

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Daňové úniky na dani z přidané hodnoty a opatření k jejich zamezení

Bakalářská práce

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Iva Kozlová**
Osobní číslo: **E20867**
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**
Specializace: **Finanční správa**
Téma práce: **Daňové úniky na dani z přidané hodnoty a opatření k jejich zamezení**
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování

Cílem práce bude popsat jednotlivé typy daňových úniků na dani z přidané hodnoty, analyzovat zavedená opatření k jejich eliminaci a zhodnotit dopady těchto opatření na tuzemské podnikatelské subjekty.

Osnova:

- Vymezení základních pojmů daně z přidané hodnoty.
- Daňové úniky na dani z přidané hodnoty.
- Zákonná opatření k zamezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty.
- Zhodnocení opatření k zamezení daňových úniků s dopadem na tuzemské podnikatelské subjekty.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- DUŠEK, Jiří, 2022. *DPH 2022 zákon s přehledy*. 2022. Praha: GRADA Publishing. ISBN 97-80-271-4694-9.
- HNÁTEK, Miloslav. *Zcela legální daňové triky 2022*. GRADA Publishing, 2022. ISBN 978-80-907398-5-7.
- MARKOVÁ, Hana, 2022. *Daňové zákony 2022*. 33. Praha 2022: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-4682-6.
- SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. 2017. ISBN 978-80-7502-226-4. 224 stran.
- ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-252-3.
- VANČUROVÁ, Lenka, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém 2020*. Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. František Sejkora, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2022**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2023**

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D. v.r.
děkan

L.S.

doc. Ing. Michaela Kotková Střiteská, Ph.D. v.r.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2022

Prohlašuji:

Práci s názvem Daňové úniky na dani z přidané hodnoty a opatření k jejich zamezení jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 10. února 2023

Iva Kozlová v. r.

PODĚKOVÁNÍ

Chtěla bych poděkovat vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Františkovi Sejkorovi, Ph.D. za jeho odborné vedení, poskytnuté konzultace, věcné připomínky a přínosné rady při zpracování bakalářské práce. Také bych chtěla poděkovat manželovi, dceři a synovi za jejich trpělivost a podporu během celého studia.

ANOTACE

Práce se zabývá problematikou daňových podvodů na dani z přidané hodnoty, popisu jednotlivých daňových úniků a rozboru zavedených legislativních opatření k jejich potlačení. Praktická část je zaměřena na shrnutí a zhodnocení dopadů zavedených opatření na tuzemské podnikatelské subjekty.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň z přidané hodnoty, kontrolní hlášení, daňové úniky, daňový podvod, objektivní okolnosti

TITLE

Tax evasions on value-added tax and measures to prevent them

ANNOTATION

The work deals with the issue of tax evasion on value added tax, description of individual tax evasion and analysis of introduced legislative measures to suppress and eliminate them. The practical part is focused on summarizing and evaluating the impact of the introduced measures on domestic business entities.

KEYWORDS

value added tax, control report, tax evasion, tax fraud, objective circumstances

OBSAH

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK.....	9
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK	10
ÚVOD.....	11
1 Vymezení základních pojmů	12
1.1 Daň a funkce daně.....	12
1.2 DPH v daňové soustavě	12
1.3 Daňový řád.....	13
1.4 Zákon o DPH a základní pojmy.....	13
1.4.1 Osoba povinná k dani, plátce DPH a obrat.....	14
1.4.2 Ekonomická činnost a sídlo	14
1.4.3 Předmět daně.....	14
1.4.4 Pořízení zboží z JČS	15
1.4.5 Zdaňovací období a splatnost daně.....	15
1.4.6 Daňový doklad.....	15
2 Druhy daňových úniků na dani z přidané hodnoty	18
2.1 Krácení daně a vyhnutí se dani	18
2.2 Daňový podvod	19
2.3 Karuselové podvody.....	20
2.4 Objektivní okolnosti a výčet nestandardních okolností	22
2.5 Tresty za daňové podvody	23
3 Zákonná opatření k zamezení daňových úniků na DPH.....	24
3.1 Správa DPH.....	24
3.1.1 Kontrolní činnost	25
3.1.2 Daňová kobra.....	25
3.2 Legislativní opatření související se zákonem o DPH.....	26
3.2.1 Kontrolní hlášení.....	26

3.2.2	Přenesená daňová povinnost.....	27
3.2.3	Souhrnné hlášení.....	28
3.2.4	Zveřejnění bankovních účtů a ručení za nezaplacenou daň.....	28
3.2.5	Zajištění úhrady na nesplatnou nebo nestanovenou daň.....	29
3.2.6	Nespolehlivý plátce.....	29
3.3	Další účinné nástroje v boji proti daňovým únikům	30
3.3.1	Mezinárodní nástroje	30
3.3.2	Omezení hotovostních plateb.....	30
3.3.3	Centrální evidence účtů	30
3.3.4	Elektronická evidence tržeb.....	31
3.3.5	Zveřejňování účetní závěrky.....	31
3.3.6	Vědomostní test	31
4	Dopad opatření k zamezení daňových úniků na podnikatele a fiskální politiku	33
4.1	Výběr DPH.....	33
4.2	Daňová mezera na DPH	34
4.3	Vývoj daňových kontrol na DPH	36
4.4	Činnost Daňové kobry.....	37
4.5	Registr nespolehlivých plátců	38
4.6	Zajišťovací příkazy	39
4.7	Vliv opatření na tuzemské podnikatele	40
4.7.1	Časové a administrativní zatížení	40
4.7.2	Finanční náklady.....	40
4.7.3	Prověřování obchodních partnerů a rozsudky NSS	41
4.7.4	Sankce u kontrolního hlášení	43
	ZÁVĚR.....	45
	POUŽITÁ LITERATURA	48
	PŘÍLOHA	54

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Obrázek 1 - Daňová soustava 2022	13
Obrázek 2 - Schéma části karuselového podvodu	21
Obrázek 3 - Párovací znaky kontrolního hlášení	27
Obrázek 4 - Dlouhodobý vývoj inkasa DPH	34
Obrázek 5 - Daňová mezera v roce 2019.....	36
Obrázek 6 - Přehled daňových kontrol na DPH	37
Obrázek 7 - Výsledky Daňové kobry od 2014-2020	38
Obrázek 8 - Vývoj vydaných zajišťovacích příkazů	40
Tabulka 1 - Výše daňové mezery na DPH	35
Tabulka 2 - Nejrizikovější virtuální adresy	39

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČR	Česká republika
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EET	Elektronická evidence tržeb
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
JČS	Jiný členský stát
mld.	Miliard
NSS	Nejvyšší správní soud
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
Sb.	Sbírka zákonů
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
Směrnice	Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty
sp. zn	Spisová značka
VAT GAP	Daňová mezera ve výběru DPH
VIES	VAT Information Exchange Systém
zákon o DPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
zákon o účetnictví	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

ÚVOD

Bakalářská práce se zabývá problematikou daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Daňové úniky, daňové podvody a zkrácení daně jsou termíny, kterými je označováno porušování daňových povinností. Daň z přidané hodnoty je z pohledu výběru daní nejdůležitějším příjmem veřejných rozpočtů, proto stát v boji proti daňovým únikům přistupuje aktivně a zavádí stále nová opatření.

Cílem této práce je popsat jednotlivé druhy daňových úniků na dani z přidané hodnoty, zanalyzovat zavedená opatření k jejich eliminaci a zhodnotit dopady opatření na tuzemské podnikatelské subjekty.

V rámci první kapitoly je objasněn současný daňový systém v České republice, následuje charakteristika pojmu daň a její funkce, dále pojmy a základní charakteristika daně z přidané hodnoty, včetně vymezení jednotlivých konstrukčních prvků.

V druhé kapitole jsou popsány druhy daňových úniků na dani z přidané hodnoty, zejména karuselové podvody, podvody s fiktivními fakturami a neoprávněně čerpanými nadměrnými odpočty. Je zde vysvětleno zneužití práva a výčet nestandardních skutečností u obchodních transakcí.

Třetí kapitola charakterizuje legislativní opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty. Popisuje nastavená pravidla a nejdůležitější aplikované nástroje proti vzniku a uskutečňování daňových úniků. Dále jsou v této kapitole představeny orgány Finanční správy ČR prostřednictvím, kterých je daň z přidané hodnoty spravována.

Ve čtvrté kapitole je zanalyzován vliv zavedených opatření na vývoj inkasa daně z přidané hodnoty, na vývoj daňové mezery a na četnost ustanovených nespolehlivých plátců. Dále je zde uvedeno, jak každé nové opatření podnikatele zatěžuje, zdůrazněna důležitost odpovědného přístupu k obchodním transakcím a představeny některé aktuální rozsudky Nejvyššího správního soudu ČR, u kterých byl prokázán daňový podvod.

1 Vymezení základních pojmů

1.1 Daň a funkce daně

Daň je důležitým nástrojem pro ekonomiku a politiku státu, protože představuje zdroj krytí veřejných výdajů. Je to povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, zpravidla neúčelová a neekvivalentní. Nenávratností se rozumí, že nikdo nemá nárok na vrácení daně při jejím uhrazení. Neúčelovost znamená neurčení, co bude z těchto prostředků financováno a neekvivalentností, že díl, jakým se jednotlivec podílí na společných příjmech, nemá žádný vztah k tomu, v jaké výši bude participovat na výdajích nebo spotřebovávat veřejně financované statky (Vančurová, Láchová a Zídková, 2020, s. 10).

Daň plní funkce státu fiskální, alokační, redistribuční, stimulační i stabilizační. Primární funkcí je funkce fiskální, protože schopností daní je naplnit veřejný rozpočet. Alokační funkce se uplatňuje při projevech neefektivnosti trhu v alokaci zdrojů, zejména s rozdělováním peněz do veřejných statků, a to do oblastí či odvětví, u kterých má stát zájem na jejich existenci. Stát je podporuje v rámci nepřímého financování a daňových podpor v podobě daňových úlev, zavedení podmínek k vytváření nových pracovních míst, nových investic a technologií. Redistribuční funkce naplňuje princip solidarity. Vychází z rozdělování důchodů ve společnosti na základě tržních mechanismů, a to z důvodů zmírnění rozdílů v příjmech jednotlivých subjektů. Prostřednictvím této funkce realizuje sociální politiku státu, přesouvá příjmy od bohatších skupin k příjmově chudším jedincům. Stimulační funkce využívá toho, že prostřednictvím daňových úspor motivuje a prostřednictvím vyššího zdanění stimuluje jednotlivce či skupiny k odpovědnosti. Stabilizační funkce pomáhá zmírnit výkyvy ekonomických cyklů. V období prosperity důchody i spotřeba rychle rostou, tím do veřejných rozpočtů přichází vyšší podíl daní, který by měl pokrývat rezervu na budoucí propad ekonomiky. Čím jednodušší je konstrukce daně, tím spíše je každý schopen stanovit výši své daňové povinnosti. Základními konstrukčními prvky daně jsou daňový subjekt, předmět daně, objekt daně, osvobození od daně, zdaňovací období, základ daně, sazba daně a sleva na dani (Vančurová, Láchová a Zídková, 2020, s. 11-13).

1.2 DPH v daňové soustavě

Daňová soustava představuje souhrn všech daní, poplatků a podobných peněžitých plnění, které se na území daného státu a v určitém čase vybírají. Daňovou soustavu lze dělit na daně přímé a daně nepřímé. Přímé daně se přímo vztahují na majetek či příjmy poplatníka a přesně určují osoby, které daň musí hradit. Přímodaň je daň z příjmů, daň z nemovitých věcí a daň

silniční. Nepřímé daně jsou zahrnuty v cenách zboží a služeb, do veřejných rozpočtů jsou odváděny prostřednictvím plátce daně. Nepřímou daní je daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), dále daně spotřební a daně energetické. DPH byla do daňové soustavy České republiky (dále jen „ČR“) zavedena s účinností od 1. ledna 1993 a z důvodu své velké výnosnosti je významnou nepřímou daní daňové soustavy.

Obrázek 1 - Daňová soustava 2022

Daňová soustava ČR 2022	
<p>Přímé daně</p> <ul style="list-style-type: none"> Daň z příjmů fyzických osob Daň z příjmů právnických osob Daň z nemovitých věcí Daň silniční Daň z hazardních her 	<p>Nepřímé daně</p> <p>Daň z přidané hodnoty</p> <p>Energetické daně daň ze zemního plynu a některých dalších plynů daň z pevných paliv daň z elektřiny</p> <p>Spotřební daně daň z minerálních olejů daň z lihu daň z piva daň z vína a meziproductů daň z tabákových výrobků daň ze surového tabáku daň ze zahříváných tabákových výrobků</p>

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Marková, 2022)

1.3 Daňový řád

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“) je procesní předpis, který obsahuje základní pravidla upravující jednání při správě daní s cílem správného zjištění a stanovení daně v rovině nalézací a zajištění její úhrady v rovině platební. Předpis upravuje postupy správce daně, jeho práva a povinnosti i práva a povinnosti, které vznikají při správě daní daňovým subjektům a třetím osobám. Dle § 20 DŘ se daňovým subjektem rozumí *„poplatník nebo plátce daně, který je povinen strpět, odvádět nebo platit daň, má svá práva a povinnosti týkající se správného zjištění, stanovení a placení daně.“*

1.4 Zákon o DPH a základní pojmy

DPH je v ČR stanovena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Je vybírána na každém stupni zpracování prostřednictvím plátce, který daň vybere v cenách svých prodaných výrobků a služeb, a to z toho, co bylo k hodnotě zboží či služby na daném stupni přidáno (Vančurová, Láchová a Zídková, 2020, s. 300). Hlavní její zásadou je princip neutrality. Funguje v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané

hodnoty (dále jen „Směrnice“) tak, že plátce na straně dodavatele má povinnost z uskutečněných plnění přiznat a uhradit daň a plátce na straně odběratele, který daň zaplatí v ceně zboží včetně daně, má za určitých podmínek nárok na její odpočet. Vybírá se z přidané hodnoty k produktu v každé fázi výroby a distribuce.

1.4.1 Osoba povinná k dani, plátce DPH a obrat

Zákon o DPH rozlišuje daňové subjekty jako osoby povinné k dani dle § 5, skupinu dle § 5a až § 5c, plátce dle § 6 až § 6fa, identifikované osoby dle § 6g až § 6l. Osoba, pokud samostatně vykonává ekonomickou činnost v rámci tuzemska, jiného členského státu (dále jen „JČS“) nebo třetí země, je osoba povinná k dani, která se může stát plátcem DPH. Plátce daně odvádí do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům a není totožný s osobou, která je jejím nositelem. Povinnost registrovat se v souladu s § 94 zákona o DPH a stát se plátcem má subjekt, jehož obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne obrat 1 000 000 Kč (od 1. 1. 2023 se hodnota obratu zvýšila na 2 000 000 Kč). Výjimku mají osoby povinné k dani, které uskutečňují jen osvobozená plnění. Do obratu se v souladu s § 4a zákona o DPH zahrnují všechny úplaty bez daně, které náleží osobě povinné k dani za zdanitelná plnění, osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně i osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. Příjmy z prodeje dlouhodobého majetku se do obratu nezahrnují, protože prodej není součástí obvyklé ekonomické činnosti.

1.4.2 Ekonomická činnost a sídlo

Ekonomická činnost je dle § 5 zákona o DPH soustavná činnost výrobců, obchodníků, osob poskytujících služby, provozující zemědělskou výrobu, provozující svobodné povolání, ale také se za ni považuje soustavné využití majetku, vše za účelem získávání pravidelného příjmu. Tuto činnost by měl plátce uskutečňovat v sídle, které má zapsané v živnostenském nebo obchodním rejstříku. Jedná se o místo, kde je k zastižení, kde se schází jeho vedení a jsou něm v rámci řízení přijímána zásadní rozhodnutí.

Pokud má subjekt své sídlo zapsané na adrese, na které mají zapsané sídlo další stovky, někdy až tisíce obchodních společností, nejedná se o skutečné sídlo, ale o sídlo virtuální, na kterém subjekt nevykonává skutečnou ekonomickou činnost (Dušek, 2022, s. 113).

1.4.3 Předmět daně

Plnění, která jsou dle § 2 zákona o DPH předmětem daně a současně nejsou osvobozená, jsou zdanitelná plnění. Za zdanitelné plnění se považuje dodání zboží či poskytnutí služeb.

Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, ale i dodání zboží do JČS, které je odesláno nebo přepraveno. Poskytnutím služby jsou všechny ekonomické činnosti, které nejsou dodáním zboží (Marková, 2022, s. 117).

Osvobozená plnění jsou plnění, která jsou předmětem DPH, ale plátce z těchto uskutečněných plnění neodvádí daň. Osvobozená plnění dělíme na plnění s nárokem na odpočet daně a bez nároku na odpočet daně. Dle § 51 zákona o DPH do osvobozených plnění, u kterých plátce nemá nárok na odpočet daně se řadí služby poštovní, finanční, penzijní a pojišťovací činnosti, činnosti spojené s výchovou a vzděláváním, se sociální pomocí, s provozem hazardních her, dále zdravotní služby, dodání nemovité věci a dlouhodobý nájem nemovitých věcí. Osvobozená plnění, u kterých plátce má nárok na odpočet DPH jsou uvedena v § 63 zákona o DPH. Jedná se o plnění uskutečňovaná pro plátce v JČS, dále plnění uskutečněná v rámci přepravy osob i plnění určena na vývoz do třetích zemí.

1.4.4 Pořízení zboží z JČS

Pokud dojde k pořízení zboží z JČS vzniká pořizovateli z přijatého plnění povinnost odvést daň. Podmínkou pro nárok na odpočet daně z daného plnění je, že dodavatel zboží musí být registrován k DPH a zboží musí být do JČS odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží (Dušek, 2022 s. 24). Dle § 16 odst. 1 zákona o DPH se pořízením zboží z JČS rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v JČS, která není osobou osvobozenou. Za místo plnění se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.

1.4.5 Zdaňovací období a splatnost daně

Základním zdaňovacím obdobím je dle § 99 zákona o DPH kalendářní měsíc. V případě, kdy plátce není nespolehlivým plátcem a dosahuje dle § 99a zákona o DPH obratu do 10 000 000 Kč za bezprostředně předcházející rok, může pro následující rok se rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím bude kalendářní čtvrtletí. Pro nespolehlivého plátce a skupinu je zdaňovacím obdobím vždy kalendářní měsíc.

1.4.6 Daňový doklad

Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je nezbytné, aby plátce měl na přijaté plnění daňový doklad. Dle § 26 zákona o DPH se jedná o písemnost či listinu, kterou může vystavit pouze plátce daně a musí obsahovat zákonem předepsané náležitosti uvedené v § 29 zákona o DPH. Za správnost údajů na dokladech odpovídá osoba, která plnění uskutečňuje. Správnými údaji jsou: označení dodavatele a odběratele, daňové identifikační číslo (dále jen „DIČ“) osoby,

která uskutečňuje plnění, evidenční číslo dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, dále rozsah a předmět plnění, základ daně a sazba daně. Za daňový doklad se považuje daňový doklad nad 10 000 Kč, zjednodušený daňový doklad do 10 000 Kč, také zvláštní daňové doklady, kterými jsou splátkový a platební kalendář, souhrnný daňový doklad, doklad o použití, potvrzení při dražbě i mimo dražbu, dále daňové doklady při dovozu a vývozu.

Datum uskutečnění zdanitelného plnění

Při dodání zboží se dle § 21 zákona o DPH za den uskutečnění zdanitelného plnění považuje den dodání, den příklepu či den přenechání k užívání. Den uskutečnění zdanitelného plnění u služeb je obecně den poskytnutí služby nebo vystavení daňového dokladu. U těchto zdanitelných plnění vzniká povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Základ daně

Pod pojem základ daně dle § 36 zákona o DPH je nutné si představit vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněná zdanitelná plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Do základu daně se zahrnují vedlejší výdaje poskytované spolu se zbožím, náklady na balení, přepravu, pojištění, spotřební daň, dotace k ceně a snižuje se o poskytnuté slevy.

Sazba daně

Sazby daně jsou uvedeny v § 47 zákona o DPH. V současnosti jsou platné tři sazby daně. Základní sazba DPH je zavedena ve výši 21 % a podléhá jí většina zboží a služeb. První snížená sazba daně ve výši 15 % se uplatňuje na zboží a služby uvedené v příloze č. 2 a č. 3 k zákonu o DPH, jedná se např. o potraviny, nealkoholické nápoje, některé zdravotnické a sociální prostředky a služby, dodání stavby pro sociální bydlení, kulturní a sportovní akce či pohřební služby. Druhá snížená sazba daně ve výši 10 % je zavedena na kojeneckou výživu, léky, knihy, noviny, teplo, chlad, vodu, stravovací služby, úklidové služby v domácnostech, opravu obuvi, oděvů, jízdních kol a další zboží a služby, které jsou taxativně vymezeny v příloze č. 2a) a č. 3a) zákona o DPH.

Daň na vstupu a daň na výstupu

Pořízení zboží a služeb pro ekonomickou činnost se nazývá přijatá plnění čili vstupy a daň, která je zaplácena v jejich ceně, je daní na vstupu. Daň na výstupu je daň, kterou je plátcе

povinen přiznat a odvést z uskutečněných zdanitelných plnění (Vančurová, Láchová a Zídková, 2020, s. 303).

Odpočet daně

Nárok na odpočet DPH může plátce uplatnit v souladu s ustanovením § 72 zákona o DPH, pokud na přijaté plnění má daňový doklad a plnění je plátcem použito k uskutečnění jeho ekonomické činnosti. Daň za zdaňovací období je rozdíl mezi sumou daně na výstupu za toto období a odpočtem daně za stejné období. Výsledná daň může být kladné číslo, pak je plátce daně v daňové povinnosti nebo se jedná o záporné číslo a plátce vykazuje nadměrný odpočet (Vančurová, Láchová a Zídková, 2020, s. 303). Dále autorky zmiňují (2020, s. 356), že pro správné zjištění a stanovení daně se všechny rozhodné skutečnosti uvádí do daňového přiznání, které se musí podat správci daně do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Ke stejnému dni je daň také splatná.

2 Druhy daňových úniků na dani z přidané hodnoty

Každý člověk se snaží v rámci svého racionálního jednání optimalizovat své daňové povinnosti a platit nízké daně. Z logického hlediska pak hledá hospodárné a ekonomické postupy, jak využít platnou legislativu k co nejmenšímu daňovému zatížení (Hnátek, 2022, s. 6).

Stát s tímto chováním počítá a snaží se ho využít k tomu, aby nasměroval pozornost daňového subjektu žádoucím směrem tak, aby tato aktivita byla využívána prostřednictvím legálních daňových úspor a daňových optimalizací. Na opačném konci spektra legálních způsobů minimalizace daně stojí celospolečenský problém v podobě neoprávněného krácení daňových povinností s cílem vyhnout se placení daní a páchání daňových úniků a podvodů (Vančurová, Láchová a Zídková, 2020, s. 44-45).

Pro společnost jsou nelegální daňové úniky velmi škodlivé, omezují předpokládaný daňový výnos a zakládají vznik šedé ekonomiky. Boj proti daňovým únikům, podvodům a formám vyhýbání se placení daní, je zcela určitě největší prioritou každého státu.

2.1 Krácení daně a vyhnutí se dani

Sejkora (2017, s. 74) uvádí, že Nejvyšší správní soud (dále jen "NSS") považuje za zkrácení daně jakékoliv protiprávní jednání daňového subjektu, kterým bylo zapříčiněno, že daňovému subjektu byla stanovena nižší daň, než která by mu měla být stanovena. Dále (2017, s. 53), že krácení daně se děje ve stadiu vyměření daně v rámci daňových řízení nalézacích a při placení daní. Jedná se zejména o krácení daně při nesplnění registrační povinnosti nebo povinnosti podat daňové přiznání, také při záměrném uvedení nepravdivých údajů do daňových přiznání, při zatajení zdanitelných plnění za účelem snížení základu daně nebo při neoprávněném uplatnění odpočtu DPH.

Daňový únik není žádnými obecně závaznými právními předpisy definován, a přesto se jedná o pojem hojně používaný veřejností, ekonomickými odborníky i v rámci soudní judikatury. Jedná se o situaci, kdy stát přichází o peníze z důvodu, že se daňový subjekt snaží vyhnout placení daně nebo neoprávněně získává majetkový prospěch (Sejkora, 2017, s. 71).

Zatajení tržeb a neodvedení daně

Jedná se o celkem běžný daňový únik, kdy plátce DPH nepřizná, že uskutečnil zdanitelná plnění, zatají příjem s vidinou nižší daňové povinnosti. Nevystaví doklad a z uskutečněných zdanitelných plnění neodvede daň na výstupu (Šefčík, 2018, s. 23).

Podvod při registraci k dani z přidané hodnoty

Tento podvod je založen na porušení registrační povinnosti při překročení stanoveného limitu obrátu, čímž daňový subjekt poskytuje plnění, která nejsou zatížena DPH. Nejčastěji jsou tímto podvodem zasaženy řemeslné služby (Sejkora, 2017, s. 194).

Neoprávněné uplatnění daňového osvobození či nižší daňové sazby

Podvod probíhá tak, že obchodník předstírá, že prodává jiné zboží, než ve skutečnosti prodává, aby v rozporu se zákonem dosáhl osvobození od DPH na výstupu či zdanil zboží s nižší daňovou povinností (Šefčík, 2018, s. 23).

Neoprávněné uplatnění nároku na odpočet daně

Pokud si plátce uplatní nárok na odpočet DPH z daňového dokladu, ale plnění nepoužije k ekonomické činnosti, ale pro svoji osobní potřebu, jedná se o neoprávněně čerpaný nárok na odpočet daně.

O podvod se jedná i v případě, kdy si plátce uplatní nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, které sice použije k ekonomické činnosti, ale použije ho k osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně (Šefčík, 2018, s. 24).

Zneužití práva

Zneužití práva představuje vědomé a úmyslné porušení či zneužití právních norem. Obecně za zneužití práva lze označit obcházení smyslu a účelu právních norem (1 Afs 53/2016-55). Zásada zákazu zneužití práva je ukotvena v § 8 odst. 4 DŘ a řeší nesoulad výkonu práva v rozporu s účelem právní normy. U zneužití práva se jako největší problém jeví nalezení hranice mezi legální daňovou optimalizací a zneužitím práva. U každého jednotlivého případu je nutné z pohledu účelu objektivních okolností a výčtu nestandardních okolností zkoumat jednání ekonomických subjektů a okolnosti neoprávněně získané daňové výhody.

2.2 Daňový podvod

Daňový podvod je termín trestního práva. Postihuje protiprávní podvodná jednání dosahující určité společenské závažnosti a jednání, která jsou v rozporu s daňovým právem. Lze za něj považovat úmyslné, nezákonné jednání, při kterém dojde ke spáchání škody na majetku a osoba, která daňový podvod páchá se nelegálně obohacuje (Sejkora, 2017, s. 58).

NSS uvádí, že za podvod na DPH se rozumí situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění. Dochází

k narušení daňové neutrality, což je v rozporu s účelem šesté Směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným (1 Afs 53/2016-55).

2.3 Karuselové podvody

Podvody, které velmi významně kráčí rozpočtové příjmy se nazývají karuselové podvody nebo podvody chybějícího obchodníka. Tvoří velmi významnou část daňových úniků na DPH. Pojem karusel má vyjádřit více komplexní typ podvodu, kdy se se zbožím řetězovitě obchoduje. Karuselové podvody mají několik desítek až stovek mezičlánků, jedná se o organizované složitě propracované a strukturované trestné činnosti (Šefčík, 2018, s. 41). Fungují na principu přeshraničního obchodování mezi členskými státy Evropské unie (dále jen "EU"), u kterých je dodání zboží do JČS osvobozeno od DPH (Finanční správa, 2021). Jsou uskutečňovány převážně s komoditou, která je drahá, snadno prodejná, lehce skladovatelná a může projít fakturačním koloběhem i několikrát. Dle finanční správy byly podvodné transakce uskutečňovány prostřednictvím obchodů s komoditou jako je minerální olej, cigarety, elektronika, luxusní automobily, potraviny a také službami reklamními a službami agenturního zaměstnávání (Finanční správa, 2016). Za rizikovou komoditu ji pojmenuje finanční správa nebo SDEU prostřednictvím judikátů, ale až po odhalení podvodu. Může se jí stát každé zboží nebo každá služba, např. mobilní telefony, počítačové čipy, softwary, řepkový olej či cukr a další.

Účastníci karuselového podvodu

Missing trader

Obchodník je tzv. bílý kůň, jeho sídlo je zapsáno většinou na virtuální adrese. Tento obchodník deklaruje pořízení zboží z JČS, předmět fakturace přeprodává dalšímu mezičlánku řetězce. Přijaté plnění i jeho dodání následnému článku uvede do svého daňového přiznání, ale DPH neodvede. Obchodník se správcem daně nespolupracuje a stává se nekontaktním (Sejkora, 2017, s. 91).

Buffer

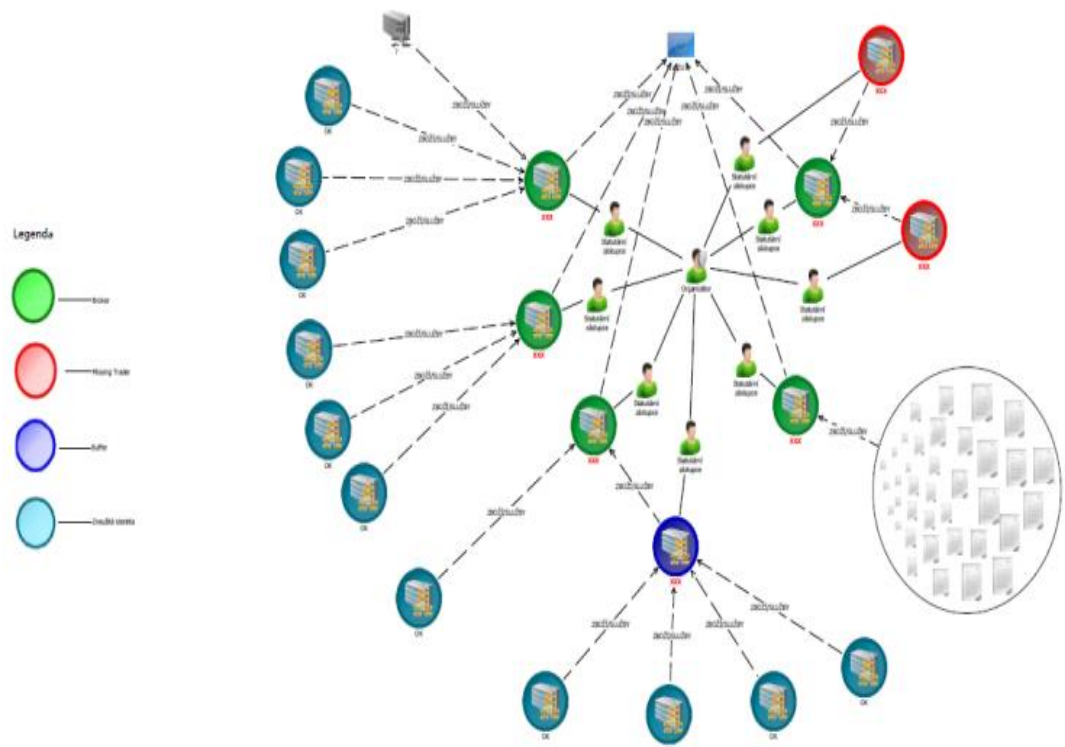
Buffer je průtokový obchodník deklarující pořízení tuzemského plnění, které následně opět přeprodává obchodníkovi s žádnou nebo velmi nízkou marží. Tento nárazníkový mezičlánek se chová nenápadně, vůči správci daně je kontaktní, plní si své povinnosti, spolupracuje a podává řádně daňová přiznání. Jeho úkolem je rozšířit a znepréhlednit karuselový řetězec. Obchodník může být v řetězci zapojen i nevědomě (Sejkora, 2017, s. 91-92).

Broker

Broker je obchodník na konci řetězce, který si na vstupu z přijatého plnění uplatní nárok na odpočet daně a deklaruje následný pře prodej předmětu fakturace do JČS. Daň na výstupu tento obchodník neodvede, protože dodání zboží do JČS spadá do kategorie osvobozeného plnění s nárokem na odpočet daně (Sejkora, 2017, s. 92).

Část skutečného karuselového podvodu je vykreslen na obrázku 2. Dle finanční správy byl tento daňový podvod založen na neoprávněném čerpání nároků na odpočet DPH z plnění, která byla fiktivní a neuskutečnila se. Červené kolečko na obrázku značí mizejícího obchodníka. V tomto řetězci bylo do podvodu zapojeno 62 subjektů, v rámci postupů správce daně byly vydány dva zajišťovací příkazy a daň byla dodatečně doměřena ve výši cca 15,3 mil. Kč (Případy odhalení karuselových podvodů díky kontrolnímu hlášení, 2017).

Obrázek 2 - Schéma části karuselového podvodu



Zdroj: Případy odhalení karuselových podvodů díky kontrolnímu hlášení, 2017

2.4 Objektivní okolnosti a výčet nestandardních okolností

K podvodům jednoznačně patří objektivní okolnosti, které vedou všechny plátce k obezřetnosti při výběru obchodních partnerů. Objektivní okolnosti nejsou definovány v daňových zákonech, ale rozumí se jimi nestandardní skutečnosti, které vzbuzují podezření o nesrovnalostech v rámci obchodních transakcí a mohou nasvědčovat podvodnému jednání (Šefčík, 2018, s. 45).

V případě zjištění nestandardních podmínek obchodování, musí subjekt přijmout taková opatření, aby zajistil, že plnění, která přijímá či uskutečňuje, nevedou k jeho účasti na daňovém podvodu.

Nestandardními skutečnostmi obchodu jsou:

- pokud obchodní partner
 - vznikl v nedávné době,
 - nemá žádnou relevantní obchodní historii ani žádné reference či zkušenosti,
 - v oboru je zcela neznámý,
 - dochází k časté výměně statutárních orgánů a společníků,
 - dochází k četným změnám údajů v názvu, v sídle i v předmětu podnikání,
 - adresa jeho sídla je na virtuální adrese,
 - nemá zveřejněny účetní závěrky a nejsou dostupné informace o jeho finanční situaci,
 - nemá funkční webové stránky nebo je má, ale neinformuje na nich předmětné ekonomické aktivity,
- firma je řízena a vedena osobami s žádnými či minimálními znalostmi a zkušenostmi v daném oboru nebo osobami majícími zázemí v zahraničí, nemá potřebnou licenci či oprávnění pro daný obor činnosti,
- předmět podnikání uvedený v obchodním či živnostenském rejstříku neodpovídá skutečným ekonomickým aktivitám,
- obchody jsou uzavírány mimo sídlo obchodního partnera a převážně nejsou uzavírány písemné smlouvy,
- platební podmínky vyžadované poskytovatelem zdanitelného plnění jsou neobvyklé, jsou požadovány hotovostní platby nebo platby na nezveřejněné bankovní účty (Fojtík, 2017).

2.5 Tresty za daňové podvody

Správce daně, pokud zjistí skutečnosti, které nasvědčují tomu, že mohl být spáchán trestný čin krácení daně a veřejným rozpočtům byla způsobena škoda vyšší jak 100 000 Kč, je povinen v souladu s § 53 DŘ poskytnout tyto informace orgánům činným v trestním řízení.

Dle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, krátí daně 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. Za spáchání daňového trestného činu mu hrozí trest odnětí svobody i zákaz činnosti při vzniklé škodě:

větší a dosahuje částky nejméně 100 000 Kč, je trest 6 měsíců až 3 roky,

značná a dosahuje částky nejméně 1 000 000 Kč, je trest 2 roky až 8 let,

velkého rozsahu a dosahuje škody nejméně 10 000 000 Kč, je trest 5 až 10 let.

3 Zákonná opatření k zamezení daňových úniků na DPH

V souvislosti s rozmachem daňových úniků se stát snaží k jejich zamezení aplikovat účinná opatření, s cílem minimalizovat páchání trestné činnosti, zrychlit odhalování daňových podvodů, zvýšit efektivitu ve výběru daní a zároveň snížit nežádoucí účinky daňové trestné činnosti.

3.1 Správa DPH

DPH spravují orgány finanční a celní správy. Jak uvádí Hálek (2015, s. 17–18) celní orgány jsou správcem DPH pouze při dovozu zboží a ve vybraných případech stanovených v zákoně o DPH. Celní správa byla zřízena zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky. Finanční správa byla zřízena zákonem č. 456/2011 Sb. o Finanční správě České republiky.

Finanční správu ČR tvoří správní orgány pro výkon správy daní, kterými jsou:

- Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) se sídlem v Praze, vykonává působnost pro celé území ČR a je podřízeno Ministerstvu financí ČR,
- Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) se sídlem v Brně, vykonává působnost pro celé území ČR a je podřízeno GFŘ,
- Finanční úřady a Specializovaný finanční úřad jsou správními úřady a organizačními složkami státu a jsou podřízeny OFŘ.

Správní orgán je dle § 10 odst. 2. DŘ „*orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy*“.

Hlavní věcnou činností správců daně je vykonávat správu daně v rámci své působnosti na území vyšších územních samosprávných celků, jehož název je vždy součástí názvu finančního úřadu. Jedná se o správu daně z příjmů, správu DPH, daně silniční, daně z nemovitých věcí a daně z hazardních her. Dále také vykonávají dozor nad loteriemi, vedou registry a evidence, vybírají a vymáhají peněžité plnění, převádí výnosy daní, které vybírají a vymáhají do státního rozpočtu, dále provádí i řízení o správních deliktech. Specializovaný finanční úřad vykonává působnost na celém území ČR pro subjekty, které dosáhly více než 2 mld. Kč čistého obrátu za rok, dále pro banky, pojišťovny, spořitelny, zajišťovny, pro správu daní kromě daně z nemovitostí (Zákon č. 456/2011 Sb.).

Správa daní je vykonávána prostřednictvím úředních osob, je neveřejná a vedena v souladu se zásadami správy daní. Jejím cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem (Zákon č. 280/2009 Sb.).

3.1.1 Kontrolní činnost

Daňová kontrola se řadí mezi důležitý procesní postup, prostřednictvím něhož správce daně přímo zasahuje do práv a povinností daňových subjektů. Kontrolní činností prověřuje a kontroluje daňová tvrzení ekonomických subjektů. Ke kontrolní činnosti je každý subjekt speciálně vybírán. Jeho výběr je zaměřen na podezření ze zapojení do řetězových daňových podvodů (Finanční správa, 2016). V případě omezené daňové kontroly se jedná o dílčí kontrolu. Při neomezené daňové kontrole smí správce daně kontrolovat vše, co je uvedené v daňovém přiznání (Novotná, 2019, s. 102). Rozsah lze v průběhu daňové kontroly rozšířit i zúžit.

Důležitým podkladem k daňové kontrole v rámci kontrolních činností slouží zanalyzovaná data z kontrolních hlášení a daňových tvrzení. Předmět daňové kontroly je určen ve vztahu ke konkrétnímu daňovému řízení a zdaňovacímu období (Zákon č. 280/2009 Sb.).

Proces unesení důkazního břemene u daňových podvodů spočívá v prokázání skutečnosti, že daňový subjekt mohl a měl vědět, že je účasten podvodu na DPH. Proces dokazování je značně komplikovaný, přičemž tato složitost je podpořena i obstrukčním jednáním některých subjektů zapojených do karuselových podvodů. V rámci daňových řízení se na důkazní prostředky klade velký důraz (Finanční správa, 2019).

Celostátní územní působnost umožňuje Finanční správě v ČR rozložit kontrolní činnost rovnoměrně mezi všechny finanční úřady. Daňovou kontrolu může provádět jakýkoli finanční úřad i v případě, kdy není místně příslušný (Finanční správa, 2017).

3.1.2 Daňová kobra

Daňová kobra není instituce, nemá vlastní budovy, nemá zaměstnance, nemá korespondenční adresu. Jedná se o společnou speciální skupinu Národní centrály proti organizovanému zločinu, která v rámci akčního plánu boje proti daňovým podvodům se snaží cílit na eliminaci trestné činnosti v oblasti daňových trestných činů a zajistit řádný výběr daní. Projekt si klade za cíl chránit státní rozpočet i odhalovat daňové podvody a protiprávní jednání, a to nejlépe ještě před tím, než k samotnému krácení daní dojde. Je to systém promyšlené koordinované součinnosti a spolupráce mezi Policií ČR, Celní správou ČR a Finanční správou ČR.

Operativní spolupráce při výměně informací mezi členy (policisty, celníky, specialisty finanční správy) zapojenými v Daňové kobře umožňuje rychle odhalovat daňové úniky a zároveň účinně zasahovat proti jejich pachatelům. Za dobu své existence zachránila státu cca 13 mld. Kč (Daňová kobra, 2022).

3.2 Legislativní opatření související se zákonem o DPH

ČR v boji proti daňovým únikům přistupuje velmi aktivně, legislativní formou zavádí stále nová opatření a nástroje omezující daňové úniky v oblasti DPH. Nejdůležitějšími opatřeními, která byla dosud zavedena se jeví kontrolní a souhrnná hlášení, přenesená daňová povinnost, ručení za nezaplacenou daň, registr nespolehlivých plátců, zajištění daně zajišťovacími příkazy, zákon o omezení plateb v hotovosti a zcela jistě i Daňová kobra.

3.2.1 Kontrolní hlášení

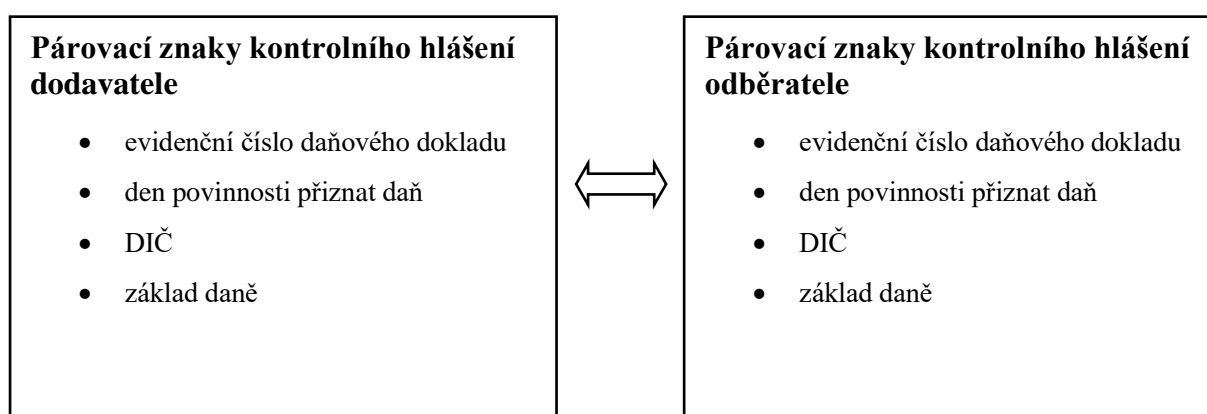
Nejplošnějším nástrojem v boji proti daňovým únikům se stalo kontrolní hlášení, které bylo zavedeno s účinnou platností od 1. 1. 2016. Toto opatření je namířeno proti karuselovým podvodům a proti neoprávněně uplatňovaným odpočtům na DPH na základě podvodných, fiktivních a zfalšovaných faktur. Tento nástroj účinně řeší podvodné odlévání prostředků z veřejných rozpočtů za pomoci organizovaných kriminálních činností v důsledku, kterých veřejné rozpočty dlouhodobě přichází o desítky mld. Kč ročně (Žurovec, 2015).

Právnícká osoba podává kontrolní hlášení měsíčně, fyzické osoby podávají kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Případně-li poslední den lhůty pro podání kontrolního hlášení na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Dle ustanovení § 101e odst. 3 zákona o DPH nelze lhůtu pro podání kontrolního hlášení prodloužit. Povinnost podat tento výkaz má plátce, pokud uskutečnil plnění nebo přijal úplatu předem a vznikla mu povinnost přiznat daň. Dále ho podává ten, kdo uplatňuje z přijatého zdanitelného plnění nebo ze zálohy nárok na odpočet daně a plátce při zvláštním režimu u investičního zlata. Kontrolní hlášení nemusí podávat plátce, pokud za zdaňovací období neuskutečnil žádná zdanitelná plnění nebo uskutečnil jen plnění osvobozená. Správce daně díky tomu, že kontrolní hlášení je dle § 101a zákona o DPH možné účinně podat pouze v elektronické podobě, má možnost rychlé analýzy dat a rychlé reakce spojené s odhalováním daňových úniků. Dle Duška (2022, s. 263) slouží kontrolní hlášení k zamezení neoprávněného čerpání nadměrných odpočtů, kdy není z plnění na druhé straně odvedena daň.

Prostřednictvím kontrolních hlášení se porovnávají údaje z daňových dokladů a zjišťuje se existenci kolotočových daňových podvodů. V hlášení jsou uváděny klíčové údaje, dle

kterých se provádí párování ve vazbě na DIČ, ve vazbě na evidenční číslo daňového dokladu a na datum povinnosti přiznat daň viz obrázek 3. Správce daně díky kontrolnímu hlášení disponuje již v okamžiku vyměřování daňových přiznání údaji a informacemi, které by získal až v rámci kontrolní či vyhledávací činnosti. Mechanismus kontrolního hlášení vychází z toho, že plátcí daně v něm vykazují údaje o uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění (Šefčík, 2018, s. 64).

Obrázek 3 - Párovací znaky kontrolního hlášení



Zdroj: Vlastní zpracování dle (Dušek, 2022, Žurovec, 2015)

3.2.2 Přenesená daňová povinnost

Režim přenesení daňové povinnosti je opatření, které je uvedeno v § 92a - § 92i zákona o DPH. Využívá se u plnění, u kterých hrozí vysoké riziko daňových podvodů a funguje tak, že se přenáší povinnost přiznat a uhradit daň z plátce, který zdanitelné plnění uskutečňuje na plátce, který zdanitelné plnění přijímá.

Cílem tohoto opatření je zabránit vzniku daňovým podvodům v momentě, kdy by odběratel uplatňoval nárok na odpočet daně na vstupu a dodavatel z těchto plnění by daň na výstupu neodvedl.

Poskytovatel zdanitelného plnění má povinnost uvést na daňovém dokladu informaci, že daň odvede zákazník. Za správnost vypočtené a odvedené daně dle § 92a odst. 4 zákona o DPH odpovídá příjemce zdanitelného plnění, který daň přizná a současně si uplatní nárok na odpočet daně na vstupu.

Trvalý přenos se aplikuje u dodání zlata, u dodání zboží vedené v příloze č. 5 zákona o DPH např. na strusky, odpady, šroty či dodání nemovité věci. Dočasné použití přenesené povinnosti se vztahuje na případy dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze

č. 6 k zákonu o DPH. Konkrétně se jedná o převod povolenek na emise skleníkových plynů, dodání mobilních telefonů, dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, dodání plynu a elektřiny obchodníkovi, poskytnutí telekomunikačních služeb, dodání herních konzolí, tabletů, dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen, cukrové řepy či dodání surových kovů včetně drahých kovů.

3.2.3 Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení je nástroj, jehož cílem je oznámit správci daně, že plátce či identifikovaná osoba uskutečnila plnění do JČS osobě registrované k dani v JČS. Nástroj slouží ke kontrole zdanění poskytnutých plnění a zamezení daňových podvodů v rámci jednotlivých členských států EU.

V § 102 zákona o DPH je ukotvena povinnost plátcům a identifikovaným osobám podávat souhrnná hlášení v elektronické podobě za každý kalendářní měsíc, vždy do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo k uskutečnění plnění:

- dodání zboží do JČS osobě registrované k dani v JČS,
- poskytnutí služby s místem plnění v JČS osobě registrované k dani v JČS, u nichž má povinnost přiznat a zaplatit daň příjemce služby,
- přemístění obchodního majetku do JČS či dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu v třístranném obchodu.

3.2.4 Zveřejnění bankovních účtů a ručení za nezaplacenou daň

Dle § 96 zákona o DPH má osoba povinná k dani povinnost do přihlášky k registraci k DPH uvést číslo bankovního účtu, které využívá v rámci své ekonomické činnosti. Správce daně číslo jeho bankovního účtu následně zveřejní způsobem umožňující dálkový přístup v registru plátců. Nástroj ručení za nezaplacenou daň se aplikuje při poskytnutí zdanitelných plnění mezi plátcem daně registrovanými v tuzemsku. Plátce, který přijme zdanitelné plnění dle § 109 zákona o DPH ručí z tohoto plnění za nezaplacenou daň. Příjemce plnění by měl uhradit dodavateli pouze základ daně a DPH by měl odvést správci daně zejména v případech, kdy:

- u přijatého plnění došlo ke zkrácení daně či vylákání daňové výhody,
- příjemce úplaty je nespolehlivým plátcem,
- úplata je poskytnuta na nezveřejněný bankovní účet,

- úplata je poskytnuta na bankovní účet vedený mimo tuzemsko,
- úplata za přijaté plnění je bez ekonomického opodstatnění.

3.2.5 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo nestanovenou daň

Zajišťovací příkazy se využívají pro zajištění úhrady nesplatné nebo nestanovené daně a mají zabránit, aby se podnikatelé, kteří jsou ohroženi doměření daně, účelově nezbavovali majetku. Jedná se o plnění, u kterých správce daně v souladu s § 167 DŘ vyhodnotí, že existuje odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti nebo nebyla ještě stanovena bude v době její vymahatelnosti nedobytná. Správce daně zajistí úhradu daně vydáním zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz se vydává na jedno zdaňovací období a plátce daně je po jeho obdržení povinen stanovenou částku na zajišťovacím příkazu uhradit. Pokud hrozí nebezpečí z prodlení, zajišťovací příkaz je dle § 103 zákona o DPH účinný okamžikem vydání a vydaný dle § 167 DŘ je splatný do 3 dnů. Daňový subjekt je povinen na základě obdrženého zajišťovacího příkazu složit zajištěnou daň na bankovní účet správce daně. Podnikatelé se proti nim mohou odvolat, ale odvolání nemá odkladný účinek a zajišťovací příkaz je vykonatelný. Pokud podnikatel stanovenou částku neuhradí, jsou peněžní prostředky na jeho bankovním účtu zablokovány.

3.2.6 Nespolehlivý plátce

Institut nespolehlivého plátce patří mezi efektivní nástroje v boji proti daňovým únikům. Jeho cílem je postihnout rizikové plátce, kteří tak jak je uvedeno v § 106a zákona o DPH závažně porušují povinnosti při správě daní. Nespolehliví plátcí se zapisují do registru, který je volně přístupný na webových stránkách Finanční správy ČR.

Nespolehlivým plátcem se stane plátce, pokud:

- mu je vyměřena či dodatečně doměřena DPH podle pomůcek a výsledná daňová povinnost činí 500 000 Kč a více,
- mu byl vydán zajišťovací příkaz na nesplatnou DPH a daň nebyla ve lhůtě uhrazena,
- po dobu nejméně 3 kalendářních měsíců po sobě jdoucích má evidován u správce daně kumulativní nedoplatek na DPH ve výši 10 mil. Kč,
- mu byl v důsledku porušených povinností neuznán správcem daně nárok na odpočet DPH nebo nárok na odpočet mu byl snížen minimálně o 500 000 Kč a vyměřená či doměřená daň není uhrazena,
- nepodá opakovaně bez řádného odůvodnění povinná podání, a to daňová přiznání, souhrnná hlášení, kontrolní hlášení ani na základě výzvy správce daně,

- je nekontaktní, nereaguje na výzvy správce daně a je nesoučinný (Nespolehlivý plátc, 2014),
- nenahlásí správci daně skutečné sídlo nebo neoznámí jeho změny - osoba povinná k dani by měla být ve svém sídle kontaktní, dohledatelná, poskytovat z tohoto místa relevantní součinnost (Fojtík, 2015).

3.3 Další účinné nástroje v boji proti daňovým únikům

3.3.1 Mezinárodní nástroje

Mezinárodní výměna informací je účinný nástroj na potírání daňových úniků v oblasti intrakomunitárních plnění. Probíhá na základě mezinárodních žádostí nebo formou mezinárodních spontánních informací. Základním informačním zdrojem mezinárodní spolupráce je databáze VIES (VAT Information Exchange Systém), kterou provozuje Evropská komise. Zpřístupněna je na https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/#/vat-validation a slouží k ověřování platnosti DIČ ekonomických subjektů registrovaných v EU. Lze v něm vyhledat po zadání členského státu a DIČ platnost registrace prověřované firmy (Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES).

3.3.2 Omezení hotovostních plateb

V rámci opatření o zamezení hotovostních plateb je každý poskytovatel plateb povinen provést úhrady bezhotovostně, jestliže výše jednotlivé platby překračuje limit 270 000 Kč. Příjemce platby nesmí přijmout hotovostní platbu, pokud výše překračuje limit pro bezhotovostní platby. Platby v cizí měně se přepočítávají na české koruny ke dni uskutečnění platby platným kurzem vyhlášeným ČNB. Do limitu se započítávají všechny platby v české i v cizí měně, provedené stejným poskytovatelem platby, stejnému příjemci platby v průběhu jednoho kalendářního dne (Zákon č. 254/2004 Sb.).

3.3.3 Centrální evidence účtů

Centrální evidenci účtů provozuje Česká národní banka od 1. ledna 2018. Jedná se o centrální databázi, která obsahuje základní informace o bankovních účtech vedených pro fyzické nebo právnické osoby či jiné subjekty finančními institucemi. Na základě žádostí jsou oprávněným žadatelům poskytovány informace o číslech bankovních účtů, o osobách, majitelích i disponentech. Oprávněnými žadateli jsou orgány státní správy. Cílem centrální evidence účtů je pomoc při odhalování trestné činnosti a stíhání pachatelů trestných činů při vyšetřování hospodářské a finanční kriminality (Česká národní banka, 2018).

3.3.4 Elektronická evidence tržeb

Opatření v boji proti daňovým únikům pod pojmem elektronická evidence tržeb (dále jen „EET“) bylo upraveno zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů. Toto opatření nebylo primárně určeno na daňové úniky na DPH, ale i na podvody na daních z příjmů. Ministerstvo financí od evidování očekávalo, že dojde k omezení šedé ekonomiky a narovnání tržního prostředí. Povinnost evidovat tržby byla rozdělena do čtyř fází. Podnikatelé podnikající v oblasti stravovacích a ubytovacích služeb měli povinnost v první fázi evidovat své tržby od 1. 12. 2016. Druhá fáze byla zavedena od 1. 3. 2017 a týkala se všech obchodníků s maloobchodním a velkoobchodním prodejem. Ostatní poplatníci, jejichž činnost spadala do třetí a čtvrté vlny evidence tržeb, se měli do systému připojit ke dni 1. 5. 2020, ale došlo k odkladu a evidovat tržby se nezačalo. Zákon o elektronické evidenci tržeb byl k 31. 12. 2022 zrušen. Finanční správa ČR prostřednictvím tohoto nástroje získávala aktuální informace o každé uskutečněné hotovostní platbě. Důvodem jeho zavedení bylo zabránit dlouhodobému krácení daňových povinností v některých podnikatelských oblastech, zvýšit efektivnost ve výběru daní a minimalizovat stínovou ekonomiku (Zákon č. 112/2016 Sb.).

3.3.5 Zveřejňování účetní závěrky

Každá účetní jednotka, která je zapsána v obchodním rejstříku má dle § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, povinnost zveřejňovat pravidelně své účetní závěrky. Jedná se o soubor dokumentů, které účetní jednotka sestavuje ke svému rozvahovému dni. Zveřejněním se rozumí uložení účetní závěrky do sbírky listin, kde je příslušná účetní jednotka registrována. Zákonná povinnost je splněna samotným předáním dokumentů rejstříkovému soudu. Díky zveřejňování si mohou obchodní společnosti ověřovat údaje o svých obchodních partnerech, zejména údaje o jejich finanční situaci a jejich hospodaření. Nezveřejnění účetních závěrek se dle § 37 zákona o účetnictví považuje za přestupek, za který lze uložit pokutu.

3.3.6 Vědomostní test

Vědomostní test není v žádném právním předpise uzákoněn. Správce daně v souladu s rozsudkem SDEU (C-439/04 a C- 440/04) vyhodnocuje objektivní okolnosti a zkoumá poměry vstupu do obchodních transakcí a dodržení patřičné míry obezřetnosti.

Rozsudek uvádí, že pokud je podnikatel zatažen do podvodného jednání a správce daně prokáže, že plátce mohl nebo měl vědět, že se účastní podvodné transakce, je možné

z přijatého plnění mu odepřít nárok na odpočet DPH. V rámci obchodních transakcí by podnikatelé měli být schopni prokázat, že jimi byla přijatá rozumná opatření a nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s dobrou vírou o neúčasti na daňovém podvodu.

4 Dopad opatření k zamezení daňových úniků na podnikatele a fiskální politiku

Úkolem daní je zajistit příjmy státního rozpočtu pro financování veřejných výdajů. DPH pro státní rozpočet představuje významný a stabilní zdroj příjmů, proto všechny změny týkající se této daně jsou politiky velmi diskutované, zejména pokud by mělo dojít ke snížení jejího inkasa. Ze strany státu je velmi důležité zajistit, co nejefektivnější výběr daní a vhodnými opatřeními zamezit daňovým únikům. V boji proti daňovým únikům na DPH nelze používat pouze jeden kontrolní a ochranný mechanismus, ale opatření je nutné mezi sebou vzájemně kombinovat a daňové úniky minimalizovat, aby pro společnost nepředstavovaly vážnou hrozbu. Jaký vliv má jedno konkrétní opatření na výběr inkasa DPH, nelze samostatně z veřejně dostupných zdrojů zjistit, protože dopad zavedených opatření na výběr DPH se kumuluje za všechna opatření dohromady (Zpráva o daních v České republice, 2019).

4.1 Výběr DPH

Výběr DPH je ovlivňován i jinými faktory než daňovými úniky a opatřeními proti jejich páchání. Mezi dané faktory lze zařadit růst cen zboží a služeb, vyšší počet pracovních dnů v roce, ale také zrušení či prominutí sazby daně na zboží a služby např. na energie, vakcíny, testy či respirátory.

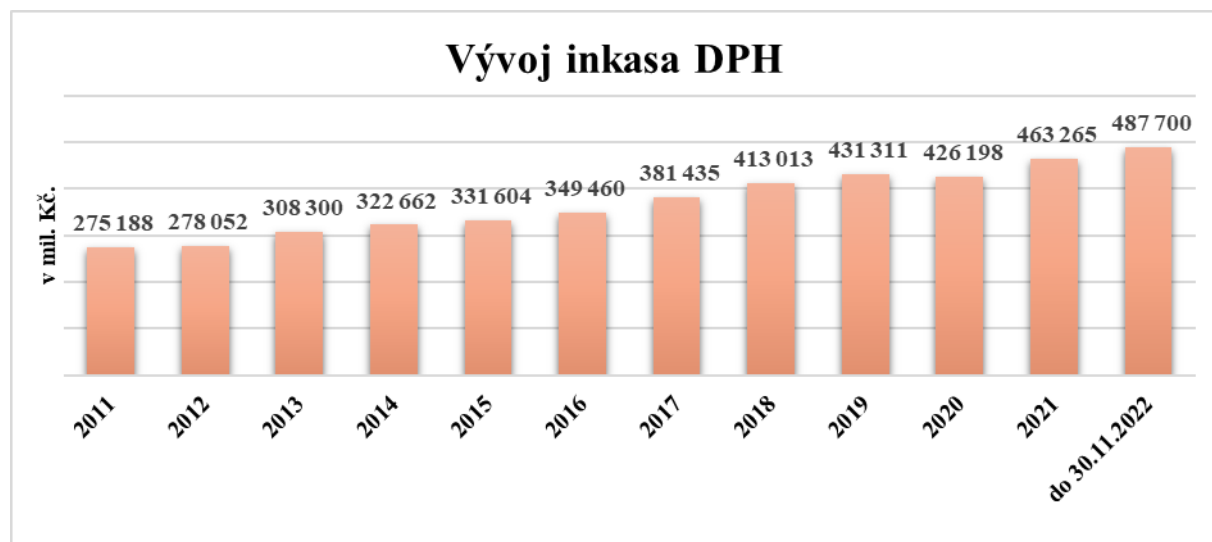
Stav inkasa DPH představuje stav na bankovním účtu daného druhu daně k 31. 12. příslušného roku. Vývoj placení daně odráží vývoj inkasa a představuje rozdíl mezi přijatými platbami za uhrazené daňové povinnosti a odchozími platbami formou nadměrných odpočtů (Přehled inkasa na vybraných daních, 2021).

Vývoj inkasa DPH tak, jak je uvedeno na obrázku 4, podává informace o tom, kolik bylo na DPH v ČR skutečně vybráno. Jedná se o vývoj inkasa bez negativního vlivu daňových úniků.

Od roku 1993 do roku 2021 mělo inkaso DPH převážně vzestupnou tendenci. V roce 2016, kdy bylo zavedeno kontrolní hlášení, došlo k nárůstu inkasa DPH oproti předchozímu roku o 17,85 mld. Kč. Rostoucí trend pokračoval ještě do roku 2019, ale v roce 2020 bylo vlivem vládních opatření na zmírnění negativních dopadů spojených se šířením viru SARS CoV-2, vybráno pouze 426,2 mld. Kč. Inkaso této daně bylo ovlivněno i prominutím DPH na vakcíny, testy, respirátory či energie.

V roce 2021 bylo vybráno celkem 463,2 mld. Kč, tj. o 37 mld. Kč více než v roce 2020. Na inkasu DPH v roce 2021 se pozitivně projevilo zvýšení disponibilního příjmu domácností v důsledku snížení daňového zatížení u fyzických osob, růstu mezd, růstu cen i nárůstem prodeje nemovitostí a zvýšením cen nemovitostí. V roce 2022 bylo zejména z důvodu vysokých cen vyinkasovaná rekordní výše DPH. Již k 30. 11. 2022 bylo vybráno na DPH 487,7 mld. Kč, což je o 24,4 mld. Kč víc než vybraná hodnota DPH za celý předchozí rok.

Obrázek 4 - Dlouhodobý vývoj inkasa DPH



Zdroj: Vlastní zpracování dle (Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993–2021, 2022)

4.2 Daňová mezera na DPH

Daňové úniky tím, že způsobují ztrátu příjmů, jsou pro všechny členské státy negativním jevem. Evropská komise si nechává statisticky zpracovávat za jednotlivé roky studie o výši daňové mezery (dále též „VAT GAP“) v jednotlivých členských státech EU a za EU jako celek. Daňová mezera představuje rozdíl mezi očekávaným příjmem DPH a skutečně vybranou částkou. Za předpokládanou daňovou povinnost se považuje hodnota DPH, která by mohla být v daném roce řádně vyinkasována, kdyby ze strany podnikatelů nedocházelo k daňovým podvodům a vyhýbáním se řádným daňovým povinnostem. VAT GAP tedy poskytuje odhad ztráty příjmů DPH v důsledku daňových, ale zejména karuselových podvodů (VAT GAP, 2022).

Informace o mezeře ve výběru DPH zveřejněná v roce 2022 uvádí, že v roce 2020 ztratily členské státy EU celkem na příjmech z DPH 93 mld. EUR (VAT GAP, 2022). Poslední studie o daňové mezeře mapuje situaci do roku 2019.

Vývoj daňové mezery ve výběru DPH v absolutním i v relativním vyjádření od 2013 do 2019 je přehledně uveden v tabulce 1. V roce 2015 dosáhla výše daňové mezery ČR na 76,2 mld. Kč. V roce 2016 došlo k výraznému snížení daňové mezery, a to až o 8,6 mld. Kč. Historického minima ve výši 58,5 mld. Kč se dotkla v roce 2017. Výše daňové mezery v roce 2017 (rok po zavedení kontrolního hlášení) poklesla oproti roku 2015 (před kontrolním hlášením) o 17,7 mld. Kč. Od roku 2018 začala daňová mezera ve výběru DPH opět narůstat a v roce 2019 v absolutním vyjádření dosáhla na dost vysokou hodnotu 72,8 mld. Kč. NKÚ (2021) uvedl, že ČR přešla z trendu snižování daňové mezery k jejímu postupnému zvyšování a daňové úniky na DPH tvoří velmi významnou část.

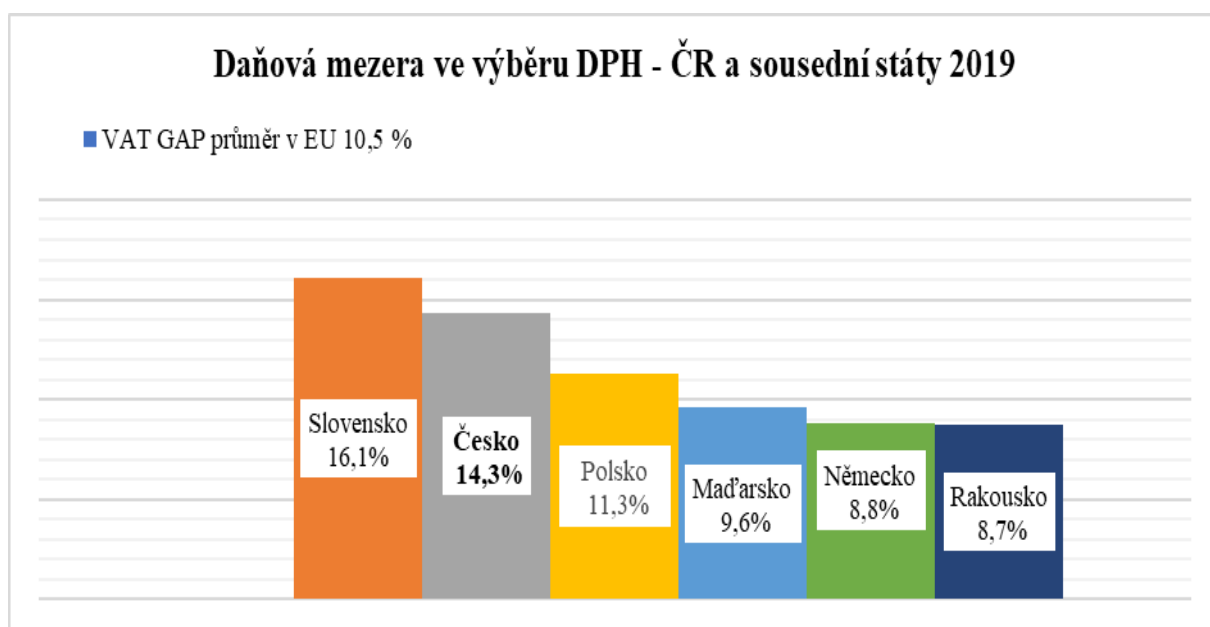
Tabulka 1 - Výše daňové mezery na DPH

Rok	Daňová mezera ve výběru DPH v ČR	
	(relativní hodnota)	(absolutní hodnota)
2013	20,2 %	72,6 mld. Kč
2014	17,7 %	64,6 mld. Kč
2015	18,4 %	76,2 mld. Kč
2016	16,0 %	67,6 mld. Kč
2017	13,1 %	58,5 mld. Kč
2018	13,8 %	65,8 mld. Kč
2019	14,3 %	72,8 mld. Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle (NKÚ, 2021; Morávek, 2022)

Rozdíly v odhadech daňové mezery DPH mezi zeměmi EU ukazují rozdíly jednotlivých členských států týkající se daňových podvodů. Průměrná výše daňové mezery ve výběru DPH v EU v roce 2019 činila 10,5 %. Na obrázku 5 jsou porovnány hodnoty výše daňové mezery v ČR a daňové mezery jejich sousedních států v roce 2019. ČR s hodnotou 14,3 % dosáhla v daném roce na druhou nejvyšší příčku a za průměrem EU zaostávala o 3,8 %. Ještě hůře na tom bylo Slovensko, které obsadilo s hodnotou 16,1 % první místo (VAT GAP, 2022).

Obrázek 5 - Daňová mezera v roce 2019



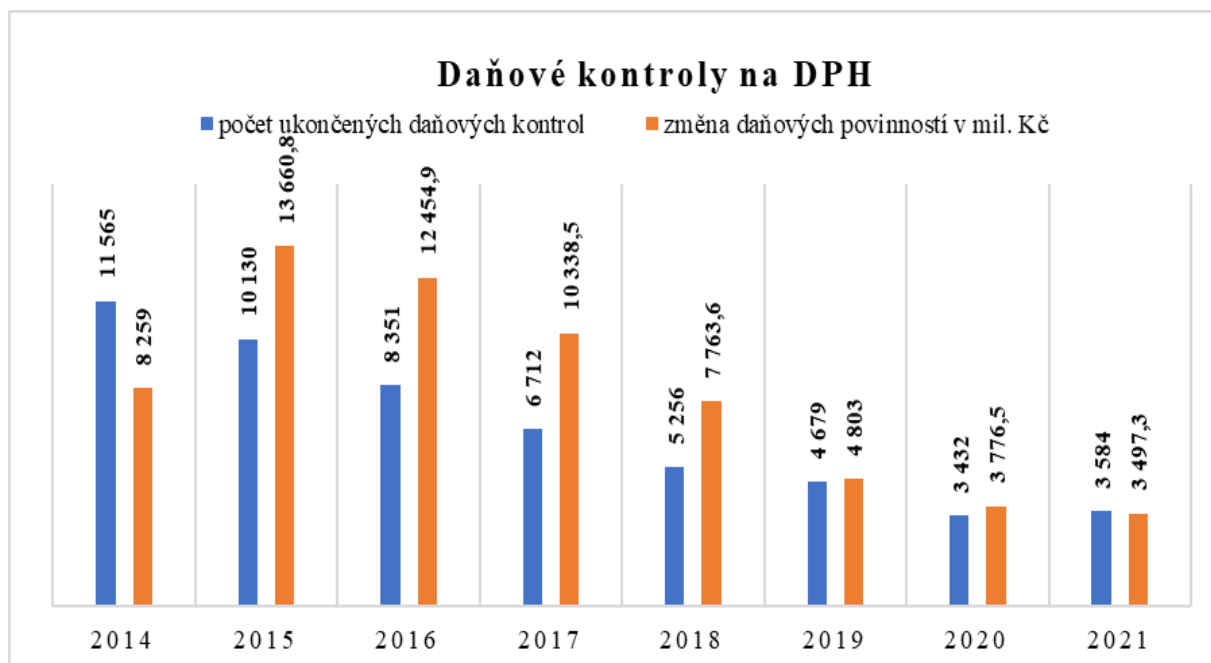
Zdroj: Vlastní zpracování dle (NKÚ, 2021)

4.3 Vývoj daňových kontrol na DPH

Složité organizované daňové úniky se dají odkrýt jen pomocí kontrolních postupů. Dle Finanční správy je výše dodatečně doměřené DPH převážně spojena s podvodnými řetězci plátců. Rozsah daňových úniků je ovlivňován zejména četností daňových kontrol. Obrázek 6 zachycuje analýzu vývoje počtu daňových kontrol na DPH a výši dodatečně doměřené daně za období 2014 až 2021. Největší počet daňových kontrol byl ukončen v roce 2014 a v roce 2015. Jednalo se o období, kdy ještě nebylo zavedeno kontrolní hlášení ani povinná elektronická evidence tržeb. V roce 2016 bylo uzavřeno 8 351 daňových kontrol, oproti roku 2015 jejich počet poklesl o 1 779.

V roce 2017 se počet daňových kontrol snížil na 6 712. Daňové kontroly byly zaměřeny zejména na plátce vykazující znaky nesprávně stanovené daně a na podnikatele vykazující vysoké nadměrné odpočty nebo vykazující minimální rozdíly mezi daní na vstupu a daní na výstupu. Snížení množství daňových kontrol bylo zapříčiněno zefektivněním výběru subjektů ke kontrole, ale také vlivem odstranění pochybností a vad v rámci postupů k odstranění pochybností (Finanční správa, 2017).

Obrázek 6 - Přehled daňových kontrol na DPH



Zdroj: Vlastní zpracování dle (Finančních zpráv)

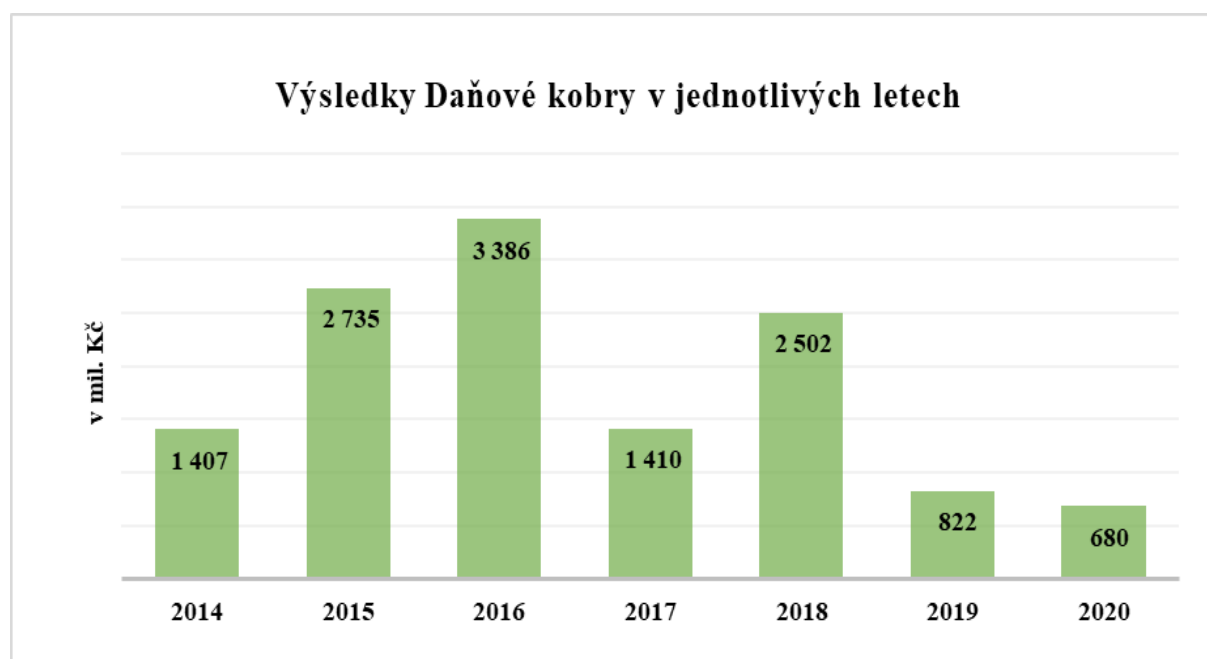
V roce 2015 (před zavedením kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb) dosáhla dodatečně doměřená DPH 13 660,8 mil. Kč. Jednalo se o nejvyšší hodnotu změny daňové povinnosti v rámci provedených kontrol za období 2014-2021. Při porovnání dodatečně doměřené hodnoty DPH z roku 2015 ve výši 13 660,8 mil Kč a hodnoty 3 497,3 mil. Kč z roku 2021 (fungovala všechna zavedená opatření) vyplynulo, že v roce 2021 bylo o 10 163,5 mil. Kč dodatečně doměřeno méně než v roce 2015. Při porovnání počtu uzavřených daňových kontrol z roku 2015, kde jich bylo na DPH ukončeno 10 130 a z roku 2021, kde jich bylo ukončeno 3 584 vyšlo najevo, že počet daňových kontrol na DPH se v roce 2021 velmi snížil, a to o 6 546. Finanční správa (2021) o snížené aktivitě uvádí, že v roce 2020 a částečně ještě v roce 2021 byla kontrolní činnost orgánů finanční správy oslabena vládními opatřeními související se šířením viru SARS CoV-2. V těchto letech byla daňová kontrola speciálně zaměřena na subjekty zapojené do řetězových podvodů. Z výsledku porovnání údajů o počtu daňových kontrol z roku 2015 a z roku 2021 nelze jednoznačně určit pozitivní dopad.

4.4 Činnost Daňové kobry

Daňová kobra se zaměřuje zejména na organizátory daňových podvodů a trestných činností. Jejím cílem je zajistit co nejvyšší výnosy z trestné činnosti a ochránit státní rozpočet (Žurovec, 2021). Od roku 2014 bylo její konání aktivní a činnost rostla. V roce 2022 na svých

internetových stránkách uveřejnila, že za dobu své činnosti napomohla odhalit daňové úniky s celkovou škodou 13 mld. Kč (Daňová kobra). Výsledky činnosti v jednotlivých letech jsou uvedeny na obrázku 7. V roce 2016 (po zavedení kontrolního hlášení) byla odhalena škoda způsobená daňovými úniky ve výši 3,38 mld. Kč. V roce 2019 (v době vládních opatření proti šíření viru SARS-CoV-2) byly daňové úniky odhaleny ve výši 822 mil. Kč a v roce 2020 jen ve výši 680 mil. Kč (Žurovec, 2021). Z těchto výsledků lze sice odvodit, že v roce 2016 bylo odhaleno nejvíce daňových úniků, ale jaký konkrétní vliv mají daná opatření na daňové podvody, nelze jednoznačně určit. Činnost a data z roku 2019 a 2020 jsou ovlivněna vládními opatřeními proti šíření viru SARS CoV-2 a s tím spojeným útlumem ekonomiky v ČR.

Obrázek 7 - Výsledky Daňové kobry od 2014-2020



Zdroj: Vlastní zpracování dle (Žurovec, 2021)

4.5 Registr nespolehlivých plátců

Za nespolehlivého plátce jsou označeny firmy a podnikatelé, kteří opakovaně neplní své daňové povinnosti a závažným způsobem porušují povinnosti vztahující se ke správě daní. V celostátním registru nespolehlivých plátců, který je zveřejněn Ministerstvem financí ČR, bylo ve třetím čtvrtletí 2022 evidováno 24 958 subjektů. Nejvíce nespolehlivých firem je mezi společnostmi s ručením omezeným, zejména mezi těmi, kteří mají sídlo na virtuálních adresách (Bradstreet, 2022).

Více než polovina všech nespolehlivých plátců má sídlo v Praze, pětina z těchto pražských firem sídlí pouze na 10 adresách (CRIBIS.CZ, 2022). Největší počet nespolehlivých plátců

DPH se koncentruje na virtuální adrese v pražské ulici Rybná 716/24. Na této adrese má zapsané sídlo celkem cca 7 500 právnických osob, z toho 697 nespolehlivých plátců (KURZYCZ, 2022). V tabulce 2 jsou vyhodnoceny nejrizikovější virtuální adresy v ČR, na kterých sídlí nejvyšší podíl nespolehlivých plátců. Nejčtenější koncentrace nespolehlivých plátců je na virtuální adrese náměstí Svobody 93/22 v Brně, kde sídlí 263 firem, z toho je 160 subjektů je nespolehlivým plátcem (CRIBIS.CZ, 2022).

Tabulka 2 - Nejrizikovější virtuální adresy

Nejrizikovější virtuální adresy s nejvyšším podílem nespolehlivých plátců a nespolehlivých osob na DPH			
Virtuální adresa	Celkový počet firem na adrese	Z toho počet nespolehlivých plátců či osob	Podíl v %
Brno, náměstí Svobody 93/22	263	160	60,84 %
Praha, Pod Habrovou 445/3 Hlubočepy	460	218	47,39 %
Brno, Příkop 838/6, Zábřovice	1366	365	26,72 %
Praha, Revoluční 1082/8, Nové Město	1745	249	14,27 %
Ostrava, V Zátíší 810/1, Mariánské Hory	849	117	13,78 %

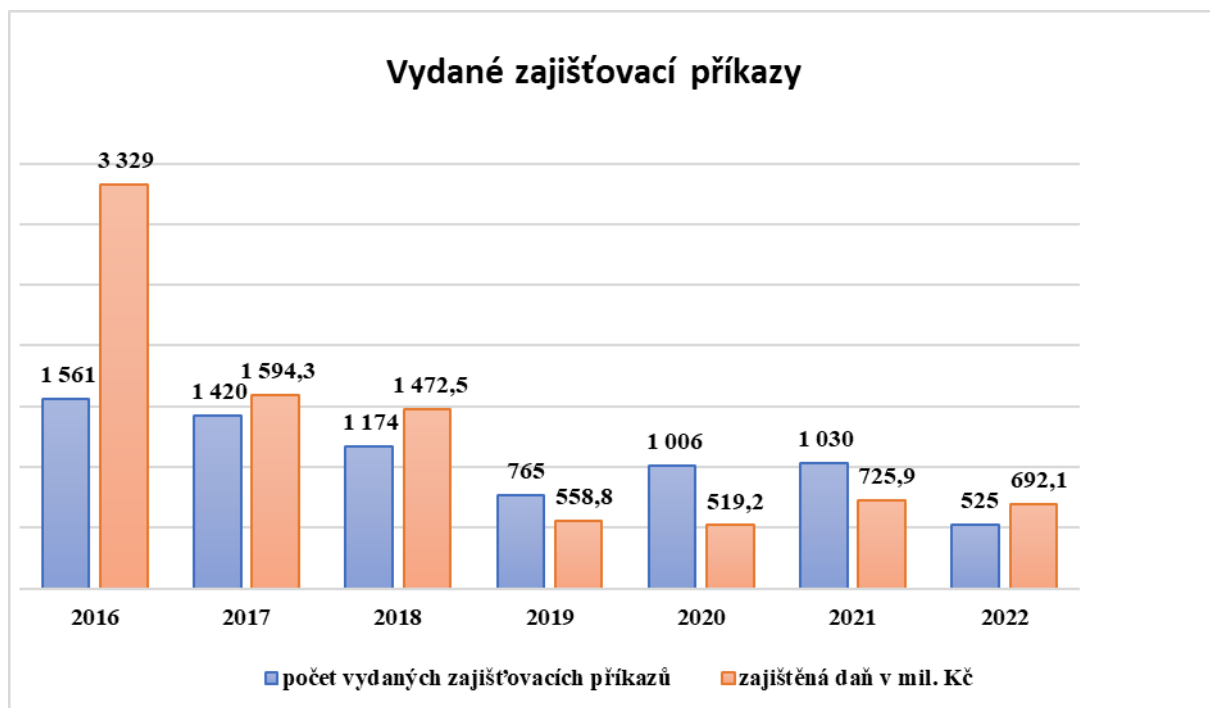
Zdroj: Vlastní zpracování dle (KURZYCZ, 2022)

Údaje v registru nespolehlivých plátců se často aktualizují. Podnikatelé by si měli pravidelně ověřovat informace v registru, aby zamezili hrozbě ručení za nezaplacenou DPH.

4.6 Zajišťovací příkazy

Zajišťovací příkazy jsou vydávány v momentě, kdy hrozí, že by dosud nesplatná nebo nestanovená daň nebyla v budoucnu uhrazena. Jak se vyvíjelo jejich vydávání ukazuje obrázek 8. Nejvíce jich bylo vydáno v roce 2016. Úhrada nestanovené daně byla prostřednictvím nich zajištěna v historicky nejvyšší hodnotě 3,33 mld. Kč. Od roku 2016 do roku 2019 se počet vydaných zajišťovacích příkazů snižoval. V roce 2020 a v roce 2021 byly daňové kontroly zaměřeny na řetězové podvody a vydané příkazy zajišťovaly úhradu daně u subjektů, kteří s velkou měrou pravděpodobnosti se těchto podvodů dopouštěli (Finanční správa, 2021). V roce 2020 bylo vydáno 1 006 zajišťovacích příkazů o 241 více než v roce 2019. V roce 2021 jejich počet ještě více vzrostl a bylo jich vydáno 1 030. Za období od roku 2016 do 2022 byla prostřednictvím zajišťovacích příkazů celkově zajištěna daň ve výši cca 8 891,7 mld. Kč.

Obrázek 8 - Vývoj vydaných zajišťovacích příkazů



Zdroj: Vlastní zpracování dle (Statistické údaje o zajišťovacích příkazech, 2022)

4.7 Vliv opatření na tuzemské podnikatele

Jak zavedená opatření, v souvislosti se zamezením daňových úniků ovlivňují podnikatele, nelze zcela jednoznačně stanovit. Jisté je, že každé nově zavedené opatření podnikatelům zvyšuje finanční náklady a zvýšená administrativní náročnost je časově zatěžuje.

4.7.1 Časové a administrativní zatížení

Ve Zprávě o daních v České republice (2019, s. 19) se uvádí, že dle studie PWC z roku 2017 mají na administrativní zátěž významný podíl právě opatření související s bojem proti daňovým podvodům. Celkové průměrné časové zatížení potřebné ke splnění daňových povinností bylo pro ČR spočítáno na rovných 230 hodin. Průměrné administrativní zatížení ke splnění daňových povinností v zemích EU bylo spočteno na 172 hodin, což je o 58 hodin méně než v ČR. Pro ČR byl vyčíslen čas potřebný ke splnění daňových povinností jako sedmý nejvyšší v EU. V souvislosti se zavedením kontrolního hlášení se doba potřebná ke splnění daňových povinností prodloužila o 14 hodin a v roce 2016 činila doba pro zpracování DPH celkem 92 hodin

4.7.2 Finanční náklady

Podnikatelům v souvislosti se zavedením kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb vznikaly vysoké počáteční náklady, kterými se rozumí výdaje na pořízení či rozšíření

účetních programů, náklady na nové technické vybavení a na mzdy zaměstnanců zpracovávající uvedené agendy.

U elektronické evidence tržeb bylo nutné investovat do technického vybavení a nakoupit registrační pokladny. Na zpracování kontrolního hlášení bylo nezbytné pořídit účetní program, který z fakturačních údajů vytvořil elektronický výkaz kontrolního hlášení a mohl se dát ve formátu XML odeslat na finanční správu. Externí účetní firmy si obecně za zpracování výkazu kontrolního hlášení účtují 500 Kč (AldEkon), (PRODIMO).

4.7.3 Prověřování obchodních partnerů a rozsudky NSS

Důsledné prověřování obchodních partnerů a obezřetné přistupování ke každému obchodu s sebou nese zvýšenou administrativu, se kterou je spojena časová náročnost. Jedná se o získávání důkazních prostředků na prokázání své neúčasti na daňovém podvodu.

Zodpovědnost ve vztahu k neodvedené DPH má každý subjekt sám za sebe, ať už daňový podvod zorganizoval nebo se ho účastnil a o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl. Vzhledem k tomu, že podnikatel ručí za své daňové povinnosti, ale do určité míry je odpovědný i za chování svých obchodních partnerů, je z jeho strany nezbytné si pravidelně prověřovat obchodní transakce a dodavatele.

Informace o obchodních partnerech lze získat z veřejně dostupných zdrojů např. z obchodního rejstříku, z živnostenského rejstříku, z registru plátců DPH, z registru nespolehlivých plátců, z katastru nemovitostí, z internetu, z webových stránek i z tisku.

Získané informace by si měl podnikatel uschovat, protože výsledky slouží jako důkazní prostředky k prokázání hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. V případech, kdy podnikatel by nepřijal žádná opatření, a přesto si uplatnil z přijatého plnění zasaženého podvodem nárok na odpočet DPH, mohl by mu být v souladu s rozsudkem SDEU C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel odepřen. V daném rozsudku byl posuzován vědomostní test objektivních okolností a hodnotilo se v něm, zda v obchodním řetězci nedošlo ke ztrátě daně a nebyl porušen princip daňové neutrality.

Podcenění kontrolních mechanismů a neprověřování transakcí mají na podnikatele negativní dopad. V níže vybraných aktuálních rozsudcích z roku 2022 byly NSS zamítnuty kasační stížnosti daňových subjektů z důvodu, že u obchodních transakcí byly shledány nestandardní skutečnosti a uskutečněn daňový podvod. Ze strany daňových subjektů nebyla přijata žádná opatření a nebylo daňovým podvodům zabráněno. Z přijatých plnění jim byl odepřen nárok na odpočet DPH.

Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 163/2021-41 ze dne 1. 7. 2022

NSS zamítl kasační stížnost daňového subjektu. Z důvodu jeho zapojení do řetězového podvodu s mobilními telefony mu byl odepřen nárok na odpočet DPH. NSS konstatoval, že byla prokázána vědomá účast na daňovém podvodu. Subjekt se choval v rámci transakce neobezřetně, nepřijal žádná opatření, kterými by svou účast na podvodném jednání eliminoval. Vůči hlavnímu dodavateli byla z jeho strany projevena bezmezná důvěra a shledána rezignace na interní kontrolní mechanismy.

V kauze byly identifikovány skutkové okolnosti podvodu na DPH a byly vymezeny objektivní skutečnosti:

- většina řetězových dodavatelů byla nekontaktní a sídlila na virtuálních adresách,
- jejich jednatelé byli často cizinci, později označeni nespolehlivými plátcí,
- v řetězci nebyla uhrazena DPH.

Jednalo se o ucelený soubor vzájemně logicky se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, svědčících o zapojení do podvodného řetězce (5 Afs 163/2021-41).

Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 70/2020-43 ze dne 21. 7. 2022

NSS zamítl kasační stížnost daňového subjektu a potvrdil závěry finanční správy. Z důvodu vědomé účasti podnikatele na podvodu na DPH, mu nebyl přiznán nárok na odpočet DPH. Transakce vykazovaly znaky nestandardních skutečností:

- zboží bylo neobvyklé, bylo bez pojištění a přepravováno za nízkou cenu,
- platby probíhaly započtením,
- v řetězci nebyla uhrazena daň,

dodavatelé:

- vznikli krátce před obchodní transakcí,
- sídlili na virtuálních adresách,
- byli nekontaktní a nespolupracovali se správcem daně,
- nezveřejnili informace v obchodním rejstříku,
- jejich jednateli se stali nekontaktní cizinci,
- neměli webové stránky s nabídkou zboží,
- byli personálně propojeni konkrétním daňovým poradcem.

Jednalo se soubor skutečností svědčících o zapojení do podvodného řetězce. V rozsudku bylo konstatováno, že subjekt věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (9 Afs 70/2020-43).

Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 60/2020-60 ze dne 9. 8. 2022

NSS zamítl kasační stížnost daňového subjektu a odepřel subjektu nárok na odpočet DPH z nákupu automobilu Ferrari F12 Berlinetta. Plátcí bylo vyčteno, že nebyla prokázána dobrá víra a nebyla přijata rozumná opatření. Přijaté plnění bylo součástí podvodu na DPH. NSS uvedl, že byly shledány nestandardní skutečnosti:

- personální propojenost firem,
- vědomost daňového subjektu o existenci podvodu,
- účelovost umístění dodavatele automobilu v obchodním řetězci (9 Afs 60/2020-60).

Rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 342/2019-57 ze dne 11. 8. 2022

NSS zamítl kasační stížnost daňového subjektu a odepřel mu nárok na odpočet DPH z přijatého plnění z důvodu účasti na podvodu. Podnikatel nakoupil služby na umístění reklamy na fotbalovém stadionu. U přijatého plnění byly shledány nestandardní skutečnosti:

- nadhodnocená cena služby,
- nebyla přijata žádná opatření, aby bylo zabráněno účasti na daňovém podvodu,
- shledána účast podnikatele na daňovém podvodu.

NSS konstatoval, že pro účely možného odepření nároku na odpočet daně judikatura nerozlišuje, zda daňový subjekt skutečně věděl nebo nevěděl, ale vědět měl a mohl, že plnění bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem v dodavatelském řetězci. V rozsudku se uvádí, že je potřebné alespoň prokázat, že podnikatel si mohl být podvodného jednání vědom (8 Afs 342/2019-57).

4.7.4 Sankce u kontrolního hlášení

V neposlední řadě je nutné zmínit, že kontrolní hlášení patří ze strany finanční správy k nejpřísněji sankcionované oblasti. Pokud plátce daně nepodá v zákonné lhůtě kontrolní hlášení, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši:

- a) 1 000 Kč, při pozdním podání kontrolního hlášení v případech, že si své opomenutí včas uvědomí a sám od sebe ho napraví,
- b) 10 000 Kč, pokud bylo kontrolní hlášení podáno v náhradní lhůtě poté, co ho správce daně vyzval,
- c) 30 000 Kč, pokud plátce neodpoví na výzvu o svém kontrolním hlášení,

d) 50 000 Kč, pokud nebylo podáno kontrolní hlášení ani v náhradní lhůtě a dále v případech, kdy ani po výzvě nesprávné údaje nezměnil, nedoplnil a následné kontrolní hlášení nepodal.

V případech, kdy plátce závažně maří a ztěžuje správu daní související s kontrolním hlášením, např. plátce opakovaně nepodává kontrolního hlášení nebo zasílá kontrolní hlášení s neúplnými údaji, může obdržet pokutu do výše 500 000 Kč.

Od 1. 1. 2023 došlo v zákoně o DPH ke zmírnění sankcí. U pokut ve výši 10 000 Kč, 30 000 Kč a 50 000 Kč došlo ke snížení na polovinu v situacích, kdy je plátce fyzickou osobou a má čtvrtletní zdaňovací období nebo plátcem daně je společnost s ručením omezeným s jediným společníkem, a to fyzickou osobou.

Prominout pokutu může správce daně jen ze závažných důvodů, a to na základě žádosti, která je zpoplatněna správním poplatkem ve výši 1 000 Kč. Závažnými důvody se rozumí např. nepříznivý zdravotní stav plátce či jeho zástupce, živelní pohromy či nefunkční portál prostřednictvím, kterého se podává kontrolní hlášení.

ZÁVĚR

Daň z přidané hodnoty je jednou z nejdůležitějších a nejvýnosnějších daní veřejných rozpočtů. Její úlohou je efektivním způsobem zajistit příjmovou stránku státního rozpočtu. Tato základní daň, která se týká všech občanů, spotřebitelů i investorů dává velký prostor k daňovým podvodům. Její celkový výběr je mimo jiné ovlivňován růstem cen, výkonem národního hospodářství, zrušením či dočasným prominutím DPH na vybrané zboží a v neposlední řadě i daňovými úniky.

Z dlouhodobého hlediska je vývoj inkasa DPH stabilní a má rostoucí trend, ale přesto na daňových únicích stát přichází ročně o desítky mld. Kč. Ztráta těchto příjmů má negativní dopad na veřejné rozpočty.

ČR v boji proti daňovým únikům na DPH přistupuje aktivně, legislativní formou uvedla v platnost mechanismy a nástroje, které jsou kombinačně provázány a vzájemně se doplňují. Mezi nejdůležitější zavedená opatření patří přenesená daňová povinnost, kontrolní hlášení, souhrnná hlášení, ručení za nezaplacenu daň, zajištění daní zajišťovacími příkazy, registr nespolehlivých plátců, zákon o omezení plateb v hotovosti i spolupráce státních orgánů pod názvem Daňová kobra.

Jak jedno konkrétní opatření ovlivní vývoj inkasa a sníží daňové úniky nelze přesně určit. Jejich vliv lze odvodit z ukazatelů a analýz na něž zavedená opatření působí. V roce 2016, kdy bylo zavedeno kontrolní hlášení a částečně fungovala elektronická evidence tržeb, finanční orgány ukončily až 8 351 daňových kontrol, bylo vydáno celkem 1 561 zajišťovacích příkazů, výše daňové mezery ve výběru DPH oproti předchozímu roku klesla na 67,6 mld. Kč, vzrostl výběr inkasa DPH a aktivitou Daňové kobry byla odhalena trestná činnost ve výši 3,38 mld. Kč. Od března 2017 byla zavedena druhá fáze elektronické evidence tržeb a výše daňové mezery se v tom roce snížila až na své historické minimum 58,5 mld. Kč. Z hodnot vývoje ukazatelů daňové mezery, inkasa DPH i počtu daňových kontrol lze odvodit, že po zavedení kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb došlo ke zlepšení výběru DPH a k výtouženému snížení daňové mezery. Z ukazatelů vyplývá, že zavedená opatření zafungovala.

V letech 2018 a 2019 sice pokračoval vývoj inkasa DPH vzestupným trendem, ale do rostoucího nežádoucího zvyšování přešel i vývoj daňové mezery. V roce 2019 výše daňové mezery vzrostla a dosáhla na 14,3 %, tj. na hodnotu ve výši 72,8 mld. Kč. Nárůst daňové

mezery mohl být způsoben sníženou činností finančních orgánů a malou aktivitou Daňové kobry. V roce 2019 bylo uzavřeno jen 4 679 o 3 672 méně než v roce 2016.

V roce 2020 a v roce 2021 ekonomika nefungovala zcela standardně. Díky vládním opatřením proti pandemii covidu-19 bylo národní hospodářství oslabeno a činnost finanční správy utlumena. V každém roce bylo průměrně ukončeno pouze 3 500 daňových kontrol. Výše vybrané DPH v roce 2020 poprvé od roku 2011 poklesla, vyinkasovalo se jen 426,2 mld. Kč, což bylo o 5,1 mld. Kč méně než v roce 2019. V roce 2022 byla situace zcela jiná, za prvních 11 měsíců stát vybral na DPH rekordních 487,7 mld. Kč. Výše DPH byla ovlivněna zejména růstem cen a vysokou mírou inflace, která činila v průměru 15,1 %.

Daňové úniky každoročně státnímu rozpočtu způsobují finanční ztrátu ve výši desítek mld. Kč. Do boje proti daňovým únikům na DPH jsou podnikatelé aktivně zapojeni. V rámci svých obchodních aktivit jsou postaveni do situací, kdy odpovídají nejen za své daňové povinnosti, ale z velké části i za chování svých obchodních partnerů. Jsou povinni dodržovat právní předpisy, zákony, respektovat lhůty, termíny a sledovat tuzemskou judikaturu. Každé nové opatření, které musí aplikovat do praxe pro ně představuje časové i administrativní zatížení a vynaložení nemalých peněžních prostředků na pořízení softwaru, technického i kancelářského vybavení.

Odhalování a prokazování daňových úniků je velmi složité a obtížné. K jejich eliminaci sice opatření přispívají, ale vymýtit se je zcela nedaří. Organizátoři daňových podvodů jsou vynalézaví, své podvody neustále zdokonalují a obcházejí legislativní opatření. Stát musí v boji proti daňovým únikům pokračovat. Způsobené škody by měl eliminovat zejména prostřednictvím již zavedených a fungujících nástrojů. Měl by rozšířit režim přenesení daňové povinnosti na mnohem více komodit, ale zejména navýšit počet daňových kontrol a zesílit činnost Daňové kobry. Podnikatelský sektor by se novými pravidly více zatěžovat neměl. S ohledem na množství již zavedených nástrojů a v důsledku jejich dodržování je pro podnikatele jakékoliv další opatření nevídané.

Hlavním cílem bakalářské práce bylo popsat jednotlivé typy daňových úniků na DPH, zanalyzovat zavedená opatření a vyhodnotit jejich vliv na tuzemské podnikatele.

V první kapitole jsou vysvětleny základní pojmy z daňového prostředí, jako je daňový systém v ČR, daň, DPH, daňový únik či plátce daně. Druhá kapitola objasňuje, co vše se považuje za daňový podvod a jak daňové úniky vznikají. Třetí kapitola je zaměřena na analýzu zavedených opatření v boji proti daňovým únikům. Jsou zde popsány mechanismy a nástroje,

které se v ČR na potírání daňových úniků na DPH uplatňují. Čtvrtá kapitola vyhodnocuje vývoj inkasa DPH, vývoj počtu daňových kontrol, činnost Daňové kobry, počet nespolehlivých plátců a poukazuje na nejvíce využívané virtuální adresy. Dále je v ní zanalyzován účinek zavedeného kontrolního hlášení na pokles daňové mezery a na zlepšení výběru DPH. Je zde zhodnocen dopad opatření na tuzemské podnikatele, zejména na zvýšení finančních nákladů a množství administrativy. Prostřednictvím několika rozsudků NSS je demonstrována hrozba možnosti odepření nároku na odpočet daně z plnění, která jsou zasažena podvodem.

POUŽITÁ LITERATURA

1. DUŠEK, Jiří, 2022. *DPH 2022 zákon s přehledy*. Praha 2022: GRADA Publishing. ISBN 97-80-271-4694-9.
2. HÁLEK, Vítězslav, 2015. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek. ISBN ISBN978-80-260-8723-6.
3. HNÁTEK, Miloslav. *Zcela legální daňové triky 2022*. Praha 2022: GRADA Publishing. ISBN 978-80-907398-5-7.
4. MARKOVÁ, Hana, 2022. *Daňové zákony 2022*. 33. Praha 2022: GRADA Publishing. ISBN 978-80-271-4682-6.
5. NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPIČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. *Daňové řízení*. V Praze: C.H. Beck, 2019. Právní praxe. ISBN 978-80-7400-730-9.
6. SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. 2017. ISBN 978-80-7502-226-4.
7. ŠEFČÍK, Michael, 2018. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 100 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3.
8. VANČUROVÁ, Lenka, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém 2020*. Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4.
9. AldEkon. *Ceník služeb firmy AldEkon platný od 1. 1. 2022* [online]. [cit. 2022-12-31]. Dostupné z: <https://www.aldekon.cz/cenik>.
10. BRADSTREET, Dun&, 2022. Počet firem, které nespolehlivě odvádí DPH, se blíží 25 000. 58 % nespolehlivých plátců má sídlo v Praze. *KURZYCZ* [online]. 20. 10. 2022 [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/zpravy/677337-pocet-firem-ktere-nespolehlive-odvadi-dph-se-blizi-25-000-58--nespolehlivych-platcu-ma-sidlo-v/>.

11. CRIBIS. *Mezi nespolehlivé plátce DPH už bylo zařazeno více než 32 tisíc firem a podnikatelů: Czech Credit Bureau* [online]. 31.5.2022 [cit. 2022-10-22]. Dostupné z: <https://www.informaceofirmach.cz/crif-mez-nespolehlive-platce-dph-uz-bylo-zarazeno-vice-nez-32-tisic-firem-a-podnikatelu/>.
12. ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA, 2018. *Centrální evidence účtů*. [online]. [cit. 2023-01-12]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/statistika/centralni-evidence-uctu/>.
13. ČTK, 2019. *Stínová ekonomika v Česku tvoří zhruba devět procent HDP. Lidovky.cz* [online]. 1.10.2019, © 2023 [cit. 2023-01-01]. ISSN 1213-1385. Dostupné z: https://www.lidovky.cz/byznys/stinova-ekonomika-v-cesku-tvori-zhruba-asi-devet-procent-hrubeho-domaciho-produktu.A191001_103817_statni-pokladna_vlh.
14. Daňová kobra [online]. [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz/>.
15. Finanční správa. *INFORMACE O ČINNOSTI FINANČNÍ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY: za rok 2016* [online]. 2017 [cit. 2022-10-22]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2016>.
16. Finanční správa. *INFORMACE O ČINNOSTI FINANČNÍ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY: za rok 2017* [online]. 2018 [cit. 2022-10-22]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2017>.
17. Finanční správa. *INFORMACE O ČINNOSTI FINANČNÍ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY: za rok 2019* [online]. 2020 [cit. 2022-10-22]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2019>.
18. Finanční správa. *INFORMACE O ČINNOSTI FINANČNÍ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY: za rok 2020* [online]. 2021 [cit. 2022-10-22]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2020>.

19. Finanční správa. *INFORMACE O ČINNOSTI FINANČNÍ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY: za rok 2021* [online]. 2022 [cit. 2022-10-22]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2021>.
20. FOJTÍK, Jiří. *Upozornění GFR k registračnímu údaji "skutečné sídlo"*. Finanční správa [online]. Praha, 6.2.2015 [cit. 2022-10-22]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/2015_Upozorneni-GFR-k-registracnimu-udaji-skutecne-sidlo.pdf.
21. FOJTÍK, Jiří. *Finanční správa: Upozornění na podvody v oblasti daně z přidané hodnoty – poskytování pracovní síly* [online]. 14.7.2017 [cit. 2022-10-22]. Dostupné z: doi:75066/17/7100-20118-012884.
22. KURZYCZ, C2000-2022. *Rybná 716/24, Staré Město, 110 00 Praha 1, objekt - Města a obce. KURZYCZ* [online]. 2022 [cit. 2022-10-22]. Dostupné z: <https://regiony.kurzy.cz/praha/rybna/716-24/>.
23. MORÁVEK, Daniel, 2022. *Sliboval lepší výběr daní, za Babišovy vlády však daňové úniky rostly: Podnikatel.cz: Copyright © 1997-2022 Internet Info, s.r.o.* [online]. 2.9.2022 [cit. 2023-01-12]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/sliboval-lepsi-vyber-dani-za-babisovy-vlady-vsak-danove-uniky-rostly/>.
24. *Nespolehlivý plátce. Finanční správa* [online]. 2014 [cit. 2022-10-22]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Prezentace-k-NESPP-2014-07-30.pdf>.
25. NKÚ 2021. *NKÚ. STANOVISKO K NÁVRHU STÁTNÍHO ZÁVĚREČNÉHO ÚČTU ČESKÉ REPUBLIKY ZA ROK 2021* [online]. In. 26. 8. 2022, s. 58 [cit. 2022-12-31]. Sp. zn.: 280/22-NKU45/274/22. Dostupné z: [Stanovisko NKÚ k návrhu státního závěrečného účtu ČR za rok 2021 | NKÚ \(nku.cz\)](#).
26. *Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES. Evropská komise: VIES* [online]. [cit. 2022-12-31]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/#/vat-validation.

27. PRODIMO. *Ceník účetních služeb* [online]. [cit. 2022-12-31]. Dostupné z: <https://www.prodimo.cz/cenik-ucetnictvi/>.
28. Přehled inkasa na vybraných daních. *Finanční správa* [online]. 2021 [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: <https://statistiky.financnisprava.cz/cs/evidence-dani/prehled-inkasa-vybranych-dani>.
29. Případy odhalení karuselových podvodů díky kontrolnímu hlášení. *Finanční správa* [online]. In: 13.6.2017, [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Pripady-odhaleni-karuselovych-podvodu-diky-KH.pdf>.
30. Statistické údaje o zajišťovacích příkazech k 30.11.2022. *Finanční správa* [online]. 20.12.2022 [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy>.
31. VAT GAP 2022. Taxation and Customs Union. *European Commission* [online]. 5. 12. 2022 [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en.
32. Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2021. *Finanční správa* [online], 2022. 9.3.2022 [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>.
33. Zpráva o daních v České republice, 2019. [online], červenec 2019. Nejvyšší kontrolní úřad [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/zprava-danich_1.pdf.
34. ŽUROVEC, Michal, 2015. *Kontrolní hlášení podnikání neomezí a je v souladu s ústavním pořádkem* [online]. In: Ministerstvo financí ČR, 2. 12. 2015 [cit. 2022-12-31]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/kontrolni-hlaseni-podnikani-neomezi-a-je-23215>.
35. ŽUROVEC, Michal. *Daňová Kobra zachránila státu už 13 miliard: Společná tisková zpráva Ministerstva financí a Ministerstva vnitra* [online]. 22.4.2021 [cit. 2022-10-

22]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/danova-kobra-zachranila-statu-uz-13-mili-41556>.

36. Zákon č. 40/2009 Sb., Zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 8. ledna 2009. ISSN 1211-1244.
37. Zákon č. 112/2016 Sb., Zákon o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 16. 3. 2016. ISSN 1211-1244.
38. Zákon č. 235/2004 Sb., Zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1. dubna 2004. ISSN 1211-1244.
39. Zákon č. 254/2004 Sb., Zákon o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 13. dubna 2004. ISSN 1211-1244.
40. Zákon č. 280/2009 Sb., Zákon daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 3. září 2009. ISSN 1211-1244.
41. Zákon č. 456/2011 Sb., Zákon o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 23. prosince 2011. ISSN 1211-1244.
42. Zákon č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 12. prosince 1991. ISSN 1211-1244.
43. SDEU C-439/04 a C-440/04, Rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C- 440/04 (Belgický stát).
44. 1 Afs 53/2016-55, Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, sp. zn. 1 Afs 53/2016-55.
45. 8 Afs 342/2019-57, Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2022, sp. zn. 8 Afs 342/2019-57.

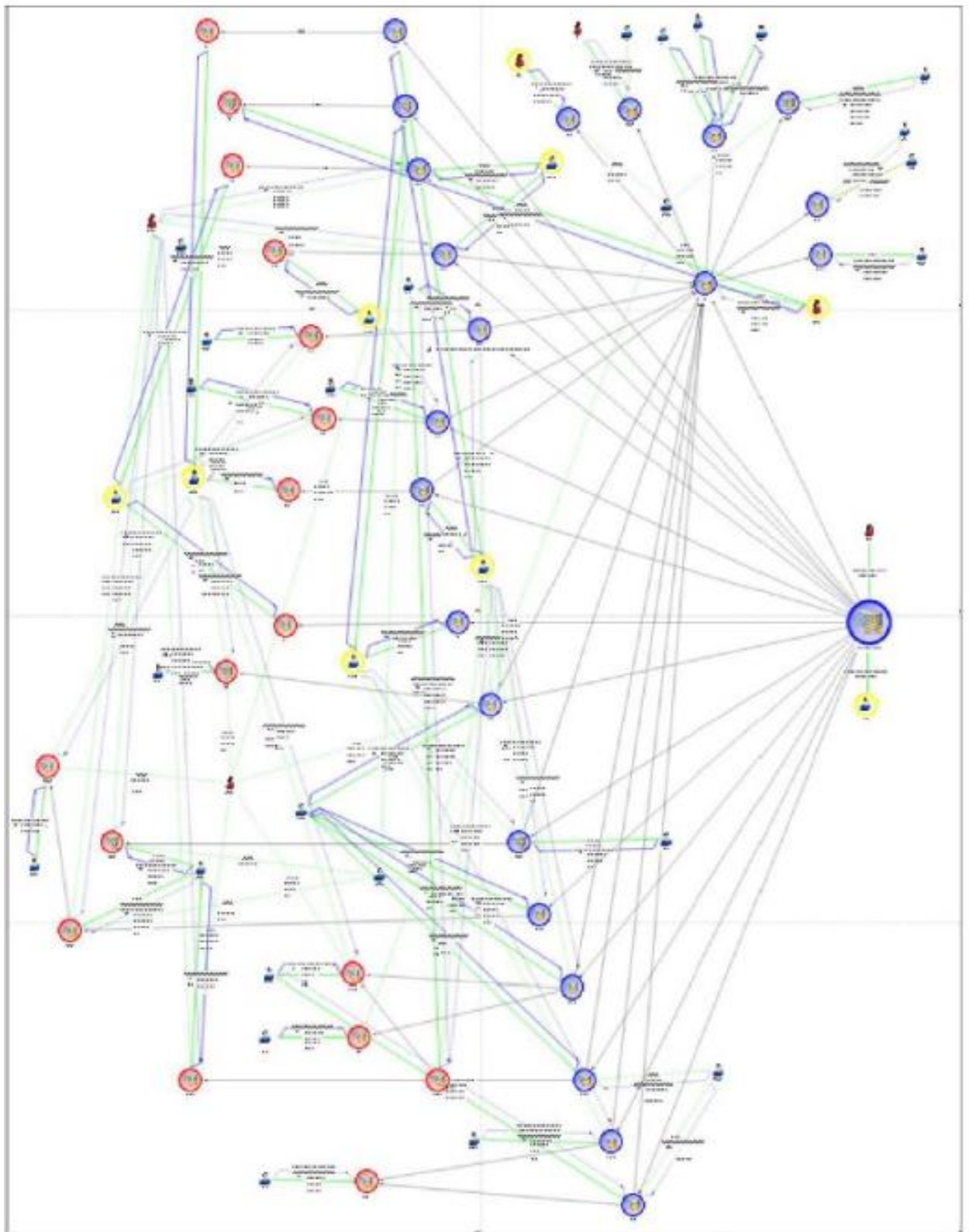
46. 9 Afs 60/2020-60, Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2022, sp. zn. 9 Afs 60/2020-60.

47. 9 Afs 70/2020-43, Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2022, sp. zn. 9 Afs 70/2020-43.

48. 5 Afs 163/2021-41, Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2022, sp. zn. 5 Afs 163/2021-41.

PŘÍLOHA

Schéma rozsáhlého karuselového podvodu



Zdroj: Případy odhalení karuselových podvodů díky kontrolnímu hlášení, 2017