

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Problematika daňových úniků v oblasti DPH

Bakalářská práce

2023

Natálie Dvořáková

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

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Natálie Dvořáková**
Osobní číslo: **E19884**
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**
Specializace: **Finanční správa**
Téma práce: **Problematika daňových úniků v oblasti DPH**
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování

Cílem práce bude analyzovat nástroje finanční správy a legislativní opatření proti daňovým únikům v oblasti DPH.

Osnova:

- Konstrukční prvky daně z přidané hodnoty.
- Druhy daňových úniků u DPH.
- Legislativní opatření proti daňovým únikům.
- Formulace závěrů a doporučení.

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

Seznam doporučené literatury:

BENDA, Václav. DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení. Bova Polygon, 2016. ISBN 978-8-7273-176-3.
BENDA, Václav a Ladislav PÍTNER. Daň z přidané hodnoty s komentářem. ANAG, 2020. ISBN 978-80-7554-289-2.
SEJKORA, Tomáš. Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4.
ŠEFCÍK, Michael. Karuselové podvody. Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-252-3.
ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. Linde, 2011. ISBN 978-80-7201-856-7.

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

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

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

LS.

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

V Pardubicích dne 1. září 2022

Prohlašuji:

Práci s názvem „Problematika daňových úniků v oblasti DPH“ jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

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

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

V Pardubicích dne 16. 4. 2023

.....
Natálie Dvořáková v. r.

PODĚKOVÁNÍ

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu Ing. Františkovi Sejkorovi, Ph. D., za spolupráci, vyřčené připomínky, odborný dohled a věnovaný čas při sepisování bakalářské práce. Děkuji své rodině za podporu po celou dobu studia a psaní této práce.

ANOTACE

Bakalářská práce se věnuje problematice daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty v České republice. Koncept práce je rozdělen na teoretickou a praktickou část. Teoretická část se zabývá základními pojmy ohledně daně a dále jsou popsány daňové úniky na DPH. V praktické části jsou vysvětleny legislativní opatření v boji proti daňovým únikům. Závěrečná část obsahuje doporučení a návrhy pro daňové subjekty a stát pro boj proti daňovým únikům.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň z přidané hodnoty, legislativní opatření, daňový únik, daňový subjekt

TITLE

The issue of tax evasion in the area of VAT

ANNOTATION

The bachelor's thesis is devoted to the problem of tax evasion in the field of value added tax in the Czech Republic. The concept of the work is divided into a theoretical and a practical part. The theoretical part deals with basic concepts regarding tax and also a description of VAT evasion. In the practical part, legislative measures in the fight against tax evasion are explained. The final part contains recommendations and suggestions for tax subjects and the state to combat tax evasion.

KEYWORDS

value added tax, legislative measure, tax evasion, tax entity

OBSAH

ÚVOD	11
1 KONSTRUKČNÍ PRVKY DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	12
1.1 Daňový subjekt.....	12
1.1.1 Osoba povinná k dani	12
1.1.2 Plátce.....	13
1.1.3 Identifikovaná osoba.....	13
1.1.4 Skupina	14
1.2 Předmět daně.....	14
1.2.1 Osvobozená plnění.....	15
1.3 Základ daně	16
1.4 Sazba daně.....	17
Základní sazba DPH 21 %	17
První snížená sazba 15 %.....	17
Druhá snížená sazba 10 %	18
1.5 Zdaňovací období.....	18
1.6 Výpočet daně.....	19
Nárok na odpočet DPH.....	20
Nadměrný odpočet DPH.....	20
1.7 Místo plnění	21
2 DAŇOVÝ ÚNIK A JEHO DRUHY	23
2.1 Karuselové podvody.....	23
2.1.1 Podstata a obecný příklad karuselových podvodů.....	24
2.2 Podhodnocení velikosti prodeje	26
2.3 Špatná klasifikace zboží nebo služeb (záměna sazeb).....	27
2.4 Fiktivní faktury.....	27
3 LEGISLATIVNÍ OPATŘENÍ PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM	28

3.1	Legislativní opatření vyplývající ze zákona o DPH.....	28
3.1.1	Kontrolní hlášení.....	28
3.1.2	Elektronická evidence tržeb.....	30
3.1.3	Zaniklé subjekty před a po ohlášení zavedení KH a EET	31
3.1.4	Přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse-charge)	32
3.1.5	Souhrnné hlášení.....	34
3.1.6	Nespolehlivý plátce.....	34
3.1.7	Ručení příjemce zdanitelného plnění.....	36
3.2	Legislativní opatření vyplývající z daňového řádu	36
3.2.1	Vyhledávací činnost.....	37
3.2.2	Vysvětlení	37
3.2.3	Místní šetření	38
3.2.4	Daňová kontrola.....	38
3.2.5	Postup k odstranění pochybností	39
3.2.6	Daňová Kobra	40
	Případ krácení DPH za 67 milionů Kč.....	41
4	DOPORUČENÍ.....	42
4.1	Jednodušší legislativa.....	42
4.2	Výše pokut a tresty.....	42
4.3	Další administrativní opatření	43
4.4	VLN Systém.....	43
4.5	Certifikovaný daňový software D-VAT.....	44
4.6	Předplacená DPH (PVAT)	45
4.7	Systém RTvat	45
	ZÁVĚR	48
	POUŽITÁ LITERATURA.....	49

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: Zdaňovací období u DPH.....	19
Obrázek 2: Průběh karuselového podvodu	26
Obrázek 3: Počet zaniklých subjektů v ČR 2012–2022	31
Obrázek 4: Vývoj inkasa DPH v letech 2012-2019.....	32
Obrázek 5: Výsledky Daňové Kobry v letech 2014-2020	40
Obrázek 6: Průběh výběru DPH dle RTvat	46

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Potencionální úniky na výběru daní	29
Tabulka 2: Vybrané údaje o NP v letech 2016-2022.....	35

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

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

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

ČR – Česká republika

DPH – daň z přidané hodnoty

EET – elektronická evidence tržeb

EU – Evropská unie

GFŘ – Generální finanční ředitelství

KH – kontrolní hlášení

NP – nespolehlivý plátce

VLN – VAT Locator number

ÚVOD

Daně jsou finanční povinnosti občanů nebo firem, kteří je musí odvádět do státního rozpočtu. Jedná se o způsob, jakým stát získává peníze na financování veřejných statků a služeb, jako je například vzdělávání, zdravotnictví anebo bezpečnost. Daňový systém České republiky se skládá z přímých a nepřímých daní. Z kategorie nepřímých daní je nejvýznamnější daní daň z přidané hodnoty, které se věnuje tato práce. Pod pojem daň z přidané hodnoty spadá dodání zboží, poskytnutí služeb a import zboží ze třetích zemí. Sazba daně je rozdělena do třech úrovní, které mají jasně dané druhy zboží a služeb, na které se mohou použít. Ovšem není důležité, kolik přesně peněz státní správa prostřednictvím všech daní vybere, ale nejdůležitější je, jak celý proces působí, jako jeden ze základních ekonomických nástrojů, na ekonomické subjekty a občany.

Práce se na svém začátku zaměřuje na obecné konstrukční prvky daně z přidané hodnoty, jako jsou plátce daně, předmět daně, základ daně a její sazba. Dále se práce věnuje daňovým únikům, čímž se zpravidla pojmenovává situace, kdy se daňový subjekt nelegálně vyhýbá placení daní. Legálním chápáním problematiky lze popsat minimalizaci daně jako například snížením základu daně o odčitatelné položky. Práce se věnuje problematice daňového úniku jako procesem, který je nezákonný a směřuje ke krácení daňové povinnosti. Dále jsou charakterizovány druhy daňových úniků, kterých se subjekty dopouštějí na dani z přidané hodnoty.

Druhá polovina práce se zaměřuje na legislativní opatření proti daňovým únikům na DPH, jejich přínos pro kontrolu a zamezení úniků. Pro lepší představu jsou zpracovány grafy a tabulky pro vybrané nástroje a také případ, který vyšetřoval stát prostřednictvím Daňové kobry, týmu specializujícího se na odhalování daňových úniků. V neposlední řadě je přidáno doporučení pro finanční správu s možnými návrhy, které by pravděpodobně vymýtily velké procento daňových úniků.

1 KONSTRUKČNÍ PRVKY DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Na jedné straně je důležité, zda stát prostřednictvím daní vybere potřebné množství prostředků. Na druhé straně, jak daň jako jeden ze základních ekonomických nástrojů na ekonomické subjekty a domácnosti působí, od koho a kdy se vybere, jak tyto subjekty odvodem daní zatíží apod. Konstrukce daní je velmi složitá a je potřeba hodnotit všechny její prvky ve vzájemných souvislostech.

Mezi základní konstrukční prvky daně z přidané hodnoty patří:

- daňový subjekt,
- předmět daně,
- základ daně a období, za které se stanoví, tj. zdaňovací období,
- sazba daně. [27]

1.1 Daňový subjekt

V oblasti DPH z hlediska daňových subjektů je nutné rozlišovat osobu povinnou k dani, která není registrována k dani, a zároveň osobu, jež k dani je registrována a kterou je možné považovat za plátce či identifikovanou osobu nebo skupinu.

Mezi základními pojmy v laické veřejnosti jsou nejvíce známy „poplatník“ a „plátce“. Poplatník je povinen platit daň ze svých příjmů či majetku a je to pojem spíše pro daň z příjmů. Plátce má povinnost se k dani registrovat, vypočítat daň, vybrat ji od jiných subjektů a následně ji odvést do veřejného rozpočtu. [27]

1.1.1 Osoba povinná k dani

Dle § 5 zákona o DPH je osobou povinnou k dani osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Rozumí se jí i právnická osoba, která nebyla zřízena či založena za účelem dosažení zisku, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

„Ekonomickou činností se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.“ [30]

Důležité je zmínit, že samostatně uskutečňovanou činností není činnost zaměstnanců nebo dalších osob, mezi nimiž vznikne pracovněprávní vztah na základě uzavřené smlouvy. Osobami povinnou k dani nejsou osoby a jednotky veřejné moci při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy. Například kraje, obce, stát, organizační složky státu a právnické osoby, které byly zřízeny či založeny podle zvláštního právního předpisu. [2]

1.1.2 Plátce

Náleží mu povinnost odvádět daň ze všech jeho zdanitelných plnění a zároveň má nárok na svůj odpočet DPH. Tyto osoby se stávají plátcí dvěma způsoby, a to buď dobrovolně, nebo povinně při překročení registračního limitu ve výši 2 000 000 Kč za posledních bezprostředně jdoucích 12 kalendářních měsíců. Plátcí jsou od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročili stanovený obrat. Ze zákona jim vzniká povinnost podávat daňová přiznání, KH a popřípadě i souhrnné hlášení. (2)

Obrat je definován v legislativě DPH takto:

„(1) Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za

- a) zdanitelné plnění,*
- b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo*
- c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.*

(2) Do obratu se nezahrnuje úplata za dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku, není-li toto uskutečněné plnění nedílnou součástí obvyklé ekonomické činnosti osoby povinné k dani.“ [2, s. 49]

1.1.3 Identifikovaná osoba

Osoby s obratem do 2 milionu Kč za posledních bezprostředně jdoucích 12 kalendářních měsíců, ale s větším ekonomickým kontaktem zejména se zeměmi EU, mají povinnost odvést daň pouze z vybraných mezistátních zdanitelných plnění. Ovšem se jich netýká jakákoliv možnost si daň odečíst. Jsou tedy plátcí daně s menšími administrativními povinnostmi. Přihlášku k dani musí osoba dodat do 15 dní ode dne, kdy se stala identifikovanou osobou. [2]

1.1.4 Skupina

Skupina je označení pro skupinu spojených osob se sídlem nebo provozovnou na území ČR. Jako vzorový příklad lze použít skupina složená z mateřské společnosti a její dceřiná společnost. Společnosti se neúčastní DPH při obchodování mezi sebou, podávají přiznání a všechna hlášení za celou skupinu. [27]

1.2 Předmět daně

V této kapitole jsou definována základní plnění, která jsou předmětem daně, a také podmínky, jež musí plnění splňovat, aby byla předmětem daně. Mezi podmínky patří, že plnění byla uskutečněna za úplatu osobou povinnou k dani a v rámci její ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Úplatou se rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně. [2]

Předmětem daně je dle § 2 odst. 1 zákona o DPH:

- a) *dobání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,*
- b) *poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,*
- c) *pořizení*
 - 1. *zboží z jiného členského státu za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,*
 - 2. *nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,*
- d) *dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. [30]*

Zbožím se rozumí hmotné movité a nemovité věci, právo stavby, teplo, chlad, elektrická energie, plyn a voda. Dále ve výčtu můžeme najít živá zvířata a také lidské tělo a jeho části. Dodání zboží znamená předat práva zacházet se zbožím jako s vlastním. „*Za poskytnutí služby se považují ekonomické činnosti, které nejsou dodáním zboží.*“ [27, s. 305]

Pokud jsou plnění předmětem daně, je nutné odlišit, jestli se jedná o zdanitelná plnění, nebo osvobozená plnění. U zdanitelných plnění vznikne plátcí daně povinnost přiznat a uhradit daň

na výstupu. Naopak u osvobozených plnění nevzniká plátcí daně povinnost uplatnit daň na výstupu. [27]

1.2.1 Osvobozená plnění

Osvobozená plnění lze dělit podle toho, zda vzniká, nebo nevzniká plátcí daně při jejich uskutečnění nárok na odpočet daně.

Osvobozená plnění s nárokem na odpočet jsou plnění poskytovaná nejen osobám se sídlem v zemích EU, ale i v třetích zemích. U tohoto plnění si může plátcé uplatňovat nárok na odpočet daně na vstupu i přesto, že je jejich uskutečnění osvobozeno od povinnosti daň vybrat a odvést. Plátcé si nárok uplatní v plné výši pouze v případě, že pořízená plnění byla použita k uskutečňování ekonomické činnosti. Pokud plnění pro účely DPH nesouvisí s ekonomickou činností, může si plátcé uplatňovat nárok na odpočet daně v poměrné částce, která je odpovídající rozsahu užití pro ekonomickou činnost. [27]

Jsou to plnění uvedená v § 64–71 zákona o DPH a jsou poskytována především osobám v jiných zemích:

- dodání zboží do jiného členského státu (§ 64),
- pořízení zboží z jiného členského státu (§ 65),
- vývoz zboží na území třetí země (§ 66),
- poskytnutí služby do třetí země (§ 67),
- zvláštní případy (§ 68),
- poskytnutí služeb vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží (§ 69),
- přeprava osob (§ 70),
- dovoz zboží, pokud by dodání tohoto zboží plátcem v tuzemsku bylo osvobozeno od daně nebo je dováženému zboží přiznáno osvobození od cla podle předpisu EU (§ 71). [2]

Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně jsou plnění, u kterých plátcí daně nevzniká možnost uplatnit si daň na výstupu. Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet jsou uvedena v § 52–62 zákona o DPH a jsou platná zejména pro osoby v tuzemsku. Lze je rozdělit podle druhu:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52),
- rozhlasové a televizní vysílání (§ 53),
- finanční činnosti (§ 54),

- penzijní činnosti (§ 54a),
- pojišťovací činnosti (§ 55),
- dodání nemovité věci (§56),
- nájem nemovité věci (§ 56a),
- výchova a vzdělávání (§ 57),
- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58),
- sociální pomoc (§ 59),
- provozování hazardních her (§ 60),
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61),
- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62). [2]

1.3 Základ daně

Podle paragrafu 36 zákona o DPH je základem daně vše, co jako úplatu plátce obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Základ daně obsahuje:

- a) jiné daně, poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění,
- b) vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění,
- c) při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou,
- d) při poskytnutí stavebních a montážních prací provedených na dokončené stavbě nebo spojených s výstavbou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují. [2, s. 163]

Ke snížení základu daně může dojít při poskytnutí slevy, kdy se o částku slevy sníží celkový základ daně a tím i výsledná daň. Stanovení samotného základu daně může být složitější, když za poskytnuté zboží či službu nedostane subjekt zapláceno peněžitou formou. V tento moment je nutné využít ceny obvyklé (u zboží) nebo ceny nákladové (u služeb). Jedná se především o bezúplatný převod věci, platbu virtuální měnou nebo poskytnutí zboží či služeb pro účely nesouvisející s ekonomickou činností druhého účastníka obchodu. [27]

1.4 Sazba daně

Stát si může zvolit dle EU kromě základní sazby i 1 nebo 2 snížené sazby. Avšak snížená sazba se může uplatnit pouze na zboží a služby uvedené v příloze směrnice od EU. V ČR v současnosti rozlišujeme 3 sazby pro výpočet daně:

- základní sazba ve výši 21 %,
- první snížená sazba ve výši 15 %,
- druhá snížená sazba ve výši 10 %.

Každý plátce DPH musí za uskutečněný prodej uplatnit určitou sazbu podle toho, do které skupiny jeho zboží či služba spadá. [27]

Základní sazba DPH 21 %

Tato sazba je uplatňována na veškeré zboží a služby, které nejsou nijak zařazeny do snížených sazeb dle zákona o DPH.

První snížená sazba 15 %

Do této sazby spadají následující typy zboží a služeb uvedené v Přílohách č. 2 a č. 3 k zákonu o DPH:

- potraviny včetně nealkoholických nápojů,
- krmiva pro zvířata,
- živé dřeviny a rostliny,
- letáky, tištěné zboží,
- dětské sedačky do automobilu,
- zdravotnické pomůcky a prostředky,
- letecká hromadná doprava,
- pohřební služby,
- úprava rozvodů vody,
- sběr a likvidace komunálního odpadu,
- zdravotní péče,
- stánky s občerstvením. [27]

Druhá snížená sazba 10 %

Od roku 2015 ČR uplatňuje i tuto druhou sníženou sazbu, která byla v roce 2020 novelizována. Řadíme sem následující druhy zboží a služeb uvedené v Přílohách č. 2a a č. 3a k zákonu o DPH:

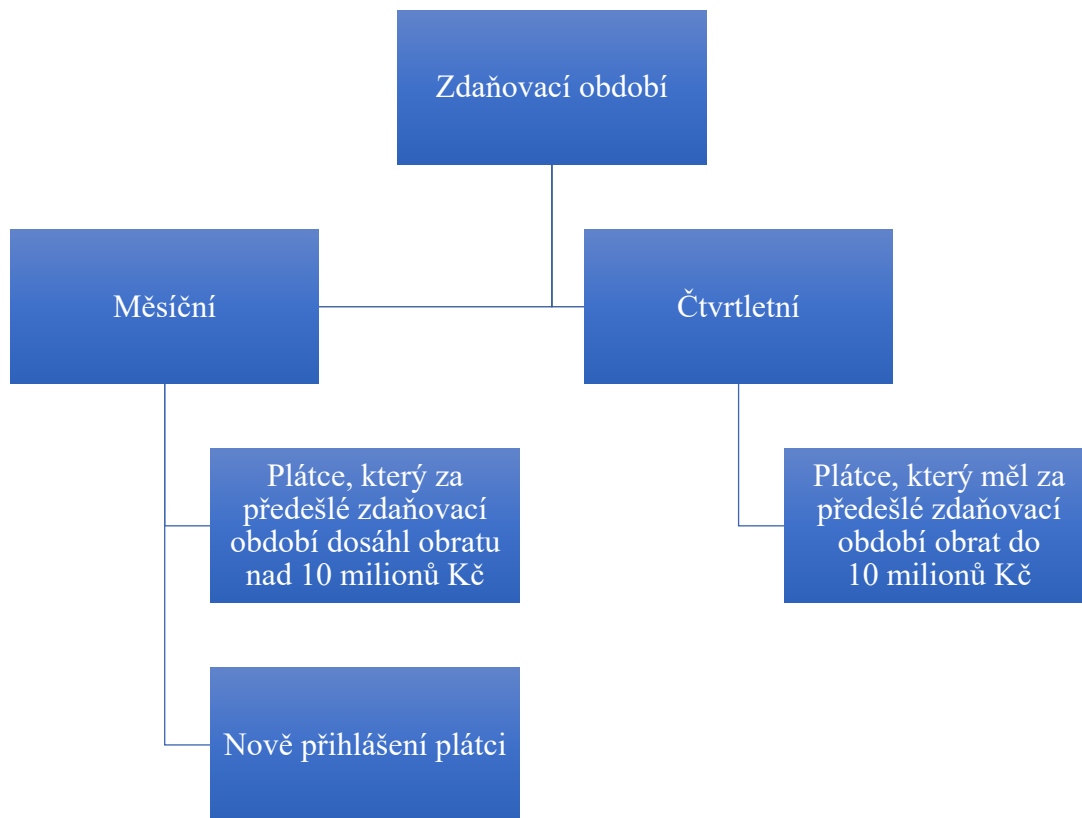
- kojenecká výživa,
- mapy,
- pitná voda,
- léky, očkovací látky,
- slad, škrob,
- kadeřnické služby,
- oprava jízdních kol,
- mlýnské výrobky,
- domácí péče o děti. [27]

1.5 Zdaňovací období

U nepřímých daní je zdaňovací období vždy kratší než jeden rok. Základním obdobím je jeden kalendářní měsíc. „*Měsíční zdaňovací období je nově registrovanému plátcí zachováno až do konce kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, ve kterém se registroval. Plátcí daně s nižším obratem (do 10 000 000 Kč za kalendářní rok) si mohou následně po splnění podmínky obratu zvolit i čtvrtletní zdaňovací období, a to vždy na celý kalendářní rok.*“ [27, s. 351]

Druhou variantou je čtvrtletní zdaňovací období, které může využít subjekt, který měl obrat za minulý rok menší než 10 000 000 Kč. Na konci zdaňovacího období musí každý plátcé daně podat daňové přiznání, a to do 25. dne následujícího kalendářního měsíce.

Identifikovaná osoba nemá povinnost podávat daňová přiznání za jednotlivé zdaňovací období, ale pouze za to, ve kterém jí vzniká povinnost přiznat a odvést daň. Své přiznání podává ve stejné lhůtě jako plátcé daně. Mimo daňového přiznání musí také identifikovaná osoba podat souhrnné hlášení, pokud ve zdaňovacím období poskytla službu nebo dodala zboží do jiného členského státu EU, a navrch ještě KH. [27] Zjednodušené schéma zdaňovacího období u DPH je graficky znázorněno na Obrázku 1.



Obrázek 1: Zdaňovací období u DPH

zdroj: vlastní zpracování dle [27]

1.6 Výpočet daně

Dle § 37 zákona o DPH výpočet daně u dodání zboží a poskytnutí služby je odvozen od toho, zda základem pro výpočet daně je úhrada obsahující daň, či cena bez daně. Pro výpočet DPH z ceny, která neobsahuje DPH, se používá tzv. výpočet zdola. Při výpočtu DPH z ceny obsahující daň musíme použít výpočet shora. Oba příklady můžeme vidět níže [27]:

Při výpočtu DPH z ceny bez daně (tzv. výpočet zdola) používáme sazbu daně v té výši, do které dané zboží nebo služba patří.

$$DPH = \text{cena bez DPH} * \frac{\text{sazba daně}}{100}$$

Naopak u výpočtu DPH z ceny včetně daně z přidané hodnoty (tzv. výpočet shora) používáme koeficient 1,21 v případě základní sazby daně, nebo 1,15 u první snížené sazby daně, anebo 1,10 u druhé snížené sazby daně.

$$DPH = \text{cena s DPH} - \frac{\text{cena s DPH}}{\text{koeficient příslušné sazby daně}}$$

Nárok na odpočet DPH

Plný nárok na odpočet daně si může uplatnit plátcе daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování. Nárok na odpočet musí také prokázat daňovým dokladem, který splňuje všechny náležitosti. Vznik nároku na odpočet daně nastává v okamžiku, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Od tohoto okamžiku začíná běh tříleté lhůty pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 3 zákona o DPH. Pokud plátcе přijaté zdanitelné plnění použije jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v částečné výši připadající na použití plnění s nárokem na odpočet daně. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši je stanovena v § 75 a § 76 zákona o DPH.

V situaci, kdy plátcе použije přijatá zdanitelná plnění jak pro účely svých uskutečněných plnění, tak pro účely s nimi nesouvisející, má nárok na odpočet daně dle § 75 zákona o DPH pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro uskutečněná plnění. Pokud plátcе použije přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, má pouze nárok na odpočet dle § 76 zákona o DPH v krácené výši, která odpovídá rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně. [27]

Nadměrný odpočet DPH

Nadměrným odpočtem je rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně. Především se jedná o situaci, kdy plátcе nakupuje své vstupy v základní sazbě DPH a své výstupy prodává v jedné ze snížených sazeb. Skutečnosti pro vyměření částky daně se vykazují v přiznání, které se musí podat do 25 dní po konci zdaňovacího období, do téhož dne je i splatná samotná daň. Správce daně je povinen přeplatek na dani vrátit do 30 dnů od vyměření. Plátcе tedy nemusí o vrácení nadměrného odpočtu žádat. Pokud správci daně vznikne nějaká pochybnost o údajích v daňovém tvrzení, může zahájit postup k odstranění pochybnosti a tím pak dochází k prodloužení lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu. [27]

Povinnost přiznat daň

Povinnost přiznat daň na výstupu má plátcе daně ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, pokud nastane dříve. Plátcе musí správně určit den, ke kterému se

zdanitelné nebo osvobozené plnění pokládá za uskutečněné. Při dodání zboží se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání podle § 13 odst. 1 zákona o DPH, nebo dnem příklepu při vydražení zboží ve veřejné dražbě podle zvláštního právního předpisu, nebo dnem přenechání zboží k užívání podle § 13 odst. 3 písm. c) zákona o DPH. V legislativě je však stanovena výjimka při dodání nemovité věci, kdy se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem předání nemovité věci novému majiteli do užívání, nebo dnem doručení vyrozumění o zápisu změny vlastnického práva v katastru nemovitostí. Záleží na tom, které datum nastane dříve. Datum uskutečnění zdanitelného plnění při poskytování služeb je dnem poskytnutí služby nebo dnem vystavení daňového dokladu k přijaté úplatě, mimo splátkového a platebního kalendáře. I zde záleží na tom, který den nastane dříve. [27]

Vlastní daňová povinnost je rozdíl mezi daní na výstupu a uplatněným odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu převyšuje odpočtem daně na vstupu.

1.7 Místo plnění

Místo plnění je jedním z klíčových pojmů v systému DPH. S jeho pomocí se určuje, který stát má právo na vybrání daně. Správné určení místa plnění rozhoduje o tom, dle jaké státní právní legislativy bude provedeno stanovení daně. V základním vymezení se jedná o tři zóny, rozumí se tím tuzemsko, členský stát EU a třetí země. Tuzemsko znamená označení pro vlastní domácí stát. Za členské státy EU považujeme státy, které spadají pod Smlouvu o Evropské unii a Smlouvu o fungování EU. Ovšem pro účely DPH se některé státy nepovažují za členské státy EU, například Kanárské ostrovy nebo finská provincie Alandy. Státy třetích zemí, například USA, Čína nebo Spojené Arabské Emiráty, jsou všechny ostatní, které nespádají do prvních dvou kategorií.

Obchodní subjekty musí správně určit, kde a kdo má povinnost odvést daň. Při dodání zboží se zaměřuje na místo, kde:

- přeprava zboží začíná,
- zboží je instalováno (pokud je zboží objednáno současně s instalací),
- se nemovitá věc nachází,
- se zboží nachází v době dodání pokud není objednáno s dopravou či instalací. [2]

Pokud je místo plnění v jednom členském státě EU, neznamená to hned povinnost platit daň v tomto státě, ale může se jednat o osvobozené plnění. Ke zmíněnému osvobození dojde tím,

že oba subjekty jsou osobami registrovanými k dani, pro oba je obchod zdanitelným plněním a přeprava zboží byla prokazatelně dokončena. Nazývá se to princip země spotřeby. De facto místo plnění je stále ve státě dodavatele, ale pravidlo stanovuje, že se jedná o plnění s nárokem na odpočet, a proto se nevybere daň v tomto státě. Výše uvedené platí při splnění určitých podmínek, kterými jsou:

- pořízení zboží je zdanitelným plněním pro příjemce,
- přeprava zboží byla již prokazatelně dokončena,
- příjemcem zboží je osoba registrovaná k dani.

Nesmí se zapomenout na poskytování služeb. Zde je určení místa plnění mírně jednodušší, týká se osob z členských států EU. Pokud je zdanitelné plnění provedeno osobě povinné k dani, místem plnění se stává stát, kde je služba uskutečněna. Není-li osoba registrována k dani a je-li služba poskytnuta pro ekonomickou činnost, nastává povinnost příjemce se zaregistrovat k plátcovství jako identifikovaná osoba, popřípadě plátce daně, ke dni přijetí služby. Když je příjemcem osoba nepovinná k dani, uplatňuje se princip země původu, který říká, aby daň vybral poskytovatel služby ve státě, kde má své sídlo (provozovnu). [27]

„Za místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo nebo provozovnu ve třetí zemi a která je plátcem, s výjimkou poskytnutí služby osvobozeného od daně, se považuje tuzemsko, pokud

- *je místo plnění stanoveno podle § 9 odst. 1 ve třetí zemi a*
- *ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází v tuzemsku.“ [32]*

2 DAŇOVÝ ÚNIK A JEHO DRUHY

Neplnění daňové povinnosti daňovými subjekty je čím dál tím více diskutované téma jak pro širokou veřejnost, tak pro politiky a pracovníky finanční správy. Politici i odborníci se daňovým podvodům snaží prostřednictvím legislativních změn zabránit, protože ať chceme, nebo nechceme, problém se vzdáleně může týkat i nás jako veřejnosti. Sníží se příjem státních rozpočtů a doplatí na to obyvatelé státu v rovině poskytování veřejných statků a služeb.

Daňové subjekty se snaží částečně nebo zcela vyhnout placení daní. Jedním ze způsobů je minimalizace daně, do které spadá využívání i daňových úspor. V tomto případě se jedná o využití možnosti si snížit základ daně prostřednictvím povolených postupů stanovených zákonem. Poplatníci daně z příjmů si mohou snížit základ daně o odčitatelné položky, například o daňovou ztrátu nebo bezúplatná plnění. Dalším způsobem minimalizace daně je tzv. vyhnutí se dani. Takové jednání zahrnuje vyhledávání mezer v zákonech. Jako příklad lze uvést přesouvání ekonomické činnosti do států s minimálním nebo nulovým zdaněním. [27]

Nejagresivnějším způsobem, jak minimalizovat daň je nelegální daňový únik. Nelegální daňové úniky souvisí s porušením zákona, které následně finanční správa předává k vyřešení policii. Ne každý nelegální únik je úmyslný, může se stát, že poplatník nechtěně nevyplní nebo zamění údaje v daňovém přiznání. V těchto případech finanční úřady pouze doměří daň a vyměří penále. Nelegální daňový únik je nejčastěji odhalen u uskutečněných zdanitelných plnění. Tento únik vzniká při obchodu mezi obchodními partnery nebo mezi podnikající osobou a konečným zákazníkem. [24] Každý daňový únik má své pojmenování, pro potřeby této práce jsou vybrány praktiky s úniky na dani z přidané hodnoty:

- karuselové podvody,
- podhodnocení velikosti prodeje,
- nedodržení registrace k dani,
- špatná klasifikace zboží či služeb (záměna sazeb),
- nákupy pro vlastní spotřebu a potřebu,
- fiktivní faktury.

2.1 Karuselové podvody

Jedná se o nejvíce závažné a nejznámější druhy podvodů. Dochází k nim také v EU díky volnému pohybu zboží a služeb. V ČR vzrostl jejich počet jejím vstupem do EU v roce 2004.

Principem existence podvodu je jednou obchodovat s daní, podruhé bez daně a různě tyto možnosti střídat. Některé články řetězce se mohou podvodu zúčastnit nevědomě. Existuje velké množství transakčních systémů využívaných pachateli k jejich nezákonné činnosti, tzv. karuselovým podvodům. Tyto systémy pomáhají k znesnadnění potírání, odhalení a dokazování jejich aktivit. V tomto světě nekonečných možností lze vytvořit mnoho transakčních systémů a podvodů, proto nelze popsat všechny možné druhy karuselových podvodů. Některé ze snadnějších forem těchto podvodů budou v této podkapitole popsány podrobněji. [25]

2.1.1 Podstata a obecný příklad karuselových podvodů

Podstatou karuselového obchodu je vytvoření řetězce několika daňových subjektů a transakcí mezi nimi. Jediným cílem je to, kdy jeden ze subjektů, tzv. missing trader, nesplní svojí daňovou povinnost ve svém státě. Další podstatnou záležitostí je i předmět těchto transakcí, jedná se například o:

- zboží s velkým prodejním obratem (např. elektronika),
- těžko prokazatelné provedení (marketing),
- zboží s vysokou prodejní cenou. [8]

„Velmi častým případem jsou situace, kdy předmět obchodní transakce sice existuje, ale fyzicky se nachází u jednoho článku řetězce a je simulován jeho opakovaný vývoz a dovoz. Neobvyklé nejsou ani případy, kdy předmět transakce vůbec neexistuje nebo je falešný. Obchodní transakce mezi prvky řetězce nemusejí být nutně fyzické, mohou být i ryze fiktivní neboli tzv. „na fakturách“.

Důsledky karuselových obchodů mohou být následující:

- *ohrožení hospodářské politiky státu,*
- *výkyvy tržních cen komodit,*
- *menší investice států v důsledku na odvedeného DPH,*
- *ohrožení makroekonomické stability.“ [8, s. 11]*

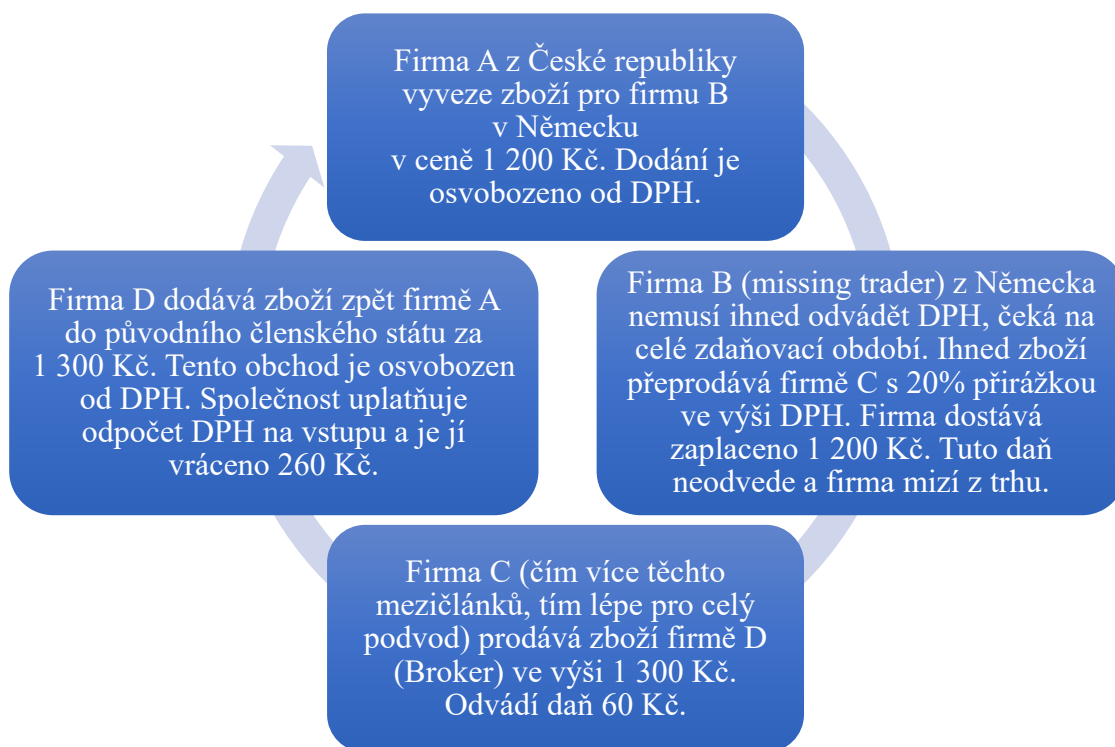
„Ve studii o daňových únicích na úseku DPH zpracované pro Evropskou komisi se karuselové či kolotočové (z angl. carousel, kolotoč) podvody řadí do skupiny tzv. MTIC podvodů (missing trader intra-community frauds, doslovně přeloženo: intrakomunitární podvody chybějícího obchodníka).“ [25, str. 25] I Nejvyšší správní soud používá termín MTIC podvody pro své rozsudky v judikatuře. Dobrovolní účastníci MTIC podvodů využívají osvobození od DPH

při dodání zboží do jiného členského státu. Pro úspěšný podvod je dále potřeba možnost uplatnění nároku na odpočet daně při nákupu zboží z jiného členského státu. [25]

V rámci modelového příkladu firma A sídlí jako jediná v jiném členském státě EU než ostatní články celého řetězce. Firma musí být umístěna v jiném členském státě, aby mohlo být odesláno zboží bez DPH. Zboží prodává firmě B v dalším členském státu tzv. missing trader, kde výběr DPH probíhá odpočtem daně. Cena tohoto zboží je 1 000 Kč. Firma B prodá zboží firmě C za 1 200 Kč s 20% přírůžkou, která je ve výši DPH. Tuto daň firma neodvede a mizí z trhu. Firma C vystupuje jako řádná společnost, plní veškeré své daňové závazky a prodává dál zboží s minimální nebo žádnou cenovou marží. Čím více je těchto firem v rámci jednoho obchodu, tím klesá šance na odhalení celého karuselového podvodu. V tomto případě prodává firmě D za cenu 1 300 Kč a svoji daňovou povinnost vůči správci splní, odvede daň v celkové výši 60 Kč (daň 200 Kč při nákupu – daň 260 Kč při prodeji). Subjekt ihned prodává zboží zpět do původního členského státu firmě A za 1 300 Kč, jelikož je prodej osvobozen od DPH, místní správce daně mu vrátí DPH ve výši 260 Kč. Všichni z celého obchodu svoji daňovou povinnost splnili mimo firmu B (missing trader), která neodvedla daň ve výši 200 Kč a už se tak nikdy nestane. Když zboží dorazí do firmy A, může celý karuselový podvod být proveden znovu. Většinou se firmy snaží změnit takzvaného missing tradera, aby celý obchod byl méně nápadný.

Chybějící obchodník (= missing trader) se musí stát nekontaktním či nedohledatelným. Příkladem může být jeho insolvence, změna adresy nebo daňového identifikačního čísla. Je možné, že tento subjekt využívá i P. O. boxy pro těžší vystopování či je řízen z daňového ráje.

Pro lepší a přehlednější pochopení je připraven Obrázek 2, který popisuje výše zmíněný postup karuselového podvodu. Případ nezmiňuje žádný název firmy, výběr zemí je čistě náhodný, daň 20 % a vybraná částka 1 000 Kč je pouze pro názornost.



Obrázek 2: Průběh karuselového podvodu

zdroj: vlastní zpracování

Tato ukázka a forma nastínění případu je nejjednodušší diagram karuselového podvodu. V realitě se jedná o mnohem složitější a komplexnější případy, kdy je obsaženo několik subjektů v různých státech a dokonce i veliké množství jejich transakcí.

2.2 Podhodnocení velikosti prodeje

Takzvané obchodování „na černo“ či „bez papíru“. Jedná se o nepřiznání části prodeje nebo jeho části. Problém se nejčastěji objevuje u poskytování služeb (malíři, instalatéři...), kdy dojde k provedení služby, avšak tento příjem není zaznamenán v účetnictví dodavatele. Podobně tomu je při obchodu se zbožím, kdy objednané zboží je předáno, ovšem se sníženou částkou na faktuře. Systém DPH je vůči tomuto imunní, protože ten, kdo DPH platí (odběratel služby či zboží), má zájem, aby mu byla faktura vystavena, a tím pádem si mohl uplatnit daň na vstupu. [25]

Pro tento daňový problém byl zaveden systém EET, spuštěný 1. prosince 2016. Jeho hlavní myšlenkou bylo, aby poctiví podnikatelé měli stejnou pozici a stejné povinnosti jako podnikatelé, kteří svou činností způsobují daňové podvody. Dle zprávy o činnosti finanční a celní správy poskytnutou Ministerstvem financí ČR bylo v roce 2018 provedeno přes 60 tisíc

kontrol s výsledkem, že 40 % kontrolovaných subjektů porušovalo povinnosti vyplývající ze zákona o evidenci tržeb. V porovnání celkového pozitivního dopadu EET na výběr DPH vzrostl mezi lety 2017–2018 o 1,5 miliardy Kč. Více k tématu EET bude napsáno níže v kapitole 3.2. [33]

Nedodržení registrace k dani

Tento podvod se zaměřuje především na maloobchodníky a jejich „vyhýbání se“ registraci k dani. V důsledku podhodnocování prodeje dochází k nedodržování povinnosti podat přihlášku k registraci k dani z přidaného hodnoty. Jedná se o situaci, kdy se podnikatel pohybuje na hranici limitu pro registraci k dani. [25]

2.3 Špatná klasifikace zboží nebo služeb (záměna sazeb)

Jedná se o neoprávněnou aplikaci daňového zvýhodnění. Prodávající strana záměrně zaměňuje na faktuře zboží či služby. Tento druh podvodu lze logicky využít ve státech, kde figuruje několik sazeb pro DPH, minimálně dvě. Záměnou si prodávající strana snižuje neoprávněně daňovou povinnost. „*Tento druh podvodu nejčastěji probíhá tak, že obchodník předstírá, že prodává jiné zboží, než ve skutečnosti prodává, aby v rozporu se zákonem dosáhl např. osvobození od daně či zdanil zboží nižší daňovou sazbou.*“ [25, s. 23]

2.4 Fiktivní faktury

Podvodníci častěji využívají falešné faktury s uměle navýšenou částkou. To spěje k tomu, že subjekt zvýší nárok na odpočet daně, čímž nelegálně snižuje svou daňovou povinnost. Tento způsob využívají firmy, které mají vysokou daňovou povinnost. Ve světě jsou zaznamenány i příklady firem, jež jsou založeny pouze za tímto účelem. [25]

3 LEGISLATIVNÍ OPATŘENÍ PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM

Na předchozích stránkách byly shrnuty základní daňové pojmy v rámci zákona o DPH, jako je například definování pojmu plátce, nebo jak vypočíst daň. Dále bylo popsáno co je daňový únik a jaké jsou jeho druhy. Následující kapitola bude zaměřena na legislativní opatření proti kriminalitě v oblasti daňových úniků, budou představena porovnání po spuštění opatření a nakonec bude vše zhodnoceno.

Legislativní opatření lze rozlišit na procesní a hmotněprávní úpravu. Daňový řád je procesní právní předpis, v němž jsou definovány povinnosti a pravomoci správců daně a na druhé straně práva a povinnosti daňových subjektů. Společně s hmotněprávními daňovými zákony, které upravují jednotlivé druhy daní, tvoří podstatu daňového práva. Mezi procesní legislativní opatření patří vyhledávací činnost, místní šetření, vysvětlení, daňová kontrola, postup k odstranění pochybností a Daňová Kobra.

Finanční správa používá systémy či opatření, aby zabránila co největšímu počtu daňových úniků. Mezi veřejností je nejznámější KH, systém EET nebo Daňová Kobra. Samozřejmě možností je více, některé jsou méně účinné, některé z velké části úspěšné, ale žádná eventualita nezamezí podvodům se 100% úspěšností.

Pro zefektivnění kontroly možných daňových úniků v ČR zavedla vláda několik opatření, kterými by chtěla těmto případům předejít. Zejména se jedná o KH, systém EET a reverse charge.

3.1 Legislativní opatření vyplývající ze zákona o DPH

3.1.1 Kontrolní hlášení

Od 1. 1. 2016 platí novela zákona o DPH, která pro plátce daně zavedla povinnost pravidelně za každý měsíc podávat tzv. kontrolní hlášení. KH je definováno v § 101c až 101i zákona o DPH. [25] Základem tohoto hlášení je, aby plátce vykazoval údaje o zásadních plněních. Zásadním plněním se rozumí všechna přijatá i uskutečněná plnění v celkové výši nad 10 000 Kč včetně DPH. Započítává se i přenesení daňové povinnosti jak v tuzemsku, tak i ze zahraničí. Základními náležitostmi, které musí subjekty vyplnit, jsou:

- evidenční číslo daňového dokladu,
- základ DPH,

- výše DPH,
- den uskutečnění zdanitelného plnění,
- identifikace druhé strany. [1]

Je vytvořeno pro správce daně, aby si mohl získat informace o vytipovaných obchodech uskutečněných plátcem daně. Prvotním účelem pro zavedení KH bylo zamezení daňových podvodů a zlepšení výběru daní. Tyto údaje finanční správa spojuje a porovnává s jinými hlášeními. Když plátce A uvede do hlášení obchod s plátcem B a plátce B zapomene nebo záměrně neuvede ve svém KH obchod s plátcem A, systém tuto nesrovnalost zachytí a správce daně vyzve plátce B k podání následného hlášení. KH se vyplňuje pouze elektronicky, aby bylo zajištěno rychlé dodání údajů a v takovém formátu, ve kterém je možné elektronické automatizované zpracování. Podává se pouze měsíčně, což platí i pro čtvrtletního plátce DPH. Existují tři typy KH, které mohou plátcí podat na finanční úřad, a to řádné, opravné nebo následné. [1]

Řádné KH je vždy to první podané, ať už je podané ve lhůtě (nejpozději 25. den následujícího měsíce), nebo po uplynutí lhůty. Opravným KH se rozumí hlášení podané ještě ve lhůtě pro podání KH, kde subjekt vyplňuje celé hlášení znovu, neopravuje nebo nedoplňuje pouze chybné údaje. Následné KH se podává po uplynutí doby pro odevzdání KH, pokud plátce zjistí nesprávné či neúplné informace v již dříve podaném řádném KH. [1]

Rok 2017 je vybrán záměrně kvůli bezprostřednímu porovnávání údajů před zavedením a po zavedení tohoto opatření. Ze zprávy GFŘ z roku 2017 je zřejmý zlepšený meziroční nárůst inkasa DPH díky KH v letech 2016–2017 o necelých 12 miliard Kč. V témže roce bylo zamezeno potencionálnímu úniku na výběru této daně přesahující částku 21 miliard Kč na základě podnětů z lehké analytiky, kde se porovnávají údaje z řádků v KH, které uvedly jednotlivé strany (odběratel a dodavatel). Rozdělení částky mezi jednotlivé případy je uvedeno v níže přiložené tabulce.

Tabulka 1: Potencionální úniky na výběru daní

Tuzemské plnění	Nepodané KH	Reverse-charge	Celkem
13 828 578 001 Kč	3 002 707 255 Kč	4 254 098 489 Kč	21 085 383 745 Kč

zdroj: [11]

Ještě v témže roce bylo vygenerováno 1 900 potencionálních nelegálních řetězců obsahujících přes 8 000 daňových subjektů. Finanční správa zastavila nadměrné odpočty ve výši 1,5 miliardy Kč, které se mělo rozdělit mezi 216 unikátních daňových subjektů zúčastněných v podvodných řetězcích. [11]

3.1.2 Elektronická evidence tržeb

Elektronické evidence tržeb, zkráceně EET, se vztahovala na poplatníky daně z příjmů fyzických a právnických osob. Předmětem daně byly evidované tržby uskutečněné na území tuzemska. Evidovaná tržba byla úhrada splňující formální náležitosti a zakládající rozhodný příjem. Formálně splňující náležitosti byly v takové platbě, která byla provedena v hotovosti, šekem, směnkou, započtením kauce nebo pomocí prostředků, jimiž se platí za služby nebo zboží. Rozhodný příjem je u fyzické i právnické osoby tentýž. Je to příjem ze samostatné činnosti (fyzická osoba) nebo z činnosti (právnická osoba), která je podnikáním. [29]

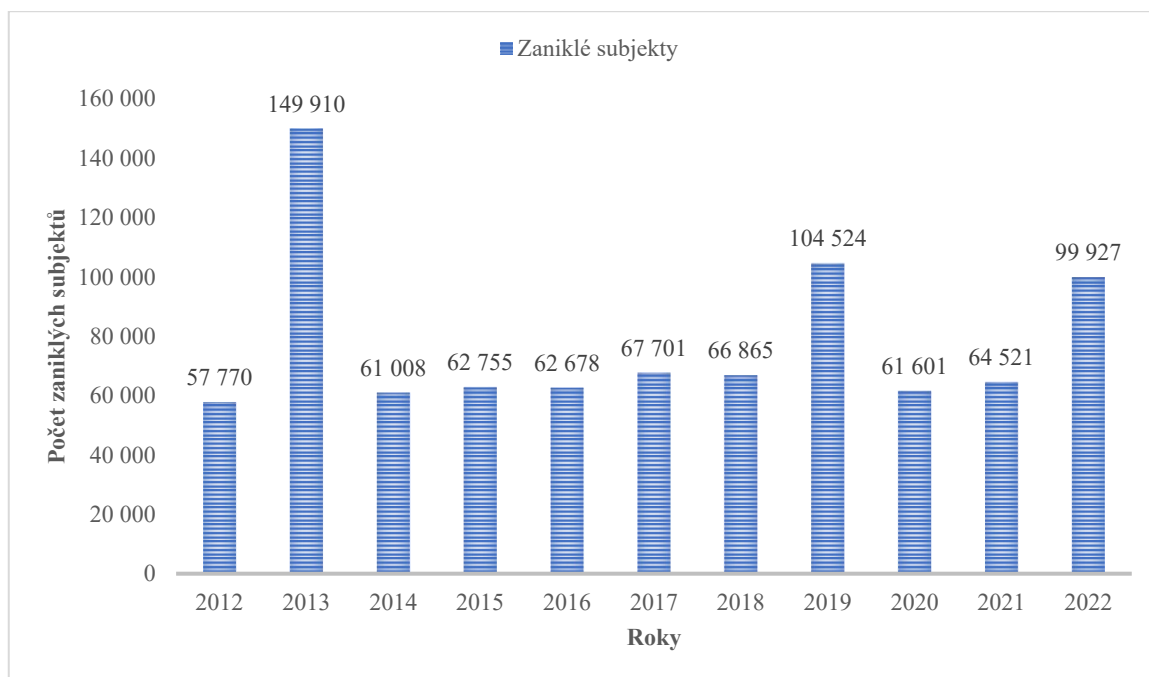
Proces začínal tím, že prodávající subjekt odeslal přes svůj pokladní systém datovou zprávu do systému finanční správy. Ta mu zpět zaslala potvrzení o přijetí prodeje, které se zašifrovalo do fiskálního identifikačního kódu (FIK). Následně byla vytištěna účtenka včetně FIKu a předána zákazníkovi. Celý proces probíhal online, v případě selhání systému mohl obchodník vydat účtenku bez fiskálního identifikačního kódu a musel v co nejkratší době, do 48 hodin, tržby zaevidovat. [3]

EET a DPH. Jde o dva pojmy, které k sobě mají blízko. Povinností odesílat tržby do systému EET musel prodejce přiznat celý příjem, a tím pádem se vybrala při obchodu i daň, která by bez tohoto systému nemusela být vybrána, protože obchodník tuto transakci nemusel přiznat ve svém přiznání. Díky spuštění systému EET a přiznávání všech obchodů bylo pouze za rok 2017 vybráno přes 4,7 miliardy Kč více na dani z přidané hodnoty než v předchozím roce. [12]

Ze strany daňového subjektu je složitější zavedení EET, protože si musel koupit certifikované zařízení a administrativně se připravit (např. zaregistrovat se k EET, proškolit zaměstnance). Výhodou bylo, že si podnikatelé nebo společnosti mohli ve svém daňovém přiznání uplatnit jednorázovou slevu na dani ve výši 5 000 Kč. Pro správce daně byla výhodou jednodušší kontrola překročení obratu subjektu k zákonné registraci DPH a skutečného odvedení DPH. I pro finanční správu znamenalo toto opatření administrativní zátěž, i když v menším měřítku než pro daňové subjekty. Dle názoru autorky zrušení tohoto systému na začátku roku 2023 bylo předčasné, protože do systému ještě nespádaly všechny daňové subjekty, aby se poté mohl analyzovat celkový přínos systému EET.

3.1.3 Zaniklé subjekty před a po ohlášení zavedení KH a EET

V této kapitole se nachází čísla o zaniklých ekonomických subjektech v letech 2012 až 2022, která jsou znázorněna na Obrázku 3. Následně je na Obrázku 4 zobrazen vývoj inkasa DPH v letech 2012 až 2019. Na tyto skutečnosti mohlo mít vliv ohlášení příprav na spuštění povinnosti podávat KH a vést EET.

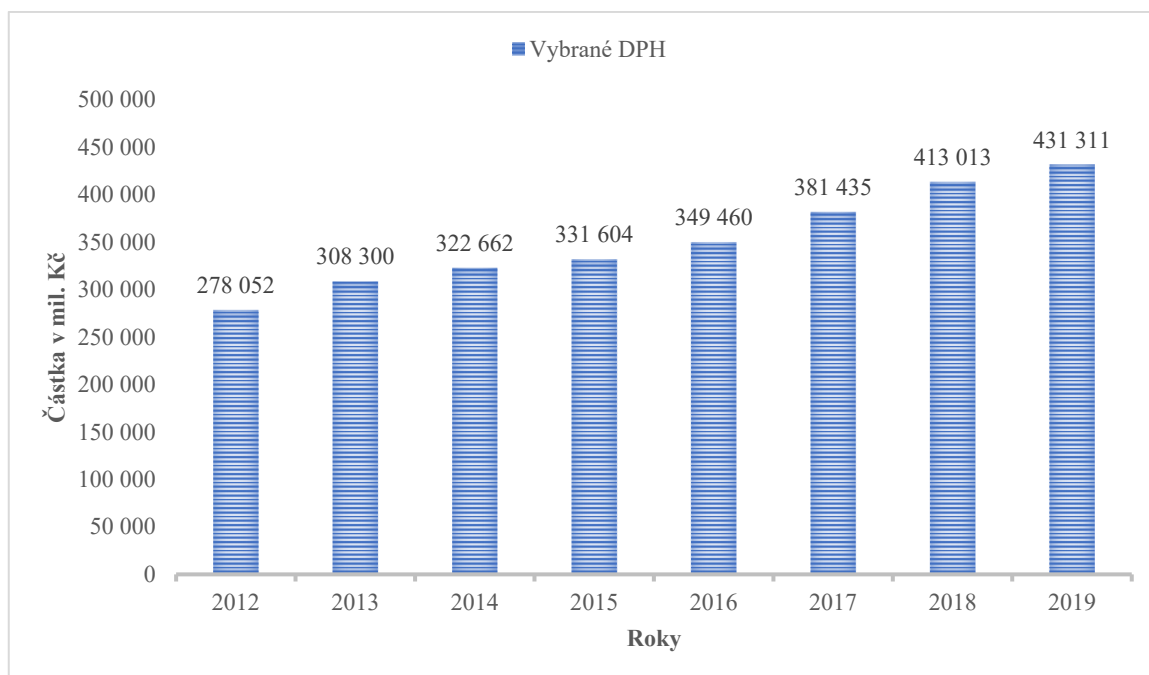


Obrázek 3: Počet zaniklých subjektů v ČR 2012–2022

zdroj: [19] [28]

Během roku 2013 přestalo uskutečňovat ekonomickou činnost necelých 150 tisíc ekonomických subjektů. Jev by se mohl nechat přičíst přípravě zavedení právě KH. Nenapomohlo tomu ani připravování systému EET a oznámení budoucího týmu Daňová Kobra. Důvody této změny nejsou pevně dané. Daňové subjekty mohly do této doby skrývat části svých příjmů a těchto ohlášení se mohly zaleknout, zároveň si někteří menší podnikatelé mohli spočítat náklady na zavedení opatření a udělat si představu o tom, jak se navýší čas u administrativy a v celkovém součtu raději podnikání vzdát. Další z možností je, že ani jeden z těchto důvodů neplatí, i když určitě nějaká část ekonomických subjektů do těchto důvodů spadá, a pouze svou aktivní ekonomickou činnost ruší z ekonomických či jiných důvodů. Od zavedení KH v roce 2016 není zaznamenán větší výkyv od průměru zaniklých subjektů z jiných let. Další nárůst byl zpozorován v roce 2019, kdy svého působení zanechalo 104 524 ekonomických subjektů. Jako důvod by se dalo přisuzovat oznámení nástupu 3. a 4. vlny spuštění EET, kdy do těchto vln spadalo nejvíce ekonomických subjektů v různých odvětvích

jako například kadeřnictví, kurýrní služby a další. Firmy nebo podnikatelé se mohli obávat vyššího administrativního zatížení nebo nákladů spojených se zavedením EET.



Obrázek 4: Vývoj inkasa DPH v letech 2012-2019

Zdroj: [21]

Pojem „inkaso daně“ určuje zůstatek na příslušném účtu daně, přesněji řečeno jedná se o rozdíl přijatých a odchozích plateb. [21] Inkaso u DPH má stoupající tendenci, což je důsledkem neustále zvedajících se cen v domácí ekonomice. Ovšem za 5 let (mezi lety 2013 a 2018) vidíme skokový rozdíl o více než 100 milionů Kč, který je podpořen od roku 2016 spuštěním KH a EET, kde se v několika vlnách podnikatelé a firmy museli zaregistrovat.

3.1.4 Přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse-charge)

Režim přenesení daňové povinnosti je definován v zákoně o DPH, konkrétně v § 92a až 92i. Základem reverse-charge je, že plátce daně, který obdržel zdanitelné plnění, sám vypočítá daň a ve stejné chvíli uplatní nárok pro odpočet DPH. Tímto způsobem vyjde daň nulová. Poskytovatel vystaví fakturu bez DPH, kde musí uvést „daň odvede zákazník“. Je to nástroj, s nímž v karuselovém podvodu nelze uspět, protože tzv. missing trader nemůže sám vybrat DPH, se kterou by později zmizel. Jedná se především o preventivní řešení situace, tímto legislativním opatřením nelze jmenovitě zjistit toho, kdo by chtěl jednat proti právní úpravě. Subjektu poskytujícímu zdanitelné plnění stále vyplývají povinnosti jako například tak či tak vystavit daňový doklad. Zde mu nabývá administrativní práce navíc – na doklad doplnit

informaci, že daň odvede zákazník. Takový doklad nemusí obsahovat sazbu daně ani její vypočtení, za správnost ručí příjemce zdanitelného plnění. Podle směrnice EU o společném systému DPH, článku 199, si může jednotlivý členský stát přijmout v taxativně daných podmínkách reverse charge a o svém jednání vyrozumět Výbor pro daň z přidané hodnoty pro EU. [24]

„Stanoveným zbožím a službou, pro kterou lze zavést přenesení daňové povinnosti dle tohoto ustanovení (pozn.: směrnice o společném systému DPH), je:

- *provedení stavebních prací a poskytnutí pracovníků na tuto činnost...;*
- *dodání budovy, její části a pozemku k ní přiléhajícího, které jsou již po prvním obydlí;*
- *dodání nezastavěného pozemku, jenž není stavebním pozemkem;*
- *dodání odpadů uvedených v příloze VI směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty (použitý materiál, šrot...);*
- *dodání zboží jako záruky;*
- *dodání nemovité věci na základě rozhodnutí soudu o nuceném prodeji;“ [24, s. 158]*

Do oblasti reverse charge dále finanční správa zahrnuje zprostředkování dodání investičního zlata, povolenky na emise skleníkových plynů, mobilní telefony, kovy, dodání certifikátů elektřiny a mnoho dalšího. [18] ČR i EU se snaží o postupné rozšiřování položek, které by mohly do seznamu spadat.

V uceleném pohledu se jedná o přínosný nástroj, jak úplně vymýt karuselové podvody; prozatím se to daří pouze v těch směrech, ve kterých je opatření zavedeno. Po zavedení plošného reverse charge, pro všechny typy služeb a pro všechny druhy zboží, by byly osoby, které jsou označovány „missing trader“, bez možnosti vybrat chybějící DPH. V aktuální době je především pro menší firmy a podnikatele složité se vyznat ve všech směrnících, dodatcích, výjimkách a v zákoně kvůli nepřehlednému, nebo neustále navyšujícímu se seznamu položek podléhajících tomuto opatření. Jedná se určitě o zkvalitnění celého systému proti podvodům na DPH, avšak podvodníci si vždy najdou jiný druh služby nebo zboží, kde zatím tento systém nefunguje. Nesporným kladem celého opatření je, že odběratel má vlastní zájem, aby si mohl DPH uplatnit na vstupu i výstupu, navzdory o trochu větší administrativní zátěži.

ČR usilovala o povolení k zavedení plošného reverse charge od Evropské komise, jednalo by se o přenesení povinnosti u každého zdanitelného plnění, musela by se ale určit částka, od které by se dalo opatření použít, řádově od vyšších desítek tisíc korun. Dokonce v roce 2019 Rada

Evropské unie schválila žádost ČR na uplatnění plošného reverse charge na transakce přesahující hodnotu 17 500 EUR. [16] [7]

Zpracování uvedeného opatření bylo časově omezeno pouze do 30. 6. 2022. V tiskové zprávě z roku 2019 uvedlo ministerstvo financí, že budou dále usilovat o prodloužení doby, po kterou bude možné plošný reverse charge aplikovat. [17]

3.1.5 Souhrnné hlášení

Toto hlášení se netýká všech plátců a identifikovaných osob, ale pouze těch osob, které provádějí transakce s osobami z jiných členských států. Smysl tohoto legislativního opatření je podobný jako u KH, a to že provádí kontrolu v rámci EU, kdy hlídá, zda oba subjekty přiznaly ve svých zemích tento daný obchod, a hlášení se následně spárují. Podává se pouze elektronicky za každý měsíc, pokud byla provedena náplň pro hlášení, tedy proběhl obchod s jiným členským státem. Je zde výjimka pro plátce, kteří poskytují pouze služby osobám registrovaným v jiném členském státě a jsou čtvrtletními plátcí, mohou podávat souhrnné hlášení také čtvrtletně. Povinností dodavatele je ověřit si, zda jeho protějšek je ve své zemi registrovaný s platným daňovým identifikačním číslem. Pro tuto situaci byl vytvořen systém VIES (VAT Information Exchange System), ve kterém si mohou subjekty ihned online zkontrolovat platnost a pravdivost. Nalezené informace platí pouze v ten daný aktuální moment, nelze nahlížet zpětně do minulosti.

3.1.6 Nespolehlivý plátce

Od roku 2013 finanční správa pomocí zákona o DPH § 106a využívá udělení institutu NP pro takové subjekty, které jsou registrovány k DPH a zároveň závažně porušily své povinnosti. Mezi takové povinnosti například řadíme:

- subjektu byla doměřena daň pomocí platebního výměru v minimální výši 500 000 Kč,
- subjekt se zapojil do obchodu, z něhož vyplývají odůvodněné skutečnosti, že z něho nebude odvedeno DPH, a proto byl vydán zajišťovací příkaz, který nebyl ve stanovené době uhrazen,
- u správce daně se nachází na osobním daňovém účtu subjektu kumulativní nedoplatek za po sobě jdoucí 3 kalendářní měsíce ve výši 500 000 Kč bez příslušenství daně,
- subjekt 2x za posledních 12 kalendářních měsíců nereaguje na výzvy k podání daňového tvrzení.

Registr takto označených subjektů je volně online přístupný na webových stránkách finanční správy při zadání daňového identifikačního čísla plátce. Po jednom roce od nabytí právní moci rozhodnutí o udělení institutu NP si může postižený subjekt podat žádost o změnu rozhodnutí, že už není nespolehlivý plátce. Nespolehlivý subjekt má pouze měsíční zdaňovací období. [9]

Jakožto dodavatel se takový subjekt může obávat, že bude ohrožena jeho spolupráce se současnými i budoucími obchodními partnery z důvodu, že jeho příjemci se stanou ručiteli příjemce zdanitelného plnění. Více o tomto opatření je sepsáno v následující podkapitole.

Novela zákona o DPH z roku 2017 přišla s novým pojmem: „nespolehlivá osoba“. Novinka byla přijata kvůli plátcům, kteří dříve, když se stali NP, na krátkou dobu zrušili svou registraci k DPH, poté se znovu zaregistrovali a vystupovali znovu s čistým štítem.

Následně je vytvořena Tabulka 2 s vybranými údaji o NP v letech 2016 až 2022.

Tabulka 2: Vybrané údaje o NP v letech 2016-2022

Rok	Počet vydaných rozhodnutí o nespolehlivosti plátce DPH	Počet podaných odvolání proti rozhodnutí	Počet podaných žádostí o změnu statutu NP
2016	4 903	270	28
2017	5 312	310	127
2018	5 039	244	141
2019	4 796	197	204
2020	3 526	157	180
2021	3 663	150	209
2022	3 857	148	134

Zdroj: [10] [20]

Nejvyšší počet NP ve sledovaném období dosáhl na 5 312 v roce 2017. Tento nárůst mohl být ovlivněn tím, že od roku 2016 vznikla plátcům DPH povinnost podávat KH, a jako jeden z důvodů ustanovení subjektu jako NP je takový, že subjekt 2x za 12 měsíců nereaguje na výzvu k podání daňového tvrzení. Nejméně podaných odvolání proti tomuto rozhodnutí finanční správy bylo podáno od 148 subjektů v roce 2022. V roce 2020 bylo vydáno 29 rozhodnutí o NP z důvodu vyměření nebo doměření daně podle pomůcek o více než 500 000 Kč. Z důvodu vydání zajišťovacího příkazu bylo vydáno 110 rozhodnutí o tomto nástroji proti daňovým únikům. U zadlužených subjektů v celkové výši 500 000 Kč za poslední 3 kalendářní měsíce

bylo rozhodnuto v 594 případech za rok 2020. Plátcí, kteří nepodali daňové tvrzení dvakrát za 12 bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsíců, byli označeni jako NP v 2 506 případech. [20]

Nástroj NP se jeví jako správný krok, který už všechny varuje před takto označeným subjektem, že to není bezproblémový daňový subjekt. Nepředchází se tímto daňovým únikům, ale jak už bylo zmíněno, může omezit jeho šíření a pokračování v této nesprávné činnosti. Obzvláště kladná věc je, že jakýkoliv obchodní partner si může své protějšky okamžitě vyhledat a zastavit obchod ještě v zárodku.

3.1.7 Ručení příjemce zdanitelného plnění

V první polovině roku 2011 bylo ručení přijato při příležitosti novelizace zákona o DPH. Tento zákonem daný institut lze použít pouze při zdanitelných plnění uskutečněných mezi dvěma plátcí DPH registrovaných v ČR. Příjemce zdanitelného plnění, plátce DPH, musí v jasně zákonem daných případech ručit za daň nezaplacenou dodavatelem zdanitelného plnění. V zákoně o DPH můžeme najít příklady, kdy může nastat ručení příjemce zdanitelného plnění. Jedná se například o tyto situace:

- cena, za kterou odběratel nakupuje, je velmi odlišná od běžné, obvyklé ceny,
- celá suma nebo její část je uhrazena na jiný účet, než který je vedený ve veřejném registru plátců,
- příjemce ví, že dodavatel je označen jako NP,
- úplata daného obchodu proběhla ve dvojnásobku povolené hodnoty platby v hotovosti (částka je od 1. 12. 2014 upravena na 270 000 Kč),
- pokud příjemce mohl vědět, či dokonce věděl, že zaplacená daň nebude záměrně dodavatelem odevzdána v plné výši státu. [1] [23]

3.2 Legislativní opatření vyplývající z daňového řádu

Postupy slouží pracovníkům finanční správy k ověřování a zjišťování, zda daňové subjekty plní povinnosti dané zákonem. Tyto postupy jsou popsány v daňovém řádu a patří mezi ně vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, daňová kontrola a postup k odstranění pochybností. Pomocí těchto postupů finanční úřady, správce daně, plní základní cíl správy daně, a to její správné zjištění, stanovení a její uhrazení. Důležitým úkolem správce daně je správně vybrat z jednotlivých vyhledávacích a kontrolních postupů tak, aby nedocházelo

k jejich záměně a neadekvátnímu použití v řešení případů. Daňový subjekt je oprávněn použit jako svoji ochranu sepsání stížnosti nebo požádání o prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti.

3.2.1 Vyhledávací činnost

„Podle § 78 odst. 1 DR správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. Tyto úkony představují shromažďování podkladů pro samotné daňové řízení.“ [22]

Úkony, které může správce daně provádět v rámci vyhledávací činnosti:

- a) „ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů;*
- b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně;*
- c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy;*
- d) opatřuje nezbytná vysvětlení;*
- e) provádí místní šetření.“ [31]*

V rámci vyhledávací činnosti je správce daně vázán jedinou podmínkou dle zákona, a to že vyhledávané důkazní prostředky souvisejí s ověřováním a zjišťováním plnění povinností při správě daní. Správce daně je povinen postupovat takovým způsobem, který co nejméně zatěžuje daňové subjekty. Vyhledávací činnost je možné provádět i bez součinnosti s daňovým subjektem. Správce daně může shromažďovat jakékoliv informace i o třetích osobách, např. obchodních partnerů daňového subjektu, ale i od jiných subjektů a orgánů veřejné moci (využití institutu poskytování informací správci daně dle § 57 daňového řádu). Úředník nemá povinnost oznamovat subjektu, že je právě prošetřován. Pokud se zjistí nesprávně vedená daňová povinnost, je se subjektem zahájeno řízení, během kterého mu jsou představeny důkazy, k nimž se daňový subjekt může vyjádřit a předložit své důkazy pro obhajobu. Avšak nesoučinnost daňového subjektu může být potrestána sankcí a být vymáhána. [15]

3.2.2 Vysvětlení

Pracovník správy daně může požádat o podání vysvětlení kvůli prošetření skutečností důležitých pro závěr. Zásadní podmínkou je, že zjištěnou skutečnost nelze opatřit i jiným úředním postupem (např. zjištění věci od jiných veřejných orgánů nebo od banky). Dle daňového řádu je každý člověk a každý daňový subjekt povinen dostavit se k podání vysvětlení a následně ho i skutečně podat. Nedostavení se k podání vysvětlení se trestá pořádkovou pokutou a osoba může být nakonec úředně předvedena.

Zásadní věcí, která se může odehrát při tomto úkonu, je ta, že v zákoně není ukotveno, aby vypovídající osoba povinně vypovídala pravdivě a nezamlčovala další podstatné informace. Ovšem správce daně musí tímto použít každou osobu, se kterou je veden úkon pro podání vysvětlení. Pozitivem pro tuto zajímavost je, že vysvětlení nelze brát jako důkazní prostředek. [15]

3.2.3 Místní šetření

Pojem lze shrnout jako rychlé a jednorázové šetření za účelem prověření údajů a skutečností. Správce daně může provést ohledání na místě u daňových subjektů a dalších osob patřící k případu kontroly správy daně. Na místě se zjišťují skutečnosti, prověřují pochybnosti a také vyhledávají důkazní materiály. Může se jednat například o kontrolu pořízení stroje a s tím související odpočet daně. Dlouhodobé místní šetření je méně obvyklé z důvodu obhájení složitosti případu. Daňový řád umožňuje přizvání dalších osob k místnímu šetření, pokud jsou opravdu nutností podle povahy věci. Například pro místní šetření za účelem zjištění nákupu stroje je postačující jeden pracovník správy daně, je nepřípustné, aby tuto skutečnost kontrolovali další pracovníci. O celém průběhu šetření musí být sepsán úředním záznam či protokol. Vyšetřující osoby mohou v souladu se zákonem pořizovat zvukové a obrazové záznamy, o těchto věcech musejí být všechny dotčené osoby předem informovány, a to jakýmkoliv způsobem. Správce daně disponuje různými pravomocemi a možnostmi během místního šetření, jedná se například o přístup do provozoven, přístup k účetním záznamům nebo odběru vzorků při prověřování složení vzorků. [15]

3.2.4 Daňová kontrola

Daňová kontrola se řadí do daňového řízení. Je to nejrozsáhlejší kapitola ze všech postupů. Jejím předmětem se může stát plnění daňové povinnosti, tvrzení osob a daňových subjektů anebo jiné skutečnosti pro správné stanovení daně vztahující se k určitému daňovému řízení. Daňová kontrola může probíhat u jednoho subjektu zároveň ve více daňových řízeních různých daní (např. řízení v rámci daně z příjmů a zároveň v rámci daně přidané hodnoty). [14]

Rozdíl mezi místním šetřením a daňovou kontrolou spočívá v tom, že správce daně při kontrole vyžaduje k předložení veškerých podkladů z kompletního účetnictví.

Úředník finanční správy není povinný informovat daňový subjekt, že u něj bude zahájena daňová kontrola, ale správce daně může daňový subjekt na tuto skutečnost dopředu upozornit, avšak pouze v takových případech, kdy není ohroženo provedení kontroly. Oznámení záměru

provést daňovou kontrolu může přijít ve dvou formách, buď pomocí oficiálního způsobu, nebo neformálním způsobem. Oficiální cesta znamená odeslání výzvy či oznámení. Neformální způsob oznámení poukazuje na telefonický rozhovor. Ani jeden způsob ale nelze brát jako zahájení daňové kontroly a kontrolovaný subjekt může ještě dodat daňové tvrzení. [26]

Daňová kontrola probíhá v omezeném nebo neomezeném rozsahu. Při omezeném rozsahu správce daně kontroluje pouze vybrané části podaného daňového přiznání (např. odečet daňové ztráty od základu daně). V neomezené kontrole může úředník ověřovat všechny údaje z daňového přiznání. Pokud výsledek daňové kontroly skončí zjištěním špatně vyměřené daně, sepíše se tento závěr do zprávy o daňové kontrole a následně se vytvoří platební výměr, důvodem k jehož vytvoření je právě závěr předem sepsané zprávy. Daňová kontrola za možné mezinárodní spolupráci může být provedena u jakéhokoli subjektu za účelem správy jakékoli daně, kdy není pravomoc správce daně ke kontrole nijak upravena. [15]

Daňová kontrola prošla za svou dobu novelizací a pokrokem ve smyslu přístupu úředních osob a jejich pravomocí. Z negativního pohledu subjektů je nutnost se na takovou kontrolu připravit nejlépe za pomoci externích znalců, jelikož osoba podstupující kontrolu by měla velmi dobře znát postup daňové kontroly, daňového řízení, osoba by měla také mít přehled o zákonech kontrolované daně a dalších právních předpisech.

3.2.5 Postup k odstranění pochybností

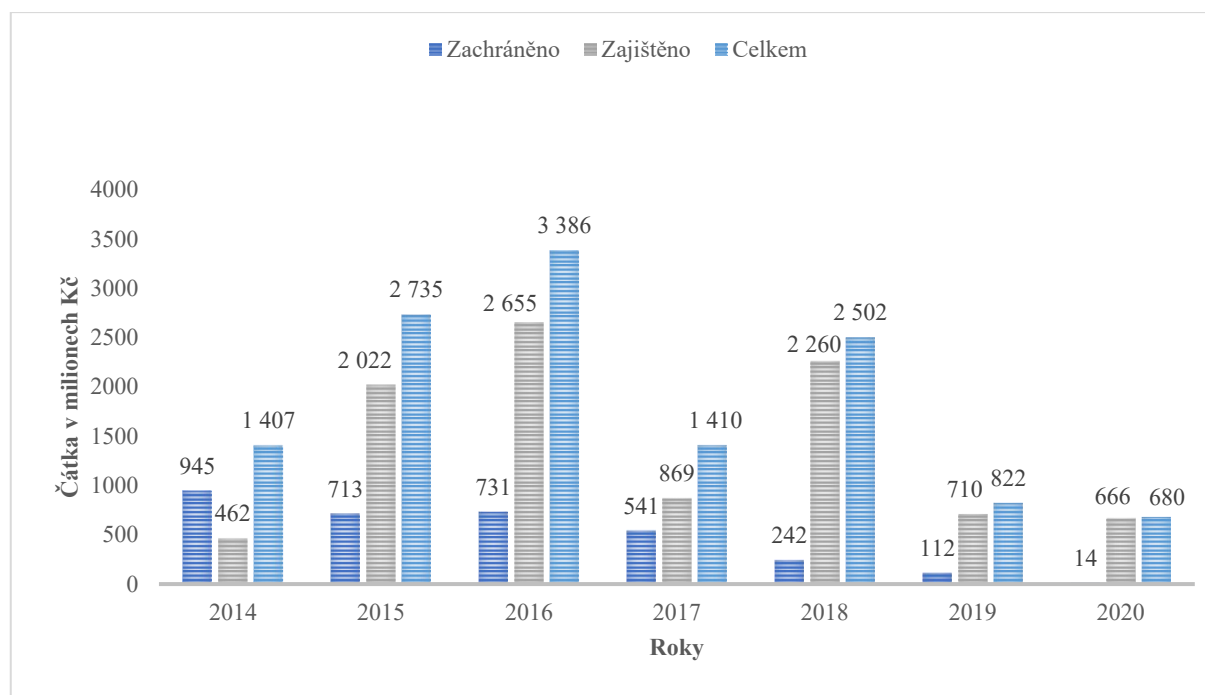
Správce daně využije postupu k odstranění pochybností, pokud mu vzniknou konkrétní pochybnosti o správnosti, úplnosti nebo průkaznosti řádného nebo dodatečného daňového tvrzení nebo dalších písemností předložených s daňovým přiznáním. Tento postup není možné zahájit v případě, kdy je daňová povinnost již vyměřena či doměřena. [15]

Správce daně musí vždy před zahájením postupu k odstranění pochybností vyhodnotit, zda bude proces rychlý, krátký a jednoduchý a zda pro daňový subjekt nebude příliš náročné dokazování. Pokud by tedy bylo časově i obsahově náročné dokazování, měl by správce daně zahájit daňovou kontrolu. Musí být dodržena zásada rychlosti řízení, hospodárnosti a postupu bez zbytečných průtahů. Pochybnost o správnosti se vztahuje k celému formálně bezchybnému daňovému tvrzení, ale z dalších informací lze předpokládat, že některé údaje jsou úmyslně či neúmyslně uvedeny chybně. Na rozdíl pochybnost o pravdivosti se týká konkrétních dílčích nesrovnalostí uvedených v daňovém tvrzení. Pokud daňový subjekt některé údaje, ať už úmyslně, či neúmyslně neuvedl, vzniknou správci dani pochybnosti o úplnosti daňového tvrzení. [13]

V rámci probíhajícího postupu k odstranění pochybností může nastat situace, kdy bude nutné pokračovat v rozsáhlejší dokazování na základě již doložených podkladů od daňového subjektu, nebo vzniknou správci daně další pochybnosti a například bude nezbytné provést i další šetření, musí správce daně začít uvažovat nad přechodem k daňové kontrole. [13]

3.2.6 Daňová Kobra

Tým složený z pracovníků tří organizací: národní centrála proti organizovanému zločinu, generální ředitelství cel a GFŘ. Úkolem a posláním týmu je bojovat proti daňovým únikům a tím způsobené daňové kriminalitě. Zaměřují se především na DPH a spotřební daň, i když jejich působnost může být rozšířena. [4] Účastníci ze všech organizací si navzájem předávají informace, připravují spolu postupy a vyšetřují kauzy. Tým se zformoval v červnu 2014 a od té doby do roku 2020 zabránil daňovým únikům ve výši 13 miliard Kč. Rozpis částek v jednotlivých letech je uveden na Obrázku 5.



Obrázek 5: Výsledky Daňové Kobry v letech 2014-2020

Zdroj: [6]

Pojem „Zachráněno“ značí částku, kterou Daňová Kobra uchránila mimo trestní řízení – stačilo vést daňové řízení. Pojem „Zajištěno“ ukazuje hodnoty, které byly zajištěny při trestních řízeních proti daňovým subjektům.

Největší úspěchy slavil tým v roce 2016, kdy celkem uchránil ČR od daňových úniků v hodnotě přesahující 3,3 miliardy Kč. Mohli bychom to přisuzovat zavedení systému EET a KH v témže roce, kdy se mnoho subjektů nestihlo na změnu připravit a také kdy si daňové subjekty myslely, že systém nebude tak úspěšný anebo ho obejdou. Druhým nejúspěšnějším rokem byl rok 2015, ve kterém nefungovalo ještě tolik opatření, která by finanční správu upozornila na podvodné jednání, a podnikatelé a firmy nebyli tolik obezřetní při zakrývání zločinů. Ale na druhou stranu spolu začaly spolupracovat regionální orgány finanční a celní správy s krajskými policejními ředitelstvími. [5] Nižší výsledky Daňové kobry v roce 2020 se dají přisuzovat pandemii COVID-19, kdy ekonomické působení některých subjektů bylo pozastaveno a ze strany finanční správy byly vydány generální pardony. Daňovým poplatníkům ulevily například s posunutím termínu pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob a přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2019.

Vzhledem k výše uvedenému je pro pozitivní zhodnocení celého systému ohledně Daňové kobry dobré zmínit, že se pomocí svých technik každoročně zaslouhuje o zabránění daňových úniků v řádu stamilionů korun. Je nutno podotknout, že tým musí maximálně, rychle a správně komunikovat. Dále je zde prostor pro selhání lidského faktoru. Tito lidé mají přístup k mnoha informacím, které mohou buď zneužít, nebo prodat, což se u jakéhokoliv informačního systému nestane.

Případ krácení DPH za 67 milionů Kč

Daňová Kobra odhalila v roce 2017 skupinu podezřelých osob, kdy v daňovém přiznání úmyslně uvedly deklarování příjmu zboží v tuzemsku, přičemž se jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu EU. Veškerý obchod pokračoval přefakturováním se záměrem rozostřit možnost zjištění původu mezi více společnostmi, tzv. bílé koně, které spravovala jedna a tatáž osoba. Vše mělo vypadat jako řádné obchodování a překupování zboží, následně elektronické zařízení mělo být prodáno konečnému zákazníkovi v tuzemsku. Tyto všechny obchody a hlavně dodání nepravdivých údajů o původu zboží znamenalo zkrácení daně o cca 67,5 milionu Kč. Pomocí všech důkazů a vyšetřování byl tento případ ukončen návrhem na podání žaloby a začátkem trestního stíhání osob. [34]

4 DOPORUČENÍ

Nejzásadnějším doporučením pro subjekty je, aby se samy vzdělávaly v zákonech a měly přehled o svých aktivitách. Dalším doporučením je co nejvíce si prověřit z veřejně dostupných zdrojů údaje o svých obchodních partnerech. V obchodním rejstříku se může subjekt podívat na účetní závěrky svého partnera, dále by nemělo dojít k opomenutí kontroly NP pomocí daňového identifikačního čísla. Nemělo by se zapomínat ani na specifické zaměstnance daňových subjektů (např. účetní), na které by měl zaměstnavatel apelovat, aby se vzdělávali v daňové problematice, vše kontrolovali a plnili pokyny plynoucí ze zákona nebo od správce daně.

Na poli působnosti EU by byl jedním z nejlepších řešení společný systém globální kontroly a zavedení stejného systému odevzdávání DPH a jednotné sazby. Ovšem tato myšlenka dle všech dostupných informací není ani ve fázi příprav.

4.1 Jednodušší legislativa

Pro finanční správu by se jako jedno z doporučení dalo připomenout složitost některých zákonů a zahlcení podnikatelů a firem různými unijními směnicemi, legislativní úpravou zákona o DPH, dodatky, novelami a v neposlední řadě pokyny GŘ. V co nejvíce případech by se stát měl snažit o jednoduchost vysvětlení svého zákona a zlepšit informovanost subjektů, dle názoru autorky může být legislativa nepřehledná a zmatečná. Avšak v tomto případě by úředníci finanční správy měli být nápomocní při vysvětlování legislativy subjektům, kteří si o pomoc napíší nebo zavolají. Určitě stojí za zmínku i vyřešení mezer v zákonech, které některé subjekty záměrně vyhledávají a zneužívají. Finanční správa by hlavně měla důsledně používat již zavedené nástroje a zavedenou legislativu, o které by se dalo debatovat s odbornou veřejností, zda ji nelze zjednodušit.

4.2 Výše pokut a tresty

Subjektu, který záměrně vytváří daňové úniky, záměrně je skrývá a nenapravuje je, by dle názoru autorky měla být bezprostředně zakázána ekonomická činnost. I když se jedná o represivní přístup, tak výše pokut a výše trestu by některé subjekty měla odradit od nelegálního počínání. Je důležité rozpoznat, zda daňový únik byl způsoben záměrně či pouze nedopatřením.

4.3 Další administrativní opatření

Vytváření virtuálních sídel by nemělo být legální. Pokud se firma rozhodne podnikat a vystupovat pod svým jménem, měla by mít také veřejně známou adresu, kde bude kdokoliv z firmy k dostižení pro případné kontaktování ze strany státu. V nynější době si jakýkoli podnikatel či jakákoli firma může vytvořit sídlo na adrese, kde firma fakticky neprovozuje svoji ekonomickou činnost a pravé místo podnikání může být zamlčeno a kontaktování v případě podezření z porušování zákonů může být velice obtížné, dokonce neuskutečnitelné.

Statutární orgán právnické osoby, který spáchá nelegální daňový únik jménem společnosti, může v této době jednoduše společnost opustit nebo nechat zlikvidovat a založit si novou společnost, která bude vystupovat s tzv. „čistým štítem“ a pokračovat se svojí ekonomickou činností nadále pod novým názvem. I tento způsob se autorce nelíbí a taková fyzická osoba by měla být natrvalo po prokázání viny označena a měla by ji být zamezena možnost založení další společnosti. Postačilo by podobné označení jako je nyní označení NP, které by bylo veřejné a ostatní ekonomické subjekty by si mohly tuto skutečnost ověřit v registru ekonomických subjektů.

4.4 VLN Systém

Jedná se o nepraktikovaný systém, který patří k nejjednodušším řešením z hlediska technologického, jak by mohl stát kontrolovat karuselové podvody. Pochází z anglického označení „VAT Locator Number“, což lze přeložit jako lokalizační číslo DPH. VLN se skládá z číselného kódu vystaveného finanční správou. Subjekt obchodující přes hranice by si musel tento speciální kód vyžádat a uvádět ho na příslušných dokumentech (například na faktuře či dodacím listu). Výhodou pro stát představuje možnost odepřít proplacení odpočtu DPH daňovému subjektu, který zaplatil za zboží firmě neuvádějící svůj VLN kód na faktuře, či dokonce uvádějící neplatný kód. Správce daně má možnost prověřit historii subjektu a zjistit, zda se jedná o spolehlivého plátce; pokud je vše v pořádku, je prodávajícímu subjektu vystaven VLN-1, který musí být uveden na faktuře vystavené kupujícímu subjektu v druhém členském státě. V případě obchodování druhého subjektu s dalším, třetím, subjektem, je také povinný si od svého orgánu finanční správy vyžádat svůj VLN kód – VLN-2. Každý další VLN kód obsahuje údaje ze všech předcházejících kódů. [25]

System je neaplikovaný v této době a zatím nejsou v ČR ani náznaky, že by se o tomto systému jednalo či přemýšlelo. Dle úsudku autorky práce je tato možnost nejspíše nepoužitelná v procesu zamezení únikům na DPH, neboť není jasné, které transakci by automaticky bylo přidělené VLN povolení a jak by jinak byly hlídané výjimečně velké obchody jednotlivých subjektů. Pokud by VLN měly přidělovat osoby na úřadech, jednalo by se o systém, který by nepřiměřeně prodlužoval dobu možného uskutečnění obchodu, jelikož by se musela každá žádost o VLN číslo posuzovat individuálně.

Autorka by tento způsob zavedla s menšími změnami. Nejdříve by rozhodla, zda tento systém praktikovat u služeb či zboží, u obou nelze reagovat na množství žádostí o přidělení VLN kódu. Dále by dala řád tomu, jak má daný VLN kód vypadat. Určitě by od počátku měl obsahovat datum obchodu, označení země dodání zboží nebo poskytnutí služeb, dále označení subjektu a v poslední řadě náhodné přiřazené číslo. Odběratel by poté nesměl zaplatit za zboží či službu dříve, než se mu dostane daňový doklad, který obsahuje VLN kód. V případě že zaplatí za zboží či službu na základě dokladu bez VLN kódu a poté bude chtít uplatnit nárok na odpočet DPH, bude tato možnost zamítnuta.

4.5 Certifikovaný daňový software D-VAT

Daňový software D-VAT by měl fungovat zcela samostatně. Určil by správně sazbu daně, vypočítal DPH, zaslal nebo vystavil daňový doklad a na základě údajů na vstupu a výstupu DPH by sám sestavil daňové přiznání. Dodavatel tohoto softwaru by musel garantovat, že žádný z účastníků obchodu nezmizí bez zaplacené daně. Při obchodování v rámci EU by oba subjekty měly povinnost používat certifikovaný daňový software, v případě, že by ho dodavatel nepoužíval, nemohl by využít osvobození DPH. V opačném případě, kdy by software nepoužíval odběratel, neměl by tento subjekt nárok na odpočet daně. [25]

V negativní rovině věci se jeví, že zavedení tohoto systému by znamenalo finanční zatížení firem, obzvláště těch menších. ČR si již prošla neshodou s částí podnikatelů, kteří se ohradili proti nákupu pokladen pro EET. Další otázkou je, kdo nebo který subjekt by se stal poskytovatelem tohoto programu a zároveň jak by bylo řešeno ručení za jeho zákazníky. Vyřešit problém kriminality daní na území EU tímto řešením je zcela nemožné, když by za ideálních okolností měl být pouze jeden poskytovatel služby.

Jediný plusový bod by tento nápad měl dostat za to, že pracovníkům finanční správy by snadno ulehčil od práce v souvislosti s kontrolou obchodníků, zda odvedli, či neodvedli daň. A také

pozitivum vidí autorka v tom, že DPH by bylo vymahatelné od poskytovatele softwaru, takže stát by o vypočítanou daň nepřišel.

4.6 Předplacená DPH (PVAT)

Dodavatel do členského státu EU si chce na svém daňovém přiznání k DPH osvobodit od daně plnění, ale tento systém mu to neumožní, protože odběratel nezaplatil DPH v zemi určení. A pokud důkaz od odběratele nepřijde, musí dodavatel sám vypočíst daň za podmínek země původu, odvést ji tam a až poté si může své plnění od daně osvobodit.

Návrh je obhajován tím, že oba subjekty mají zájem, aby DPH bylo řádně zapláceno s dokladem o této transakci. Snížily by se tím daňové úniky, protože dodavatel by pobízel odběratele, aby daň zaplatil, oba by si potom mohli uplatnit nárok na odpočet, respektive osvobodit své zdanitelné plnění od daně. Autoři také argumentují tím, že by při obchodování se zbožím nebylo zboží vpuštěno do země určení, pokud by prokazatelně nebylo doloženo zaplacení daně z přidané hodnoty buď v zemi původu, nebo v zemi určení. [25]

Ihned v návaznosti k tomu lze přidat záporná myšlenka, velmi důsledná kontrola dokladů a zaplacení DPH ze strany úředníků. Chybná kontrola by totiž znamenala zásadní chybu ze strany státu a tím povolení podvodu v oblasti daňových úniků.

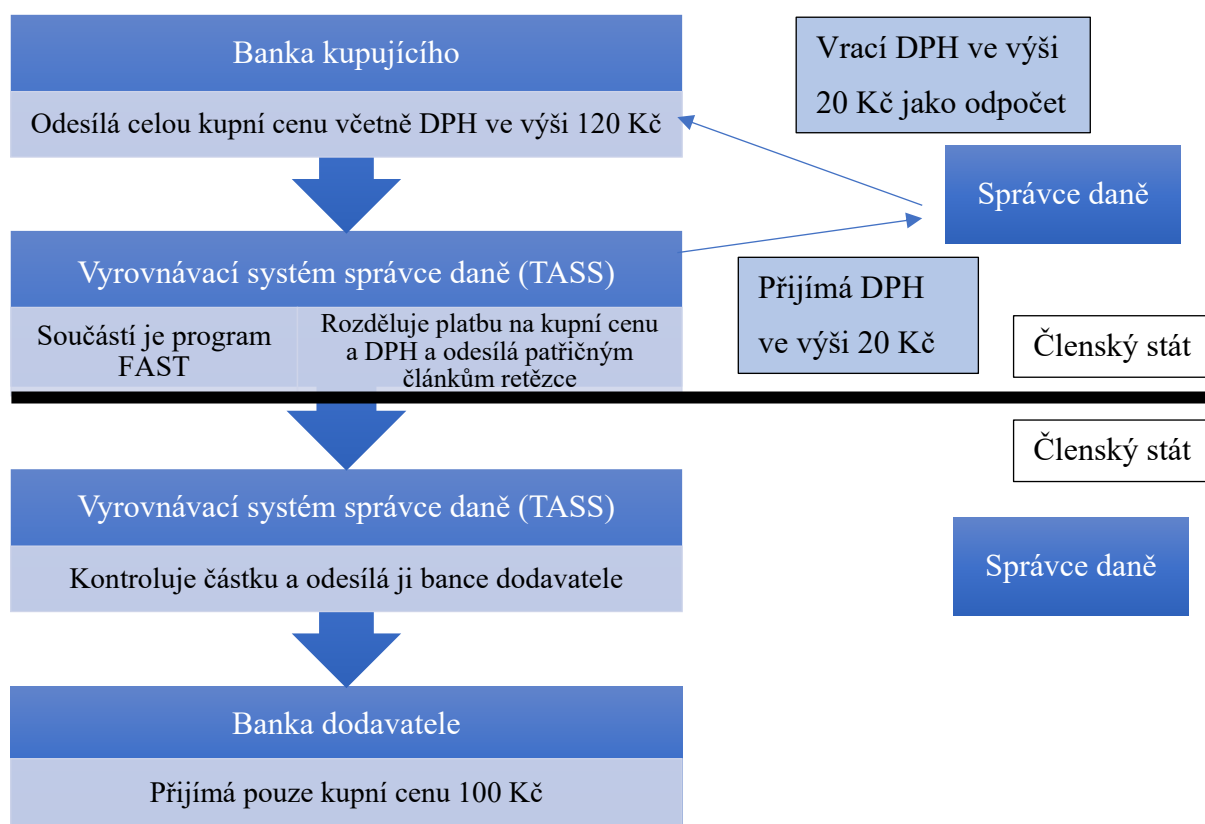
Tento systém je velice příbuzným řešením pomocí RTvat, ovšem tento druhý typ opatření představuje lepší, rychlejší a bezpečnější výběr DPH.

4.7 Systém RTvat

V systému RTvat je DPH zaplácena odběratelem na účet státu. Dodavateli se připíše na účet pouze platba bez DPH. Přesně tímto se zabývá nezisková organizace RTvat se svým systémem. Zcela jistě by měl zamezit karuselovým podvodům: je založen na principech odevzdání DPH v reálném čase, inkasa a analýze podvodů v reálném čase. RTvat vidí nejzásadnější problém v odložených platbách DPH, kdy při mezinárodním obchodě v rámci EU je daňovému subjektu poskytnuta půjčka s nulovým úrokem ve výši DPH a může s touto částkou po omezenou dobu jakkoliv nakládat – odvedena bude totiž až na konci zdaňovacího období. Jako poslední věc organizace kritizuje čas, který subjekt stráví každé období na vyplnění administrativy.

Nejdůležitější podmínky systému RTvat jsou bez výhrady bezhotovostní platební styk a vyrovnávací systém správce daně (TASS – tax authority settlement system). Každý členský

stát musí vlastnit server výlučně na tento systém, aby mohl schraňovat data a pracovat na vyhodnocování podezřelých aktivit pomocí programu FAST (fraud analysis security tool); servery v rámci EU by spolu komunikovaly. Na obrázku níže je vidět, jak by systém měl fungovat, pro snadnější počty je zvolena sazba DPH 20 % a cena zboží 100 Kč. Odběratel odešle přes bankovní účet celou kupní částku s DPH do systému TASS, který platbu rozdělí na samotnou kupní cenu a cenu DPH, tato daň v reálném čase odchází na účet správce daně a kupní cena jde do systému TASS v jiném členském státě. V jiném členském státě se platba v systému pouze zkontroluje a posílá na bankovní účet dodavatele; správce daně v tomto státě nemá v celé transakci žádnou úlohu. [25]



Obrázek 6: Průběh výběru DPH dle RTvat

Zdroj: vlastní zpracování dle [25]

Celý tento proces se odehrává v reálném čase. Dle názoru autorky by se měl vyřešit zásadní problém, a to jak bezpečně a rychle uchovávat data o subjektech i provedených platbách. Celý systém by byl pod státní správou, a proto by v okamžiku zamezil karuselovým podvodům, protože žádný subjekt by nedržel DPH, byla by rovnou zaplácena státu a nemohlo by se stát, že daň úmyslně nebo neúmyslně neodvede a jiný článek by si daň zároveň nárokoval.

V prvním kroku by autorka legislativně zakotvila pouze bezhotovostní platební styk a vydávání pouze elektronických faktur. Ovšem dopad na cash-flow by prozatím autorka nijak nevyřešila, subjekty by i nadále musely rovnou zaplatit vysoké částky DPH za nákup zboží nebo služby a ne až po konci zdaňovacího období, jak je to dosud. Jako dalším krokem k zavedení systému RTVat by bylo spuštění systému především pro tuzemský obchod. Až po bezproblémovém dlouhodobém testovacím provozu by autorka souhlasila s propojením ostatních států v rámci EU.

Pozitivním bodem je nízká administrativní práce pro subjekty a stát z pohledu podávání i zpracování daňových přiznání. DPH na vstupu i výstupu by byla vedena automaticky z účtu na účet. Nezisková organizace RTVat představuje účinné řešení pro zamezení všech podvodů týkajících se prostředí DPH.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo analyzovat nástroje finanční správy a legislativní opatření proti daňovým únikům v oblasti DPH. Na základě zjištění z různých zdrojů lze konstatovat, že boj proti daňovým únikům v oblasti DPH je neustále velkou zátěží pro stát, především pro finanční správu.

Výsledky ukázaly, že stát má k dispozici mnoho různých možností, jak zabraňovat daňovým únikům a také jak je odhalovat. Práce zanalyzovala legislativní opatření a nástroje finanční správy v tuzemsku proti daňovým únikům. Stát se snaží všemi dostupnými prostředky zamezit podvodům a vymýšlí proto nové zákony. Mezi nejznámější nástroje v ČR patří KH a systém EET, který tento rok končí svoji působnost. Obě opatření přinesla nové metody, jak kontrolovat plátce při plnění daňových povinností, a přinesla do státního rozpočtu více peněžních prostředků pomocí přinucení subjektů přiznávat své obchody a uvádět je do daňových tvrzení. Toto tvrzení potvrzuje údaj od finanční správy, že ihned po zavedení, tj. v letech 2016-2017, bylo zabráněno potencionálním únikům přes 21 miliard Kč. Jenom hodnota potencionálních úniků u nepodaných KH činila přes 3 miliardy Kč. Tvrzení o zlepšení výběru DPH dokazuje i graf vývoje inkasa DPH, kdy od vzniku KH a EET neustále roste míra ukazatele inkasa. Od spuštění KH a EET se výběr inkasa zvýšil o necelých 100 tisíc Kč během tří let. Institut NP, kterým jsou označovány subjekty, které neplní určité podmínky vůči finanční správě, byl vydán od roku 2016 každoročně ve výši přesahující 3 500 rozhodnutí. Od roku 2014 pomáhá s odhalováním zločinů v oblasti daní tým Daňové kobry složený z pracovníků finanční správy, celní správy a Policie ČR, který pomohl od svého vzniku ochránit státu příjmy převyšující 13 miliard Kč. Tým za dobu své existence vyřešil několik stovek případů.

Poslední část bakalářské práce se zabývala doporučením autorky pro samotnou finanční správu pomocí vlastních myšlenek a tří návrhů na systém pro kontrolu přiznávání a placení DPH. Dle autorky je nejvhodnějším systémem RTvat, který je ale velice finančně náročný pro zavedení a následnou údržbu.

Práce se celkově zajímala o důležité, ale komplikované téma, protože daňové úniky stále existují a probíhají i přes různá opatření vymyšlená jednotlivými státy nebo seskupením států, např. EU. Práce měla za cíl umožnit čtenáři lépe pochopit druhy daňových úniků, ukázala současné řešení boje státu proti tomuto problému a navrhla další možné postupy k zamezení vyhýbání se přiznávání a placení DPH ze strany daňových subjektů.

POUŽITÁ LITERATURA

- 1 BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení. Vydání I. Praha: Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2016. ISBN 978-80-7273-176-3
- 2 BENDA, Václav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem... Olomouc: ANAG, 2004-. Daň (ANAG). ISBN 9-788075-542892
- 3 Co když něco selže Přehled možných komplikací při evidenci a jejich řešení. Etržby [online]. Nedat. [cit. 2022-11-23]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/co-kdyz-neco-selze>
- 4 Daňová Kobra [online]. Nedat. [cit. 2022-11-23]. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz/>
- 5 Daňová Kobra zachránila státu už 13 miliard. Ministerstvo financí ČR [online]. 2021, 22.4.2021 [cit. 2023-04-15]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/danova-kobra-zachranila-statu-uz-13-mili-41556#:~:text=Da%C5%88ov%C3%A1%20kobra%20za%207%20let,arm%C3%A1d%C4%9B%20po%C5%99%C3%ADdit%2027%20modern%C3%ADch%20vrtuln%C3%ADk%C5%AF>
- 6 Daňová Kobra zachránila státu už téměř 11,7 miliardy. Ministerstvo financí ČR [online]. 2019 [cit. 2022-11-23]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2019/danova-kobra-zachranila-statu-uz-temer-11-7-miliardy>
- 7 DĚRGEL, Martin. Plošný reverse charge by měl platit od července 2020. Portál POHODA [online]. 2019 [cit. 2022-11-23]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/plosny-reverse-charge-bude-platit-od-leta-2020/>
- 8 HÁLEK, Vítězslav. Karuselové obchody. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6.
- 9 Informace GFŘ. In: Praha: Generální finanční ředitelství, 2017, 101/13-121002-506729
- 10 Informace poskytnuté dle zákona č. 106/1999 Sb., (0014/2023): nespolehlivý plátcí 2016-2023 [online]. 2023 [cit. 2023-04-12]. Dostupné z:

https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-generalni-financni-reditelstvi/Informace_106_2023_14.docx

11 JANEČEK, Martin. Efekty kontrolního hlášení rok plus od spuštění. Finanční správa [online]. 2017 [cit. 2022-11-23]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Efekty_KH_rok_plus_od_spusteni.pdf

12 Kolik přináší EET? Odhady Ministerstva financí se naplňují. Ministerstvo financí ČR [online]. 2018 [cit. 2022-11-23]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2018/kolik-prinasi-eet-odhady-ministerstva-fi-32989>

13 Metodický pokyn k postupu k odstranění pochybností. In: Praha, 2021, 17367/21/7700-10124-011654.

14 Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly. In: Praha, 2021, 20711/21/7700-10124-506246.

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

16 Oddělení 7401. Rada ECOFIN schválila opatření umožňující České republice používat plošný reverse charge mechanismus. Ministerstvo financí České republiky [online]. 2019, 8. 11. 2019 [cit. 2023-04-16]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/rada-eu-ecofin/vysledky-ze-zasedani-rady-ecofin/2019/rada-ecofin-schvalila-opatreni-umoznujic-36602>

17 Oddělení 7401. Více času pro plošný reverse charge a užší provázanost daní s účetnictvím, žádají podnikatelé a odborníci. Ministerstvo financí České republiky [online]. 2019 [cit. 2023-03-29]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/vice-casu-pro-plosny-reverse-charge-a-uz-36798>

18 PETLACHOVÁ, Petra. Od července dochází k rozšíření režimu reverse charge na další plnění. Finanční správa [online]. 2017 [cit. 2022-11-23]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2017/od-cervence-dochazi-k-rozsireni-rezimu-reverse-charge-na-dalsi-plneni>

- 19 PIROHANIČ, Ondřej. Vzniky a zániky ekonomických subjektů ČR. Informace o firmách [online]. 2017 [cit. 2022-11-23]. Dostupné z: https://www.informaceofirmach.cz/wp-content/uploads/2018/08/Vznikyzaniky-29_05_2017.pdf
- 20 Poskytnutá informace GFŘ podle zákona o svobodném přístupu k informacím 37/2022. Finanční správa [online]. 2022 [cit. 2022-11-23]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-generalni-financni-reditelstvi/Informace_106_2022_37.zip
- 21 Přehled inkasa na vybraných daních. Data Finanční správy [online]. Nedat. [cit. 2022-11-23]. Dostupné z: <https://statistiky.financnisprava.cz/cs/evidence-dani/prehled-inkasa-vybranych-dani>
- 22 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.05.2017, čj. 4 Afs 14/2017-36, www.nssoud.cz
- 23 Ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty (DPH). Kurzy.cz [online]. 2021 [cit. 2022-11-23]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/dph/ruceni/>
- 24 SEJKORA, Tomáš. Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4.
- 25 ŠEFČÍK, Michael. Karuselové podvody. Praha: Leges, 2018. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3.
- 26 ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. Praha: Linde, 2011. Praktická právnická příručka. ISBN 978-80-7201-856-7.
- 27 VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. Daňový systém ČR 2020. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4.
- 28 Vznik a zánik ekonomických subjektů. Český statistický úřad [online]. [cit. 2023-04-09]. Dostupné z: <https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/index.jsf?page=vystup-objekt&z=T&f=TABULKA&skupId=3549&katalog=33695&pvo=ORG09&pvo=ORG09&str=v719#w=>
- 29 Zákon č. 112/2016 Sb. Zákony pro lidi [online]. 2016 [cit. 2022-11-23]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-112>

- 30 Zákon č. 235/2004 Sb. Zákony pro lidi [online]. 2004 [cit. 2022-11-09]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>
- 31 Zákon č. 280/2009 Sb.: Zákon daňový řád. Zákony pro lidi [online]. 2009 [cit. 2022-11-17]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>
- 32 Zákon o DPH – Díl 2 – Místo plnění. Podnikatel.cz [online]. 2022 [cit. 2022-11-09]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-235-2004-sb-o-dani-z-pridane-hodnoty/f2548174/#f2548213>
- 33 Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. Ministerstvo financí ČR [online]. 2018 [cit. 2022-11-23]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2018_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-CR.pdf
- 34 ZPRAVODAJSTVÍ Zkrácení DPH o 67 milionů Kč. Policie ČR [online]. 2022 [cit. 2022-11-23]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/zkraceni-dph-o-67-milionu-kc.aspx>