

UNIVERZITA PARDUBICE
FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2018

Bc. Denisa Schwarzová

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Problematika podvodů na dani z přidané hodnoty a dopady legislativních opatření na hospodaření podnikatelských subjektů

Bc. Denisa Schwarzová

**Diplomová práce
2018**

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Bc. Denisa Schwarzová
Osobní číslo: E16558
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Ekonomika a management podniku
Název tématu: Problematika podvodů na dani z přidané hodnoty a dopady legislativních opatření na hospodaření podnikatelských subjektů
Zadávací katedra: Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cílem práce bude analýza legislativy zabraňující daňovým únikům v oblasti daně z přidané hodnoty a zhodnotit dopady na hospodaření podnikatelských subjektů.

Osnova:

- Princip fungování daně z přidané hodnoty.
- Formy daňových úniků u DPH.
- Nástroje proti daňovým únikům v ČR.
- Analýza dopadů legislativních změn na hospodaření podnikatelských subjektů.
- Formulace závěrů a doporučení.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: cca 55 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

BENDA, V., HRŮŠOVÁ R., DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení, Bova Polygon, 2016. ISBN 978-8-7273-176-3.

DUŠEK, J., Elektronická evidence tržeb v přehledech, Praha: Grada Publishing, 2017. ISBN 978-80-271-0422-2.

FEDELI, S., FORTE, F., EU VAT Frauds. European Journal of Law and Economics, 2011, Vol. 31, No., 2, pp. 143-166.

KUCHTA, J., Aktuální problémy daňové kriminality, Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-6082-1.

KUNEŠ, Z., VONDRÁK, Z., Abeceda DPH 2017, Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-087-4.

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., Daňový systém ČR 2016. 13. aktualizované vydání. Praha: Vox, 2016. Ekonomie (VOX). ISBN 978-80-87480-44-1.

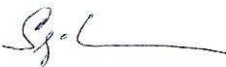
Taxation. Europa: European Union [online]. 2015. Dostupné z:

https://europa.eu/european-union/topics/taxation_en

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.


Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Vedoucí diplomové práce:


Ing. František Sejkora, Ph.D. 
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání diplomové práce: 1. září 2017

Termín odevzdání diplomové práce: 30. dubna 2018


doc. Ing. Romana Provozníková, Ph.D.
děkanka

L.S.


doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2017

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji:

Tuto práci 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., autorský zákon, 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. 9/2012, bude práce zveřejněna v Univerzitní knihovně a prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 13. 12. 2018

Bc. Denisa Schwarzová

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Ing. Františku Sejkorovi, Ph.D. za jeho odbornou pomoc a cenné rady při zpracování mé diplomové práce. Dále děkuji svým nejbližším za trpělivost a podporu při studiu.

ANOTACE

Tato diplomová práce se zabývá problematikou daňových úniků na dani z přidané hodnoty a dopadem souvisejících legislativních opatření na české podnikatele. Zaměřuje se především na nástroje nové, které byly zavedeny v průběhu posledních let a na podnikatele mohly mít značný vliv. Teoretická část práce obsahuje poznatky z fungování systému DPH, formy daňových úniků a nástroje pro zajištění správné výše inkasa státního rozpočtu. Praktická část je tvořena analýzou dopadu daňových nástrojů z pohledu hospodářských subjektů, a též je vyhodnoceno, do jaké míry je takové nástroje ovlivňují. Závěr práce zahrnuje zhodnocení systému DPH a neustále se měnící legislativy s ohledem na hospodaření daňových subjektů.

KLÍČOVÁ SLOVA

daně, DPH, daňový únik, kontrolní hlášení, EET, vliv na podnikatele

TITLE

The issue of VAT fraud and the impact of legislative measures on the management of business entities

ANNOTATION

This diploma thesis deals with the issue of tax evasion regarding value added tax and the impact of related legislative measures on Czech entrepreneurs. It focuses primarily on the new tools that have been introduced over the last few years and could have a considerable impact on entrepreneurs. The theoretical part of the thesis contains information on the functioning of the VAT system, forms of tax evasion and tools to ensure the correct collection amount of the state budget. The practical part consists of an analysis of the impact of tax instruments from the business point of view, as well as the extent to which such instruments influence the businesses. The conclusion of the work includes an evaluation of the VAT system and the constantly changing legislation with regard to the economy of tax subjects.

KEYWORDS

taxes, VAT, tax evasion, control reports, EER, impact on entrepreneurs

OBSAH

ÚVOD	11
1 PRINCIP FUNGOVÁNÍ DPH	12
1.1 DAŇOVÝ SYSTÉM	13
1.1.1 <i>Funkce daní</i>	13
1.1.2 <i>Třídění daní</i>	14
1.2 VŠEOBECNÁ CHARAKTERISTIKA DPH.....	14
1.2.1 <i>Daňový subjekt</i>	16
1.2.2 <i>Předmět DPH</i>	16
1.2.3 <i>Základ daně</i>	17
1.2.4 <i>Nárok na odpočet</i>	17
1.2.5 <i>Sazby DPH</i>	17
1.2.6 <i>DPH v rámci EU</i>	19
1.2.7 <i>Dovoz a vývoz do EU</i>	19
2 DAŇOVÉ ÚNIKY U DPH	21
2.1 POJEM DAŇOVÝ ÚNIK	22
2.2 PŘÍČINY VZNIKU DAŇOVÝCH ÚNIKŮ.....	24
2.3 FORMY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ	24
2.3.1 <i>Uskutečněná plnění – daň na výstupu</i>	24
2.3.2 <i>Přijatá plnění – daň na vstupu</i>	25
2.3.3 <i>Karuselové podvody</i>	26
3 NÁSTROJE PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM V ČR.....	29
3.1 INSTITUT NESPOLEHLIVÉHO PLÁTCE.....	29
3.1.1 <i>Aktuálně o institutu nespolehlivého plátce</i>	30
3.2 INSTITUT RUČENÍ.....	31
3.2.1 <i>Aktuálně o institutu ručení</i>	33
3.3 KONTROLNÍ HLÁŠENÍ	33
3.3.1 <i>Aktuálně o kontrolním hlášení</i>	34
3.4 ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB	34
3.4.1 <i>Aktuálně o EET</i>	37
3.5 REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	38
3.5.1 <i>Aktuálně o režimu přenesení daňové povinnosti</i>	40
4 ANALÝZA DOPADŮ LEGISLATIVNÍCH ZMĚN NA HOSPODAŘENÍ PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ	41
4.1 METODIKA	41
4.1.1 <i>Výzkumné otázky</i>	42
4.1.2 <i>Výzkumné hypotézy</i>	42
4.1.3 <i>Výzkumný vzorek</i>	43
4.1.4 <i>Výzkumné metody</i>	43
4.2 OBECNÉ INFORMACE O RESPONDENTECH	44

4.3	ADMINISTRATIVNÍ NÁROČNOST.....	46
4.3.1	<i>Jednorázové náklady na zavedení nástrojů.....</i>	46
4.3.2	<i>Pravidelné náklady ze zavedených nástrojů.....</i>	50
4.3.3	<i>Časová náročnost.....</i>	51
4.4	EKONOMICKÝ DOPAD	54
4.4.1	<i>Celkový pohled na ekonomický dopad daňových nástrojů.....</i>	54
4.4.2	<i>Názor na likvidační dopad daňových nástrojů.....</i>	56
4.5	POHLED PODNIKATELŮ NA EFEKTIVNOST NÁSTROJŮ	57
4.6	EET Z POHLEDU PODNIKATELŮ	59
4.6.1	<i>Zavedení EET.....</i>	61
4.7	LEGISLATIVNÍ ZMĚNY A INFORMOVANOST PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ.....	62
4.7.1	<i>Legislativní změny od roku 2012.....</i>	64
5	FORMULACE ZÁVĚRŮ A DOPORUČENÍ.....	67
5.1	VYHODNOCENÍ HYPOTÉZ.....	67
5.2	SHRNUTÍ A DOPORUČENÍ	69
	ZÁVĚR	73
	POUŽITÁ LITERATURA.....	75
	SEZNAM PŘÍLOH.....	78

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Základní mechanismus DPH	15
Tabulka 2: Rozdílné důvody registrace k DPH	45
Tabulka 3: Průměrné jednorázové náklady ve vztahu k měsíčnímu obratu	49
Tabulka 4: Časového zatížení rozdělené na kategorie.....	52
Tabulka 5: Vyhodnocení časového zatížení dle vedení účetnictví	53
Tabulka 6: Vyhodnocení časového zatížení dle právní formy	54
Tabulka 7: Zprůměrované hodnocení ekonomického dopadu.....	55
Tabulka 8: Zprůměrované hodnocení likvidačního dopadu	56
Tabulka 9: Vyhodnocení přínosu nástrojů z pohledu respondentů.....	58
Tabulka 10: Pohled respondentů na EET	60
Tabulka 11: Názor respondentů na informovanost legislativních změn.....	63

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: Stupně daňových úniků	23
Obrázek 2: Princip karuselu.....	28
Obrázek 3: Princip režimu přenesení daňové povinnosti	38
Obrázek 4: Graf znázorňující právní formu respondentů	44
Obrázek 5: Graf zobrazující příčinu registrace podniku k DPH.....	45
Obrázek 6: Graf výše obratu podnikatelských subjektů	46
Obrázek 7: Graf zobrazující jednorázové náklady na kontrolní hlášení.....	47
Obrázek 8: Graf zobrazující jednorázové náklady na EET	48
Obrázek 9: Graf s pravidelnými náklady ze zavedených nástrojů.....	50
Obrázek 10: Graf znázorňující způsob vedení účetnictví/podávání daňového přiznání	51
Obrázek 11: Graf zvýšení časového zatížení	52
Obrázek 12: Graf znázorňující ekonomický dopad daňových nástrojů.....	55
Obrázek 13: Graf s přínosem nástrojů proti daňovým únikům	57
Obrázek 14: Graf představující názory respondentů na EET	59
Obrázek 15: Graf znázorňující průběh zavedení EET u respondentů	61
Obrázek 16: Graf zachycující názory respondentů na jejich informovanost.....	62
Obrázek 17: Graf zachycující názory respondentů na efektivitu daňového systému	65

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

aj.	a jiné
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DPH	Daň z přidané hodnoty
EET	Elektronická evidence služeb
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
mil.	milion
např.	například
Sb.	Sbírka zákonů
tis.	tisíc

ÚVOD

Daňové úniky patří ke stále závažným problémům, kterým je třeba věnovat zvýšenou pozornost, jelikož mají negativní vliv na stabilitu české ekonomiky. Jsou jedním z důvodů nedostatečného naplňování veřejného rozpočtu a tím je zatěžováno národní hospodářství. V boji proti takovým daňovým únikům jsou využívány nástroje finanční správy, které mají funkci prevence proti daňovým trestným činům a napomáhají k jejich odhalení. V současné době se často hovoří o legislativních opatřeních v souvislosti s DPH, přičemž nejvíce diskutovaná opatření v posledních letech jsou kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb. Se zavedením nástrojů nicméně souvisí nová pravidla a povinnosti pro podnikatelské subjekty, jejichž hospodaření je tím významně ovlivňováno. Nejčastěji se jedná o zvýšené administrativní náklady, což může způsobit i růst cen zboží a služeb pro konečné spotřebitele a tím ovlivňovat širokou veřejnost.

Pro diplomovou práci jsem zvolila analýzu dopadu legislativních opatření na podnikatelské subjekty z toho důvodu, že se jedná o velice aktuální téma, o kterém nebylo z pohledu podnikatelů prozatím napsáno příliš prací. Cílem předkládané diplomové práce je analýza legislativy zabraňující daňovým únikům v oblasti DPH a zhodnocení dopadů na hospodaření podnikatelských subjektů. Zaměřuje se především na oblast maloobchod, velkoobchod, opravy automobilů a na jiné subjekty, které při své ekonomické činnosti přicházejí s legislativními opatřeními do styku.

Teoretická část práce opírající se o literární průzkum obsahuje poznatky současné daňové legislativy v souvislosti s daňovými úniky na DPH. Jednotlivé kapitoly jsou věnovány problematice daní, formám daňových úniků a nástrojům souvisejícím s úniky na DPH. Praktická část práce vychází z dat získaných dotazníkovým šetřením mezi podnikateli z oblasti maloobchod, velkoobchod a opravy automobilů, kteří jsou plátcí DPH a mají ve svém podniku zavedený systém EET. Získaná data jsou následně analyzována s výstupem do grafického zobrazení. Tato část se věnuje nejprve dopadu jednotlivých legislativních nástrojů na hospodaření podnikatelských subjektů při jejich zavedení, při jejich běžné činnosti a také zkoumá celkový pohled podnikatelů na českou legislativu v oblasti DPH a její změny. Při vyhodnocení některých dat byla využita komparace odpovědí získaných od OSVČ a obchodních korporací, aby byl odhalen případný rozdíl vlivu daňových nástrojů. Na závěr je provedeno souhrnné vyhodnocení stanovených hypotéz a uvedena doporučení plynoucí z předkládané práce.

1 PRINCIP FUNGOVÁNÍ DPH

Daně se v historii váží již ke vzniku prvních státních útvarů. Stejně jako v současnosti, i dříve tvořily nedílnou součást finanční politiky státu. Slovo „daně“ se však v našem právním řádu používá až od roku 1948, kdy nahradilo původní název „berně“.¹ V současnosti potřebuje každá země pro svou správu a zajišťování veřejných potřeb finanční prostředky, které z velké části získává právě prostřednictvím daní. Daně s daní z přidané hodnoty v čele zaručují stálý příjem státního rozpočtu a jedná se o denně diskutované téma. Daň je definována jako ze zákona vyplývající, povinná, periodicky se opakující, nenávratná, neekvivalentní, neúčelová a pravidelně odváděná platba.

Při výběru daní a stanovování daňových sazeb EU nemá přímou úlohu a o daních v jednotlivých členských zemích rozhoduje jejich vláda. Úlohou EU je pouze dohlížet na vnitrostátní daňová pravidla, která mají zajistit soulad s určitými politikami EU. Týká se to např. podpory hospodářského růstu a vytváření pracovních míst, zajištění volného toku zboží, služeb a kapitálu v rámci EU, potírání konkurenční nevýhody podniků mezi členskými zeměmi nebo zajištění, aby nedocházelo k daňové diskriminaci spotřebitelů, pracovníků či podniků z jiných zemí EU. Zohlednění zájmu každé země EU je v daňových záležitostech zajištěno vyžadováním jednomyslné shody všech vlád členských zemí. U DPH a spotřebních daní se všech 28 národních vlád shodlo na širokém sladění pravidel a minimálních sazeb, aby nedocházelo k narušení hospodářské soutěže v rámci EU. EU též nemá slovo ani v tom, jak dané země naloží se svými daňovými příjmy, ale vzhledem k růstu vzájemné závislosti ekonomik EU by země, které jsou příliš zadlužené, mohly ohrozit ekonomiky svých sousedů a podkopat tím stabilitu eurozóny.²

Problematika DPH se stává stále diskutovanějším tématem, vzhledem k častým změnám a problémům, které tyto změny daňovým poplatníkům a plátcům přinášejí. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, byl například během roku 2017 novelizován hned několikrát. Nejprve byl změněn zákonem č. 33/2017 Sb., kterým se mění zákon o dani z přidané hodnoty a změna se týká přílohy č. 3, zákona (zdanění novin a časopisů). Změna zákona je též spojena s Nálezem Ústavního soudu, který se zabýval

¹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2

² Taxation. *Europa: European Union* [online]. [cit. 2018-11-24]. 2015. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/topics/taxation_en

návrhem zrušení některých ustanovení zákona o DPH a kterým došlo ke zrušení několika paragrafů tohoto zákona.³

1.1 Daňový systém

Jak bylo již výše zmíněno, státy získávají prostředky do státního rozpočtu pomocí výběru daní. Daní však existuje vícero druhů. Společně se systémem institucí zajišťujícími správu daní (vyměření, zajištění úhrady a kontrola), systémem nástrojů, metod a pracovních postupů tvoří daňový systém. Je to smysluplný celek skládající se ze vzájemně spojených částí. Daňový systém tvoří převážně daňová soustava, což je souhrn všech daní, které se v zemi vybírají. Na daňový systém jsou kladeny následující požadavky: daňová spravedlnost, daňová efektivnost, právní perfektnost, jednoduchost a srozumitelnost a správné ovlivňování chování ekonomických subjektů.⁴

1.1.1 Funkce daní

Funkce správy daní vyplývají z těchto hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru:

- funkce alokační
- funkce redistribuční
- funkce stabilizační
- funkce fiskální⁵

Funkce alokační je uplatňována v případě, že trh projevuje neefektivnost v rozdělení zdrojů. Příčiny selhání trhu jsou: existence veřejných statků, externalit a nedokonalá konkurence. Redistribuční funkce je důležitá z toho důvodu, že lidé nepovažují přerozdělení důchodu a bohatství za spravedlivé. Úkolem je přesouvání části důchodu a bohatství směrem od majetnějších k chudším. Funkce stabilizační má význam zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v souvislosti s dostatečnou zaměstnaností a cenovou stabilitou.⁶ Fiskální funkce souvisí se získáváním finančních prostředků do veřejného rozpočtu, z kterého jsou nadále veřejné výdaje financovány.

³ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2018: úplná znění platná k 1. 1. 2018*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7

⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2

⁵ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3

⁶ Tamtéž

1.1.2 Třídění daní

Daňový systém ČR třídí daně dle vazby na důchod poplatníka na daně přímé a nepřímé. Příjmy státního rozpočtu jsou z těchto dvou kategorií daní téměř vyrovnané, ale v posledních letech dochází k poklesu podílu přímých daní v daňové struktuře na úkor podílu daní nepřímých. Nepřímé daně jsou pro státní rozpočet stabilnějším příjmem a na ekonomickou aktivitu mají méně negativní dopad.

Daně přímé platí poplatník na úkor svého důchodu a je předpokládáno, že je nemůže delegovat na jiný subjekt. Jedná se o daně majetkové a důchodové. U nepřímých daní je naopak předpokladem, že subjekt, který daň odvádí, neplatí daň z vlastního důchodu, ale pouze ji přenáší na jiný subjekt. Daň je přenesena na subjekt prostřednictvím zvýšení ceny. Mezi daně nepřímé se řadí daně ze spotřeby a obrátů – univerzální (DPH) a selektivní daně (spotřební, energetické daně a cla).⁷ Tato práce se zaměřuje právě na univerzální daň z přidané hodnoty, jejíž podrobné definici je věnována zbylá část této kapitoly.

1.2 Všeobecná charakteristika DPH

Daň z přidané hodnoty je daní nepřímou, daní ze spotřeby. Jak bylo již uvedeno výše, jedná se o daň univerzální a je od 1. května roku 2004 upravena zákonem o dani z přidané hodnoty (Z 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů), jež nahradil zákon ČNR č. 588/1992 Sb., kterým byla tato daň upravena prvně v minulosti. DPH tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu.

Od 1. května 2004 je ČR členem EU a tímto okamžikem se začala aplikovat pravidla jednotného vnitřního trhu, který byl EU zaveden již roku 1993. Ve vztahu k těmto pravidlům by měl být zákon o dani z přidané hodnoty v souladu s předpisy EU. Nejdůležitějšími body při úpravě legislativy dle nadnárodních pravidel bylo zpracování způsobu dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, dovoz a vývoz třetích zemí a v neposlední řadě též povinnosti plátců ve vztahu k těmto transakcím.⁸

Daň z přidané hodnoty dopadá na všechny konečné spotřebitele při nákupu většiny zboží a služeb. Důsledkem toho je, že má větší ekonomický dopad na vrstvy obyvatelstva s nižšími příjmy a jedná se tedy o regresní zdanění vzhledem k velikosti příjmů. Tuto daň správci daně

⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2

⁸ Tamtéž

neodvádí poplatník, ale plátce daně (dodavatel), který prodává zdaňované výrobky či služby. Tím se stává výběrčí daně, jelikož poplatníci mu hodnotu daně zaplatili v ceně nakupovaných produktů. Pokud tito poplatníci již zboží dále neobchodují, stávají se konečnými spotřebiteli a daň odvedenou v ceně zboží již nemají možnost získat zpět. Bývá však běžné, že plátce daně je zároveň poplatníkem.

Každý podnikatelský subjekt musí své produkty a služby z něčeho přetvářet a musí tedy nakupovat materiál, zboží a služby a jiné potřebné vstupy od svých dodavatelů, jako například výrobce od zemědělce v níže uvedené tabulce č. 1. Pokud by na tuto situaci nebyl daňový systém uzpůsoben, do lepší pozice by se dostali subjekty, které produkty vyrábějí. Naopak ve velmi nevýhodné pozici by byli překupníci, kteří by nakoupené zboží zatížené daní prodávali dál, a k prodejní ceně by byla znovu připočítána DPH. Tato nespravedlnost je řešena jednou z daňových zásad – zásada neutrality, která je obsažena v zákoně o dani z přidané hodnoty. Lze ji chápat tak, že plátce, který je zároveň v pozici daňového poplatníka, může odečíst daň na vstupu zaplacenou dodavateli od daně na výstupu, kterou vybral od svých odběratelů v roli plátce, což můžeme v tabulce vidět v posledním sloupečku jakožto rozdíl mezi výstupy a vstupy. Je tím zamezeno vícenásobnému zdaňování a v dalším kroku obchodního řetězce podléhá dani pouze přidaná hodnota. Právě tento mechanismus je jednou z nejvíce náchylných oblastí k daňovým únikům a hojně využívané při karuselových podvodech, které budou blíže specifikované v následující kapitole.

Tabulka 1: Základní mechanismus DPH

	Nákupy		Prodeje		Státní rozpočet
	Cena bez daně	Daň (vstupy)	Cena bez daně	Daň (výstupy)	Rozdíl (výstupy-vstupy)
zemědělec	-	-	20.000	2.000	2.000
výrobce	20.000	2.000	50.000	5.000	3.000
obchodník	50.000	5.000	60.000	6.000	1.000
celkem		7.000		13.000	6.000

Zdroj: VANČUROVÁ, A.: Zdanění v České republice. Vysoká škola ekonomická, kurz IVF324. ZS 2008 (vlastní zpracování)

Dle Jánošíkové a kol. spočívá systém daně v tom, že v řetězci subjektů každý nakupuje a prodává včetně příslušné výše daně a do veřejného rozpočtu odvádí každý subjekt jednotlivě jen daň ve výši rozdílu mezi daní na vstupu a na výstupu, jak již bylo uvedeno výše. Spotřební daně mají oproti DPH výhodu v přístupu výběru daně, jelikož u spotřebních daní obchodují subjekty mezi sebou bez zatížení daně a daň zaplatí v ceně zboží či služby pouze jeden sub-

jekt – obvykle konečný spotřebitel svému dodavateli a ten daň odvede do veřejného rozpočtu. Nemůže tedy docházet k podvodům na dani mezi jednotlivými články v řetězci subjektů.⁹

1.2.1 Daňový subjekt

Daňový řád označuje daňovým subjektem poplatníka nebo plátce daně. Dle Vančurové může být definován jako osoba, která je dle zákona povinna strpět, odvádět nebo platit daň.¹⁰

Daňové subjekty lze rozdělit do těchto pěti kategorií:

- **osoba povinná k dani** – základní kategorie. Osobou povinnou k dani je fyzická či právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Ne každá osoba povinná k dani však má povinnost daň odvádět (osoba osvobozená). Označujeme je jako „neplátce“ daně.
- **osoba osvobozená od daně** – osoba povinná k dani se sídlem či provozovnou v jiném členském státě EU, která je v daném státě osobou obdobnou, jako je v ČR osoba povinná k dani, která není plátcem DPH.¹¹
- **plátce DPH** – osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za 12 bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsících přesáhl 1 mil. Kč.
- **identifikovaná osoba** – osoba splňující předchozí podmínku pro plátce daně, má však povinnost odvést jen daň z vybraných zdanitelných plnění. Týká se to plnění uskutečňovaného mezi státy Evropské unie, a zároveň nemá za těchto podmínek nárok na odpočet daně.¹²
- **osoba nepovinná k dani** – osoba, která není ekonomicky činná

1.2.2 Předmět DPH

Předmětem daně je dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani (v rámci ekonomické činnosti) s místem plnění v tuzemsku a také pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou k dani nepovinnou. Dále sem také patří pořízení nového dopravního prostředku

⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2

¹⁰ VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka: *Daňový systém 2014*, 12. aktualizované vydání, Praha, VOX a.s. 2014, ISBN: 978-80-87480-23-6

¹¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

¹² VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka: *Daňový systém 2014*, 12. aktualizované vydání, Praha, VOX a.s. 2014, ISBN: 978-80-87480-23-6

z jiného členského státu za úplaty osobou nepovinnou k dani a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.¹³

1.2.3 Základ daně

Základ daně tvoří vše, co bylo obdrženo či bude obdrženo plátcem za uskutečněné zdanitelné plnění, vč. částky za spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno. V případě přijetí úplaty je základem daně částka přijaté úplaty snižena o daň. Dále základ daně také zahrnuje jiné daně či poplatky, dotace k ceně, vedlejší výdaje, přímo související materiál s poskytovanou službou aj. Základ daně se sníží o slevu z ceny, pokud byla poskytnuta ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Do základu daně není zahrnována částka, kterou plátce obdržel od jiné osoby na úhradu částky vynaložené jménem a na účet této jiné osoby.¹⁴

1.2.4 Nárok na odpočet

Plátce má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v souvislosti se svou ekonomickou činností využije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží či služby s místem plnění v tuzemsku, plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s plněním v tuzemsku, plnění s místem mimo tuzemsko (pokud měl nárok na odpočet daně, v případě uskutečnění v tuzemsku), plnění s místem plnění ve třetí zemi. Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění je myšlena daň uplatněná na zboží, služby z tuzemska, jiného členského státu či třetí země. Nárok na odpočet vzniká okamžikem, kdy nastane povinnost tuto daň zaplatit. Plátce však nemá nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, které bylo použito pro reprezentaci. V případě, že se jedná o plnění výše uvedená, má plátce nárok na odpočet v plné výši. Podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně existence (a vlastnění) daňového dokladu (v některých případech lze nárok prokázat jiným způsobem).¹⁵

1.2.5 Sazby DPH

Dle Kubátové využívá málokterá země jen jednu sazbu daně, jejíž využití by značně zjednodušilo celý daňový systém. Důvody existence více sazeb jsou praktické. Například služby, které dani snadněji unikají, mívají sazbu nižší. Souvisí to s tím, že poskytovatelé těch-

¹³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴ Tamtéž

¹⁵ Tamtéž

to služeb jsou díky tomu ochotnější daň platit, protože s růstem sazeb může růst i snaha se dané daňové povinnosti vyhnout. Důležitějším důvodem pro různé sazby daně je snaha po snížení výše zmíněné regresivnosti dopadu daně. Předměty a služby základní potřeby, které se týkají veškerého obyvatelstva, jsou zahrnuta do kategorie s nižší úrokovou sazbou a v některých zemích je oproti tomu na luxusní statky uvalena daň se sazbou vyšší.¹⁶

Správná volba sazeb nepřímých daní je tedy velmi důležitá z hlediska udržení sociální rovnováhy ve společnosti. Právě z tohoto důvodu se v systémech zapracovává více než jedna daňová sazba. Díky této diferenciaci daňových sazeb však dochází k narušení principu neutrality DPH, což také vede ke zvýšení nákladů na správu daní. Obecně to lze shrnout tak, že zvyšování sazeb nepřímých daní a růstu jejich podílu na daňovém výnosu způsobuje přesun daňového břemene na spotřebitele. Oproti tomu růst přímých daní znamená snížení disponibilních finančních zdrojů podnikatelů.¹⁷

Je prokázáno, že při vyšší sazbě DPH dochází k větším daňovým únikům. Od roku 1993 byly v ČR zavedeny dvě sazby. Po dlouhých debatách o jednotné sazbě se nakonec od tohoto plánu úplně upustilo a v současnosti máme již třetí rok zavedenou dokonce třetí sazbu DPH. Zavedením sazby třetí se projevuje snaha vlády ulevit rozpočtům rodin s dětmi. Jak bylo již uvedeno, více sazeb znamená složitější daňový systém a dochází tím k vyšším administrativním nákladům, jak ze strany podnikatelů, tak ze strany státu. Zvětší se tím také prostor pro sporné situace v souvislosti s přiřazením správné sazby a tím pádem více možností pro daňové úniky s tím spojené. Aktuální sazby v ČR jsou:

- 21 % základní sazba – zboží a služby, pokud zákon nestanoví jinak
- 15 % první snížená sazba – potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických), zdravotnické prostředky, rostliny a semena, palivové dřevo, ubytovací služby, aj.
- 10 % druhá snížená sazba – kojenecká výživa, léky a radiofarmaka, tištěné knihy a hudebniny, mlýnské výrobky, aj.¹⁸

¹⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3

¹⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.

¹⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

1.2.6 DPH v rámci EU

Po vstupu do EU došlo v souvislosti s dovozem a vývozem k mnohým změnám. V oblasti EU bylo cílem zjednodušení daňové a celní problematiky a proto byla stanovena jednotná pravidla pro dovoz a vývoz v rámci členských států.

Při pořízení zboží z jiného členského státu je místem zdanitelného plnění ČR. Vypočtenou daň dle platné sazby pro dané zboží je povinen odvést český odběratel do 15. dne následujícího měsíce po dodání či vystavení faktury. Příjemce vykazuje transakci jako pořízení zboží, volí správné období pro uplatnění daňové povinnosti a vykáže ji též i v hlášení Intrastat. Do základu daně při pořízení zboží se počítá celní hodnota zboží, daně, cla a další poplatky s výjimkou splatné DPH. Dále pak příležitostné výdaje (provize, náklady na balení či přepravu).

U prodeje zboží do jiného členského státu musí být pro osvobození plnění splněno několik podmínek: pro ověření v systému VIES uvést na faktuře platné DIČ zákazníka i své vlastní, evidovat veškeré fyzické doručení zboží do jiné členské země, písemné prohlášení zmocněné třetí osobou, že bylo zboží přepraveno do jiného členského státu. Dodavatel má také povinnost uvést hodnotu dodání zboží do přiznání k DPH jako osvobozené plnění. Nyní jsou jednodušší postupy a menší náklady v celní oblasti oproti době před vstupem ČR do EU. Došlo však ke zvýšení nákladů na daňovou a statistickou evidenci, proškolení zaměstnanců a nákupy nových softwarů.

1.2.7 Dovoz a vývoz do EU

Při dovozu zboží ze třetích zemí na území EU daňová povinnost vzniká v případech, kdy je dovezené zboží propuštěno plátcí DPH do celního režimu volného oběhu nebo aktivního zušlechťovacího styku. Toto rozhodnutí o propuštění zboží je obsaženo na tiskopise Jednotného správního dokladu (JSD), dnem propuštění zboží do příslušného režimu. Plátce je povinen daň uvést ve svém daňovém přiznání za období, ve kterém bylo zboží do některého z režimů propuštěno. Na JSD se uvádí základní náležitosti obsažené v dokumentech souvisejících se zbožím (odběratel, dodavatel, popis zboží), celní zařazení, vypočítaná částka cla. Na základě rozhodnutí celního úřadu je pak plátce povinen uvést částku daně v daňovém přiznání a současně má plátce daně nárok na uplatnění odpočtu daně při splnění podmínek stanovených zákonem.

Vývoz zboží mimo území Evropského společenství se též rozděluje dle celních režimů (vývoz či pasivní zušlechťovací styk). Celní rozhodnutí o propuštění zboží se vykazuje tiskopisem zvaným Vývozní doprovodný doklad (VDD). Vývoz zboží je od daně osvobozen s nárokem na odpočet daně, pokud se nejedná o pohonné hmoty a potraviny pro vlastní potřebu. Výstup musí být celním orgánem potvrzen, až poté může plátce prokázat splnění podmínky výstupu zboží do třetí země. V případě, že k potvrzení nedojde, dokazuje se dodání mimo území Evropského společenství jinými důkazními prostředky, jako jsou dodací listy, faktury, přepravní dokumenty. Pro účetní účely se ke sledování zboží sleduje číslo MRN, které je uvedeno na každém VDD a na webových stránkách Daně a celní unie je možné sledovat, zda zboží už dané území opustilo.

2 DAŇOVÉ ÚNIKY U DPH

Tato kapitola je pro splnění cíle této práce velice důležitá. Pojem daňový únik, jeho formy a s tím související teoretické poznatky jsou v této části práce podrobněji rozvedeny. Daňová povinnost daňových subjektů vychází z legislativy daného státu – Daňová soustava ČR. Daňové úniky jsou často projednávaným tématem v odborném tisku i při politických debatách. Hovoří se o nich právě z důvodu krácení státního rozpočtu a nespravedlivého jednání vůči celé veřejné společnosti.

Kuchta hodnotí hospodářskou kriminalitu (do které patří i kriminalita daňová) jako stále častěji trestnou činností specializovanou, rafinovanou, obtížně prokazatelnou a také častěji i organizovanou. I přesto je dnes její právní úprava často nepřehledná a mnohdy nesrozumitelná. Konstatuje, že již od počátku devadesátých let je legislativa přesycena novelami, jejichž korelace s kriminální realitou není příliš zřejmá. Není dosud patrné zvýšení účinnosti trestního procesu, přestože je stále rozšiřován počet skutkových podstat hospodářských trestných činů a byly zavedeny nové instrumenty. Daňová kriminalita zaujímá významné postavení mezi hospodářskými trestnými činy a lze ji obecně zařadit do skupiny deliktů proti finančnímu hospodaření státu, kterému působí každoročně škody dosahující až miliard korun. Jako druh výdělečné činnosti jsou daňové podvody velmi atraktivní, neboť vytvořené zisky dosahují obrovských čísel s navíc relativně malou pravděpodobností odhalení a postihu pachatelů, zejména organizátorů. Velmi negativně působí vysoká profesionalita jednotlivých organizátorů, kteří disponují odbornými a manažerskými schopnostmi a velkým podpůrným operátem, perfektní orientace některých pachatelů a jejich poradců v daňové problematice často převyšuje znalosti pracovníků státní správy. Problém daňových úniků zvyšuje i skutečnost, že právo i v tomto případě zaostává za ekonomickou realitou a reaguje až následně na kreativní činnost podvodných subjektů.¹⁹

Daňové zákony jedné členské země EU by neměly umožňovat lidem krácení daně v zemi jiné. Vzhledem k mezinárodnímu charakteru daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem je nezbytný boj proti daňovým únikům na úrovni EU. V posledních letech však došlo k výraznému pokroku a EU má nyní akční plán a několik zavedených či zaváděných nástrojů, např. pravidla pro výměnu informací mezi zeměmi EU a mechanismus rychlé reakce na potírání podvodů na DPH. Také EU věnuje zvláštní pozornost spravedlivému zdanění společností

¹⁹ KUČHTA, Josef, ed. *Aktuální problémy daňové kriminality*. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-6082-1

a sleduje, jak mezery mezi daňovými systémy jednotlivých zemí umožňují určitým společnostem se zapojit do již zmíněného agresivního plánování, aby minimalizovali svou daňovou povinnost. Úzká koordinace a sdílení informací mezi finančními správami jednotlivých zemí má za cíl tomuto zabránit. Plány EU jsou navrhovány tak, aby i přes vysokou míru mezinárodní mobility finančních transakcí přinesly značné příjmy.²⁰

2.1 Pojem daňový únik

Tento pojem není z odborné literatury úplně jednoduché definovat, přestože se jedná o nejčastěji zkoumané odvětví daňového práva. V odborné literatuře se přesné definice některými kritérii liší. Základním legislativním pramenem pro daňový únik je trestní zákoník nahrazující původní trestní zákon. Jsou zde definovány tzv. trestné činy hospodářské, mezi něž daňové úniky náleží. Obecně je tento pojem chápán jako snaha daňového subjektu vyhnout se své daňové povinnosti. Je pochopitelné, že racionální motivací daňového subjektu je svou daňovou povinnost snížit pokud možno na minimum. Otázkou však je, zda se jedná o minimalizaci daně v rámci české legislativy či mimo hranice stanovené zákonem.

Dle Martineze je daňový únik velmi zvláštním druhem deliktu. Je to označení využívané pro často odsuzovaný jev označující realitu, jejíž rozsah není možné skutečně zhodnotit nebo vymezit její hranice. Stejně jako vše, co se daní týká, s sebou nese celou řadu paradoxů. Terminologická nepřesnost souvisí s důsledkem rozmanitosti daňových deliktů, kterých je široká škála. Pokud hovoříme o daňovém úniku, tento termín zahrnuje jak legální nebo oprávněný únik, tak i únik nelegální, či dokonce vyhýbání se daňové povinnosti v mezinárodním měřítku v rámci jedné země či v podobě daňových rájů. Zatímco se daňové úniky v úzkém slova smyslu považují za porušení zákona, nejčastěji se rozlišují od činnosti vyhýbání se daňové povinnosti (definováno jako šikovné využití možností, která zákon nabízí), někteří autoři však oba tyto pojmy do jisté míry směšují. Nepřesnosti ve vymezení daňového úniku jsou ještě ztíženy při porovnání mezi různými zeměmi.²¹

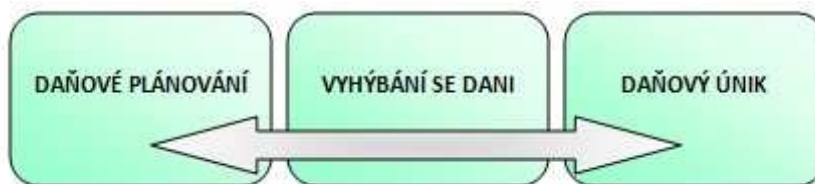
V anglickém jazyce máme v oblasti daní dva používané pojmy – *tax evasion* (podvod, nelegální daňový únik) a *tax avoidance* (využití legislativní mezery či nedostatku). Liší se od sebe úmyslem plátce, zda překročí hranice zákona či se bude pohybovat pouze v rámci nich.

²⁰ Taxation. *Europa: European Union* [online]. [cit. 2018-11-24]. 2015. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/topics/taxation_en

²¹ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Praha: HZ Praha, 1995. ISBN 80-901918-3-5

Daňové úniky se tedy rozdělují do několika stupňů, dle jejich závažnosti.²² Stupněm prvním vedoucím k minimalizaci a zároveň také zákonem akceptovatelnou formou optimalizace daňové povinnosti je daňová úspora. Může jí být dosaženo např. změnou chování subjektu, ale nejčastější formou daňové úspory je využívání všech postupů stanovených zákonem k minimalizaci daně. Dalším způsobem je tzv. vyhnutí se dani (tax avoidance), kdy daňový subjekt vyhledává mezery v legislativních opatřeních, které byly způsobeny nedokonalou stylizací zákonodárce. Tento způsob je též nazýván agresivním daňovým plánováním. Využití těchto výhod bývá pouze dočasné, a jelikož je to v rozporu s původními úmysly zákonodárců, dochází k novelizacím daňových předpisů a následnému odstranění těchto zákonných mezer. Nejedná se o způsob nezákonný, ale je označován za nemorální a porušuje zásadu daňové spravedlnosti. Poslední a nejzávažnější formou snížení své daňové povinnosti je již výše zmíněný nelegální daňový únik (tax evasion). Takový způsob činnosti daňových subjektů dává za vznik tzv. šedé ekonomice.

Předkládaná práce se zaměřuje právě na poslední formu protiprávního jednání, tedy na nezákonné daňové úniky, které ekonomiku země nejvíce negativně ovlivňují. Existují dvě proti sobě jdoucí síly v podobě snahy poplatníků minimalizovat svou daňovou povinnost a na straně druhé stát se snahou vybrat co nejvíce do státního rozpočtu prostřednictvím daní. V této práci se tedy bude uvažovat o daňových únicích z pohledu Sejkory, jakožto o nelegální činnosti podnikatelů. Nikoli z pohledu Martineze, který pojem daňový únik ještě rozděluje na legální a nelegální jednání hospodářských subjektů.



Obrázek 1: Stupně daňových úniků

Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k negativnímu efektu daňových úniků na inkaso DPH, se stát snaží jejich výši alespoň odhadovat. Každý rok publikuje GŘ zprávu zahrnující detailní popis inkasa, výnosu, výši vyměřených doměrků daní a je uveden i počet daňových kontrol vedoucích k oněm doměrkům. Výše doměrků na DPH je ze všech daní nejvíce důležitá. Není však možné přesně

²² SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4

odhadnout, jaký je objem daňových úniků ve skutečnosti, vzhledem k nedostatku potřebných dat.

2.2 Příčiny vzniku daňových úniků

Jak bylo již zmíněno, každý racionálně smýšlející daňový subjekt se snaží svou daňovou povinnost minimalizovat a tomu své jednání přizpůsobuje. Jedním z kroků ke snížení daňových úniků je důležité identifikovat jejich příčinu a v návaznosti na to učinit potřebná opatření.

Může být ovlivněno i využívání více sazeb DPH či výjimkami ze systému. Jednou z příčin může také být existence většího množství odčitatelných položek a celková složitost a nepřehlednost daňového systému. S růstem daňové zátěže dochází též ke zvýšení sklonu daňových subjektů k daňovým únikům, jelikož se snižuje jejich ochota vysokou daň platit.

2.3 Formy daňových úniků

Daňových úniků v souvislosti s DPH existuje několik druhů. Předmětem této podkapitoly je vymezit jednotlivé formy daňových úniků na DPH, které je v současnosti možno zaznamenat. V první části jsou popsány daňové úniky na uskutečněných plněních (daň na výstupu), část druhá se zabývá úniky v souvislosti s přijatými plněními (daň na vstupu) a poslední část tvoří nejčastěji diskutované karuselové podvody.

2.3.1 Uskutečněná plnění – daň na výstupu

Podvody týkající se uskutečněných plnění souvisí s daní na výstupu, tedy s poskytnutými plněními (dodání zboží či služby).

Nedodržení povinnosti registrace k dani

V takových případech se nejčastěji daňových úniků dopouštějí relativně malé podniky, jejichž obrat se pohybuje v blízkosti hranice úrovně obratu, za kterou se registrace k DPH stává povinností. Podnik se v této situaci ale nezaregistruje, čímž ušetří na DPH. Takové podniky nazýváme „duchové“ jelikož jsou skryty před daňovými úřady. Tohoto podvodného jednání se nejvíce dopouští podniky nacházející se na konci obchodního řetězce, protože jejich odběrateli jsou koneční zákazníci a z větší části neplátcí DPH. V situaci podniku nacházejícího se v jiné části řetězce, by se nejednalo o efektivní řešení. S největší pravděpodobností je většina jeho odběratelů plátcem DPH, kteří by možnost uplatnění nároku na odpočet DPH uvítali, až přímo vyžadovali. Pak je pro podnikatele zaregistrování k DPH dobrým a efektiv-

ním krokem.²³ V ČR je tento limit obratu pro registraci 1 mil. Kč za nejvýše 12 kalendářních měsíců bezprostředně po sobě jdoucích. V praxi je možné se setkat s případy, kdy je záměrně zakládáno více společností k jedné hospodářské činnosti a každou z nich je evidován obrat zvlášť. Tím se hodnota rozdělí a k přesažení limitu obratu nedochází. Pokud dojde k odhalení daňového úniku z důvodu nedodržení této povinnosti, dochází k registraci zpětně se všemi důsledky dodanění uskutečněných plnění, na které se též vztahují pokuty a sankce za pozdní podání daňových přiznání a také úroky z prodlení za nezaplacenou daň.

Uplatnění nesprávné sazby daně

Jak bylo již zmíněno v předchozí kapitole, využívání jedné sazby DPH by značně zjednodušila celý daňový systém. Vzhledem k existenci více sazeb, je dán podnikatelům prostor k nesprávnému zařazení zboží či služeb ať úmyslně či omylem. Plátce má možnost přiřadit ke komoditě, na kterou se vztahuje nejvyšší sazba, sazbu nejnižší či rovnou nulovou a tím sníží svou daňovou povinnost vůči státnímu rozpočtu.

Neexistence daňového dokladu

Toto je jedna z nejčastějších a nejjednodušších forem vyhnutí se platby daně, kdy k daňovým únikům v praxi dochází. Při uskutečnění zdanitelného plnění dodavatel nevystaví daňový doklad ať už na základě domluvy s odběratelem nebo zneužití jeho nezájmu o vystavení dokladu. DPH je však v ceně zaplacené odběratelem skutečně uhrazena a stát tím přichází o daň, kterou si dodavatel nezákonně ponechává pro své účely. Systém DPH je v některých případech proti tomuto druhu úniku celkem odolný, jelikož odběratel (plátce) má zájem na odečtení DPH na vstupu a daňový doklad je jím vyžadován.

2.3.2 Přijatá plnění – daň na vstupu

Neoprávněné nároky na odpočet

Pokud plátce DPH přijímá zdanitelná plnění ke své ekonomické činnosti od jiných plátců, má nárok na odpočet DPH na vstupu. Tato problematika jak bylo již naznačeno, souvisí s platným daňovým dokladem, na jehož základě lze daňový odpočet uplatnit. Stejně jako u neexistence daňového dokladu, i tento způsob snížení daňové povinnosti je hojně využíván. Ve skutečnosti dochází k nezákonnému uplatnění tohoto odpočtu daně na vstupu např. díky uplatnění nároku na odpočet při neexistenci daňového dokladu nebo předložení dokladu na

²³ SMITH, Stephen a Michael KEEN. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done?. *IMF Working Papers* [online]. 21. 2. 2007, 35 [cit. 2018-10-15]. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=964339

fiktivní plnění. Dále se může jednat o přijatá plnění, která nebyla využita na ekonomickou činnost, ale např. pro činnost soukromou.

Nejčastěji se neoprávněné nároky na odpočet vyskytují u nově vzniklých podniků, jelikož při zahájení podnikání jsou velké počáteční investice do majetku či zásob při nižších tržbách. Takové společnosti tudíž nevyvolávají přílišné podezření finančních úřadů. Do této kategorie můžeme též zahrnout tzv. *nulové exporty* – v přiznání vykázaný export neexistujících produktů nebo export, který ve skutečnosti exportem nebyl, a zboží bylo prodáno v tuzemsku.²⁴

2.3.3 Karuselové podvody

Karuselové podvody jsou formou daňového úniku, který využívá osvobození od DPH při dodání mezi státy EU. Svou skutečnou identitu a účel skrývají subjekty prostřednictvím účelové kombinace plateb v hotovosti a plateb na účty, či např. umístování sídel do virtuálních kanceláří. Ve spoustě případů než dojde k úplným svědeckým výpovědím a získání dalších důkazních prostředků, podvodníci si založí nový karusel, aby mohli dále získávat prostředky určené státu, a jedná se tím o nikdy nekončící boj.

Z daňových podvodů jsou dle Sejkory právě karuselové podvody nejpropracovanější a představují až třetinu z daňových úniků na DPH. V literárních zdrojích jsou karuselové podvody označovány různými termíny. Setkáváme se s pojmy: kolotočové podvody, kruhové podvody, podvody chybějícího obchodníka či subjektu. Karuselový podvod je zvláštním sofistikovanějším typem MTIC daňového podvodu zahrnujícím organizovanou skupinu. Jejich cílem je svou podvodnou činností získat platbu odpočtu daně z přidané hodnoty od správce daně. Karuselové podvody svým způsobem nejsou jen podvodem vůči správci daně, nýbrž i vůči odběratelům společností, které se této organizované skupiny účastní. MTIC podvody spočívají, jak již plyne z anglického názvu „missing trader intra-community“, na podvodu chybějícího obchodníka.²⁵

²⁴ SMITH, Stephen a Michael KEEN. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done?. *IMF Working Papers* [online]. 21. 2. 2007, 35 [cit. 2018-10-15]. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=964339

²⁵ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4

Princip karuselového podvodu

V základním schématu karuselového podvodu mají hlavní roli minimálně tři subjekty, obecně známými jsou právě tyto:

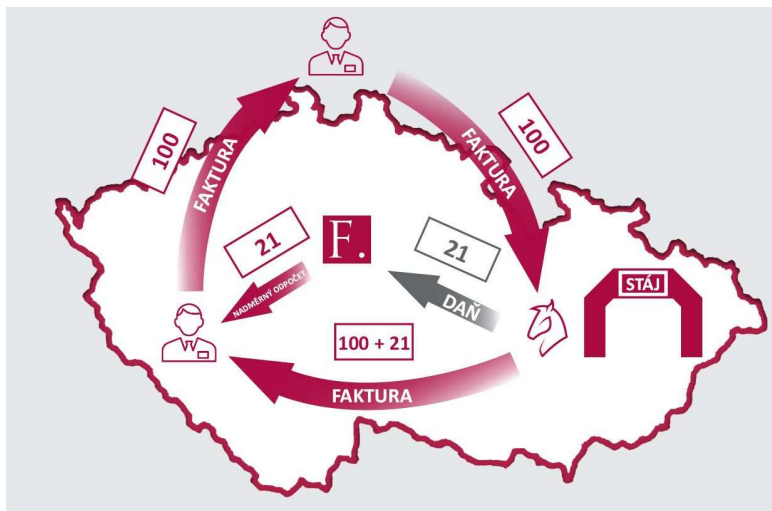
1. **Bílý kůň (chybějící obchodník)** – společnost, do které se nasazují bílí koně. Firma obvykle nepodává daňové přiznání, je nekontaktní a ve skutečnosti nemá žádnou ekonomickou činnost. Po odehrání určité role z trhu mizí a je nahrazena jinou společností za stejným účelem.
2. **Buffer** – skutečná společnost vykonávající ekonomickou činnost slouží v řetězci jako zástěrka v podvodné transakci. Nastávají situace, kdy společnost o podvodu neví a zcela reálně obchoduje a běžné jsou i situace, kdy tato účast na celém řetězci je vědomá a prodanou společností zcela žádoucí.
3. **Broker** – společnost nacházející na konci řetězce, která má zisk z celého podvodného koloběhu. Vykazuje ve svém přiznání k DPH dodání do jiného členského státu a tím si uplatňuje nadměrný odpočet.²⁶

Výše zmíněný termín „chybějící obchodník“ odkazuje na skutečnost, že od odběratelů vybraná DPH není odvedena správci daně, který pak v důsledku spáchání hospodářského trestného činu uskuteční administrativní kroky i vůči odběratelům pachatele daňového podvodu. S chybějícím obchodníkem též mizí i daňová povinnost vůči státu (na obrázku č. 1 vyznačeno šedou barvou).²⁷ Z tohoto důvodu jsou chybějící obchodníci označováni také jako bílí koně. Karusel vyjadřuje více komplexní druh podvodu, ve kterém se zboží obchoduje řetězovitě. Problém však vzniká v situaci, kdy v jednom místě řetězce plátců DPH daň není přiznána a odvedena a následně daný ekonomický subjekt přestává existovat nebo takovou firmu není možné dohledat. Povinnost odvést daň vzniká u subjektu, který nakoupí zboží z jiného členského státu za účelem prodeje v tuzemsku. Bílý kůň zboží prodává vč. DPH. Plátce, který zboží koupí, zaplatí DPH bílému koni a následně prodá zboží do EU (bez DPH). Onen plátce následně uplatní nárok na nadměrný odpočet a v tu chvíli bílý kůň mizí z trhu a skryje se před orgány finanční správy, aniž by splnil svou daňovou povinnost. V případě, že finanční úřad neprokáže plátcovi účast na tomto podvodu, je mu nárok na nadměrný odpočet uznán. Pokud by

²⁶ SMITH, Stephen a Michael KEEN. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done?. *IMF Working Papers* [online]. 21. 2. 2007, 35 [cit. 2018-10-15]. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=964339

²⁷ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4

karuselové podvody sestávali pouze ze třech výše zmíněných účastníků, jak je zobrazeno na příloženém obrázku, byly by finanční správou snadno odhalitelné. A proto v praxi mívají karusely desítky až stovky účastníků, kteří mizí a noví se zase objevují a odhalení celého řetězce může díky tomu trvat až několik let.²⁸



Obrázek 2: Princip karuselu

Zdroj: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

Karuselové podvody vytváří nelegální konkurenční výhody mezi obchodníky. Jejich hlavním účelem je tunelování systému DPH díky promyšleným a systematickým činnostem v rámci celého karuselového řetězce, který se snaží získávat co největší obnosy ze státního rozpočtu. Novými nástroji finanční správy zabraňujícími v činnosti karuselových podvodníků je např. zajišťovací příkaz, reversre-charge, Daňová Kobra či kontrolní hlášení.

²⁸ Finanční správa ČR. *Karusel (karuselový podvod)*. [on-line]. [cit. 2018-10-15]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

3 NÁSTROJE PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM V ČR

V předchozí kapitole byly představeny formy minimalizace daňové povinnosti, včetně těch, které spadají mimo hranice stanovené zákonem. Tato kapitola se věnuje jednotlivým nástrojům proti takovým nezákonným únikům na DPH, které stát využívá pro zajištění daňového inkasa, jelikož jedním z cílů této práce je jejich analýza. Třetí kapitola se zabývá nejdůležitějšími preventivními nástroji, které jsou v současnosti v ČR využívány. S ohledem na druhý cíl této práce, kterým je zhodnocení dopadu těchto legislativních opatření na hospodaření podnikatelských subjektů má tato kapitola za cíl objasnit problematiku nástrojů proti daňovým únikům na DPH.

Cílem preventivních nástrojů, jak je patrné z názvu, je zabránit daňovým únikům již před jejich vznikem. Speciální pozornost je v kapitole věnována novějším a stále diskutovaným nástrojům, jako je kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb. Současný systém DPH stále poskytuje prostor pro vznik daňových úniků, a proto má stát s novými nástroji vizi budoucího snížení či vymizení některých druhů podvodů na DPH. Z faktu, že dle odhadů mohou roční úniky na DPH dosáhnout až 70 miliard Kč je patrné, že preventivní nástroje navazující na daňový systém stále nejsou dostatečně efektivní.

Procesní činnosti správy daní jsou zakotveny v daňovém řádu, který definuje správu daní obecně a pravomoci správce daně ve vztahu ke všem daním.²⁹ Další právní nástroje jsou zabudovány do konkrétních daňových zákonů a zohledňují specifika jednotlivých daní. Prostřednictvím novel případně reagují na nově se objevující daňové úniky. Jednotlivá legislativní opatření nepůsobí izolovaně, ale většinou jsou aplikována souběžně a v návaznosti na další opatření, která se vzájemně podporují a doplňují tak, aby bylo dosaženo efektivního výsledku.

3.1 Institut nespolehlivého plátce

Tento institut je upraven § 106a zákona o DPH a primárním důvodem pro jeho zavedení bylo vytvoření účinného nástroje v boji proti daňovým únikům v oblasti DPH. Jeho funkčnost by měla být posílena v kombinaci s již platným institutem ručení, díky sledování subjektů zapojených do transakcí s nespolehlivými plátcí a tím by měla být posílena jeho funkčnost. Tento institut se napojuje na institut ručení, který je rozveden v další podkapitole této práce, sledováním subjektů zapojených do transakcí s nespolehlivými plátcí a tím by měla být posí-

²⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

lena jeho funkčnost. Po takových subjektech může Finanční správa vymáhat zaplacení DPH, pokud ji nespolehlivý plátce neodvedl. Cílem zavedení institutu nespolehlivého plátce je postihnout a odhalit subjekty, které neplní své povinnosti a svou činností ohrožují veřejnost na výběru DPH.

Za nespolehlivého plátce je považován ten, kdo závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daní. Proti rozhodnutí o stanovení nespolehlivým plátcem je možné podat odvolání do 15 dnů od jeho doručení. Po uplynutí jednoho roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí má nespolehlivý plátce možnost zažádat správce daně o zrušení svého statusu, pokud řádně a spolehlivě plní své povinnosti. Poté správce daně rozhodne, že není nespolehlivým plátcem v případě, že po dobu 1 roku závažným způsobem neporušil své daňové povinnosti. Když však dojde k zamítnutí této žádosti ze strany správce daně, další žádost je možno podat až za další rok.³⁰ Rejstřík nespolehlivých plátců lze nalézt v Registru plátců DPH přístupném na webových stránkách Finanční správy ČR. Kromě toho, že je podnikatelský subjekt označen a veřejně vyvěšen jako nespolehlivý plátce, čímž dochází ke ztrátě důvěry odběratelů, bude také potrestán povinností přejít ze čtvrtletního na měsíční zdaňovací období v následujícím čtvrtletí poté, co se stal nespolehlivým plátcem.

V případě dobrovolných plátců je sankcí za neplnění povinností zrušení registrace dle zákona o DPH a proto bylo potřeba zvolit pro plátce ze zákona trest jiný. Takovým plátcům není možné jako u běžných plátců zrušit registraci k DPH, proto mají pro odlišení zvláštní status. Sankční povahu má již samotné označení, jelikož si ve výše zmíněném rejstříku může každý takovou firmu dohledat a každý podnikatel bude s takovou osobou obchodovat s velkou opatrností nebo dokonce od obchodních vztahů upustí. Velkou výhodou je zavedení tohoto institutu v ekonomických systémech, což identifikaci takových osob velmi ulehčuje.

3.1.1 Aktuálně o institutu nespolehlivého plátce

Od ledna 2018 jsou platné nové parametry Finanční správy, dle kterých je spolehlivost plátců DPH hodnocena. Nově je za nespolehlivého plátce považován ten, jehož rozdíl mezi příznanou a vyměřenou daní činí alespoň půl mil. korun, a dále související vyměřená či doměřená daň nebude plátcem zcela uhrazena v náhradní lhůtě do splatnosti. Další možností zařazení na seznam nespolehlivých plátců je označení plátce, který sám vykonával nebo se jinak zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich daňová povinnost na

³⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

DPH nebude uhrazena. Institut není zacílen na neúmyslná pochybení daňových subjektů či jejich zřejmé omyly.³¹

Od července roku 2017 existuje nový institut pro podnikatele, kteří nejsou plátcí DPH. Pokud takový podnikatel poruší závažným způsobem svou povinnost vztahující se ke správě daně, získá nové označení nespolehlivé osoby. Hlavní význam tohoto institutu je v situaci, kdy je plátcí zrušena registrace k DPH, čímž označení nespolehlivého plátce ztrácí a dostává nové, nespolehlivé osoby.³²

Institut nespolehlivé osoby nemá vliv na ručení za odvod DPH, protože ručení se týká pouze, pokud se jedná o dva plátce. Zákonem ani informacemi GFŘ není výslovně uveden praktický dopad, když se neplátce stane nespolehlivou osobou. Proto se lze pouze domnívat, že bude mít ztíženou situaci, např. v případě dobrovolné registrace k DPH.

Počet plátců zapsaných v Registru nespolehlivých plátců DPH v posledních dvou letech rychle vzrostl. Dle statistiky agentury Bisnode bylo na konci roku 2015 na seznamu zapsaných 3554 subjektů. Na konci roku 2017 to byl téměř trojnásobek, a sice 10613 subjektů.³³ Aktuálně je tedy v Registru plátců DPH evidováno přes 10 tisíc nespolehlivých plátců a přes 3000 nespolehlivých osob. Zatímco počet nespolehlivých osob neustále narůstá, množství nespolehlivých plátců se postupně snižuje.

3.2 Institut ručení

Jedním z dalších nástrojů k zamezení daňových úniků je do zákona o DPH zavedený institut ručení za daň. V praxi je možné najít spoustu podnikatelů plátců DPH, kteří o ručení za DPH netuší. Prvotním impulsem pro jeho zavedení byla směrnice EU. V ČR byl poprvé upraven zákonem od dubna 2011 a následovalo tomu několik aktualizací a úprav. Zákon stanovuje, že příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo mohl a měl vědět, že dojde ke krácení daně či vylákání neoprávněné daňové výhody a daň nebude úmyslně zaplacená. Též ručí, pokud se prodávající chystá úmyslně dostat do postavení, ve kterém nebude schopen daň zaplatit. Dále též platí, že příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň, pokud se úplata za toto plně-

³¹ Finanční správa ČR. Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. [online]. 19. 12. 2017 [cit. 2018-11-23]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf

³² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

³³ Finanční správa upravila definici nespolehlivého plátce DPH. *CAMIC* [online]. 8. 1. 2018 [cit. 2018-11-23]. Dostupné z: <http://www.camic.cz/cs/news/financni-sprava-upravila-definici-nespolehliveho-platce-dph/>

ni bez ekonomického opodstatnění zcela očividně odlišuje od ceny obvyklé. Pokud byla poskytnuta zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo ČR či byla poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění a pokud tato částka překračuje dvojnásobek částky upravující omezení hotovostních plateb, též odběratel přebírá za daň zodpovědnost. Vzhledem k návaznosti na předcházející institut nespolehlivého plátce, ručí také příjemce zdanitelného plnění za daň, pokud je v okamžik uskutečnění či poskytnutí úplaty dodavatele možno nalézt v rejstříku nespolehlivých plátců nebo se jedná o obchod s pohonnými hmotami a poskytovatel plnění není registrován jako distributor PHM dle zvláštního předpisu.³⁴

Z výše uvedeného plyne, že u uskutečněných plnění přesahujících 540 tis. Kč, je nutné ověřit, zda je daný bankovní účet zveřejněný v registru plátců. Pokud bude zapláceno zcela či jen z části na jiný než zveřejněný účet, bude ručit za odvod jeho DPH. Jelikož jsou registry plátců a osob průběžně doplňovány, je důležité jejich spolehlivost tímto způsobem stále ověřovat. Když plátce odebírá zboží či službu od jiného plátce, automaticky tím přebírá riziko ručení za nezaplacenou daň z onoho zdanitelného plnění za svého dodavatele, pokud byl v okamžiku uskutečnění na seznamu nespolehlivých plátců. Proto mají novější ekonomické či účetní systémy tento institut zabudovaný a dá se každý plátce v tomto registru kontrolovat buď automaticky (systém napíše hlášení o daném subjektu) či je možno kontrolovat jednotlivé subjekty ručně. Pokud chce podnikatel i přes tuto podmínku s nespolehlivým plátcem obchodovat, má možnost se vyhnout případnému dvojímu zdanění (poskytovateli plnění a následně finančnímu úřadu za nespolehlivého plátce) tím, že využije zvláštní způsob zajištění daně a zaplatí DPH místo dodavateli přímo na účet finančního úřadu. Aby však mohlo k tomuto způsobu zaplacení daně dojít, je nutné si od dodavatele zajistit souhlas pro zabránění vymáhání této částky jako dluhu. Finanční správa pro toto zvláštní zajištění daně zveřejnila informace, jak správně identifikovat, takto zasílanou platbu. V případě řešení problému v souvislosti s institutem ručení má správce daně právo vyzvat příjemce zdanitelného plnění k prokázání, že přijal patřičná opatření k ověření, že bude daň dodavatelem řádně zaplácena. Právě na ustanovení zákona o DPH „vědět měl a mohl“ se snesla největší kritika, protože v ojedinělých případech je zjištění takové skutečnosti velmi obtížné, finančně náročné a mnohdy až nereálné.

³⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

3.2.1 Aktuálně o institutu ručení

Jelikož bylo v zákoně v minulosti stanoveno, že za daň ručí odběratel i v případě, že platí část či celou částku dodavateli na zahraniční účet (i registrovaný u plátce daně). V tom však Krajský soud v Ostravě spatřoval určitý rozpor s právem EU, jelikož samotná platba na účet vedený jinde než v tuzemsku nemůže automaticky zakládat ručitelský závazek. Nejvyšší správní soud tedy upřesnil výklad podmínek pro ručení tak, aby byla v souladu s požadavkem evropské judikatury. Soudem bylo též zdůrazněno, že při aplikaci zákonů je nutno vedle jazykového výkladu přihlížet též k jejich smyslu a účelu. Bylo též NSS připomenuto, že platba na zahraniční účet je legální a v řadě případů není nijak neobvyklá a navíc je v rámci EU chráněna zásadou volného pohybu kapitálu. A z toho jak je již napsáno výše, nemůže zakládat ručitelský vztah, byť k tomu doslovné přeložení zákona může svádět. K takové platbě musí ještě přistoupit okolnost, která je uvedena u předchozích podmínek zakládajících závazek ručení, a tou je skutečnost, že plátce věděl či vědět mohl, že záměrem platby mimo tuzemsko je právě nezaplacení daně. Zároveň musí být ale brán zřetel na daňový řád a nezapomínat, že primárním dlužníkem daně je stále dodavatel a je z toho důvodu nezbytné, aby vymáhání daňové povinnosti na něm bylo prokazatelně bezvýsledné. Soud na závěr apeloval, že veřejný zájem ve výběru daní není možné omezovat pouze na příjmovou část rozpočtu, ale je klíčové vybírat daně spravedlivě především od těch, které daňová povinnost stíhá primárně.³⁵

Od 1. 7. 2017 došlo k rozšíření důvodů pro ručení za nezaplacenou DPH o případy, kdy k úhradě za zdanitelné plnění dojde prostřednictvím virtuálních měn (Bitcoin, Litecoin, aj.).

3.3 Kontrolní hlášení

Od roku 2016 mají vybrané subjekty povinnost podávat kontrolní hlášení. Toto hlášení nahradilo údaje, které byly původně vykazovány v evidenci pro účely DPH v rámci režimu přenesení daňové povinnosti. Hlášení neobsahují informace o marži, předmětu obchodu ani o množství. Potřebné informace plátci měli již před zavedením kontrolního hlášení, ale nyní se musí zasílat Finanční správě, která je doposud mohla získat jiným způsobem, ne však tak rychlým a kvalitním. Hlavním důvodem pro zavedení tohoto nového nástroje bylo zefektivnění boje proti daňovým únikům a podvodům na dani obecně. Orgány finanční správy získávají prostřednictvím těchto hlášení informace o vybraných transakcích a je pomocí nich možné identifikovat podezřelá sdružení osob, kde by mohlo docházet k neoprávněným daňovým

³⁵ Nová pravidla pro ručení za DPH dle NSS. *Daňové a právní aktuality* [online]. 15. 3. 2018 [cit. 2018-11-23]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/nova-pravidla-pro-ruceni-za-dph-dle-nss>

odpočtům. Kontrolní hlášení lze zařadit do kategorie nástrojů, které se primárně zabývají karuselovými řetězci podvodných plátců a neoprávněnými daňovými odpočty prostřednictvím fiktivních faktur.

Mechanismus kontrolního hlášení funguje na principu podvojně kontroly daňových dokladů, která spočívá v tom, že data vykázaná v kontrolním hlášení dodavatele jsou ve speciálním softwaru finanční správy spárována s daty v kontrolním hlášení odběratele. Díky tomu získá Finanční správa využitelné informace, mezi kým, kdy a za kolik proběhl obchod a možnost zneužití je tím mizivá. Tímto způsobem může být odhalen nejen podvod mezi dvěma plátcí, ale i propracované karuselové skupiny podvodných subjektů. Systém párování faktur (dle data, částky a variabilního čísla) snadno rozpozná, které uskutečněné plnění dodavatel skutečně ve svém daňovém přiznání nevykázal a tím je zabráněno jak daňovému úniku na DPH, tak na dani z příjmu. Jedním z důvodů, proč má kontrolní hlášení řadu odpůrců je zvýšení administrativního zatížení podnikatelů. Není jím totiž nahrazeno podání řádného daňového přiznání k DPH ani souhrnného hlášení.

3.3.1 Aktuálně o kontrolním hlášení

Výsledky efektivnosti kontrolního hlášení za první rok jasně ukazují, že plní své očekávání. Vzhledem k postupnému zavádění účinných analytických nástrojů při využívání dat z kontrolních hlášení je pozitivní dopad kontrolního hlášení na inkaso DPH stále zřetelnější. Za rok 2016 meziročně vzrostlo inkaso DPH o 17,9 mld. korun, přičemž vlivem kontrolního hlášení byl nárůst o 11,7 mld. korun, ačkoli plánovaný nárůst byl pouze 9 mld. korun. Nedochozí však pouze ke zvýšení inkasa DPH, ale také k narovnání podnikatelského prostředí. Za necelý rok a půl byly Finanční správou identifikovány necelé 2 000 podvodných řetězců u téměř 9 000 subjektů. Dále bylo identifikováno přes 9 000 nespolehlivých plátců.³⁶

3.4 Elektronická evidence tržeb

EET začali podnikatelé realizovat v prosinci roku 2016. První fáze zavádění EET se týkala pouze segmentu ubytování, stravování a pohostinství. Od června byla zahájena fáze druhá, která zahrnuje podnikatele maloobchodu a velkoobchodu.

Nevykázané příjmy podle ČSÚ dosahují v ČR částky cca 170 mld. Kč ročně, což je částka dvojnásobně převyšující schodek státního rozpočtu. Dlouhodobé a systematické krácení daní

³⁶ Finanční správa ČR. *Kontrolní hlášení plní očekávání. Od spuštění odhalilo potenciální únik na dani 21,5 mld. korun.* [on-line]. [cit. 2018-11-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/kontrolni-hlaseni-plni-ocekavani-od-spus-8581>

se v některých podnikatelských odvětvích stalo téměř běžnou záležitostí. Finanční správa v minulosti neměla potřebná data, aby dokázala při takovém množství podnikatelů nějakým způsobem efektivně a cíleně daňové kontroly provádět. Bylo tedy nutné zavést osvědčené moderní nástroje, které zamezují daňovým únikům a poskytnou státu adekvátní nástroje k získání informací o tom, zda daňový poplatník vykazuje své hotovostní tržby a nepodniká na úkor ostatních podnikatelů.³⁷

Zákon dle Duška preferuje jednoduchost a nízkou nákladovost provozu. Cílem je aby byl co nejjednodušší a proto by měl obsahovat naprosté minimum výjimek. V některých provezech evidence poslouží plátcí i jako dohled nad personálem. EET nařizuje, kdo musí a od kdy, je však možná i dobrovolná účast. Tento systém je mimořádnou formou kontroly, která zatím nemá v ČR obdobu, jelikož se jedná o tzv. „automatizovanou“ kontrolu. Pokud by v takovém rozsahu měly vykonávat kontrolu státní orgány, zahrnovalo by to nepředstavitelně vysoké náklady nejen na personál. Tato kontrola, se technicky téměř nedá podvést a vysoké sankce jsou pro podnikatele velkou hrozbou. EET je podrobná statistická analytická kontrola, kdy každý jednotlivý certifikát nese data: času, místa, počtu položek, částky, počtu dokladů, kolikrát došlo k překročení mezní doby odezvy (odesláno následně až do 48 hodin). Nad těmito údaji má správce statistické kontrolní hodnocení a proto vybočení ze stanoveného standardu může znamenat osobní kontrolu ze strany správního orgánu.³⁸

EET si zakládá na třech základních cílech:

- **zlepšení prostředí podnikatelům**-rovné podmínky na trhu (snížení sazby DPH v oblasti stravovacích služeb, odstranění nerovných podmínek v konkurenčním boji), cílená kontrola a méně administrativy (méně namátkových kontrol poctivých podnikatelů, možnost využití evidovaných dat k dalším účelům podnikatelů)
- **spravedlivější podmínky pro zaměstnance**- odstranění černých výplat a spravedlivější sociální politika (ochrana a stabilita, férový základ pro výpočet soc. plnění a důchodů)
- **lepší fungování státu** – účinnější Finanční správa (lepší zacílení daňových kontrol, rychlejší a přesnější reakce na podvodné jednání), lepší výběr daní (snížení deficitu státního rozpočtu, efektivní výběr stávajících daní místo jejich neustálému navyšová-

³⁷ Finanční správa ČR. *Etržby (EET)*. [on-line]. [cit. 2018-11-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>

³⁸ DUŠEK, Jiří. *Elektronická evidence tržeb: v přehledech*. Aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0422-2

ní, větší investice do zdravotnictví, školství a dalších veřejných služeb), prostředky pro všechny občany (zvýšení platů ve školství, důchodů, výstavba nových dálnic).³⁹

Princip EET

Subjektem evidence tržeb je poplatník daně z příjmu fyzických či právnických osob a jak plyne již z názvu, předmětem evidence jsou evidované tržby poplatníka. Formální náležitosti pro takto evidovanou tržbu splňuje platba poplatníkovi, která je uskutečněna: v hotovosti, šekem, směnkou či v jiných formách majících charakter obdobný. Též do elektronické evidence tržeb spadá platba formou započtením kauce nebo obdobné jistoty složené z již uvedených způsobů.⁴⁰

Prvním krokem k evidenci elektronické tržby je zaslání podnikatelovy zprávy ve formátu XML do systému Finanční správy. Odezvou systému je potvrzení o přijetí s fiskálním identifikačním kódem, který je uveden na účtence, jež podnikatel vystaví a předá zákazníkovi. Na základě identifikačního kódu a dalších náležitostí může zákazník svou účtenku ověřit na Daňovém portále. Podnikatel má možnost ověřovat své tržby ve webové aplikaci Elektronická evidence tržeb. Toto technické řešení vyžaduje zařízení s možností internetového připojení (PC, tablet, telefon, pokladna či pokladní systém) a přístupným internetem v okamžiku přijetí platby. Volba onoho zařízení a software je čistě na volbě podnikatele, který zvolí systém vyhovující zvláštnostem jeho podnikatelské činnosti. Jde pouze o zajištění splnění povinnosti odeslat údaje o evidované tržbě datovou zprávou a vydat zákazníkovi účtenku. Není povinností pořizovat speciální certifikované registrační pokladny. V případě technických problémů jako je např. výpadek internetové sítě či porucha pokladního zařízení jsou jasně stanovené podmínky, jak se má podnikatel zachovat (zaevidovat tržbu do 48 hodin, do pěti dnů od jejího přijetí atd.).⁴¹

Účtenková loterie

Jedním z doplňkových nástrojů k podpoře efektivity EET a řádného výběru daní je účtenková loterie. Smyslem loterie je, aby se vystavování účtenek za nákup stalo běžnou a normální činností. Když zákazník přebírá od obchodníka účtenku, zvyšuje tím efektivitu evidence a přispívá k řádnému výběru daní v ČR. Se zavedením Účtenkovky bylo proto počítáno již od počátku příprav zákona o evidenci tržeb. V mnoha zemích má zákazník zákonnou povinnost

³⁹ Etržby. *Proč evidence tržeb?*. [on-line]. [cit. 2018-11-03]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/proc-e-trzby>

⁴⁰ Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb

⁴¹ Etržby. *Jak to funguje?*. [on-line]. [cit. 2018-11-03]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/jak-to-funguje>

účtenku převzít, ale zde chtěli zákonodárci dát prostor pozitivní motivaci proti nařizování a následnému kontrolování. Každý měsíc se soutěží o více než 20 tisíc cen v hodnotě od 100 Kč do 1 mil. Kč, včetně automobilu. Měsíčně jsou tak rozdělovány výhry v celkové hodnotě 5,4 mil. Kč. Účast je samozřejmě zdarma a spočívá v zaregistrování platné účtenky. Losování probíhá vždy 15. den následujícího měsíce, aby byl dostatečný čas účtenky z daného měsíce do slosování zaregistrovat. První slosování proběhlo v listopadu 2017.⁴²

3.4.1 Aktuálně o EET

Plánovaný start třetí a čtvrté vlny EET byl odložen. Proto vláda letos v červnu schválila přeložený návrh novely zákona o evidenci tržeb upravující náběh 3. a 4. fáze evidence tržeb, možnost evidovat tržby off-line pro nejmenší podnikatele a též významně snižuje DPH na některé služby. Podnikatelé, kterých se poslední dvě fáze týkají, začnou evidovat společně v jedné vlně. Tato vlna bude spuštěna půl roku po platnosti zákona, tudíž pokud by zákon začal platit např. v prosinci letošního roku, poslední vlna EET by měla start 1. července 2019. Dle ministryně financí Schillerové bude přesný termín spuštění samozřejmě záviset na délce legislativního procesu. Tato novela zákona též snižuje DPH v sektoru stravování, některých řemeslných a odborných služeb, vodného a stočného a též dojde k významnému snížení DPH u kadeřnických či holičských služeb, oprav jízdních kol a obuvi, prodeje točeného piva atd. U těchto položek by mělo dojít ke snížení stávající sazby 21 % na 10 %. Tímto způsobem se zákonodárci snaží podpořit podnikatele snížením jejich daňové zátěže, jako tomu bylo při startu vlny první. Díky statistikám prvního roku EET bylo totiž prokázáno, že i v situaci snížení daně, se výběr daní zvýšil. Součástí novely zákona je též návrh na řešení evidence pro nejmenší podnikatele. Je rozpracována varianta zvláštního režimu evidence tržeb, ve kterém bude podnikatel vydávat účtenky z předtiskového bloku, který bude k vyzvednutí na finančním úřadu. Díky tomuto způsobu ubude těmto podnikatelům starost s pořizováním si elektronického zařízení s on-line přístupem. Jednou za čtvrt roku však podnikatel využívající tento zvláštní režim musí poslat speciální formulář s údaji o výši tržeb a počtu vydaných a případně stornovaných účtenek na finanční úřad. Aby mohl evidovat tržby tímto způsobem, musí být splněno několik ministerstvem stanovených podmínek: být poplatníkem daně z příjmů fyzických osob či je poskytovatelem zdravotních služeb hrazených z veřejného zdravotního pojištění bez ohledu na právní formu, není plátcem DPH, má maximálně 2 zaměstnance, výše ho-

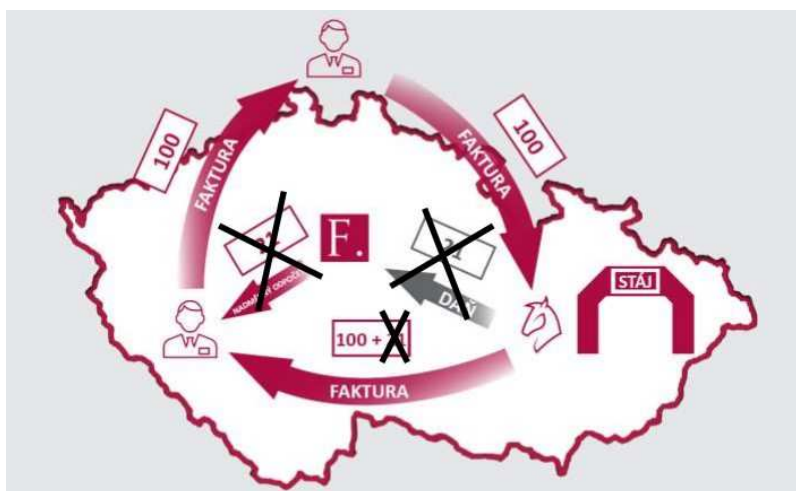
⁴² Etržby. *Účtenková loterie pro zákazníky*. [on-line]. [cit. 2018-11-23]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/uctenkova-loterie-pro-zakazniky>

tovostních příjmů z evidovaných tržeb v každých dvanácti po sobě jdoucích měsících nepřesáhne limit 200 tisíc Kč.

V letošním roce došlo také ke zrušení povinnosti evidovat tržby s platbou kartou či přes PayPal a zrušení povinnosti uvádět na účtence DIČ. Co se týká účtenkové loterie, dle serveru Aktuálně.cz zájem o ni stále klesá. Počet účastníků soutěže je přibližně o 100 tis. nižší než tomu tak bylo na počátku. Počet zaregistrovaných účtenek se však v průběhu příliš nemění.⁴³

3.5 Režim přenesení daňové povinnosti

V roce 2012 nabyla účinnosti úprava režimu přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse-charge) při poskytování stavebních či montážních prací zakotvená v § 92 zákona o DPH. Navázalo se tím na reverse charge zavedenou v 1. 1. 2011 na zlato a obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. Jedná se o specifický režim v rámci mechanismu uplatňování DPH.



Obrázek 3: Princip režimu přenesení daňové povinnosti

Zdroj: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/od-cervence-dochazi-k-rozsireni-rezimu-r-8551>

Oproti běžnému mechanismu, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň má poskytovatel plnění, v režimu přenesení daňové povinnosti je tato povinnost přenesena na příjemce plnění. V tomto režimu má tedy daňovou povinnost plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečněno. Plátce, který ono zdanitelné plnění uskutečnil, vystaví daňový doklad, který oproti běžnému daňovému dokladu neobsahuje sazbu DPH, ale navíc je zde sděle-

⁴³ Zájem o Účtenkovku dál klesá. *Aktuálně.cz* [online]. 16. 9. 2018 [cit. 2018-11-24]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/finance/nakupovani/zajem-o-uctenkovou-loterii-klesl-na-nejnizsi-pocet-od-startu/r~0399da72b9c711e88782ac1f6b220ee8/>

ní, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce přijímající toto zdanitelné plnění.⁴⁴ Nemůže tak v tomto případě docházet k neoprávněným odpočtům na DPH, pokud bylo záměrem dodavatele daň do státního rozpočtu neodvést, což je zobrazeno výše na obrázku č. 3.

Základní podmínkou pro povinnost použít RPDP je to, že příjemce i poskytovatel plnění vystupují jako osoby povinné k dani. Větší problémy s touto podmínkou bývají na straně příjemců než na straně poskytovatelů, kteří daňový doklad vystavují. Pro dodavatele služeb, na které se RPDP vztahuje, vzniká nutnost získávat prokazatelné informace o tom, že osoba přijímající zdanitelné plnění je či není u daného plnění osobou povinnou k dani. Největší problémy v souvislosti s tím nastávají u příjemců zdanitelných plnění, kteří jsou veřejnoprávními nebo neziskovými subjekty a kteří vedle své hlavní činnosti provozují i tzv. ekonomickou činnost, tedy služby podléhající dani, a to v takovém rozsahu, že jsou registrováni jako plátcí DPH. Ve sporných případech správní orgány doporučují vyžádat od příjemce plnění písemné prohlášení, že přijaté plnění použije výlučně pro účely, které nejsou předmětem daně (tedy nevystupuje jako osoba povinná k dani).⁴⁵

Jak bylo již uvedeno, obecně platí, že režim přenesení daňové povinnosti mezi sebou uplatňují pouze plátcí DPH při poskytnutí plnění v tuzemsku. Tento režim je povinen použít plátce poskytující vymezené stavební nebo montážní práce s místem plnění v tuzemsku jinému plátci pro jeho ekonomickou činnost. Samozřejmě platí, že v takovém případě musí tento režim využít i příjemce plnění. Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije v případě, kdy plátce poskytuje uvedené služby neplátci DPH a to samé platí pro případ s opačnými účastníky. Pokud příjemce plnění přijímá tyto služby výlučně pro svou soukromou potřebu nebo pro plnění, které není předmětem daně, nenachází se v postavení osoby povinné k dani a tím pádem se režim přenesení daňové povinnosti neuplatní. Místo něj se použije klasická daň na výstupu. V případech, kdy příjemce uvedených služeb poskytnutých v tuzemsku je sice český neplátce, ale jedná se o osobu registrovanou k DPH v jiném členském státě či zahraniční osobu, je nutné upozornit na fakt, že dle zákona o DPH se takováto osoba jakožto příjemce tuzemského plnění zahrnovaného do režimu přenesení daňové povinnosti stává českým plátcem ode dne poskytnutí předmětného plnění. Poskytovatel plnění v režimu přenesení

⁴⁴ Finanční správa ČR. *Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH*. [on-line]. [cit. 2018-11-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesení-da-613>

⁴⁵ Finanční a ekonomické informace 10/2018. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2. 11. 2018 [cit. 2018-11-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/sluzby-verejnosti/odborna-knihovna/dokumentacni-bulletin/2018/financni-a-ekonomicke-informace-10-2018-33380>

daňové povinnosti na DPH má povinnost vystavovat daňové doklady se všemi náležitostmi běžného daňového dokladu, ale jak již bylo zmíněno výše, není zde uvedena daň, ale poznámka, kterou musí doklady v režimu PDP obsahovat. Dále má povinnost vést evidenci o plnění poskytnutých v rámci tohoto režimu a výpis z této evidence předložit správci daně. Tato plnění se také vykazují v daňovém přiznání z DPH. Naopak příjemce je oproti běžnému daňovému režimu povinen přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění z přijatého plnění. Musí na daňový doklad doplnit vyšší sazby daně dle zákona, nikoliv dle sazby uvedené od dodavatele. Stejně jako poskytovatel plnění má i příjemce plnění povinnost vést evidenci o plněních přijatých v režimu PDP a její výpis předložit správci daně. Příjemce, který v rámci svých ekonomických činností přijímá plnění podléhající režimu PDP má na straně jedné povinnost přiznat a zaplatit daň z tohoto plnění, na straně druhé je však zároveň oprávněn k odpočtu daně na vstupu z takto přijatého plnění. Pokud příjemce toto přijaté plnění použije pro účely zakládající nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely jako např. soukromou potřebu, uplatní nárok na odpočet daně v částečné výši.⁴⁶

3.5.1 Aktuálně o režimu přenesení daňové povinnosti

V červenci roku 2017 došlo k rozšíření aplikace režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku. Jednalo se o poskytnutí zprostředkovatelské služby spočívající v obstarání dodání investičního zlata, dodání nemovité věci v nuceném prodeji, poskytnutí pracovníků na stavební a montážní práce, dodání zboží poskytnutého původně jako záruka a dodání po postoupení výhrady vlastnictví.⁴⁷

⁴⁶ Finanční správa ČR. *Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH*. [on-line]. [cit. 2018-11-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesení-da-613>

⁴⁷ Finanční správa ČR. *Rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti u DPH od 1. 7. 2017*. [on-line]. [cit. 2018-11-24]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/aktuality/2017/rozsireni-rezimu-prenesení-danove-povinn-8525>

4 ANALÝZA DOPADŮ LEGISLATIVNÍCH ZMĚN NA HOSPODAŘENÍ PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ

Praktická část navazující na část teoretickou prezentuje výsledky kvantitativního výzkumného šetření. Cílem této kapitoly je zhodnocení dopadu nejdůležitějších daňových nástrojů na české podnikatele, které byly definovány, a principiálně vysvětleny v teoretické části. Na samotný úvod praktické části budou analyzovány obecné informace získané o respondentech. Dále bude zkoumán vliv legislativních opatření v souvislosti s administrativním, časovým a finančním zatížením firem. Poté bude brán zřetel na ekonomický dopad a pohled podnikatelů na nástroje zavedené v posledních letech. Součástí této kapitoly je také komparace vlivu daňových nástrojů na OSVČ a drobných podnicích oproti obchodním korporacím. Pro tuto analýzu byly stanoveny čtyři výzkumné otázky, ze kterých byly následně vytvořeny čtyři hypotézy pro splnění druhého cíle předkládané práce, a tím je právě analýza dopadu daňových nástrojů na hospodaření podnikatelských subjektů.

4.1 Metodika

K analýze vlivu nástrojů na podnikatelské subjekty bylo zvoleno aplikování kvantitativního dotazníkového šetření na vybranou skupinu podnikatelů. V této práci je analýza zaměřena na podnikatele plátce DPH z oblasti maloobchod, velkoobchod a oprava automobilů, kteří při své podnikatelské činnosti využívají systém EET. Při oslovování respondentů bylo zároveň ihned v úvodu upozorněno, že je dotazník vhodný pouze pro tuto skupinu podnikatelů, aby nedocházelo ke zkresleným výsledkům analýzy. Vzhledem k tomu, že nebylo k tomuto výzkumu možné využít některé z databází podnikatelů, byly kontaktní údaje podnikatelů vyhledávány různými způsoby tak, aby se jednalo o podnikatele z celého území ČR (rovnoměrně z malých obcí a velkých měst). Z důvodu nedostatku kontaktů na konkrétní osoby a rozesílání především na obecné firemní e-mailové adresy bylo nutné oslovit mnohem větší počet firem, aby bylo dosaženo požadovaného počtu vrácených dotazníků. Toto dotazníkové šetření probíhalo na přelomu listopadu a prosince 2018. Oslovených respondentů bylo celkem 650, navrátilo se jich 96 vyplněných dotazníků, což vyjadřuje návratnost necelých 15 %. Z celkového počtu je 53 odpovědí od právnických osob a 43 odpovědí od osob fyzických. Cílem je analyzovat získaná data v souvislosti pohledu na daňový systém a vybrané nástroje a též analyzovat rozdílné pohledy fyzických a právnických osob na legislativní změny v souvislosti s DPH. Z těchto cílů následně vycházejí výzkumné otázky. Pro vyhodnocení získaných odpovědí

z dotazníkového šetření je využita forma dedukce díky teorii získané předchozím studiem a také zkušenostem nabytých v praxi. Jako účetní s pětiletou praxí mám výjimečnou možnost vycházet z těchto nabytých praktických zkušeností ze svého zaměstnání a z každodenního působení ve zkoumaném prostředí. Za pomoci indukce jsou z výzkumných hypotéz stanoveny otázky onoho dotazníkového šetření, jejichž odpovědi by měly objasnit zkoumaný problém pro dosažení cíle této práce.

Přínos této práce je především ve shrnutí často diskutovaných témat problematiky daňových úniků a principu jejich fungování, které by pro rozšíření svých znalostí mohli využít např. osoby ve vedení společnosti pro lepší obecný přehled, v případě, že si nezpracovávají daňové přiznání sami.

4.1.1 Výzkumné otázky

S ohledem na druhý dílčí cíl předkládané práce byly vytvořeny výzkumné otázky, které posloužily jako podklad pro vznik hypotéz a též pro tvorbu otázek obsažených v dotazníkovém šetření, které je přílohou této práce.

- Mají legislativní změny větší ekonomický dopad na menší podnikatelské subjekty či na velké obchodní korporace?
- Považují podnikatelské subjekty nástroje proti daňovým únikům za efektivní?
- Přicházejí legislativní změny s dostatečným časovým předstihem a dobrou informovaností pro podnikatele?
- Přinášejí legislativní změny pro podnikatelské subjekty větší administrativní zatížení?

4.1.2 Výzkumné hypotézy

Tyto hypotézy navazují na výzkumné otázky z předchozí podkapitoly. V poslední kapitole jsou vyhodnoceny dle získaných dat z dotazníkového šetření.

- Nejvíce mají legislativní změny negativní dopad na OSVČ a malé podniky.
- Podnikatelské subjekty vnímají legislativní změny spíše jako zatěžování při jejich ekonomické činnosti než jako efektivní nástroje pro zajištění příjmu státního rozpočtu.
- Legislativní změny v posledních 5 letech způsobily desinformaci podnikatelů
- Nejvíce kritický pohled mají podnikatelské subjekty na nejnovější nástroj – EET.

4.1.3 Výzkumný vzorek

Základní otázkou bylo, jaké respondenty oslovit. Snahou bylo, aby byl pohled na nástroje a legislativní změny komplexní a nedocházelo ke zkresleným odpovědím v případě, že by daná firma neměla s některým z nástrojů zkušenosti. Z toho důvodu jsem se rozhodla oslovit oblast maloobchod, velkoobchod a opravy automobilů. Vycházela jsem z co možná nejširší oblasti podnikatelských subjektů bez geografického omezení, aby byli osloveni jak podnikatelé z velkých měst, tak z menších obcí. Pro získání jistoty, že dotazník skutečně vyplní jen pověřené osoby, byla do úvodního představení vložena informace o tom, kterých nástrojů se dotazníkové šetření týká. Právě z toho důvodu bylo mnoho dotazníků nevyplněno a velké množství se též vrátilo s odpovědí, že daná firma bohužel nespadá do mnou zvoleného výzkumného vzorku. Minimální vzorek respondentů jsem stanovila na 80 a vzhledem k nízké návratnosti bylo nutné oslovit podnikatelské subjekty ve dvou vlnách, přičemž z první vlny byla návratnost pouhých 38 dotazníků. Návratnost 96 dotazníků byla pro analýzu v předkládané práci dostačující.

4.1.4 Výzkumné metody

Většina praktické části této práce vychází právě z dat získaných pomocí dotazníkového šetření. Pro dotazníkové šetření byl vytvořen dotazník přes server www.survio.cz, zvolena byla metoda písemného dotazování (elektronická distribuce) a jeho výsledky jsou podrobně vyhodnoceny níže dle jednotlivých podkapitol praktické části. Dotazník (viz. Příloha č. 1) byl vypracován na základě studia odborné literatury a praktických zkušeností na pracovní pozici účetní v akciové společnosti. Jeho vyplnění bylo anonymní a dobrovolné. Dotazník sestával z 15 otázek, z nichž první 3 byly pouze obecné a sloužily k identifikaci respondentů podle právní formy podnikání, výše obratu a důvodu registrace k DPH. Zbývající otázky se zabývaly hodnocením vlivu daňových nástrojů a jejich názorem na legislativní změny v posledních letech. Respondenti měli možnost vybírat jednu z několika možností kromě otázky č. 14, kde respondenti mohli vybrat více tvrzení hodících se k legislativním změnám probíhajícím od roku 2012.

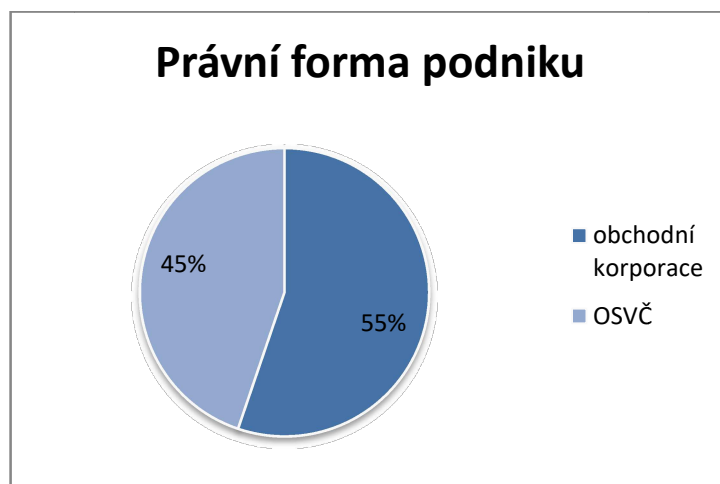
Výsledky průzkumu jsou zpracovány v grafech i formou tabulek. Odpovědi jsou vyhodnoceny přehledně podle důležitosti s ohledem na výzkumné otázky a cíl průzkumu. Poslední kapitola předkládané práce pak obsahuje doporučení z dílčího i komplexního pohledu.

Výzkum dotazníkovým šetřením byl zvolen z toho důvodu, že je široce používanou metodou v případě zkoumání většího počtu osob. Kvalita informací získaných z takového šetření

závisí na úrovni jeho konstrukce i na spolehlivosti odpovědí respondentů. Značným problémem je formulace otázek, které nesmí působit sugestivně a mnohoznačně. Smyslem dotazníku je jednoduchost a srozumitelnost pro všechny respondenty. Výhodou dotazníkového šetření je možnost jeho statistického zpracování, čehož bude využito i v této závěrečné práci.

4.2 Obecné informace o respondentech

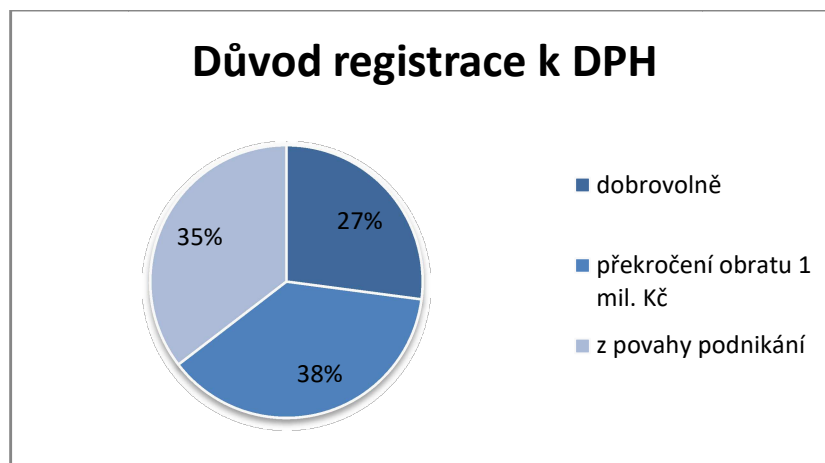
Obecné otázky, které slouží k definování účastníků dotazníkového šetření, byly zařazeny na začátek dotazníku. První otázka sestávala z rozřazení, zda je respondent OSVČ nebo se jedná o zástupce obchodní korporace. Tato otázka plní v dotazníku velice důležitou funkci, jelikož u některých podkapitol tohoto výzkumu bude použita jako filtr při komparaci názorů fyzických a právnických osob. Na grafu níže můžeme vidět, že právnických a fyzických osob odpovědělo téměř stejné množství. Konkrétně z obchodních korporací 53 respondentů a 43 živnostníků. Cílem šetření bylo získat z každé oblasti alespoň 40 respondentů pro věrohodnost prováděného šetření.



Obrázek 4: Graf znázorňující právní formu respondentů

Zdroj: vlastní zpracování

Druhá otázka dotazníkového šetření měla za cíl zjistit, z jakého důvodu, se ekonomický subjekt stal plátcem DPH. Zda se jednalo o dobrovolné rozhodnutí, povinnost z důvodu překročení zákonem stanoveného limitu obrátu (1 mil. Kč), nebo se stali plátcem z důvodu povahy podnikání. Z grafického znázornění níže plyne, že 27 % respondentů se registrovalo jako plátce DPH dobrovolně, 38 % z překročení zákonného limitu a zbylých 35 % z důvodu povahy podnikání.



Obrázek 5: Graf zobrazující příčinu registrace podniku k DPH

Zdroj: vlastní zpracování

Zde je vzhledem k výzkumu důležité, jaké jsou rozdíly mezi registrací k DPH u fyzických a právnických osob. Podnikatelské subjekty, které se stávají plátcem DPH dobrovolně či z povahy podnikání dobrovolně přijímají povinnosti, které plátce vůči finanční správě má. Oproti podnikatelům, kteří z důvodu překročení obratu jinou možnost nemají a tím se jim značně navyšuje administrativní i časová náročnost. Níže na tabulce č. 2 je patrné, že plátcem DPH se povinně kvůli překročení zákonného limitu stala více než polovina dotazovaných živnostníků, oproti právnickým osobám, kde to byla necelá čtvrtina dotazovaných.

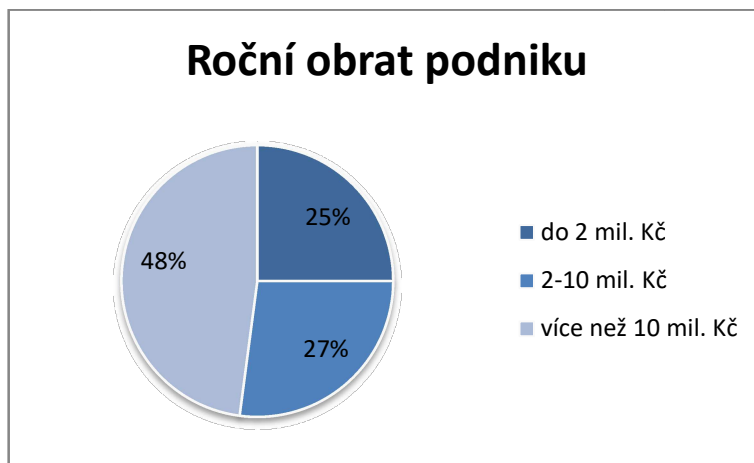
Tabulka 2: Rozdílné důvody registrace k DPH

	Důvod registrace k DPH	Počet respondentů	Relativní vyjádření
OSVČ	dobrovolně	14	32,6 %
	překročení obratu 1 mil. Kč	24	55,8 %
	kvůli povaze podnikání	5	11,6 %
PO	dobrovolně	12	22,6 %
	překročení obratu 1 mil. Kč	12	22,6 %
	kvůli povaze podnikání	29	54,7 %

Zdroj: vlastní zpracování

Poslední obecnou otázkou dotazníku byla výše obratu, ke které se bude též přihlížet při vyhodnocování výzkumu. Při porovnání výše obratu kolem 1 mil. Kč malého podniku či OSVČ s obraty společností nad 10 mil. Kč, je logické, že vliv jednorázových nákladů na zavedení nástrojů bude na hospodaření subjektů rozdílný. Na obrázku č. 6, který zobrazuje graf s relativním vyjádřením podnikatelů, kteří spadají do určitého intervalu výše obratu společnosti. V tomto průzkumu je zastoupeno nejvíce podniků s ročním obratem nad 10 mil. Kč, do

intervalu 2-10 mil. Kč spadá téměř polovina dotázaných a nejmenší zastoupení (24 respondentů) mají podniky s ročním obratem do 2 mil. Kč.



Obrázek 6: Graf výše obratu podnikatelských subjektů

Zdroj: vlastní zpracování

V následujících podkapitolách jsou vyhodnocena data získaná z dotazníkového šetření, dle jednotlivých aspektů vlivu na hospodaření podnikatelských subjektů. V kapitole páté jsou vyhodnoceny hypotézy stanovené na začátku praktické části, aby bylo dosaženo cíle předkládané závěrečné práce.

4.3 Administrativní náročnost

Jedním z hlavních důvodů, proč jsou legislativní změny a nově zaváděné daňové nástroje podnikateli tolik kritizovány, je právě zvyšování administrativní náročnosti. Existují mnohé difference mezi jednotlivými podnikatelskými subjekty. Záleží na tom, kolik má společnost provozoven, zda má kamenné prodejny či e-shop a také na tom, zda k vedení účetnictví a podávání daňového přiznání využívá externí firmu či nikoliv. Využití externí firmy může podnikatelům ušetřit spoustu času a nervů strávených nad daňovými přiznáními, ale je to na úkor zvýšení pravidelných finančních nákladů odváděných externí účetní.

4.3.1 Jednorázové náklady na zavedení nástrojů

Zavedení některých nástrojů do české legislativy přináší podnikatelům při jejich připůsobení se nemalé jednorázové finanční náklady. Může se jednat o školení pracovníků, odměny externím účetním či upgrade ekonomického softwaru, který společnosti využívají.

Díky vlastní zkušenosti z působení ve společnosti, ve které bylo vedeno účetnictví prostřednictvím vlastních zaměstnanců, mohu říct, že nejvyšší náklady při zavádění jakýchko-

liv nástrojů představovaly úpravu účetního software a následně školení pracovníků. Zmiňovaná korporace dosahovala obrátu nad 20 mil. Kč a jednorázové náklady např. na zavedení kontrolního hlášení představovaly úpravu ekonomického programu (cca 10 tis. Kč) a školení pěti zaměstnanců z účetního a obchodního oddělení (5 x 4tis. Kč = cca 20 tis. Kč). Celkové jednorázové náklady na zavedení představují pro společnost skutečně zanedbatelný finanční odliv, kterým si společnost navíc může snížit svůj daňový základ (daňově uznatelné náklady).

Jednorázové náklady na kontrolní hlášení

Na obrázku č. 7 je graf jednorázových nákladů na zavedení kontrolního hlášení do hospodaření podnikatelských subjektů. Z grafu je zřejmé, že více než polovina respondentů (61 respondentů) měla se zavedením náklady v intervalu nejnižším, do 10 tis. Kč. Druhý v pořadí je interval s jednorázovými náklady 11-50 tis. Kč (30 respondentů) a na místě posledním 5 respondentů s nejvyššími možnými jednorázovými náklady v intervalu 51-200 tis. Kč. Možnost jednorázových nákladů nad 200 tis. Kč nevybral žádný z respondentů, byla tedy z grafického znázornění tato odpověď u kontrolního hlášení vynechána. V souvislosti s tím, že kontrolní hlášení lze správci daně odesílat pouze elektronicky, museli podnikatelé své ekonomické systémy upravit a pokud doposud žádné nepoužívali, bylo nutné je v jejich firmě zavést. Dalšími náklady s ohledem na legislativní změny jsou školení vlastních zaměstnanců, nákup publikací s danou problematikou či placené služby daňového poradce.

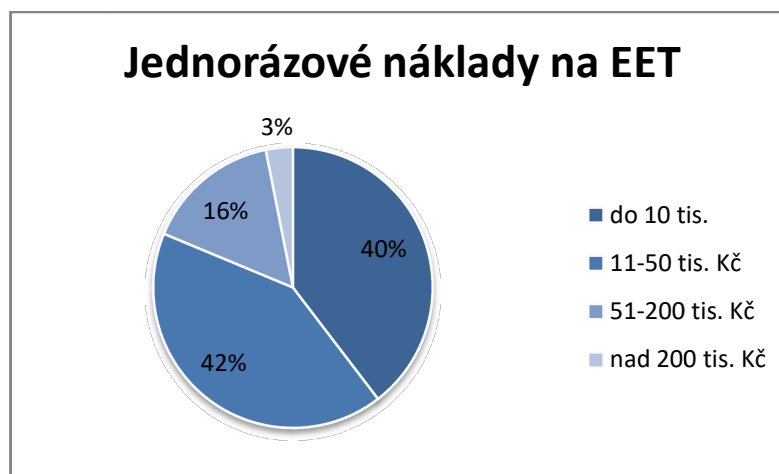


Obrázek 7: Graf zobrazující jednorázové náklady na kontrolní hlášení

Zdroj: vlastní zpracování

Jednorázové náklady na EET

Níže umístěný obrázek č. 8 zachycuje jednorázové náklady na zavedení nejnovějšího a nejdiskutovanějšího nástroje, kterým je EET. Na první pohled je možno rozpoznat rozdíly oproti kontrolnímu hlášení v předchozím odstavci. Z grafu vyplývá, že zavedení EET bylo pro podnikatele finančně mnohem náročnější než zavedení kontrolního hlášení. Nejvyšší počet respondentů (40 respondentů) zvolil druhý interval jednorázových nákladů, tedy 11-50 tis. Kč. Hned v jeho závěsu byl zvolen interval první s jednorázovými náklady do 10 tis. Kč. Celých 16 % respondentů však zvolilo kategorii třetí s náklady 51-200 tis. Kč, což je o 9 % více respondentů než v tomto intervalu u kontrolního hlášení. U zavedení EET dokonce i tři respondenti zvolili možnost nejvyšších jednorázových nákladů a to je nad 200 tis. Kč. Elektronickou evidenci museli podnikatelé buď zavést do svých ekonomických systémů, nebo museli využít některý z nabízených na trhu. Dále bylo pro některé podnikatele povinností vlastnit nebo případně pořídit zařízení s připojením na internet, a pokud jej neměli, tak i zajistit internetové připojení samotné. V případě, že má společnost více poboček, jednorázové náklady na pořízení internetových routerů, tabletů či tiskáren rychle nakumulují. Právě jednorázové náklady na zavedení evidence tržeb byly nejdiskutovanějším tématem tohoto nástroje, jelikož dle médií bylo velké množství podnikatelů z důvodu vysokých nákladů nuceno svou podnikatelskou činnost ukončit.



Obrázek 8: Graf zobrazující jednorázové náklady na EET

Zdroj: vlastní zpracování

Jednorázové náklady s ohledem na obrat společnosti

Pro zjištění, jaký mají tyto jednorázové náklady na zavedení EET a kontrolního hlášení vliv bylo nutné rozdělit respondenty do kategorií dle výše ročního obratu společnosti, což bylo otázkou na počátku dotazníku mezi otázkami obecnými. Vzhledem k tomu, že byly stanoveny v intervalech jak jednorázové náklady, tak i určení výše obratu firmy, bylo nutností určit mediánem hodnotu pro každý interval a s tou pak počítat dále. V kategoriích rozdělení dle výše obratu byly určeny částky 1 mil. Kč, 6 mil. Kč a 15 mil. Kč. Ve skupinách rozdělujících intervaly jednorázových nákladů byly náklady stanoveny následovně: 5 tis. Kč, 30 tis. Kč, 125 tis. Kč, 250 tis. Kč. Tato úprava může lehce ovlivnit výsledky analýzy, ale k získání přesnějších údajů bylo nutné tyto náklady určit přesně, aby bylo možno s nimi nadále počítat. Na tabulce níže je vypočítán procentuelní podíl jednorázových nákladů na výši měsíčního obratu společnosti. Na první dojem je zřejmé, že nejvíce jsou ovlivněni podnikatelé s obratem do 2 mil. Kč a to až osminásobně u kontrolního hlášení a více než čtyřnásobně u evidenci tržeb, v porovnání s dalšími skupinami podnikatelů. Skupina druhá, s obratem 2-10 mil. Kč byla ovlivněna těmito jednorázovými náklady značně méně než skupina předchozí. V kategorii podnikatelů s obratem nad 10 mil. Kč jednorázové náklady značně vzrostly proti předchozí kategorii, ale ve vztahu k jejich obratu je to skutečně zanedbatelná část obratu firmy. Jednorázové náklady na zavedení EET jsou mnohem vyšší než náklady na kontrolní hlášení, což odpovídá i diskuzím v médiích a očekávanému výsledku analýzy. Rozdíl nákladů na EET mezi první a třetí skupinou je více než dvojnásobný, avšak obrat třetí skupiny je mnohonásobně vyšší než drobných podnikatelů s obratem do 2 mil. Kč, a proto je nutné vzít tuto diferenci v potaz.

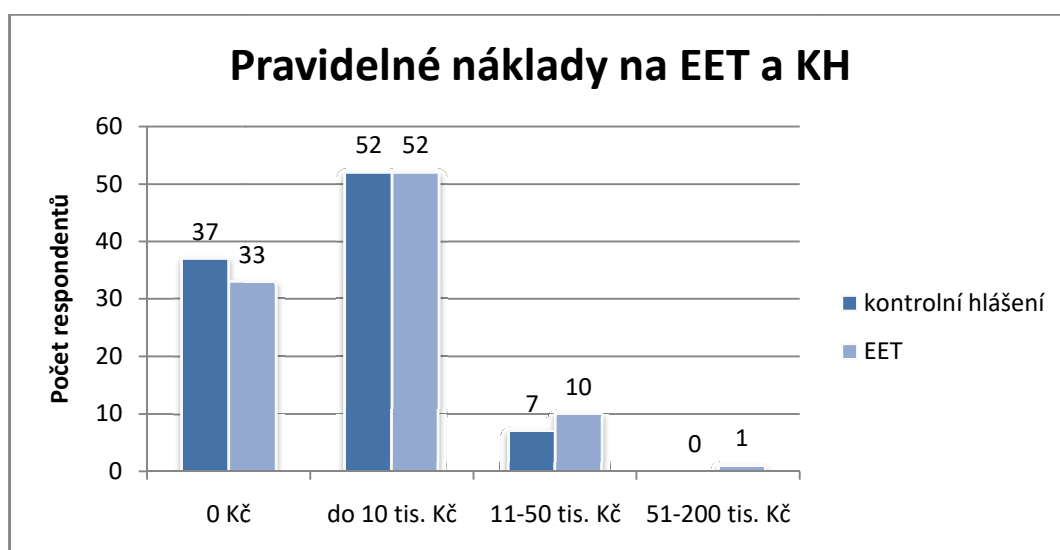
Tabulka 3: Průměrné jednorázové náklady ve vztahu k měsíčnímu obratu

Roční obrat/nástroj	Prům. jednorázové náklady v Kč	% podíl na měsíčním obratu
do 2 mil. Kč		
Kontrolní hlášení	14375	17%
EET	22500	27%
2-10 mil. Kč		
Kontrolní hlášení	8846	2%
EET	30385	6%
nad 10 mil. Kč		
Kontrolní hlášení	27283	2%
EET	58370	5%

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.2 Pravidelné náklady ze zavedených nástrojů

Některé nástroje pro boj s daňovými úniky, které mají podnikatelé již zavedené, přinášejí pravidelné náklady. Zavedení daňových nástrojů tedy pro daňové subjekty není pouze otázkou nákladů jednorázových, ale je třeba uvažovat i na náklady vznikající průběžně při běžné podnikatelské činnosti. Může se jednat o zvýšené náklady na vlastní zaměstnance, jejich soustavné proškolení, vyšší odměny pro externí účetní, platby za internetové připojení, pronájem elektronické pokladny a software, pronájem tiskárny nebo jiné administrativní výdaje jako je např. pořizování papíru do tiskáren k účtenkám z elektronické evidence. Toto jsou pro podnikatele vše daňově uznatelné náklady, které mu snižují základ daně. Níže na obrázku č. 9 je znázorněn graf s pravidelnými náklady plynoucími z již zavedeného kontrolního hlášení a EET a vyplývá z něj, že pravidelné náklady na EET jsou vyšší než pravidelné náklady na kontrolní hlášení. Překvapením je, že tolik respondentů u obou nástrojů vybralo možnost nulových pravidelných nákladů. U kontrolního hlášení tuto možnost vybralo téměř 40 % respondentů, u EET 34 % respondentů. Může se jednat o podnikatele, kteří měli technické zařízení pro EET i kontrolní hlášení dostatečně přizpůsobené, a nebylo třeba nic významného pořizovat. V intervalu pravidelných nákladů do 10 tis. Kč se sešel totožný počet respondentů u obou daňových nástrojů (52 respondentů), ale u kategorie 11-50 tis. Kč se dostalo do vedení EET o 3 hlasy. Poslední možnost pravidelných nákladů na zavedené nástroje v intervalu 51-200 tis. Kč vybral jen jeden respondent u EET. Může to být způsobeno vysokými náklady na internetové připojení, pronájem zařízení a tiskáren, např. pokud má podnikatel větší množství provozoven.

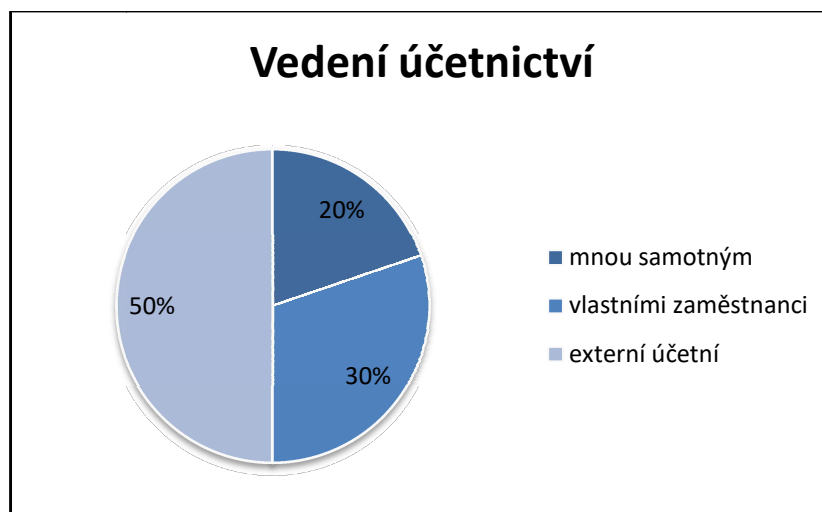


Obrázek 9: Graf s pravidelnými náklady ze zavedených nástrojů

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.3 Časová náročnost

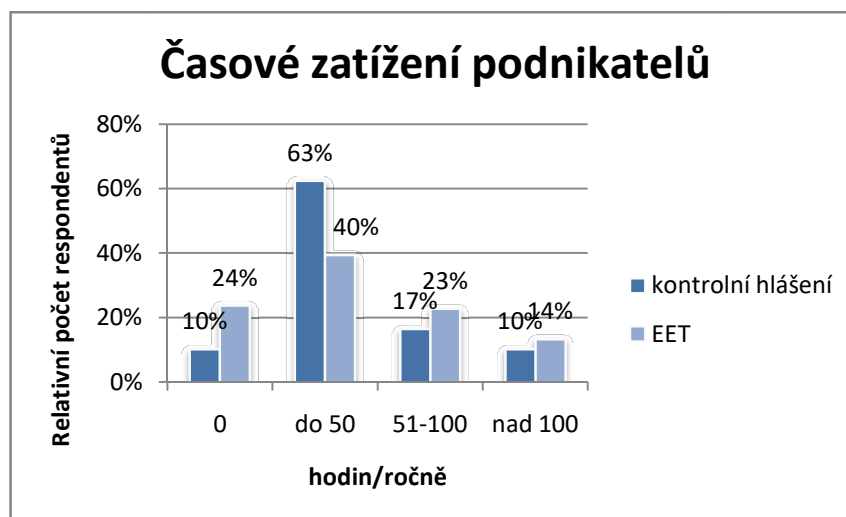
Kromě růstu nákladů s novými nástroji se s tím ruku v ruce podnikatelům zvyšuje také náročnost časová. Zde je samozřejmě rozhodující, jakým způsobem podnikatelský subjekt vede účetnictví či podává daňové přiznání. Z toho důvodu byla též vytvořena otázka č. 4 týkající se možností na vedení účetnictví a podání daňového přiznání, která bude též sloužit jako filtr při výzkumu. Nelze srovnávat časové zatížení u podniku, který si na veškerou vedlejší administrativu najímá externí firmu proti živnostníkovi, který si zpracovává daňovou agendu sám. Z logiky věci, by měla mít OSVČ v tomto případě mnohem větší časovou náročnost vzhledem ke složitosti některých nástrojů. Výsledky se však mohou různit z důvodu různorodosti podniků, jelikož závisí např. na počtu provozoven nebo počtu transakcí. Na obrázku č. 10 můžeme vidět graf znázorňující způsob vedení účetnictví/podávání daňového přiznání respondentů. Polovina dotazovaných podnikatelů využívá k tomuto účelu externí účetní. Z 96 respondentů vede účetnictví vlastními zaměstnanci 30 % podnikatelských subjektů a pouhých 20 % podnikatelů si zpracovávají daňovou agendu svépomocí.



Obrázek 10: Graf znázorňující způsob vedení účetnictví/podávání daňového přiznání

Zdroj: vlastní zpracování

Na obrázku č. 11 je graficky znázorněno časové zatížení podnikatelů separátně pro kontrolní hlášení a EET. Vzhledem k tomu, že z grafu není na první pohled zřejmé, který nástroj podnikatelské subjekty nejvíce ovlivnil, je pro tento průzkum zvoleno rozdělení na podnikatele, kteří si zpracovávají daňovou agendu sami či prostřednictvím vlastních zaměstnanců, oproti těm, kteří k tomu využívají externích firem.



Obrázek 11: Graf zvýšení časového zatížení

Zdroj: vlastní zpracování

Jednotlivým intervalům je přidělen určitý počet bodů, díky kterým jsou odpovědi na otázku přepočítány, a je tím vyhodnoceno, který nástroj způsobil podnikatelům větší časové zatížení. V tabulce níže je představeno množství respondentů z každé kategorie a hodnoty bodového hodnocení intervalů. Obě skupiny podnikatelských subjektů zahrnují 48 respondentů.

Tabulka 4: Časového zatížení rozdělené na kategorie

Interval (hodin/ročně)	0	do 50	51-100	více než 100
SAMI, ZAMĚSTNANCI				
kontrolní hlášení	2	32	8	6
EET	13	20	10	5
EXTERNÍ ÚČETNÍ				
kontrolní hlášení	8	28	8	4
EET	10	18	12	8
Intervaly (hod./ročně)	0	do 50	51-100	více než 100
Bodové hodnocení	0	25	75	150

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 4 slouží k přebodování odpovědí respondentů pro vyhodnocení, který nástroj měl největší dopad na časové zatížení podnikatelů. V tabulce č. 5 je výsledek bodového přepočítání a zprůměrování výsledných hodnot. U podnikatelů, kteří si zpracovávají daňovou agendu sami nebo prostřednictvím vlastních zaměstnanců, došlo průměrnému navýšení časové náročnosti o 48 hodin u kontrolního hlášení a 42 hodin u EET. Podnikatelské subjekty využívající k vedení účetnictví externí účetní firmu průměrně hodnotili EET jako časově náročnější nástroj než kontrolní hlášení. Při porovnání časového zatížení první a druhé skupiny je překvapivý výsledek, že podniky využívající externí účetní uvedli o něco vyšší časovou náročnost u evidence tržeb než podnikatelé z první skupiny. Faktorů působících na tento jev může být hned několik, jedním z nich je rozmanitost mezi jednotlivými podnikateli (počet poboček, zaměstnanců), náročnost využívání EET v provozu či v terénu či jen mnohem vyšší objem tržeb a transakcí než u jiných podnikatelů. V případě evidence tržeb je časová náročnost mezi těmito skupinami těžko odhadnutelná, jelikož EET ovlivňuje nejvíce zaměstnance vykonávající svou funkci přímo v provozovně společnosti. Kontrolní hlášení mělo větší časový dopad na podnikatele, kteří si zpracovávají daňovou agendu sami nebo svými zaměstnanci. Náročnost vyplnění hlášení a kontrola uvedených dat pro finanční správu odpovídá jejich průměrnému hodnocení 48 hodin ročně (4 hodiny měsíčně). U externích účetních je tato hodnota o něco nižší – 40 hodin ročně, což může být přisuzováno přípravným fázím pro hlášení, které stejně ovlivní podnikatele samotného či jeho zaměstnance, tudíž navýšení časové náročnosti musí být znát také.

Tabulka 5: Vyhodnocení časového zatížení dle vedení účetnictví

	Body	Průměrné čas. zatížení (hod/rok)
SAMI, ZAMĚSTNANCI		
kontrolní hlášení	2300	47,9
EET	2000	41,7
EXTERNÍ ÚČETNÍ		
kontrolní hlášení	1900	39,6
EET	2550	53,1

Zdroj: vlastní zpracování

Pro zajímavost byly ještě analyzovány skupiny, které se vyskytovaly v předchozích výpočtech - právnické a fyzické osoby. Z tabulky níže je zřejmé, že OSVČ jsou u obou nástrojů z časového hlediska ovlivněny více než obchodní korporace. U kontrolního hlášení je to rozdíl pouhých čtyř hodin ročně, ale u evidence tržeb je roční rozdíl přes 22 hodin. Toto podporuje teorii, že živnostníci se s legislativními změnami, konkrétně s těmito dvěma nově zave-

denými nástroji potýkají ve větší míře než obchodní korporace, které nejsou změnami jak z finančního a časového hlediska tolik ovlivněny.

Tabulka 6: Vyhodnocení časového zatížení dle právní formy

	Body	Průměrné čas. zatížení (hod/rok)
OSVČ		
kontrolní hlášení	1975	45,9
EET	2575	59,9
PO		
kontrolní hlášení	2225	42,0
EET	1975	37,3

Zdroj: vlastní zpracování

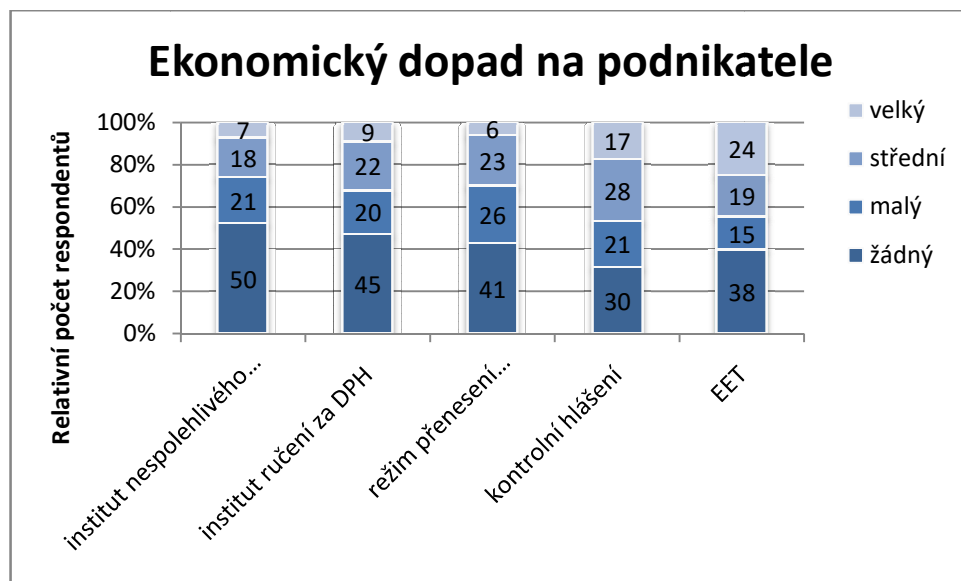
4.4 Ekonomický dopad

V této subkapitole je hodnocen pohled oslovených podnikatelských subjektů na dopad, který nástroje proti daňovým únikům na jejich podnikání mají. K reprezentativnosti získaných dat a zjištění diferencí jsou data zkoumána zvláště pro obchodní korporace a osoby podnikající na základě živnostenského oprávnění.

4.4.1 Celkový pohled na ekonomický dopad daňových nástrojů

Aby nebylo přihlíženo k jednotlivým vlivům legislativních změn jen separátně, ať časovým či finančním, byla součástí dotazníkového šetření otázka, jaký mají samostatné nástroje celkový ekonomický dopad na hospodaření podniku. U této podkapitoly je názor na ekonomický dopad daňových nástrojů též vyhodnocován zvláště u fyzických a právnických osob, aby mohlo dojít ke komparaci a zjištění případné difference v pohledu podnikatelů na danou problematiku.

Z grafu na další straně je patrné, že respondenti velice často volili možnost, že daný nástroj nemá na hospodaření podniku žádný dopad. Nejčastěji zvolená odpověď „žádný“ byla u institutu nespolehlivého plátce a institutu ručení za DPH, což koresponduje s ostatními výsledky výzkumu. Dále se však odpovědi respondentů velice různí, a aby bylo možno jednoznačně posoudit jejich názory, byl vliv opět přebodován na škále 1-4 (žádný až velký).



Obrázek 12: Graf znázorňující ekonomický dopad daňových nástrojů

Zdroj: vlastní zpracování

Pro tuto analýzu byla zvolena metoda hodnocení prostřednictvím mediánu, který však vycházel kromě prvních dvou nástrojů u všech kategorií a možností číslo 2 (malý ekonomický dopad na podnik). Z toho důvodu bylo od této metody ustoupeno a využila jsem metodu průměru u jednotlivých nástrojů ve dvou kategoriích – OSVČ a právnické osoby.

Tabulka 7: Zprůměrované hodnocení ekonomického dopadu

	institut nespolehlivého plátce	institut ručení za DPH	režim přenesení daňové povinnosti	kontrolní hlášení	EET
PO	1,91	1,96	1,96	2,40	2,28
OSVČ	1,70	1,93	1,91	2,26	2,33

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky výše vyplývá, že dle živnostníků nemají nástroje na jejich hospodaření žádný dopad s výjimkou EET a kontrolního hlášení, což koresponduje i s již zmíněnými údaji, že zrovna oni budou patřit mezi nejvíce ohroženou skupinu v souvislosti s těmito nástroji. Institut ručení a režim přenesení daňové povinnosti jsou oběma skupinami hodnoceny téměř totožně. Diference se vyskytují u institutu nespolehlivého plátce, kontrolního hlášení a částečně i u EET. Kontrolní hlášení a institut nespolehlivého plátce mají z pohledu obchodních korporací větší ekonomický dopad, než z pohledu OSVČ. Institut nespolehlivého plátce mohou právnické osoby považovat za vlivnější z toho důvodu, že vzhledem k velkému množství odběratelů je pro ně složitější se tomuto institutu plně věnovat či by jejich společnost mohlo významně ovlivnit a poškodit, pokud by se sama do takového registru dostala. Kontrolní hlášení má na větší společnosti vliv vzhledem k předpokládanému většímu objemu tržeb

či transakcí a vyšší pravděpodobnosti, že pověřený pracovník za podání kontrolního hlášení uskuteční chybu, která s sebou ponese vysoké sankce od finanční správy. Celkově jsou respondenty nejhůře hodnoceny dva nejnovější nástroje – kontrolní hlášení a EET, což je pochopitelné vzhledem k jejich náročnosti a složitosti při běžné podnikatelské činnosti.

4.4.2 Názor na likvidační dopad daňových nástrojů

Jednou z důležitých otázek ke splnění cíle a zodpovězení výzkumných otázek bylo, zda by některý z vybraných nástrojů mohl mít na podnikatelské subjekty likvidační dopad, ať už jeho zavedení či postupně v průběhu ekonomické činnosti. Při analýze získaných dat byl použit stejný systém přebodování a vypočítání průměrů jednotlivých odpovědí podnikatelských subjektů, jako v předchozím případě. Respondenti měli na výběr míru pravděpodobnosti likvidačního dopadu u jednotlivých nástrojů na škále žádná, malá, střední a vysoká. Přebodováno bylo opět na stupnici od 1 do 4.

Tabulka 8: Zprůměrované hodnocení likvidačního dopadu

	institut ne-spolehlivého plátce	institut ručení za DPH	režim přenesení daňové povinnosti	kontrolní hlášení	EET
PO	1,62	1,72	1,45	1,49	1,55
OSVČ	1,86	2,07	1,70	1,93	2,14

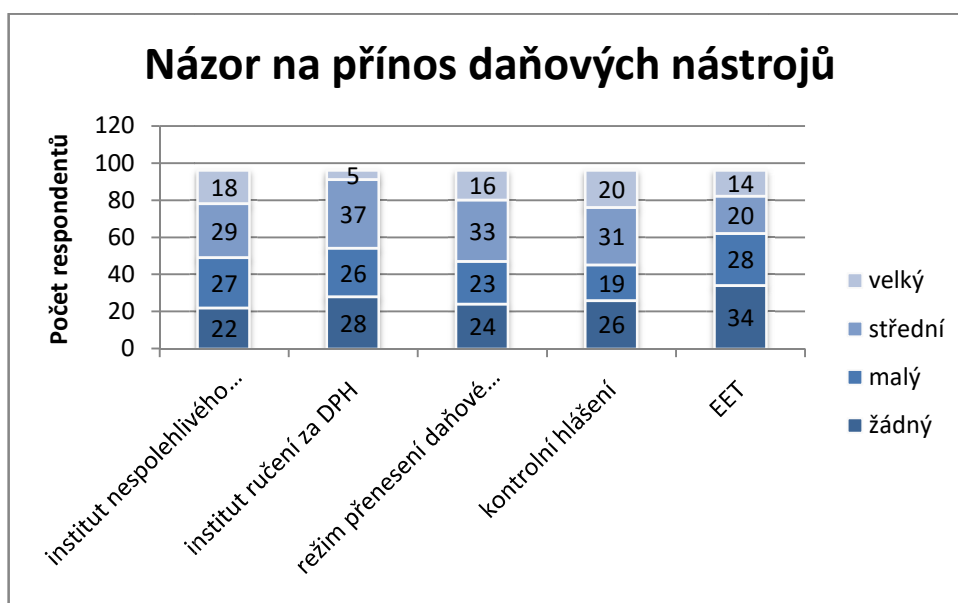
Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 6 vyplývají názory a obavy podnikatelů v souvislosti s jednotlivými nástroji. Na první pohled je zřejmé, že právnické osoby mají menší obavy z likvidačních následků vybraných nástrojů než živnostníci. Bylo takto respondenty vyhodnoceno u všech zkoumaných nástrojů. Jak bylo již uvedeno výše, náklady na nástroje mají na podnikatelské subjekty různý vliv a je pravděpodobné, že větší obchodní korporace se budou s legislativními změnami vyrovnávat lépe než drobní podnikatelé. Obchodními korporacemi jsou téměř všechny nástroje hodnoceny podobně, na hranici žádné až malé pravděpodobnosti vlivu na existenci podniku. Největší obavy plynou právnickým osobám z institutu ručení za DPH, což přisuzují nejistotě, která z tohoto institutu plyne. Pokud by se i větší společnost nedopatřením dostala do styku s osobou, za kterou by jí vznikla povinnost zaplatit daň podruhé (první platba dodavateli), tentokrát přímo správci daně a jednalo by se o větší obnos, mohlo by to skutečně existenci společnosti ovlivnit. Z pohledu živnostníků je dle očekávání nejobávanějším nástrojem evidence tržeb. Vyplývá to z již zmiňovaných zvýšených nejen administrativních nároků na tento instrument a také neochotu daňových subjektů učit se novým věcem. Existují rozdíly mezi

živnostníky, protože zavést evidenci tržeb u podnikatele, který je schopen pracovat s moderními technologiemi nebude tak velký problém jako pro drobného podnikatele těsně před důchodovým věkem, který doposud vyplňoval daňové doklady na předtištěných formulářích, a to samé platí i u kontrolního hlášení, které se z pohledu OSVČ umístilo jako třetí v pořadí. Druhým nejhůře hodnoceným nástrojem je též institut ručení za DPH a domnívám se, že je to ze stejného důvodu jako u obchodních korporací. Nejistota a strach, že by se daňový poplatník dostal do situace, kdy bude platit velké částky za daně státu za někoho jiného. Je to způsobeno tím, že v takovém není nutné mít obavy z jednorázových nákladů či pravidelných plateb, které jsou u institutu ručení minimální oproti evidenci tržeb či kontrolnímu hlášení.

4.5 Pohled podnikatelů na efektivnost nástrojů

Názory podnikatelů na efektivnost zaváděných nástrojů se různí a z toho důvodu vznikla v dotazníkovém šetření otázka č. 5. Vzhledem k nesnadné přehlednosti níže zobrazeného grafu, bylo pro tento výzkum využito obodování jednotlivých odpovědí a následné vyhodnocení. Možnostem přínosu bylo přiděleno bodové hodnocení od 1 do 4 (vzestupně od žádného po velký), tudíž čím více má daný nástroj bodů, tím lepší hodnocení od respondentů získal.



Obrázek 13: Graf s přínosem nástrojů proti daňovým únikům

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky níže je na první pohled patrné, že dle respondentů má největší přínos kontrolní hlášení, institut nespolehlivého plátce v těsném závěsu s režimem přenesení daňové povinnosti. Jako čtvrtý nejhorší dopadl nástroj institutu ručení za DPH a dle očekávání na místě posledním byla nejméně respondenty vložena důvěra efektivnosti v nejnovější z nástrojů – EET.

Tabulka 9: Vyhodnocení přínosu nástrojů z pohledu respondentů

Daňový nástroj	Body
institut nespolehlivého plátce	235
institut ručení za DPH	211
režim přenesení daňové povinnosti	233
kontrolní hlášení	237
EET	206

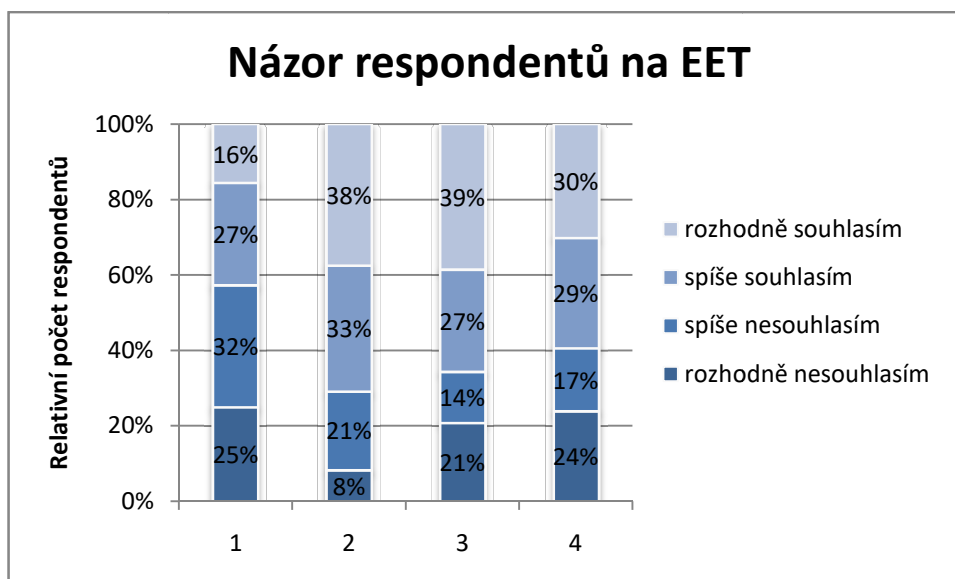
Zdroj: vlastní zpracování

K těmto názorům daňových poplatníků mohla přispět zmatečnost v souvislosti se zákonem o evidenci tržeb, nebo mediální kauzy týkající se samotného tvůrce Andreje Babiše. Z takových důvodů lidé ztrácejí důvěru a v případě elektronické evidence tržeb, která má značný vliv na hospodaření daňových subjektů. Podnikatelé jsou zvyklí na nějaký svůj režim a stereotyp, který je nyní ohrožen neustálými novelami a nově vznikajícími nástroji. Není tedy k podivu, že takový nástroj nepovažují za dostatečně efektivní. Institut ručení za DPH považují mnozí podnikatelé za delegování odpovědnosti státu na daňové poplatníky a v některých případech, kdy by se drobný podnikatel setkal s problémem ohledně ručení, a došlo by k dvojitmu zdanění za objemnější plnění, mohlo by to mít i velké následky na jeho hospodaření. Větší společnosti jistě vnímají tento nástroj jen jako další byrokratickou zátěž pro podnikatele, aby stát dosáhl svého výnosu do státního rozpočtu. Většina poctivých podnikatelů si je jistě vědoma, že kontrolní hlášení zamezuje dřívější běžné „podnikatelské“ činnosti s fiktivními fakturami a je to nástroj, který má vyrovnávat konkurenční prostředí a zabránit velkým daňovým únikům. Režim přenesení daňové povinnosti již nějaký rok v ČR funguje a daňové subjekty si na jeho využívání začínají zvykat, i když mnohdy i v současnosti dochází k nejasnostem při správném zařazení a určení, zda dané plnění do režimu spadá či nikoliv. Institut nespolehlivého plátce, který byl respondenty v tomto výzkumu ohodnocen jako druhý nejlepší, jistě plní svůj účel. V současné době, kdy má tento nástroj většina dodavatelů moderních ekonomických systémů zabudovaný a systém automaticky hlásí, že se dodavatel objevil v registru nespolehlivých plátců, můžeme ho považovat za nástroj efektivní, který při běžné činnosti daňové poplatníky neovlivňuje téměř vůbec.

4.6 EET z pohledu podnikatelů

Elektronická evidence je nejnovějším a stále častěji diskutovaným nástrojem v boji proti daňovým únikům. Jak bylo již zmíněno v teoretické části, nástroj 3. a 4. fáze EET byl v současnosti soudně odložen a musí dojít k vyjasnění určitých informací uvedených v zákoně. Níže na grafu zachycujícím názor podnikatelských subjektů, kteří posuzovali tato čtyři tvrzení v souvislosti s EET (pro přehlednost uvedeno v textu, nikoli v oblasti grafu) :

1. efektivní nástroj pro zamezení daňovým únikům
2. nepřiměřeně vysoké administrativní náklady a časová náročnost
3. tento nástroj by měl být povinný pouze u některých odvětví podnikání, či při splnění určitých podmínek (obratní limit atp.)
4. evidence tržeb naše podnikání nijak významně neovlivnila



Obrázek 14: Graf představující názory respondentů na EET

Zdroj: vlastní zpracování

Pro tuto analýzu byl opět zvolen způsob přebodování a pro větší přehlednost byla bodová hodnocení zprůměrována. Škále „rozhodně nesouhlasím“, „spíše nesouhlasím“, „spíše souhlasím“ a „rozhodně souhlasím“ byly přiděleny body vzestupně od 1 do 4, jako tomu bylo u předchozích analýz. Tabulka č. 8 tedy znázorňuje postoje respondentů k jednotlivým tvrzením souvisejícím s evidencí tržeb. Čím nižší průměrné hodnocení, tím má respondent negativnější postoj k danému tvrzení. Nejhůře bylo daňovými poplatníky hodnoceno tvrzení, že evidence tržeb je efektivním nástrojem zabraňujícím daňovým únikům což je patrné i z předchozího grafu, jelikož možnost „rozhodně souhlasím“ vybralo pouhých 16 % dotazovaných, což je nejméně v porovnání s ostatními možnostmi. Toto tvrzení tedy dostalo hodnocení na

hraně „spíše nesouhlasím“, lehce se přiklánějící ke „spíše souhlasím“. Vzhledem k množství kritiky ze strany podnikatelů se jednalo o předpokládaný výsledek výzkumu, takže toto tvrzení dopadlo dle očekávání a je to pro stát důkazem, že podnikatelé skutečně evidenci tržeb nepovažují za efektivní krok proti daňovým podvodům. S tvrzením, že EET přináší nepřiměřeně vysoké administrativní náklady a časovou náročnost se dotazované podnikatelské subjekty nejvíce ztotožňují, což bylo též předpokládaným výsledkem u tohoto tvrzení. Jak bylo zmíněno výše, administrativní a časová náročnost se s evidencí tržeb nepřiměřeně navýšila a spousta podnikatelů chápe tento krok od zákonodárců pouze jako zatěžování při jejich ekonomické činnosti. S tímto tvrzením souhlasilo (rozhodně či spíše) 71 % respondentů, což skutečně zachycuje nevoli, kterou podnikatelé vůči tomuto nástroji vzhledem k zatížení mají. Třetí výrok v souvislosti s tím, že by evidence tržeb měla být povinným nástrojem jen u vybrané skupiny podnikatelů si stejně s tvrzením, že jejich podnikání EET nijak neovlivnila, jsou respondenty hodnoceny spíše kladně. O zahrnutí do evidence tržeb pouze některých subjektů již zákonodárci uvažují, limit obratu bude však tak nízký, že se to bude skutečně vztahovat jen na velice drobné podnikatele a i tak je tímto porušena podmínka neexistence výjimek. Takové výjimky totiž do daňového systému přinášejí další mezery a prostor pro tvorby nových daňových úniků. Tím by daný nástroj nebyl efektivní, jak bylo stanoveno již na počátku před jeho zavedením. Téměř 59 % respondentů souhlasilo s výrokem, že evidence tržeb jejich podnikání příliš neovlivnila. Po zavedení a doladění technických nedostatků, kdy si podnikatelé na nový systém zvyknou je toto zpětné hodnocení velmi důležité. I přes negativní ohlasy tohoto nástroje, dokáže více než polovina dotazovaných hodnotit takto kladně. Zbýlých 41 % mohou být drobní podnikatelé, pro které byly jednorázové náklady na zavedení přílišnou zátěží či jsou pravidelně ovlivňovány náklady průběžnými a zvýšenou časovou zátěží při jejich ekonomické činnosti.

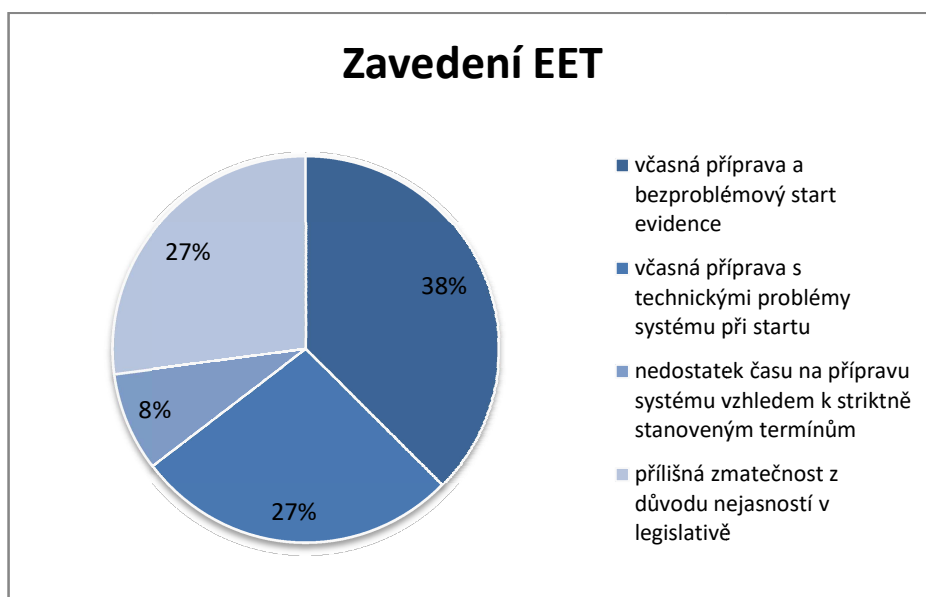
Tabulka 10: Pohled respondentů na EET

Tvrzení	Bodové hodnocení	Průměrné hodnocení
1	224	2,3
2	288	3,0
3	272	2,8
4	255	2,7

Zdroj: vlastní zpracování

4.6.1 Zavedení EET

Přípravy na start elektronické evidence probíhaly nejen u podnikatelských subjektů, ale také na straně finanční správy, jejímž úkolem bylo připravit systém tak, aby správně fungoval a nedocházelo k žádným technologickým komplikacím při odesílání dat a zasílání kódu FIK. Z médií je známo, že u většiny podnikatelů v prvních dnech po náběhu ostré verze elektronické evidence docházelo k problémům s přenášením dat kvůli zahlcení systému a vznikaly dlouhé časové prodlevy mezi odesláním dat a možností vytisknout elektronickou účtenku zákazníkovi.



Obrázek 15: Graf znázorňující průběh zavedení EET u respondentů

Zdroj: vlastní zpracování

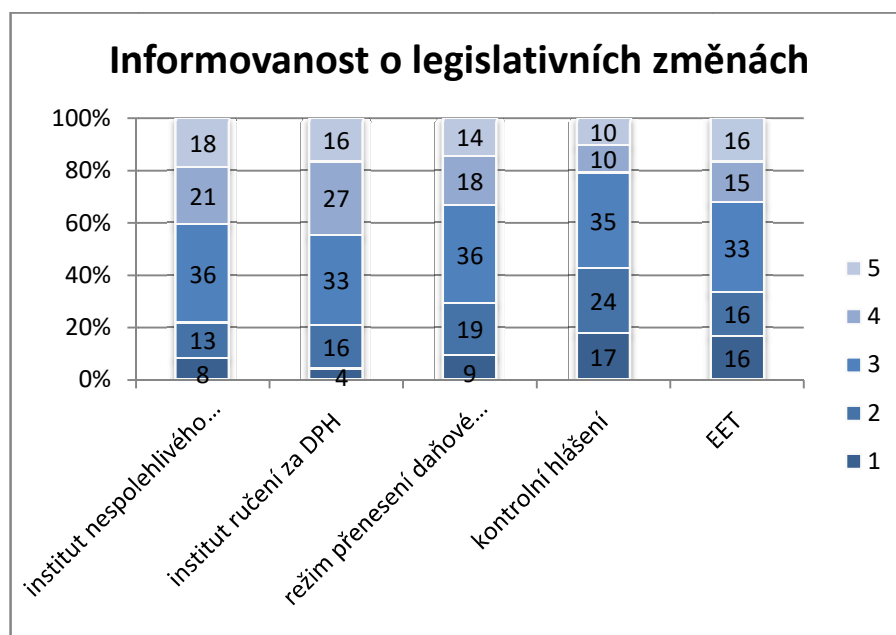
Na obrázku č. 15, je graficky znázorněn náběh evidence tržeb u dotazovaných podnikatelských subjektů. Téměř 40 % z nich uvedlo, že start evidence tržeb byl bezproblémový a měli dostatek času na přípravu všeho potřebného. Celých 27 % respondentů uvedlo, že i přes včasnou přípravu na evidování tržeb docházelo k technickým problémům, což jak bylo již uvedeno výše, bylo zpočátku EET hodně kritizováno a subjekty to při jejich podnikatelské činnosti velmi zdržovalo. Pouhých 8 % respondentů se vyjádřilo, že na přípravu evidence nebyl dostatek času, oproti tomu se celých 27 % dotazovaných podnikatelských subjektů se vyslovilo s tím, že zavedení evidence tržeb s sebou neslo přílišnou zmatečnost kvůli nejasnostem v legislativě. Více než čtvrtina respondentů je úctyhodný poměr, který nevrhá na finanční správu příliš dobré světlo, a já se s tímto názorem ztotožňuji, jelikož informace v zákoně nejsou pro podnikatele zcela jasné a srozumitelné. Toto lze podložit i rozdílnými údaji v zákoně a v metodickém pokynu GFŘ, kdy se tyto pokyny rozcházejí již při samotném rozdělení podnikatelů do jednotlivých fází, na které se EET dělí. V praxi docházelo či dochází

dokonce k situacím, kdy si daný podnikatelský subjekt není stoprocentně jistý, zda danou tržbu evidovat či nikoliv, jako je např. spropitné. Z toho důvodu musí podnikatelské subjekty získávat informace i jinými způsoby než jsou právní normy.

4.7 Legislativní změny a informovanost podnikatelských subjektů

Legislativní změny v souvislosti s DPH svým způsobem ovlivňují nejen podnikatelské subjekty zaregistrované k dani. S rostoucím vlivem na daňové subjekty může docházet k růstu cen statků a služeb (s ohledem na již zmíněné zvýšené náklady při podnikatelské činnosti) a tím mají dopad na širokou veřejnost. Časté novely zákonů, změny, roztržitost legislativy do vládních nařízení a vyhlášek, nejasnost a nepřesnost informací v zákonech (např. detailní informace ohledně EET jako je evidování spropitného či malých až zanedbatelných částek). Kvůli rostoucí tendenci vynalézavosti pachatelů daňových úniků je nutné se přizpůsobovat aktuálnímu stavu české ekonomiky, ale i přes současnou moderní technologickou vybavenost mají někteří podnikatelé pocit o nedostatečné informovanosti o legislativních změnách u DPH. Zákony psané nesnadno pochopitelným stylem a přidávání dalších dodatků, vyhlášek či vládních nařízení tyto problémy podnikatelským subjektům jen stěžují.

Na obrázku č. 16 je graficky znázorněn pohled respondentů na informovanost ohledně jednotlivých zkoumaných nástrojů proti daňovým únikům. Respondenti měli na výběr z pěti stupňů informovanosti, přičemž škála byla stanovena následovně: 1 – 5 (1= nejlepší informovanost bez zbytečných sporných případů, 5= zmatek a nedostatečná informovanost).



Obrázek 16: Graf zachycující názory respondentů na jejich informovanost

Zdroj: vlastní zpracování

Pro přesnější vyhodnocení získaných dat na problematiku informovanosti je níže vytvořena tabulka, ve které rovněž došlo k přebodování zvolených odpovědí. V tomto případě se jedná o obrácené bodování 1 (nejlepší informovanost) má přiděleno pět bodů, tudíž nástroj s nejvíce body označují respondenti jako nejméně problematický v souvislosti s informovaností podnikatelských subjektů od zákonodárců a finanční správy.

Tabulka 11: Názor respondentů na informovanost legislativních změn

Daňový nástroj	Body
institut nespolehlivého plátce	260
institut ručení za DPH	253
režim přenesení daňové povinnosti	279
kontrolní hlášení	316
EET	289

Zdroj: vlastní zpracování

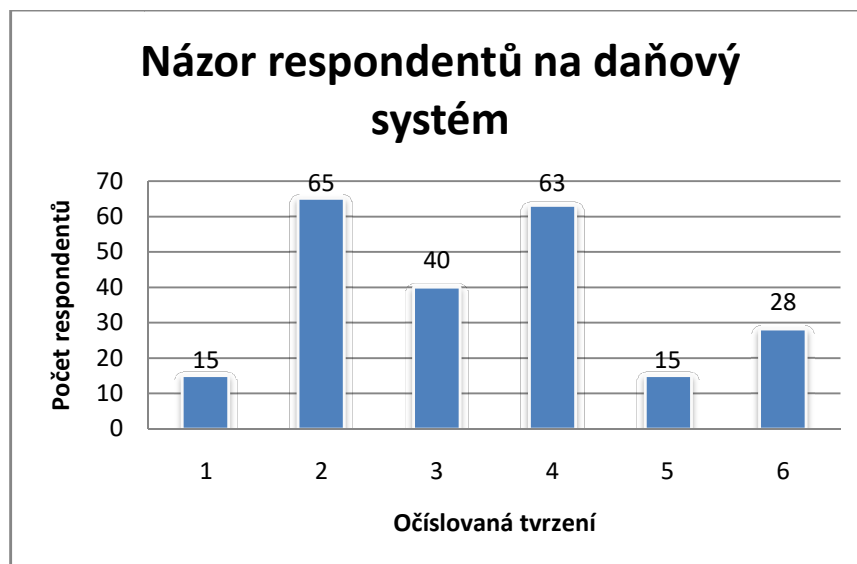
Z kumulací ve výše uvedené tabulce s obodovanými odpověďmi u jednotlivých nástrojů je možné určit, jak si který nástroj u podnikatelských subjektů z pohledu informovanosti stojí. Nejlepší informovanost se vztahuje z pohledu respondentů ke kontrolnímu hlášení. I přesto, že si kontrolní hlášení též sneslo velkou vlnu kritiky, vzhledem k odstranění jakýchkoli výjimek a vykazování každým plátcem DPH se problematika tohoto výkazu hodně zjednodušila. Oproti evidenci tržeb, která byla hodnocena jako druhá nejlepší v souvislosti s informovaností daňových subjektů, je kontrolní hlášení instrumentem jednodušším a více transparentním. Třetina respondentů zvolila možnost střední informovanosti u evidenci tržeb, v dalších čtyřech možnostech byly odpovědi rovnoměrně rozloženy. K tomuto výsledku jistě přispěl i fakt, že evidenci tržeb je v poslední době nejvíce diskutovaným nástrojem v boji proti daňovým únikům a není v této době přílišnou překážkou dohledat potřebné informace, které by daňovému subjektu mohly scházet. Na třetím místě informovanosti podnikatelů je dle respondentů režim přenesení daňové povinnosti, který si své místo jistě vysloužil kvůli občasným nepřehlednostem a nejasnostem, zda dané plnění do tohoto režimu zařadit. Vzhledem k tomu, že se jedná o nástroj pár let zavedený, není v současnosti příliš diskutovaný v médiích a tisku a musí si tedy každý podnikatelský subjekt informace vyhledávat sám a případné novelizace sledovat a docházet na pravidelná školení. Nejhuře je respondenty hodnocen institut nespoleh-

livého plátce a institut ručení. V tomto případě se nejedná o nástroje, které by plátce DPH používal průběžně při své ekonomické činnosti. Pokud však nebude odběratel o těchto nástrojích dostatečně informován a přijde do obchodního vztahu s nespolehlivým plátcem, který by vedl až k ručení za daň, mohlo by to pro něj mít následky v podobě povinnosti dvojího zaplacení daně. V situaci, kdy by plnění dosahovalo vysoké částky a tím pádem i daň by to pro menší podnikatele mohlo mít likvidační následky. Tyto nástroje oproti již zmíněným nejsou v médiích diskutované téměř vůbec a je možné, že podnikatelé, kteří si zpracovávají daňovou agendu sami, o těchto nástrojích příliš nevědí. Jak je však známo, neznalost zákona neomlouvá a v případě ručení za daň, kdy mohl a měl vědět, že daň nebude zaplacená či je dodavatel v registru nespolehlivých plátců bude mít povinnost zaplatit daň za poskytovatele plnění finanční správě.

4.7.1 Legislativní změny od roku 2012

Od roku 2012 došlo v daňovém systému k mnoha změnám. Právě velké množství novel může vzbuzovat v daňových poplatnících nedůvěru a nejistotu, hlavně pokud zákony nejsou jasně a srozumitelně formulované. Z toho důvodu vznikla v dotazníkovém šetření otázka č. 14, kde mohli respondenti vybírat více možností ze šesti tvrzení v souvislosti s tím, jak se vyvinul daňový systém za posledních šest let, kdy došlo k nejvíce změnám za poslední dobu. Vepsání tvrzení do oblasti grafu by způsobilo nepřehlednost, takže jsou z toho důvodu očíslována a uvedena v textu:

1. efektivní přehledný systém nástrojů proti nepoctivým podnikatelům
2. neadekvátně se zvyšuje administrativní náročnost
3. vzrůstají obavy kvůli úniku citlivých podnikových dat
4. některé nové nástroje jsou jen byrokratickou zátěží bez přínosu pro státní rozpočet
5. pokud budou všichni podnikatelé řádně přiznávat veškeré své příjmy, řada z nich by mohla zkrachovat
6. legislativní změny u DPH neznamenaají pro náš podnik závažnější problém se přizpůsobit



Obrázek 17: Graf zachycující názory respondentů na efektivitu daňového systému

Zdroj: vlastní zpracování

Graf na obrázku č. 17 zachycuje názory respondentů prostřednictvím tvrzení, viz výše. Nejméně se dotazovaní ztotožnili s tvrzením prvním a pátým, což je označení daňového systému za efektivní a přehledný systém nástrojů proti nepoctivým podnikatelům a situace, že když všichni podnikatelé budou poctivě přiznávat veškeré své příjmy, mohlo by to na ně mít likvidační vliv. Názor na první z výroků není žádným překvapením, vzhledem k předchozím odpovědím získaným z dotazníkového šetření. V podnikatelských subjektech panuje nedůvěra a nepovažují tento systém za efektivní hlavně z důvodu zvyšování administrativní a časové náročnosti či přenášené zodpovědnosti za výběr daně na podnikatele samotné. Pohled na tvrzení páté je milým překvapením, když podnikatelé nevidí nástroje jako likvidační prostředek pro ty, kteří nepřiznávají své příjmy poctivě a přesně. Nejvíce se respondenti ztotožnili s druhým výrokem, kterým je neadekvátní navyšování administrativní náročnosti, což bylo již zmíněno výše. Přiklání se k tomuto názoru téměř 68 % dotázaných podnikatelů, což je skutečně vysoké číslo, ale vzhledem k rozšiřování daňových nástrojů na další nově vznikající daňové úniky se bohužel poctivý podnikatelé nemohou nijak bránit a nezbývá jim, než se systému přizpůsobit. Přes 40 % dotázaných podnikatelských subjektů zvolilo tvrzení související s rostoucími obavami úniku citlivých podnikových dat. K takovému postoji podnikatelů jistě nejvíce přispěly dva nejnovější nástroje, kterým je kontrolní hlášení a evidence tržeb. U kontrolního hlášení dochází k odesílání citlivých údajů, které jsou pro některé podniky základním kamenem a jejich hlavním know-how celé hospodářské činnosti, do specializovaného centra v Pardubicích, kde dochází k tzv. párování faktur (kdy, co, od koho, komu, za kolik). To je jeden z důvodů, proč se musí kontrolní hlášení podávat pouze elektronickou formou. Data

jsou šifrována a zpracovávána v systému, do kterého má přístup malé množství úředních osob s bezpečnostními prověrkami a přísnými pravidly o utajení informací. V tomto případě však nelze stanovit některé výjimky a proto zavedení pocítli všichni plátcí celoplošně. Z informací od finanční správy by se však daňový poplatníci neměli obávat zneužití podnikových informací, protože systém je dostatečně zabezpečen proti úniku jakýchkoliv dat. Necelých 30 % respondentů vybralo možnost čtvrtou, že některé nové nástroje způsobují jen byrokratickou zátěž bez přínosu pro státní rozpočet. Jejich obavy jsou opodstatněné, protože u většiny nástrojů nelze přímo prokázat, jak ke zlepšení státního inkasa přispěly, jelikož není přesně známo, k jak vysokých daňových úniků se daňový poplatníci dopouštějí. Ve všech statistikách se setkáváme s pouhým odhadem, který nebere v potaz hospodářský vývoj, který sám o sobě vede ke zvyšování daňových příjmů do státního rozpočtu. Přesvědčivým výsledkem však je, pokud se pomocí kontrolního hlášení a ostatních nástrojů podaří orgánům státní správy odhalit ročně miliardové úniky, o které by byl státní rozpočet v jiném případě ochuzen. U nejnovějšího z nástrojů EET Andrej Babiš uvedl, že jeho očekávaný přínos stanovený před zavedením evidence tržeb bude možné vyhodnotit až po naběhnutí všech čtyř fází elektronické evidence, takže např. u tohoto nástroje není možné efektivitu nějakým způsobem v současnosti vyhodnotit.

5 FORMULACE ZÁVĚRŮ A DOPORUČENÍ

Poslední kapitolu tvoří shrnutí získaných a analyzovaných dat z dotazníkového šetření, které jsou využity k vyhodnocení hypotéz stanovených na začátku praktické části. Dále také obsahuje doporučení v souvislosti s nástroji proti daňovým únikům na DPH.

5.1 Vyhodnocení hypotéz

- **Nejvíce mají legislativní změny negativní dopad na OSVČ a malé podniky**

Pro vyhodnocení této analýzy bude vycházeno z výsledků předchozí kapitoly. Důležitými hodnotícími faktory jsou jednorázové náklady, časové zatížení, ekonomický dopad a pravděpodobnost likvidačního dopadu na podnikatele. Z pohledu malých podniků, v našem případě těch, co mají obrat do 2 mil. Kč je očividné, že jsou vybranými nástroji zatíženi mnohonásobně více než podnikatelské subjekty mající obraty vyšší. Časové zatížení je též u OSVČ značně rozdílné oproti právnickým osobám. Při sečtení průměrných hodnot u kontrolního hlášení a evidence tržeb je navýšení časové náročnosti u OSVČ o více než 25 hodin vyšší než u obchodních korporací. Rozdíl v pohledu na ekonomický dopad podnikatelských subjektů nelze jednoznačně určit, jelikož zprůměrované hodnoty všech nástrojů u právnických a fyzických osob jsou téměř totožné a rozdíl v podobě osmi setin není příliš vypovídající. Jak bylo již uvedeno v předchozí kapitole, legislativní změny mají na podnikatelské subjekty určitý vliv, ať už se jedná o zvýšení finančních nákladů nebo časovou náročnost. Na některé podnikatelské subjekty, které nejsou příliš stabilní a tím jsou i citlivější na takové změny, které mohou mít vliv na existenci podniku. Díky zprůměrování hodnocení jednotlivých nástrojů pro dosažení komplexního pohledu na legislativní opatření byla živnostníky vyjádřena větší pravděpodobnost než u obchodních korporací, že by nástroje mohly mít likvidační dopad na jejich podnik. Největší obavy přitom OSVČ mají z evidence tržeb. Ve třech ze čtyř případů byl negativní dopad na živnostníky a drobné podniky značně vyšší, proto tato hypotéza může být potvrzena.

- **Podnikatelské subjekty vnímají legislativní změny spíše jako zatěžování při jejich ekonomické činnosti než jako efektivní nástroje pro zajištění příjmu státního rozpočtu**

Druhá hypotéza související s názorem respondentů na legislativní změny je zodpovězena v podkapitolách 4.5 a 4.7.1. Průměrné hodnocení respondentů přínosu jednotlivých nástrojů

nepřesáhlo v žádném z případů hodnotu 2,5 (hranice škály malý-střední přínos), což vyjadřuje lehkou nedůvěru v systém jako takový. Je to ovlivněno právě tím, že na daňové poplatníky se kladou stále větší nároky v souvislosti s výkazy a hlášeními pro finanční správu a mnohdy jsou na ně státem povinnosti delegovány. Nejlépe podnikatelé hodnotili kontrolní hlášení a institut nespolehlivého plátce, jelikož přínos těchto nástrojů je velice transparentní. Kontrolní hlášení v podobě neúčinnějšího a nejdiskutovanějšího nástroje v boji proti fiktivním fakturám a karuselovým podvodům obecně, oproti institutu nespolehlivého plátce, jehož provoz podnikatele příliš neovlivňuje a může se tak jednoduše vyvarovat krácení daně či vyžádání zaplacení daňové povinnosti od odběratele díky návaznému institutu ručení za daň. K negativnímu pohledu podnikatelů na legislativní změny jistě přispělo i velké množství změn, ke kterému docházelo v posledních letech. Zmatek v legislativě není dobrou vizitkou pro správní orgány, a proto se na daňový systém snáší takové množství kritiky. Pouhých 16 % respondentů uvedlo, že se jedná o efektivní a přehledný daňový systém, což je zanedbatelné číslo. Naopak téměř 70 % oslovených podnikatelů stojí za názorem, že se v posledních letech podnikatelským subjektům neadekvátně navyšuje administrativní náročnost, což vede k jednoznačnému závěru, že podnikatelé v podobě respondentů zúčastněných na tomto dotazníkovém šetření rozhodně nepovažují nástroje v daňovém systému za efektivní pro zajištění příjmu státního rozpočtu a spíše se přiklánějí k možnosti zbytečného zvyšování byrokracie. Hypotézu č. 2 z výše uvedeného můžeme potvrdit.

- **Legislativní změny v posledních 5 letech způsobily desinformaci mezi podnikateli**

V posledních letech docházelo k velkým změnám, novelizacím a úpravám legislativy prostřednictvím vyhlášek, vládních nařízení a informací od GŘ. Tato složitost informovanosti způsobuje pro podnikatele nesnadné získávání přesných informací, jak mají svou činnost správně vykonávat. Vyhodnocení informovanosti legislativních změn z pohledu podnikatelů nalezneme v podkapitole 4.7. Pouze malé množství respondentů volilo možnost dobré informativnosti bez sporných případů. Překvapivě bylo z tohoto pohledu nejlépe hodnoceno kontrolní hlášení, nejhůře naopak institut ručení za DPH. Příprava na kontrolní hlášení byla mnohem méně hektická a díky neexistenci výjimek bylo mnoho činností snadnější v porovnání např. s evidencí tržeb, což plyne i z výsledku této analýzy. Zmíněná EET byla respondenty hodnocena z jedné třetiny respondentů na úrovni střední informovanosti, zbylé možnosti byly hodnoceny rovnoměrně. Při komplexním pohledu na informovanost dle podnikatelů, je špatnou vizitkou státních orgánů, že žádný z vybraných nástrojů nebyl průměrně hodnocen lépe

než hodnotou 2,6. Znamená to, že podnikatelé, v souvislosti s informovaností o legislativních změnách na to mají sice různé pohledy, ale hodnocení na střední úrovni informovanosti značí nedůvěru v legislativu. Pro podnikatele jsou některé legislativní prameny formulovány příliš složitě a hlavně v případech, kdy se rozchází tvrzení zákona a informací GFŘ, má podnikatelský subjekt malou šanci rozeznat, jak se v dané situaci zachovat správně. Nezbyvá než dohledávat informace prostřednictvím jiných instrumentů, což pro některé drobné podnikatele může být velice časově zatěžujícím problémem. I fakt, že pouhých 15 % respondentů označilo systém za přehledný a efektivní nasvědčuje tomu, že tato hypotéza může být potvrzena.

- **Nejvíce kritický pohled mají podnikatelské subjekty na nejnovější nástroj – EET**

Tento nejnovější a nejdiskutovanější nástroj v boji proti daňovým únikům stále snáší vlnu kritiky. Vzhledem k nepřesnostem v legislativě a neustálým změnám v podobě odkládání náběhu 3. a 4. fáze, podněcováním spotřebitelů provádět kontrolní funkci prostřednictvím účtenkové loterie a pro podnikatele problémem největším – odesílat data z každé své tržby finanční správě je evidence tržeb hodnocena jako jeden z nejsložitějších nástrojů. Jak z pohledu nákladů na zavedení, tak na její běžný provoz. S tvrzením, že je EET efektivním nástrojem v boji proti daňovým únikům, souhlasilo pouhých 43 % respondentů. Ostatní volili možnost „spíše nesouhlasím“ a „rozhodně souhlasím“. Většina respondentů se přiklání k faktu, že evidence tržeb nepřiměřeně navyšuje administrativní náklady a časovou náročnost. V souvislosti s jednorázovými náklady na zavedení evidence tržeb jsou tyto náklady mnohonásobně vyšší než u porovnávaného kontrolního hlášení. U pravidelných nákladů je též značný rozdíl a náklady na evidenci tržeb jsou opět vyšší než u kontrolního hlášení. V případě časového zatížení podnikatelů z celkového pohledu, nikoli s rozdělením do kategorií byla hodnocena průměrná časová náročnost u EET lehce vyšší než u kontrolního hlášení. Při hodnocení přínosu nástrojů z pohledu podnikatelů byla evidence tržeb průměrně hodnocena jako nejméně přínosný nástroj nejen s ohledem na inkaso státního rozpočtu. K přihlédnutí k těmto faktům lze rozhodnout, že vzhledem k porovnávaným nástrojům je evidence tržeb nejhůře hodnoceným nástrojem v boji proti daňovým únikům, čímž tuto hypotézu můžeme potvrdit.

5.2 Shrnutí a doporučení

Zhodnocení dopadu legislativních změn v souvislosti s nástroji proti daňovým únikům na české podnikatelské subjekty bylo provedeno na vzorku vybraných podnikatelských subjektů z celé země, aby byli rovnoměrně osloveni podnikatelé z malých i velkých obcí. Analyzované

podnikatelské subjekty musely být registrovaným plátcem DPH a spadat do skupiny maloobchod, velkoobchod či opravy automobilů. Další podmínkou bylo, aby měly ve svém systému zavedenou EET, aby byla získaná data pro vyhodnocení cíle předkládané práce validní.

V první řadě byla zkoumána administrativní náročnost v souvislosti s finančními náklady jednorázovými a pravidelnými na nové daňové nástroje, a navýšení náročnosti časové, ke kterému u zavedení většiny nástrojů vede. Bylo zjištěno, že jednorázové náklady ovlivňují nejvíce drobné podnikatele, jelikož náklady na zavedení jednotlivých nástrojů jsou v poměru k obratu až osminásobně vyšší než u podnikatelů s ročním obratem nad 2 mil. Kč. Při porovnávání pravidelných nákladů byl výsledkem značný rozdíl mezi náklady na provozování kontrolního hlášení a evidence tržeb. Pravidelné náklady na EET vychází průměrně 1,5x vyšší než je tomu tak u kontrolního hlášení, což koresponduje s faktem, že na evidenci tržeb podnikatelé potřebují větší technologické zázemí. Nejčastějšími náklady tak jsou platby za připojení internetu, zapůjčení zařízení pro evidenci tržeb, pravidelná údržba sítě a zálohování dat, papírové kotouče do tiskáren. Dopad na zvýšení časové náročnosti věnované zkoumaným legislativním opatřením se opět liší v porovnání živnostníků a obchodních korporací. Navýšení času pro byrokracii spojenou s kontrolním hlášením a evidencí tržeb bylo průměrně 37 až 50 hodin za rok dle jednotlivých kategorií. I v tomto případě se vyskytly diference v odpovědích získaných od obchodních korporací a živnostníků. U OSVČ bylo celkové navýšení za oba nástroje o 25 hodin vyšší než u právnických osob. EET se z komplexního hlediska samozřejmě pohybuje na horní hranici, kdy průměrné navýšení časové zátěže bylo téměř 48 hodin oproti kontrolnímu hlášení, kterému bylo přisuzováno necelých 44 hodin.

Další posuzovanou problematikou byl pohled podnikatelských subjektů na ekonomický dopad hospodaření společnosti. V tomto případě nebylo možné jednoznačně určit, zda mají daňové nástroje větší ekonomický dopad na OSVČ nebo na obchodní korporace. V celkovém hodnocení bylo respondenty nejhůře pohlíženo na dva nejnovější nástroje v boji proti daňovým únikům, a tím je kontrolní hlášení a EET. Z komplexního pohledu vyhodnotili oslovení podnikatelé tyto nástroje jako opatření, které mají malý ekonomický dopad na jejich hospodářskou činnost, což je vzhledem ke kritice některých nástrojů nečekané, leč pozitivní zjištění.

Poslední ze zkoumané dílčí problematiky dopadu na podnikatelské subjekty byl jejich pohled na legislativní změny, ke kterým v ČR docházelo v posledních letech. Legislativní změny mohou mít díky navyšování administrativní zátěže vliv na tržní ceny a tím ovlivňovat širokou veřejnost. V poslední době se rozmáhá trend neustálých novel a doplňujících legislativních opatření, které pak působí nepřehledně a podnikatelské subjekty nemají snadnou úlohu

se v daných právních předpisech vyznat. Naopak to způsobuje, že mají pocit desinformace ze strany finanční správy, která v nich nevzbuzuje vůči správním orgánům díky takovýmto krokům mnoho důvěry. Z průzkumu vyplynulo, že nejvíce informovaní se cítí podnikatelé ohledně kontrolního hlášení, nejméně naopak u institutu ručení za DPH. Komplexně byla informovanost nástrojů hodnocena hodnotou 3, která se na stanovené škále informovanosti nachází přímo uprostřed. Nelze to považovat ani za chvályhodnou skutečnost pro zákonodárce a finanční správu, ale ani to naopak nemusí způsobovat větší problémy. Na respondenty mohlo působit mnoho faktorů, které je k tomuto hodnocení vedly. Když je na tuto problematiku však shlíženo s odstupem, podnikatelé by se měli cítit více informovaní a dané informace by pro ně měly být přehledné a jasné, aby zbytečně nedocházelo k další byrokratické zátěži při řešení problémů z nevědomosti.

Z analýzy hodnotím, že legislativní změny jsou podnikatelskými subjekty vnímány se značnou nevolí a do budoucna soudím, že si větší důvěru u podnikatelů nezískají, pokud nedojde k upravení některých parametrů, aby nebyli drobní podnikatelé daňovými nástroji tolik zatěžováni. Pro drobné podnikatele je v současnosti největším problémem EET, která je ovlivňuje nejen z hlediska finančních nákladů, ale je výrazně zhoršena časová náročnost na administrativu spojenou s daňovou agendou. Ve spojení s EET se často hovoří o účtenkové loterii, která je podnikateli vesměs vnímána jako delegování daňové kontroly na samotné spotřebitele a podnikatelské subjekty jsou z toho důvodu pod neustálým dohledem. Osobně jsem toho názoru, že účtenková loterie je jedním z instrumentů, který je financovaný penězi ze státního rozpočtu. Místo vynakládání nemalých finančních obnosů na výhry účtenkové loterie, by mohly být prostředky použity k potřebnějším účelům široké veřejnosti.

Snahou státu je ulehčit drobným podnikatelům, pro které platí mírnější pravidla v souvislosti se sestavováním povinných účetních výkazů. Oproti tomu se však snaží vytvářet nové nástroje pro boj s daňovými úniky, které bohužel nejvíce zasahují právě drobné podnikatele ať už z hlediska administrativních nákladů, tak časového zatížení. Je však známo, že největší daňové úniky vznikají u velkých obchodních korporací, které jsou nástroji poznamenány jen z mála. Ač je cílem daňových nástrojů vyrovnávat konkurenční prostředí, v tomto případě dochází ke střetu zájmů, jelikož legislativními změnami téměř nepoznamenané obchodní korporace mají zvýhodněné podmínky, a vznikají tím bariéry, které brání novým podnikatelům vstoupit na trh. Stát nabídl při zavedení EET jako kompenzaci nákladů na pořízení technického vybavení možnost využití daňové slevy ve výši 5000 Kč. Pokud však podnikatelé uzavrou účetní období se ztrátou (rok zavedení evidence tržeb), což se může vzhledem k zavedení no-

vého legislativního nástroje stát, nemohou díky zápornému základu daně danou slevu využít. Podmínky čerpání této slevy hodnotím jako nespravedlivé a dle mého názoru by mělo dojít k jejich úpravě. Cílem daňového systému by měla být co nejlepší stabilita a minimální množství změn a výjimek ze systému, aby nedocházelo k neustálému negativnímu ovlivňování podnikatelských subjektů, které si potřebují na systém zvyknout a zavést ho do svého administrativního stereotypu. Méně legislativních změn v souvislosti s daňovými nástroji sníží podnikatelům náklady na zavádění nových nástrojů, školení a bylo by i jednodušší se v daňovém systému vyznat. Vhodným způsobem jak snížit daňové podvody by mohlo být zavedení režimu přenesené daňové povinnosti na více komodit. Tento režim je v současnosti omezen pouze na některé komodity, u kterých je velké riziko daňových úniků. Komplexní reverse charge by mohla zamezit karuselovým podvodům, kteří využívají různých metod jako příhraničního obchodu, aby dosáhli svých podvodně získaných příjmů ze státního rozpočtu. V takovém případě je daň odvedena až plátcem na konci řetězce, kdy plnění přijímá konečný spotřebitel neplátce. Díky tomu nemůže docházet k daňovým únikům uprostřed řetězce, jak tomu u karuselových podvodů bývá. Dále bych pozitivně ohodnotila institut nespolehlivého plátce, což je nástroj, který podnikatelské subjekty příliš neovlivňuje při jejich ekonomické činnosti, ale mají díky němu možnost odhalit, zda jejich odběratel řádně plní své daňové povinnosti.

ZÁVĚR

Legislativní změny v oblasti DPH jsou ze strany podnikatelů vnímány se značnou nevolí, jelikož stát na ně přenáší další administrativní povinnosti, které jim ve většině případů nepřinášejí v podstatě žádný ekonomický užitek. Přestože některé aspekty v souvislosti s nástroji proti daňovým únikům z jejich pohledu podnikatelskou činnost příliš neovlivňují, je důležité brát zřetel na různorodost hospodářských subjektů. Z toho důvodu je zavedení některých nástrojů pro menší podnikatele zátěží, která může přinášet i likvidační následky. Nepřispívá k tomu ani fakt, že z pohledu podnikatelů není od finanční správy a státu celkově dostatečná informovanost o legislativních změnách DPH, protože to vyvolává značné problémy při jejich běžné podnikatelské činnosti.

Cílem předkládané diplomové práce byla problematika podvodů na dani z přidané hodnoty a dopady legislativních opatření na hospodaření podnikatelských subjektů. Teoretická část práce byla zaměřena na princip fungování DPH, nejčastější formy daňových úniků a princip nejdůležitějších nástrojů v boji proti daňovým únikům. Pro tuto práci bylo zvoleno pět nástrojů, kterými jsou institut nespolehlivého plátce, institut ručení za DPH, režim přenesení daňové povinnosti, kontrolní hlášení a EET. K dosažení aktuálnosti dat uvedených v teoretické části bylo nutné využít více internetových zdrojů, než by tomu tak muselo být u jiného tématu práce. Z toho důvodu bylo cíleno na on-line zdroje Finanční správy ČR a oficiální stránky EET. Pro zhodnocení dopadů těchto nástrojů a legislativních změn byla zvolena podnikatelská oblast maloobchod, velkoobchod a opravy automobilů v návaznosti na EET. Analýza byla provedena na základě dat získaných z vlastního dotazníkového šetření. Prostřednictvím dotazníku byla zjišťována administrativní náročnost (finanční a časová), ekonomický a likvidační dopad na podnikatelské subjekty a také celkový názor podnikatelů na daňový systém a efektivnost zavedených nástrojů. Zapojeno do výzkumu bylo celkem 96 respondentů, přičemž 53 tvořili zástupci obchodních korporací a zbylých 43 byly fyzické osoby podnikající na základě živnostenského oprávnění.

Data získaná z dotazníkového šetření jsou zpracována v praktické části a sloužila k vyhodnocení stanovených hypotéz pro dosažení cíle této práce. Díky dostatečnému počtu respondentů ze skupiny fyzických i právnických osob bylo možné udělat komparaci získaných dat a tím odhalit rozdíly vlivu daňových nástrojů na jejich hospodaření. Nejvýznamnějším výsledkem výzkumu jsou difference dopadu legislativních opatření na podnikatelské subjekty ve vztahu k jejich právní formě či výši obrátu. Analýza přispěla k potvrzení hypotézy,

že drobní podnikatelé jsou legislativními změnami a nástroji obecně ovlivňováni výrazně více než obchodní korporace, které dosahují vyššího ročního obratu. Kromě hypotézy potvrzující větší dopad nástrojů proti daňovým únikům na drobné podnikatele a OSVČ došlo též k potvrzení všech hypotéz stanovených v úvodu praktické části předkládané práce.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] DUŠEK, Jiří. *Elektronická evidence tržeb: v přehledech*. Aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0422-2
- [2] Etržby. *Jak to funguje?*. [on-line]. [cit. 2018-11-03]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/jak-to-funguje>
- [3] Etržby. *Proč evidence tržeb?*. [on-line]. [cit. 2018-11-03]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/proc-e-trzby>
- [4] Etržby. *Účtenková loterie pro zákazníky*. [on-line]. [cit. 2018-11-23]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/uctenkova-loterie-pro-zakazniky>
- [5] Finanční a ekonomické informace 10/2018. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2. 11. 2018 [cit. 2018-11-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/sluzby-verejnosti/odborna-knihovna/dokumentacni-bulletin/2018/financni-a-ekonomicke-informace-10-2018-33380>
- [6] Finanční správa ČR. *Etržby (EET)*. [on-line]. [cit. 2018-11-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>
- [7] Finanční správa ČR. *Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH*. [on-line]. [cit. 2018-11-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesen-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesen-da-613>
- [8] Finanční správa ČR. *Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*. [on-line]. 19. 12. 2017 [cit. 2018-11-23]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf
- [9] Finanční správa ČR. *Karusel (karuselový podvod)*. [on-line]. [cit. 2018-10-15]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

- [10] Finanční správa ČR. *Kontrolní hlášení plní očekávání. Od spuštění odhalilo potenciální únik na dani 21,5 mld. korun.*[on-line]. [cit. 2018-11-03]. Dostupné z:<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/kontrolni-hlaseni-plni-ocekavani-od-spus-8581>
- [11] Finanční správa ČR. *Rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti u DPH od 1. 7. 2017.* [on-line]. [cit. 2018-11-24]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/aktuality/2017/rozsireni-rezimu-prenesení-danove-povinn-8525>
- [12] Finanční správa upravila definici nespolehlivého plátce DPH. *CAMIC* [online]. 8. 1. 2018 [cit. 2018-11-23]. Dostupné z: <http://www.camic.cz/cs/news/financni-sprava-upravila-definici-nespolehliveho-platce-dph/>
- [13] JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.
- [14] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3
- [15] KUČHTA, Josef, ed. *Aktuální problémy daňové kriminality*. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-6082-1
- [16] MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2018: úplná znění platná k 1.1.2018*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7
- [17] MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Praha: HZ Praha, 1995. ISBN 80-901918-3-5.
- [18] Nová pravidla pro ručení za DPH dle NSS. *Daňové a právní aktuality* [online]. 15. 3. 2018 [cit. 2018-11-23]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/nova-pravidla-pro-ruceni-za-dph-dle-nss>
- [19] SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4
- [20] SMITH, Stephen a Michael KEEN. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done?. *IMF Working Papers* [online]. 21. 2. 2007, 35 [cit. 2018-10-15]. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=964339

- [21] Taxation. *Europa: European Union* [online]. [cit. 2018-11-24]. 2015. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/topics/taxation_en
- [22] VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka: *Daňový systém 2014*, 12. aktualizované vydání, Praha, VOX a.s. 2014. ISBN: 978-80-87480-23-6
- [23] VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění v České republice*. Vysoká škola ekonomická, kurz 1VF324. ZS 2008
- [24] Zájem o Účtenkovku dál klesá. *Aktuálně.cz* [online]. 16. 9. 2018 [cit. 2018-11-24]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/finance/nakupovani/zajem-o-uctenkovou-loterii-klesl-na-nejnizsi-pocet-od-startu/r~0399da72b9c711e88782ac1f6b220ee8/>
- [25] Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb
- [26] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- [27] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Znění dotazníku vlastního dotazníkového šetření

Dopad legislativních změn na podnikatele v souvislosti s daňovými úniky na DPH

Dobrý den,

Jsem studentkou navazujícího magisterského studia Univerzity Pardubice. Ráda bych Vás požádala o vyplnění tohoto anonymního dotazníku, jehož výsledky budou použity pro analýzu dopadu legislativních změn na české podnikatele.

Dotazník je určen pro podnikatele plátce DPH z oblasti velkoobchod a maloobchod a opravy automobilů.

Předem děkuji za Váš čas a ochotu spolupráce na mé diplomové práci.

Jaká je právní forma vašeho podniku?

- obchodní korporace (s.r.o., a.s., atd.)
- OSVČ

Z jakého důvodu jste se stali plátcem DPH?

- dobrovolně
- překročení obratu 1 mil. Kč
- kvůli povaze podnikání (a.s., s. r. o., atd.)

Jaký je váš roční obrat?

- do 2 mil. Kč
- 2-10 mil. Kč
- více než 10 mil.

Účetnictví (přiznání k DPH..) je ve Vašem podniku vedeno:

- mnou samotným (živnostník, drobný podnik)
- vlastními zaměstnanci
- externí účetní

Jak velký přínos (nejen pro státní rozpočet) osobně vidíte v zavedení těchto nástrojů?

	žádný	malý	střední	velký
institut nespolehlivého plátce	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
institut ručení za DPH	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
režim přenesení daňové povinnosti	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kontrolní hlášení	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
EET	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Jak velký ekonomický dopad má z Vašeho pohledu zavedení těchto nástrojů na hospodaření podniku?

	žádný	malý	střední	velký
institut nespolehlivého plátce	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
institut ručení za DPH	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
režim přenesení daňové povinnosti	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kontrolní hlášení	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
EET	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Jaká je dle Vašeho názoru pravděpodobnost, že by zavedení některého z nástrojů do Vašeho hospodaření mohlo mít pro podnik likvidační následky?

	žádná	malá	střední	vysoká
institut nespolehlivého plátce	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
institut ručení za DPH	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
režim přenesení daňové povinnosti	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kontrolní hlášení	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
EET	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Jak vysoké jednorázové náklady při zavádění s sebou tyto nástroje nesou? (úprava SW, školení legislativních změn, ...)

	do 10 tis. Kč	11-50 tis. Kč	51-200 tis. Kč	nad 200 tis. Kč
kontrolní hlášení	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
EET	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

O kolik se zvýšily Vaše pravidelné náklady (za měsíc) v souvislosti se zavedenými nástroji ve Vašem účetnictví?

	0 Kč	do 10 tis. Kč	11-50 tis. Kč	51-200 tis. Kč	více než 200 tis. Kč
kontrolní hlášení	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
EET	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Odhadněte prosím, o kolik se zvýšila časová náročnost v souvislosti s těmito nástroji při Vaší běžné podnikatelské činnosti (počet hodin/rok).

	0 hod./ročně	do 50 hod./ročně	51-100 hod./ročně	více než 100 hod./ročně
kontrolní hlášení	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
EET	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Jaký je Váš názor na nejnovější z nástrojů - elektronickou evidenci tržeb?

	rozhodně nesouhlasím	spíše nesouhlasím	spíše souhlasím	rozhodně souhlasím
efektivní nástroj pro zamezení daňovým únikům	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
nepřiměřeně vysoké administrativní náklady a časová náročnost	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
tento nástroj by měl být povinný pouze u některých odvětví podnikání, či při splnění určitých podmínek (obratní limit atp.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
evidence tržeb naše podnikání nijak významně neovlivnila	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Jakým způsobem u Vás probíhalo zavedení EET?

- včasná příprava a bezproblémový start evidence
- včasná příprava s technickými problémy systému při startu
- nedostatek času na přípravu systému vzhledem k striktně stanoveným termínům
- přílišná zmatečnost z důvodu nejasností v legislativě

Co si myslíte o informovanosti podnikatelů na legislativní změny?

Nápověda k otázce: *Hodnoťte prosím na škále od 1 do 5, 1= nejlepší informovanost bez zbytečných sporných případů, 5= zmatek a nedostatečná informovanost*

	1	2	3	4	5
institút nespolehlivého plátce	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
institút ručení za DPH	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
režim přenesení daňové povinnosti	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kontrolní hlášení	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
EET	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Jaký je Váš celkový pohled na legislativní změny v souvislosti s nástroji proti daňovým únikům, ke kterým dochází od roku 2012?

Nápověda k otázce: *Možnost výběru více možností*

- efektivní a přehledný systém nástrojů proti nepoctivým podnikatelům
- neadekvátně se zvyšuje administrativní náročnost
- vzrůstají obavy kvůli úniku citlivých podnikových dat
- některé nové nástroje jsou jen byrokratickou zátěží bez přínosu pro státní rozpočet
- pokud budou všichni podnikatelé řádně přiznávat veškeré své příjmy, řada z nich by mohla zkrachovat
- legislativní změny u DPH neznamenaají pro náš podnik závažnější problém se přizpůsobit

Pokud vás napadá nějaká připomínka, či se chcete podělit o vlastní zkušenost s nástroji proti daňovým únikům, budu Vám za ně velice vděčná.

Mockrát děkuji za Vaše odpovědi! Jsou pro mou práci velmi cenné. Mohla bych Vás kontaktovat s případnými otázkami, pokud mě nějaké v souvislosti s výzkumem napadnou? Pokud ano, vyplňte prosím e-mailovou adresu:

Nápověda k otázce: *V opačném případě, prosím přejděte ke konci dotazníku.*