vyd. Hradec Králové: Univerzita Hradec Králové, ISBN 978-80-260-8723-6.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L., 2022 *Daňový řád 2022*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, ISBN 978-80-7676-265-7.

HUŠÁKOVÁ, Z., 2022. *Meritum Daň z přidané hodnoty 2022*. 16. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7676-365-4.

Intrastat, 2023. Intrastat.cz [online]. [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: <https://www.intrastat.cz/>

KLIMEŠOVÁ, L., 2014. *Daňová optimalizace*. 7. vyd. Ústav práva a právní vědy: European Business School SE. ISBN 978-80-87974-06-3.

KUNEŠ, Z. a Z. VONDRÁK, 2022. *Abeceda DPH 2022*. 8. vyd. Praha: ANAG. ISBN 978-80-7554-351-6.

KUNEŠ, Z., 2022. *Daň z přidané hodnoty 2022: úplné znění zákona o DPH k 1.1.2022 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 10.vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-341-8.

Ministerstvo financí ČR, 2021. Daňová Kobra zachránila státu už 13 miliard. Mfcr.cz [online]. [cit.2023-02-12]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/danova-kobra-zachranila-statu-uz-13-mili-41556>

Ministerstvo financí ČR, 2023. *ARES – přehled vybraných ekonomických subjektů*. Info.mfcr.cz [online]. [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: https://www.info.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz

Ministerstvo financí ČR, 2023. *Plnění státního rozpočtu ČR za prosinec 2022*. Mfcr.cz [online]. [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2023/pokladni-plneni-sr-49823>

OCHRANA, F., PAVEL, J., VÍTEK, L. a kol., 2010. *Veřejný sektor a veřejné finance: financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-3228-2.

Policie České republiky, 2023. *Statistické přehledy kriminality za rok*. Policie.cz [online]. [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx>

ŠEFČÍK, M., 2018. *Karuselové podvody*. 1. vyd. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-252-3.

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

TÝČ, V., 2010. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges. ISBN 978-80-87212-60-8.

VANČUROVÁ, A., L. LÁCHOVÁ a H. ZÍDKOVÁ, 2020. *Daňový systém ČR 2020*. 1.vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-887-4.

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

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Daňová soustava ČR	15
Obrázek 2: Znázornění třídění osob povinných k dani	18
Obrázek 3: Druhy plnění z hlediska DPH	25
Obrázek 4: Následky porušení povinnosti při správě daní a náhrady.....	29
Obrázek 5: Rozdíl legálních a nelegálních daňových úniků.....	32
Obrázek 6: Princip karuselového podvodu.....	40
Obrázek 7: Princip systému VIES	51
Obrázek 8: Navrhovaný proces opatření	60
Obrázek 9: Ukázka ověřování údajů z ARES.....	61
Obrázek 10: Ukázka ověření DIČ prostřednictvím systému VIES	62

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Struktura příjmů státního rozpočtu za rok 2022.....	16
Graf 2: Celková kriminalita v ČR za rok 2022.....	35
Graf 3: Výsledky daňové kobry v mil. Kč od jejího vzniku.....	43
Graf 4: Daňová mezera v EU v letech 2019-2020.....	54
Graf 5: Inkaso DPH v mil. Kč v letech 2011-2022	56
Graf 6: Nedoplatky DPH v mil. Kč v letech 2014-2021	57

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Vývoj sazeb DPH v ČR.....	21
Tabulka 2: Sazby DPH v Evropské unii	22
Tabulka 3: Zkrácení daně (§ 240 TZ).....	36
Tabulka 4: Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 TZ).....	37
Tabulka 5: Počet vydaných zajišťovacích příkazů v letech 2013-2023	52
Tabulka 6: Daňová mezera v ČR v letech 2016-2020	53
Tabulka 7: Počet daňových kontrol v letech 2017-2021	57