

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

**Diplomová práce**

**Účinnost kontrolního hlášení proti daňovým  
podvodům**

**The VAT Control Statement as a tool which detect  
Tax Fraud**

**Plzeň 2023**

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

*„Účinnost kontrolního hlášení proti daňovým podvodům“*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 24. 4. 2023

v. r. *Bc. Aneta Hirmanová*

## **Zásady pro vypracování práce**

1. Zpracujte teoretická východiska k problematice DPH a kontrolnímu hlášení.
2. Představte možná rizika a podvody související s DPH a vyhodnoťte jejich dopady.
3. Vypracujte analýzu principu kontrolního hlášení a jeho praktického uplatňování.
4. Stanovte případná doporučení pro zlepšení stávající situace.
5. Shrňte řešenou problematiku.

## **Poděkování**

Děkuji především vedoucí své diplomové práce Ing. Pavlíně Hejdukové, PhD. za vstřícnost, odborné vedení a cenné rady poskytované po celou dobu vedení práce. Zejména bych chtěla poděkovat za její profesionální přístup a podporu. Taktéž bych chtěla projevit vděčnost a poděkování celé své rodině a přátelům za pochopení a trpělivost v nesnadném a spleťtém období studia.

# Obsah

Úvod .....	6
Cíl a metodika práce.....	8
<b>1 Daň a daňový systém v České republice .....</b>	<b>9</b>
1.1 Historie daní v České republice .....	9
1.2 Základní charakteristika daňových pojmů .....	9
1.3 Základní členění daní .....	12
<b>2 Daň z přidané hodnoty .....</b>	<b>14</b>
2.1 Legislativní úprava DPH.....	14
2.2 Charakteristika daně.....	15
2.3 Předmět daně .....	16
2.4 Daňové subjekty.....	18
2.5 Sazba DPH v ČR.....	19
<b>3 DPH v kontextu Evropské unie .....</b>	<b>23</b>
3.1 Vznik EU.....	23
3.2 Legislativa upravující DPH na území EU .....	24
3.3 Společné uskupení členů EU.....	25
3.4 Harmonizace DPH .....	27
3.5 Aktuální sazby DPH ve vybraných zemích EU .....	28
<b>4 Daňové podvody a daňové úniky .....</b>	<b>30</b>
4.1 Charakteristika pojmů, příčina vzniku daňových podvodů a úniků.....	30
4.2 Klasifikace daňových úniků a daňových podvodů.....	31
4.3 Nástroje obrany proti ilegální činnosti v oblasti DPH .....	34
<b>5 Kontrolní hlášení.....</b>	<b>37</b>

5.1	Právní úprava .....	37
5.2	Podstata kontrolního hlášení .....	37
5.3	Podání kontrolního hlášení.....	38
5.4	Nesplnění povinnosti plátce a následná sankce .....	40
5.5	Struktura kontrolního hlášení.....	41
<b>6</b>	<b>Kontrolní hlášení v praxi .....</b>	<b>48</b>
6.1	Vyplnění údajů do kontrolního hlášení .....	49
6.2	Provázání kontrolního hlášení a přiznání k DPH.....	54
6.3	Daňová povinnost plátce .....	56
<b>7</b>	<b>Vliv kontrolního hlášení na výběr DPH.....</b>	<b>57</b>
7.1	Podvody na DPH odhalené kontrolním hlášením .....	63
<b>8</b>	<b>Shrnutí řešené problematiky .....</b>	<b>66</b>
8.1	Účinnost kontrolního hlášení v ČR.....	66
8.2	Opatření ke snížení množství daňových podvodů .....	67
	<b>Závěr .....</b>	<b>70</b>
	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>71</b>
	<b>Seznam tabulek .....</b>	<b>77</b>
	<b>Seznam obrázků.....</b>	<b>78</b>
	<b>Seznam použitých zkratk .....</b>	<b>79</b>
	<b>Seznam příloh.....</b>	<b>80</b>
	<b>Abstrakt .....</b>	<b>85</b>
	<b>Abstract.....</b>	<b>86</b>

# Úvod

S daní z přidané hodnoty se potýká každý daňový subjekt, každý podnikatel i občan, jelikož je započítávána téměř do veškerých cen zboží i služeb. Není tak divu, že se daň z přidané hodnoty na základě plošného rozšíření mezi komodity stala nejzásadnější složkou tvořící příjem veřejných rozpočtů. Daň z přidané hodnoty je součástí daňové soustavy téměř každého vyspělého státu, je tedy uvalena na vysoké množství subjektů. Často dochází ke snaze se daňové povinnosti vyhnout a s ohledem právě na vysoké rozšíření se stala daň z přidané hodnoty velmi diskutovanou ve spojení s daňovými podvody a úniky.

Z důvodu vysokého množství daňových podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty bylo 1. 1. 2016 v České republice přijato v platnost kontrolní hlášení jakožto opatření podporující boj proti daňovým podvodům. Tématem kontrolního hlášení a jeho účinnosti v souvislosti s daní z přidané hodnoty a ilegálními činy se zabývá předložená diplomová práce.

Úvodní kapitola teoretické části diplomové práce poskytuje obecné informace týkající se daňové problematiky, včetně vymezení znaků a funkcí, mimo jiné i základní rozčlenění na daně přímé a nepřímé. Následující kapitoly jsou provázány problematikou daně z přidané hodnoty a věnují se základní charakteristice, aktuálním sazbám a jsou představeny pozitiva a negativa daně z přidané hodnoty. Valná většina práce vztahuje témata daňových podvodů, kontrolního hlášení i DPH na území České republiky. Vzhledem k častým obchodům mezi subjekty ČR a subjekty jiných zemí představuje kapitola tři společná seskupení členů a harmonizaci daně v rámci EU.

Čtvrtá kapitola je zaměřena na daňové úniky a podvody, nejprve jsou vymezeny rozdíly mezi pojmy podvod a únik a dále je řešena příčina jejich vzniku. Kapitola taktéž představuje různorodé typy daňových podvodů, zejména karuselové podvody, vědomé přehlížení povinností plátce nebo zapření tržeb. V poslední části této kapitoly jsou vyjmenovány základní nástroje, které bojují proti vzniku a snížení počtu daňových podvodů. Pátá kapitola práce poskytuje detailní informace o kontrolním hlášení, prvotně je vymezena podstata kontrolního nástroje a následně je popsána jeho struktura. Kapitola obsahuje údaje o podávání formuláře a následných sankcích v případě nedodržení podmínek.

Následující část práce je věnována praktické ukázce vyplnění formuláře kontrolního hlášení vybraného daňového subjektu, včetně analýzy a popisu výkonů plátce zařazených do případajících oddílů kontrolního hlášení. V rámci kapitoly šest autorka poukázala na provázanost kontrolního hlášení s přiznáním k dani z přidané hodnoty a souhrnným hlášením. Na základě zmíněného je vypočtena daňová povinnost plátce.

Sedmá kapitola se zabývá vlivem kontrolního hlášení na výběr DPH. Jsou zkoumány statistiky počtu plátců, inkaso DPH, vývoj daňové mezery a výše zadržovaných nadměrných odpočtů. Součástí práce je i analýza tří případů daňových podvodů, kde kontrolní hlášení napomohlo k jejich odhalení. Na základě této kapitoly je autorkou práce navrženo několik možností, které by mohly způsobit zlepšení výběru DPH a ustoupení daňových podvodů.

## Cíl a metodika práce

Hlavním cílem diplomové práce je na základě analýzy vybraných ukazatelů provést zhodnocení účinnosti důležitého nástroje k odhalování podvodů na dani z přidané hodnoty, kontrolního hlášení. Naplnění cíle práce bylo dosaženo pomocí těchto postupů:

- zpracování teoretické rešerše a deskripce literatury k problematice daně z přidané hodnoty,
- analýzy daňových podvodů a úniků dle druhu,
- identifikace nástrojů obrany proti podvodům na DPH, včetně kontrolního hlášení,
- demonstrace problematiky kontrolního hlášení na praktickém příkladu,
- syntézy poznatků a shrnutí zkoumané problematiky včetně představení návrhů na zlepšení situace v oblasti výběru DPH.

Teoretická část diplomové práce zpracovává obsáhlou problematiku daně z přidané hodnoty na základě informací získaných z odborných publikací, zákonů a internetových zdrojů. Základními publikacemi pro zpracování práce byly použity knihy Květy Kubátové, Jana Širokého nebo Tomáše Sejkory. Následně jsou přiblíženy některé typy daňových podvodů a úniků, které jsou často s tématem DPH spojovány. Společně s tím je poukázáno na možné způsoby zamezení této nelegální činnosti, důraz je kladen na nástroj označovaný jako kontrolní hlášení.

Praktická část vychází ze získaných teoretických poznatků a věnuje se praktickým otázkám kontrolního hlášení, ale taktéž daňovému přiznání k DPH a souhrnnému hlášení vybraného daňového subjektu. Diplomová práce také obsahuje analýzu a zhodnocení zavedení kontrolního hlášení v České republice. Zejména byla použita data zveřejněna Finanční správou a Ministerstvem financí České republiky. Dále je praktická část práce doplněna o analýzu a následnou demonstraci tří vybraných podvodů na DPH, které byly odhaleny právě díky kontrolnímu hlášení. V neposlední řadě je autorkou práce navrženo několik opatření, která by mohla napomoci snížit množství daňových podvodů.



# 1 Daně a daňový systém v České republice

Tato kapitola tvoří základní rámec k pochopení systému fungování daní v České republice. Představeny jsou jak daňová historie, tak struktura a obecné vlastnosti daní. Jednou z nejvýznamnějších položek pro státní rozpočet je daň z přidané hodnoty, touto daní se nadále zabývá celá diplomová práce.

## 1.1 Historie daní v České republice

Počátky záznamů daní lze nalézt již v Bibli. Josef s Marií putovali do Betléma z důvodu sčítání lidu (možných plátců daní). Kniha uvádí, že apoštol svatý Matouš plnil také funkci výběřčího daní (Široký, 2016). Později ve 13. století označoval katolický filozof Tomáš Akvinský daně za akceptovatelnou loupež, naopak vysoké či neúměrné zdanění jako hřích. V 16. století lidé vnímali daně jako nástroj ochrany života, anglický filozof Thomas Hobbes zastával názor placení daní ve smyslu platby poskytnuté za garanci míru. Nejprve se daně vžily pod pojmem berně. Jednalo se, a dodnes tomu tak je, o vybírané platby. Určený subjekt bral finance, které plynuly do pokladny panovníka. Dnes jsou odváděny státu, obce či územnímu celku. Jednalo se o pojem využívaný mezi lidmi, nikdy toto pojmenování nebylo uzákoněno. I přesto se tento výraz používal do padesátých let dvacátého století (Jurčík, 2015).

Jako první byly vybírány daně z půdy, dále pak daně dle velikosti měst, provozovaných řemesel a pronájmů věcí nebo budov. Panovník Karel IV. (14. století) se snažil podporovat rozvoj zemědělství v českých zemích, a proto se za jeho vlády nevybíraly daně z nově vysazených vinic, a to po dobu dvanácti let. Oproti tomu nebyla tato doba příznivá pro obyvatele z židovských rodin. Každý rok byla vyžadována platba za užívání země, tato částka byla označována jako židovská daň. Z počátku byly daně hrazeny v naturáliích (pšenice, kukuřice) nebo prostřednictvím válečných služeb. V dnešní době se jedná o úhrady peněžní (Kubátová, 2019; Jurčík, 2015).

## 1.2 Základní charakteristika daňových pojmů

Daně jsou vybírány od občanů dané země v peněžních jednotkách a směřují do státního rozpočtu nebo rozpočtu obcí či měst. Vybrané daně jsou následně nástrojem pro financování veřejného sektoru a veřejných služeb, konkrétně plynou daně například na financování armády a bezpečnosti, zdravotnictví, vzdělávání, tvorbu infrastruktury,

sociální služby, ochranu životního prostředí. Dále jsou díky těmto vybraným financím poskytnuty starobní důchody, podpory v době nezaměstnanosti nebo pro podporu znevýhodněných skupin obyvatel (Jurčík, 2015).

Daně zabezpečují nejen financování veřejných statků, ale také profinancování sociálního zaopatření. Prostřednictvím těchto dvou hlavních skupin je zabezpečen ekonomický růst, produktivita lidských zdrojů a sociální kompaktnost (Kotlán, 2010).

Jednotlivé daně jsou součástí daňové soustavy České republiky. Hlavním úkolem této soustavy je zabezpečení dostatečných finančních prostředků. Vybrané finanční prostředky musí následně obstarat potřeby státu, územních celků a v neposlední řadě i obcím. Daňová soustava a výběr daní je spojen s mnoha zákony (Altaxo, 2019). Současný daňový systém České republiky vychází z daňové soustavy z roku 1993 (Široký, 2016).

### **Atributy daní**

„Daň, berně, příspěvek odváděný jednotlivci k uhrazení povšechných potřeb státu, země, obce aj. se vyměřuje dle jednotky berní (jed. míry, váhy, počtu)“ (Otto, 1897).

Daň je zákonem určená platba do veřejného rozpočtu, tedy platba povinná. Jedná se o jednostranně plynoucí úkol bez oprávnění ze strany plátce žádat stát o protiplnění, daň je platba neekvivalentní a neúčelová. Dále jsou to platby pravidelné v určitých časových úsecích (Šindelka, 2001). Smržová & Mrkývka (2020) označují daň za zákonem určenou a povinnou částku, která je pravidelně odváděna ze strany ekonomických subjektů čili fyzických i právnických osob na stranu veřejných financí. Následně jsou z těchto veřejných financí uspokojovány potřeby obyvatel.

Vančurová (2008) specifikuje pojem daní pomocí těchto znaků, jež jsou níže popsány:

- povinné,
- nedobrovolné,
- zákonem vynutitelné,
- neúčelové,
- zpravidla opakované,
- neekvivalentní,
- nenávratné.

Daně jsou povinné, musí je platit každý občan, pokud mu vznikne povinnost. Vlastnosti daní jako povinnost, vynutitelnost a s tím související nedobrovolnost jsou důsledkem stanovení platby zákonem (Jurčík, 2015). Platby daní jsou uzákoněny, neboť bez tohoto opatření by nebyly placeny. Téměř nikdo by dobrovolně neodevzdával své peněžní příjmy, své bohatství.

Pokud by občan, kterému je vyměřena daňová povinnost, daň nezaplatil nebo její výši zkrátil, pak by mu hrozil postih vymezený v trestním zákoníku. Skutečnost neplacení daně nebo její zkrácení je trestný čin, za který hrozí obviněnému trest až do výše odnětí svobody v rozsahu šesti měsíců až deseti let, vzhledem k závažnosti činu (Trestní zákoník, zákon č. 40/2009 Sb.). Listina základních práv a svobod, článek 11 odstavec 5 definuje, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Neúčelovost označuje fakt, že občan, který daň odvede nemůže určit na jaké potřeby se konkrétně jeho finance využijí. Jedná se především o opakované platby, jednotlivým daním náleží mezní termín platby. Dále jsou to také platby nenávratné, stát zaplacenou daň již nevrací. Po zaplacení daně nenáleží plátcovi žádná protihodnota (Kubátová, 2018). Stát nemusí v protihodnotě vrátit poplatníkovi tolik, kolik do něj odvedl. Tato skutečnost značí neekvivalentní vlastnost daní (Lipovská, 2017).

### **Funkce daňové soustavy**

Stát ze svého postavení využívá **regulační** neboli stimulační funkce pro zajištění ekonomického růstu nebo jako motivaci k využití stanovených statků. Existují pozitivní stimulační funkce, kterými jsou daňové úspory, například v oblasti snížení daně z příjmu či prominutí silniční daně (Černohorský & Teplý, 2011). Zároveň stát provozuje negativní stimulační funkce neboli vyšší zdanění, které má odradit zákazníka od koupě statku z důvodu zdraví. (Profispolečnosti, 2017). Vyšší zdanění je v České republice možné sledovat například u alkoholu. Krásová (2022) uvádí, že sazba spotřební daně u běžného lihu je 32 250 Kč/hl, u lihu v ovocných destilátech 16 200 Kč/hl a dále u piva velkých pivovarů se jedná o sazbu 32 Kč/hl. Používání negativních stimulací je taktéž součástí regulační funkce daní. Pomocí daní, konkrétněji skrze regulační funkci, chce stát působit na chování lidí. Z tohoto důvodu mají vládní činitelé možnost pravomoci zvyšovat, resp. snižovat úroveň daní (Lipovská, 2017). Stát chce pomocí dostupných nástrojů zajistit co nejvyšší úroveň zdravotního stavu občanů, čehož lze dosáhnout například omezením

kouření nebo požívání alkoholu. Z tohoto důvodu má zdanění nejen tabákových výrobků rostoucí charakter.

Finance jsou často potřeba na různých místech v různé výši, tomu napomáhá **alokační funkce**. Je tak zajišťován správný poměr mezi veřejnou a soukromou potřebou jakožto investování vládních prostředků. V rámci alokační funkce je využívána daňová úleva (Kotlán, 2010; James, 2012). Daňovou úlevou je myšleno snížení daňové povinnosti, například pokud občan daruje bezplatně krev v odběrovém centru. Skrze alokační funkci jsou finanční prostředky vkládány na místa, kde jsou potřeba, nebo odebírány z míst, kde je financí příliš. Kubátová (2018) uvádí ekologické zdanění jako místo generující finance, a naopak školství jako prostor nedostatečně financovaný. Nejstarší funkcí daní plní právě možnost finance alokovat. Skrze alokační funkce je dosaženo potřebných financí v oboru zdravotnictví, školství nebo také divadel a muzeí. Tato funkce evokuje vzpomínky na Robina Hooda (Lipovská, 2017).

**Sociální funkce** daní zabezpečuje financování kultury a kulturních potřeb v zemi a dále i sociálních potřeb. Často se jedná o slevy na dani nebo odčitatelné položky (Altaxo, 2019).

Stát pomocí veřejných financí rozděluje neboli distribuuje určitý poměr příjmů (finančních prostředků) od bohatých občanů k chudým obyvatelům dané země. Přerozdělení financí probíhá na základě nedůvěry ke správnému fungování trhu a spravedlivosti na něm. Tato distribuce financí probíhá skrze **redistribuční** funkci daní (Sosnowski, 2015). Přerozdělovací neboli redistribuční funkce napomáhá zmírňovat rozdíly ve výši důchodů chudých a bohatých občanů dané země (Lipovská, 2017).

**Stabilizační** funkce je známa teprve od třicátých let dvacátého století, a je tedy funkcí nejmladší. Často se vznik této funkce daní pojí s termínem *Velké hospodářské krize*, během které byla podporována ekonomika. Potlačení cyklických změn v ekonomice je prováděno skrze stabilizační funkci. Daně ovlivňují hospodářské ukazatele jednotlivých států (Veseth, 2014).

### 1.3 Základní členění daní

Daně se v České republice v rámci základního členění dělí na přímé a nepřímé. Rozdíl je v charakteru zdanění, v rozdílu vymezení daňového subjektu, který daň odvede, a vztahu mezi poplatníkem a plátcem daně.

Přímou daň lze charakterizovat jako zákonem definovanou, tzn. povinnou platbu plynoucí do státního rozpočtu. Význam slovního spojení přímá daň je dán způsobem placení. Platba je placena předem definovaným subjektem čili poplatníkem a daň je odváděna z jeho vlastního účtu (Jurčík, 2015). Do této skupiny daní patří například daň z příjmu fyzických osob, daň z příjmu právnických osob nebo daň z nemovitosti. Plátce a poplatník je totožná osoba.

Široký (2016) definuje **přímé daně** takto. Jsou vyměřeny v souvislosti s příjmem či majetkem poplatníka a jsou placeny z důchodu téže osoby. Výše vyměřené daňové povinnosti nemůže být delegována na jiné osoby. Výběr této skupiny daní je na základě daňového přiznání, které poplatník sám odvede. Tato skupina daně může být také hrazena srážkou u zdroje vzniklého příjmu.

Za **daň nepřímou** je považována taková daň, kdy poplatník (komu vzniká daňová povinnost) a plátce (kdo platbu odvede) nejsou shodnou osobou. Častým ekvivalentem je daň ze spotřeby, zdaňována je spotřeba například zboží či služby. Tímto daním se nelze vyhnout pomocí daňového ráje, a proto je trendem přecházet od přímých daní k nepřímým. Dále lze příjmy z nepřímé daně lépe předvídat, nepřímá daň je zahrnuta v ceně každého zboží a každý občan je zatížen stejnou výší daně, čímž je zabezpečena neutrálnost (Jurčík, 2015). Zdanění je uskutečněno prostřednictvím registrovaných plátců DPH, kteří daň odvedou namísto daňového poplatníka (Šefčík, 2018).

Ceny zboží jsou zvýšeny právě o částku ve výši nepřímé daně. Tuto částku prodejce či obchodník od kupujícího (zákazníka) vybere a odvede do veřejného rozpočtu. Daň připadající na výrobce, prodejce a kupujícího je u každého zboží v jiném poměru (Kubátová, 2005).

Okamžik zdanění nastává již samotným nákupem nebo spotřebou statku zatíženého daní. Nepřímé daně jsou dále členěny na všeobecné neboli ty, které jsou uvrhnuty na všechny výrobky nebo zboží určité skupiny. Druhá skupina nepřímých daní jsou selektivní daně neboli akcízy, kterými je zdaněno pouze vybrané zboží (Široký, 2016).

## 2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty, dále jen DPH, je jednou z nepřímých daní, často označovanou za daň spotřební. Je převažujícím příjmem plynoucím do veřejného rozpočtu. Následující podkapitoly vymezují nejprve obecné charakteristiky daně a následně pojmy související s DPH, základní princip fungování daně a mezinárodní srovnání sazeb a legislativních úprav. Pochopení problematiky DPH je stěžejní a nezbytné pro práci s kontrolním hlášením.

### 2.1 Legislativní úprava DPH

Daň z přidané hodnoty je nejčastěji používanou daní ve vyspělých státech, je daní neutrální a přináší nejvíce financí do státního rozpočtu. Nejen díky těmto důvodům zavedla Evropská unie implementaci DPH jako podmínku členství. Tzn. že země, která nemá zavedený platný zákon o DPH a nepoužívá jej ve svém daňovém řádu, nemůže vstoupit do EU (Your Europe, 2022).

V České republice je DPH převážně upravováno zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále zákon o DPH. Tento právní předpis poprvé nabyl účinnosti v roce 2004, tj. v roce vstupu ČR do Evropské unie. Od roku 2004 prošel zákon o DPH značným počtem novelizací. Zákon č. 196/2014 Sb. ukotvil v zákoně o DPH změny vycházející z předpisů EU. Zákon č. 262/2014 Sb., který byl schválen Poslaneckou sněmovnou, novelizuje sazby daně z přidané hodnoty.

DPH je daní univerzální, a proto ji dále upravuje značné množství zákonů, vyhlášek, norem a dále je řešeno v judikatuře soudního dvora. Například zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád se zabývá správou daně, povinnostmi daňových subjektů nebo jejich práv. Při vývozu zboží z ČR nebo dovozu zboží z ČR se problematikou DPH zabývá celní zákon č. 242/2016 Sb. Účetnictví v sobě zahrnuje mnoho operací týkajících se této problematiky, a proto je využíván i zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. Zákon o živnostenském podnikání č. 455/1991 Sb. upravuje problematiku DPH v souvislosti s podnikáním. Placení daně z přidané hodnoty je povinné, sankcemi se zabývá zákon o trestním řízení soudním č. 141/1961 Sb.

## 2.2 Charakteristika daně

DPH spadá do kategorie nepřímých spotřebních daní, zdanění vychází z užití služby nebo produktu. Daň je součástí koncové ceny onoho výrobku či služby, kterou zaplatí zákazník neboli spotřebitel. Obvykle je daň odvedena do státního rozpočtu poskytovatelem služby nebo prodávajícím produktem. V případě přenesené daňové povinnosti daň odvádí kupující, viz podkapitola 4.3. DPH je také označováno jako daň in rem, z toho vyplývá, že se jedná o zdanění věci, zdanění nedbá na výši příjmu spotřebitele (Široký, 2016).

Z anglického sousloví value – added tax, je DPH takovou daní, která je vybírána v každé fázi výroby. A zároveň napomáhá ke snížení rozpočtového deficitu, snižuje tedy schodek rozpočtu a zvyšuje příjmy státního rozpočtu. Jedná se o daň s vysokými příjmovými ambicemi (Bickley, 2003).

Daň z přidané hodnoty byla značně zaváděna v devadesátých letech do zemí s vyspělou tržní ekonomikou. Již výše bylo uvedeno, že zavedení DPH je nezbytnou podmínkou pro přijetí nového člena do Evropské unie (Kubátová, 2005).

Kubátová (2005) přiřazuje DPH k charakteristice dříve používané obrátové daně, pouze s tím rozdílem, že DPH nemá kumulativní charakter. Obrátová daň se přidávala na začátku zpracování vybraného výrobku každým obchodníkem. Příkladem může být mnohokrát zdaněný papír, než vznikne kniha.

Zdanění u DPH podléhá jen ta přidaná hodnota, která je k výrobku přidána u daného zpracovatele. Vždy je zdaňováno pouze to, co bylo nově do výrobního řetězce přidáno. Inputy (vstupy) do výrobního řetězce dvakrát zdaňovány nejsou. Termín přidané hodnoty označuje zásluhu neboli přínos jednotlivého účastníka ve výrobním řetězci produktu (Vančurová & Láchová, 2018).

Šefčík (2018) uvádí, že možnost zdanění pouze přidané hodnoty je uskutečněna díky daňovému odpočtu. Daňový odpočet vrací plátcí DPH daň zaplacenou na vstupu. Plátce DPH odvede správci daně pouze daň ve výši rovnající se rozdílu mezi výstupem a vstupem. Daň na vstupu je chápána jako výše daně, kterou zaplatil plátce dodavatelů a daň na výstupu je daní zaplacenou odběratelem.

Kubátová (2018) vyjadřuje přidanou hodnotu z ekonomického pohledu jako:

- výtěžek neboli zisk,
- důchod (renta),
- plat pracovníků,
- úrok.

Přidanou hodnotou se rozumí zvýšená cena zboží nebo služby. Hodnota daného produktu je zvýšena přidáním dalších výrobních faktorů, jako je práce, půda, kapitál nebo podnikatelské know-how (Bickley, 2003).

### **2.3 Předmět daně**

Předmět DPH vychází ze znění zákona č. 235/2004 Sb. Je upraven § 2 zákona o dani z přidané hodnoty, jedná se o obecná ustanovení. V odstavci jedna § 2 jsou definovány skutečnosti, které splňují definici předmětu daně. V druhém odstavci téhož paragrafu jsou vyjmenovány termíny, které specifikují zdanitelné plnění, předmět daně nebo plnění, které nespadá do osvobozených plnění. § 2a vymezuje plnění, která nespĺňují definici předmětu daně, jedná se tedy o vynětí z předmětu daně. Odst. 2 § 2a definuje situace, kdy není předmětem daně z přidané hodnoty pořízení zboží z jiného členského státu. Odstavec 3 § 2a upravuje hodnotu pořízeného zboží. Zákon o DPH obsahuje mnoho výjimek a osvobozených plnění, často není jednoznačné, zda se o předmět daně jedná či nikoli.

§ 2 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH vymezuje předmět daně z přidané hodnoty jako:

- „dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení
  - 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,
  - nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,



- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku“ (zákon č. 235/2004 Sb.; Dušek, 2022, s. 12)

Dušek (2022) definuje pojem úplata jako částku udělenou v souvislosti s plněním. Jedná se o částku v peněžní i nepeněžní podobě. Taktéž může jít o dotaci splňující podmínky § 4 odstavce 1.

Místo plnění upravuje § 7 - § 10i, téhož zákona. Předmětem daně v České republice jsou pouze taková plnění, která jsou zaznamenána na území ČR. Plnění je vždy předmětem daně v zemi, ve které je určeno místo plnění. (Kuneš a kol., 2022). Česká republika je označována pojmem tuzemsko.

Termínem jiný členský stát se rozumí členské státy Evropské unie vyjma České republiky. Jedná se o tento výčet států: Německo, Slovensko, Rakousko, Polsko, Maďarsko, Francie, Belgie, Finsko, Slovinsko, Kypr, Řecko, Španělsko, Estonsko, Irsko, Litva, Itálie, Portugalsko, Malta, Lotyšsko, Dánsko, Švédsko, Rumunsko, Lucembursko, Chorvatsko, Nizozemí a Bulharsko (European Union, 2023a).

Česká republika může obchodovat se zahraničím, a to se členskými státy, jejichž definice je vysvětlena výše. Dále také může obchodovat s tzv. třetí zemí. Třetí zemí se rozumí stát, který není součástí Evropské unie. Jedná se např. o Velkou Británii, Albánii, Japonsko, Turecko a další (Kuneš & Vondrák, 2022, str. 16).

Ministerstvo financí ve výjimečných situacích vydává rozhodnutí o prominutí DPH. Bylo tomu tak například v období koronavirové krize roku 2020 a 2021, kdy bylo odpuštěno DPH za respirátory a filtrační masky splňující potřebné zdravotní podmínky. V roce 2021 byla taktéž prominuta daň z přidané hodnoty za dodávky plynu a elektřiny. Od 24. 2. 2022 vzešlo v platnost rozhodnutí, kterým byl od daně z přidané hodnoty osvobozen import zdravotních pomůcek, potravin, základních životních potřeb a lůžkovin směřovaných na Ukrajinu. K tomuto činu bylo přistoupeno z důvodu solidarity s ohledem na probíhající invazi Rusů na Ukrajině (BDO, 2022).

## 2.4 Daňové subjekty

Subjekty daně lze dle § 5 hlavy II zákona o DPH rozčlenit do několika skupin:

- osoby povinné k dani,
- skupiny,
- plátcí,
- identifikované osoby.

Osobou povinnou k dani může být osoba vykonávající samostatně ekonomickou činnost. Rovněž se jedná i o právnickou osobu, která provozuje ekonomickou činnost, a dále skupinu. Skupinou je považováno seskupení osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, podmínkou je registrace skupiny k placení DPH (zákon č. 235/2004 Sb.; Kuneš a kol., 2022).

Ekonomickou činností je myšleno podnikání a dále poskytování služeb, působení obchodníků nebo výrobců. Dále je do ekonomické činnosti řazen pravidelný příjem z využití nehmotného a hmotného majetku (Kuneš & Vondrák, 2022, s. 19).

Termín plátce daně upravuje § 6 již zmíněného zákona. Na základě znění paragrafu je plátce DPH charakterizován jako osoba sídlící v tuzemsku, povinná k dani a s obratem vyšším než 2 000 000 Kč. Tento limit je platný od 1. 1. 2023, do roku 2022 se jednalo o částku 1 000 000 Kč. Obratu musí být dosaženo nejvýše za dvanáct bezprostředně uplynulých měsíců, myšleno kalendářních. Osoba povinná k dani na konci každého měsíce retrospektivně prověřuje, zda byla splněna podmínka obratu stanoveného zákonem. Plátcem daně je tedy osoba určena zákonem, a to po splnění nastavených kritérií, nebo osoba dobrovolně registrovaná k plátcovství DPH (zákon č. 235/2004 Sb., Dušek, 2022, s. 17; Kuneš & Vondrák, 2022, s. 19). Každý plátce DPH má povinnost podávat přiznání k dani z přidané hodnoty.

Identifikované osoby upravuje § 6g - § 6l. Identifikovaná osoba nevykonává ekonomickou činnost, pokud nepřekročila limit obratu v hodnotě 2 mil. Kč, a přesto je osobou povinnou k dani, jelikož poskytla nebo přijala plnění ze země EU. Platí tedy daň za služby z jiného členského státu nebo státu třetí země (Kuneš & Vondrák, 2022, s. 20). Identifikovanou osobou se může stát fyzická i právnická osoba bez rozdílu.

## 2.5 Sazba DPH v ČR

Sazby daně z přidané hodnoty jsou upraveny § 47 zákona o DPH. Paragraf uvádí výčet tří sazeb u plnění podléhající dani nebo přijaté úplaty. Jedná se o tyto sazby:

- 21% sazba daně, tzv. základní,
- 15% sazba daně neboli první snížená,
- 10% sazba daně, rovněž druhá snížená.

Výše sazby u zboží a služeb je aplikována dle stanovení zákonem. První snížená sazba daně ve výši 15 % se uplatňuje u zboží dle přílohy 3 zákona o DPH. Výčet zboží s druhou sníženou sazbou daně uvádí příloha 3a. Služby jsou zdaňovány základní 15% sazbou, pokud zákon nestanoví jinak. Služby s první a druhou sníženou výší daně jsou vymezeny přílohou číslo 2 a 2a. Sazba daně u zdanitelného plnění je určena vzhledem ke dni vzniku povinnosti daň přiznat (zákon č.235/2004 Sb.).

Tabulka 1: Vybrané služby podléhající sníženým sazbám DPH

SLUŽBY	
Výše sazby daně	Druh služby
15 % (první snížená)	přeprava a sběr a likvidace komunálního odpadu letecká doprava cestujících a zavazadel pohřební služby pro lidi
10 % (druhá snížená)	úprava a rozvod vody ubytovací služby služby lázní, saun, parních jeskyní služby sportovních zařízení vstup do divadel, cirkusů, kin a výstav

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona č. 235/2004 Sb., 2023

Tabulka 2: Vybrané zboží podléhající sníženým sazbám DPH

ZBOŽÍ	
Výše sazby daně	Druh zboží
15 % (první snížená)	potraviny, nealkoholické nápoje rostliny, semena, dřeviny dětské autosedačky palivové dřevo ortopedické a zdravotnické pomůcky
10 % (druhá snížená)	kojenecká výživa škrob, lepek, slad a směsi knihy, noviny, časopisy pitná voda očkovací látky, veterinární léky

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona č. 235/2004 Sb., 2023

Generální finanční ředitelství nabízí plátcům DPH poradenství. Pokud si plátce není jist výší sazby, může vyplnit protokol o závazném posouzení zvoleného zboží či služby a odeslat jej na sídlo ředitelství. Jedná se o zpoplatněné poradenství v hodnotě 10 000 Kč. (Sluto, 2023).

§ 52 - § 62 zákona o DPH vymezuje výčet služeb i zboží, která nepodléhají zdanění. Jedná se např. o plnění z těchto okruhů:

- sociální pomoc,
- vzdělávání,
- pojišťovací a penzijní činnost,
- finanční činnost,
- provozování loterií,
- zdravotnictví (zboží i služby).

Výše zdanění není u konkrétního druhu zboží či služby stále konstantní. V některých případech dochází k přesunu z jedné skupiny sazby do jiné. Bylo tomu tak i v roce 2020,

kdy do druhé snížené sazby vstoupilo rovnou několik zdanitelných plnění. 21% sazba klesla na 15% sazbu u těchto služeb: oprava oděvů a textilu, kadeřnictví a holičství, prodej točeného piva, oprava jízdních kol nebo oprava obuvi. U péče o děti, seniory a nemocné občany, stravování, úklid domácností a mytí oken, prodej nealkoholických nápojů se jedná o přesun služeb z první snížené sazby do druhé snížené sazby. K této změně sazby DPH došlo i u vodného a stočného (Žurovec, 2020).

Vývoj sazby DPH v České republice zobrazuje Tabulka 3. Vývoj je datován od roku 1993, kdy vznikl samostatný Český stát, do roku 2015, kdy se sazby ustálily tak, jak jsou platné dnes.

Tabulka 3: Vývoj sazby DPH ČR v letech 1993 až 2015

Daň platná k	Výše základní sazby [%]	Výše snížené sazby [%]
1. 1. 1993	23	5
1. 1. 1995	22	5
1. 5. 2004	19	5
1. 1. 2008	19	9
1. 1. 2010	20	10
1. 1. 2012	20	14
1. 1. 2013	21	15
1. 1. 2015	21	15 a 10

Zdroj: Vlastní zpracování dle European Commission, 2021

### **Přednosti a pozitiva DPH**

Jednou z předních vlastností daně z přidané hodnoty je neutralita neboli nestrannost vzhledem ke spotřebiteli a výrobci. Tzn. že dani podléhá spotřeba například domácností, ale nedochází ke zdaňování vstupů při výrobě. Cílem DPH je zdanit pouze spotřebu. Daňově zatížen je tedy konečný zákazník, nedochází již k přeměně zboží ani k dalšímu prodeji. Veškeré změny, pohyby, obchody se zbožím, které jsou zaznamenány před prodejem konečnému zákazníkovi, nejsou daní zatíženy. Tento princip funguje v případě, že veškeré nakládání a transakce se zbožím jsou před konečným prodejem uskutečněny mezi plátcí DPH (Kubátová, 2005; Tschopl & Partner, 2022).

Dále je k přednostem řazeno zdaňování služeb. V souvislosti s poskytováním služeb a daně z přidané hodnoty není pohlíženo na charakter příjemce nebo uživatele služby. Výše ceny je stejná jak pro výrobní spotřebu, tak pro konečnou spotřebu, kdy služba naplní uspokojení konečného zákazníka. Cena služby je v případě zdanění služeb totožná pro neplátce i plátce DPH. Služby s obtížným ztotožňováním přidané hodnoty jsou často osvobozeny od daně, jedná se především o sektor pojišťovacích a finančních služeb (Kubátová, 2018; Široký, 2016).

Široký (2016) publikuje, že daň z přidané hodnoty má kladný vliv na zahraniční obchod. Kladný účinek je především shledán v nastavení rovnocenných podmínek zdanění importovaného a exportovaného zboží z jiné země. Importované zboží je zdaněno stejnou sazbou daně jako zboží tuzemské, vývoz neboli export dani nepodléhá.

Kubátová (2018) a Široký (2016) se shodují, že DPH je daní účinnou proti daňovým únikům. Tohoto účinku je dosaženo především z důvodu zdanění zboží i služeb. Dále má smluvní strana jakožto dodavatel závazek odvést daň vzhledem ke správci daně ve výši přidané hodnoty. DPH je vysoce transparentní a představuje stabilní příjem pro stát.

### **Negativa DPH**

I přestože je u daně z přidané hodnoty shledán velký výčet pozitivních atributů, lze nalézt i několik negativních vlastností. Za jednu z předních lze považovat administrativní složitost, protože zaznamenávání DPH je komplikované jak pro vedení evidence a účetnictví plátce, tak pro legislativní vykazování státu (Široký, 2016).

Plátce DPH musí nejen v účetnictví zaznamenávat události týkající se DPH. Také je však povinen dokládat příznání k DPH, a to měsíčně nebo čtvrtletně, záleží na zvoleném druhu. Dále podávat kontrolní hlášení a ve vybraných případech dokládat i zprávy o transakcích vycházejících z přenesené daňové povinnosti. (Kuneš a kol., 2022). Kontrolnímu hlášení se bude práce věnovat v dalších kapitolách.

Složitá administraci DPH předchází náročný a zdlouhavý proces zavedení samotné daně z přidané hodnoty. Nutné je předělat legislativní úpravy, daňový řád a podat srozumitelné vysvětlení občanům. Státy, které přecházejí na tuto daň, se často potýkají s technickými problémy. Po úspěšném zavedení nové daně následuje dvojí růst cen v ekonomice. Nejprve jsou ceny jednorázově zvýšeny o daň a poté se ceny zvyšují v důsledky inflace (Kubátová, 2018).

### **3 DPH v kontextu Evropské unie**

Česká republika obchoduje se zahraničím, zastává roli exportu i importu. Kapitola se zabývá historií vzniku EU, harmonizací daně z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie a v neposlední řadě spoluprací členských států. Státy tvořící EU jsou v tzv. Společenství, výčet nynějších 27 členů je v kapitole 2.3.

#### **3.1 Vznik EU**

Evropská unie se započala formovat roku 1945 s cílem zamezit válečným konfliktům. Prvotním uskupením unie bylo společenství z roku 1951, jednalo se o asociaci uhlí a oceli (ESUO). Zakládajícími zeměmi byly: Belgie, Itálie, Nizozemsko, Francie, Lucembursko, Německo. Tyto státy lze též považovat za zakladatele EU. Vývoj Evropské unie do dnešní podoby prošel řadou událostí, konfliktů a neshod, ale i přesto se stále budovala silnější spolupráce. Významným krokem bylo podepsání Smlouvy o Evropské unii neboli Maastrichtské smlouvy 7. 2. 1992. Smlouva upravovala jednotnou měnu, bezpečnostní politiku a vnitřní směrnice. Platnost smlouvy nastala 1. 11. 1993, tento den je považován za oficiální počátek Evropské unie (Evropská centrální banka, 2023).

Jednotný trh v prostoru EU je nastaven taktéž od roku 1993, jednotný trh se pojí s kontextem čtyř svobod. Jedná se o svobodný neboli volný pohyb peněz, osob, zboží a služeb. Ve 20. století vchází v platnost hojný počet smluv, vyhlášek, publikací a předpisů, které upravují fungování trhu a daňové politiky. Vznikl Evropský hospodářský prostor. Na jaře roku 1995 jsou ve vybraných zemích zrušeny kontroly totožnosti na hranicích, vzniká schengenský prostor. Na konci 20. století se měna euro stává obchodní měnou v jedenácti zemích (European union, 2023b).

Tyto významné události přispěly k rozvoji mezinárodního obchodu, a tím je nezbytné sladit legislativu, zharmonizovat daňovou soustavu EU. Diplomová práce se z důvodu tématu dále zabývá harmonizací pouze daně z přidané hodnoty.

Všeobecnou nepřímou daní v členských zemích je pouze DPH, a to od 1. 1. 1987 (Široký, 2018).

### 3.2 Legislativa upravující DPH na území EU

V rámci Evropské unie je hlavním právním předpisem upravujícím společný systém daně z přidané hodnoty **směrnice Rady 2006/112/ES** (dále jen směrnice). Zasedání k příležitosti jednání schválení směrnice proběhlo 28. listopadu 2006 s účinností směrnice od 1. 1. 2007 (Benda & Hrušová, 2016, s. 5).

Členské státy EU mohou své vnitrostátní předpisy týkající se DPH upravit pouze ve znění směrnice EU. Příliš velkých úprav není dovoleno. Cílem EU je nastavit legislativní úpravu DPH ve všech státech s co nejmenšími odchylkami, dalším důvodem je vysoká míra harmonizace daně z přidané hodnoty. V případě nejasného určení v národní legislativě je členský stát povinen na DPH pohlížet ve znění směrnice (Běhounek, 2022).

Směrnice 2018/1910 novelizovala 1. 1. 2020 směrnici 2006/112/ES. Novela zavedla zpřísnění, které upravuje osvobození dodání zboží do jiného členského státu. Osvobodit lze pouze to dodání, kdy kupující uvede platné daňové identifikační číslo (DIČ) (Běhounek, 2022).

Platnost a správnost DIČ zahraničních subjektů lze ověřit v aplikaci VIES na webových stránkách Evropské komise, na útvaru Generálního finančního ředitelství nebo na finančním úřadě (Finanční správa, 2022a).

S platností od 1. 1. 2015 nabylo účinnosti prováděcí nařízení EU, jedná se o **nařízení Rady (EU) č. 282/2011** (dále jen prováděcí nařízení). Prováděcí nařízení je nezávislé na národní legislativě, ale závazné na celé území EU. Prováděcí nařízení je nutné dodržovat i v případě shledání diferencí s národní legislativou (Běhounek, 2022).

Problematiku vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani v členském státě i osob neusazených v členském státě upravuje směrnice Rady 2008/9/ES. Pravidla fakturace a vystavování dokladů jsou řešeny směrnicí rady 2010/45/EU, dříve se jednalo o směrnici 2006/112/ES (Benda & Hrušová, 2016, s. 5).

Směrnice Rady 2006/112/ES je známa pod pojmem Recast, jedná se o přepracování Šesté směrnice a všech jejích novel (Dušek, 2022).



### **3.3 Společné uskupení členů EU**

K bezproblémovému fungování Evropské unie je nezbytné mít nastaveny rovnocenné podmínky trhu a obchodu, zajistit identické informace, shodné daňové principy a další. Dále je nutné, aby členové Společenství komunikovali, a proto je známo několik seskupení, ve kterých dochází k shlukování zástupců každého členského státu a jsou projednávána patřičná témata.

#### **Výbor Evropské unie pro DPH**

Dříve výbor EU pro DPH složen z Komise a zástupců vnitřních orgánů zajišťoval správné a jednotné plnění pravidel EU v oblasti každého členského státu. V roce 2020 ztratil výbor kompetence a nyní plní pouze poradní funkci (European Commission, 2023a).

Změna Výboru byla řešena na Evropské federaci daňových poradců. Iniciativa z roku 2020 změnila výbor pro DPH na projednávací výbor. Projednávací výbor schvaluje a vyjednává stanoviska týkající se problematiky DPH, následně po schválení Komise aplikuje pravidla na vymezenou oblast. Komise získala prováděcí pravomoc. Tato změna vedla ke zjednodušení procesu a jeho harmonizaci. Odborníci členských států z dřívějšího výboru rozhodují o implementaci opatření v oblasti DPH na vnitrostátní úrovni, mají zkušenosti a rozumí pravidlům členských států vzhledem k EU. Vymezení pravomocí Komise a členských států jsou shrnuty v nařízení EU č. 182/211. V důsledku této změny byla zřízena skupina složená z odborníků v oblasti DPH (European Commission, 2020a).

#### **Pracovní skupina Rady EU pro daňové otázky**

Rada EU se skládá ze sedmi polických výborů. Každý výbor je složen z odborníků, expertů, akademiků a znalců, produkují legislativní předpisy EU a zabývají se otázkami na vybranou problematiku. Diplomová práce se pro své účely zabývá výborem pro hospodářské a finanční záležitosti (ECOFIN). Hospodářský a finanční výbor je dále rozčleněn na pracovní skupiny zabývající se daňovou politikou, zdanění energetických daní a CO<sub>2</sub>, regionální politikou, finančními záležitostmi a investicemi, mimo jiné i pracovní skupinou řešící problematiku daňových otázek (Business Europe, 2023).

Pracovní skupina pro daňové otázky zajišťuje pospolitost zabývající se daňovými a nedaňovými záležitostmi v rámci Evropské unie. Cílem je příprava dokumentů na zasedání Rady a následně tvorba zápisů z jednání, dále vytváří úsudky o daňové politice, jakožto o změnách, pokroku nebo harmonizaci. Podskupina zabývající se

nepřímým zdaněním rozhoduje v otázkách daně z přidané hodnoty (Consilium Europa, 2023).

Pracovní skupina pro DPH funguje na principu fóra, kde členové Společenství sdílí otázky, připomínky a zkušenosti v problematice DPH v oblasti EU. V rámci fóra jsou řešena tato témata:

- historie a vývoj DPH,
- trendy v oblasti daně z přidané hodnoty,
- audit DPH,
- problematika administrativy,
- podvody v oblasti DPH a následné ocenění výše ztráty způsobené podvodem,
- nastavení politiky jakožto boje proti podvodům (European Court of Auditors, 2023).

### **Program Fiscalis**

Program Fiscalis je založen Evropskou komisí. Podporuje spolupráci členů EU, chrání daňové poplatníky, poskytuje potřebné informace nezbytné ke správnému pochopení předpisů EU, snižuje administrativní zatížení orgánů správy daní a chrání finance Společenství. Zmíněné aktivity napomáhají zabezpečovat delegáti členských států, tvořící programový výbor Fiscalis. Členové výboru a uskutečňování cílů je financováno z rozpočtu programu, na etapu od roku 2021 do roku 2027 disponuje program rozpočtem 269 milionů eur (European Commission, 2023b).

Významným cílem programu je také zlepšit fungování zdanění v oblasti vnitřního trhu. Daňoví úředníci program hodnotí kladně, především oblast porozumění a převedení daňových předpisů do praxe. Jedné se o dlouhotrvající program, mezi roky 2008-2013 bylo 75 % rozpočtu vynaloženo na komunikaci a zprostředkování informací, dále 22 % na kontroly, pracovní cesty, projektové dny s cílem zlepšit právní harmonizaci a spolupráci. Zbývajících 8 % rozpočtu bylo rozmístěno mezi další cíle (European Court of Auditors, 2015).

European Commission (2023b) uvádí tyto hlavní cíle programu:

- výměna informací z oblasti daní a podpora daňových úřadů,
- zlepšit fungování vnitřního trhu,
- provádět právní předpisy EU, implementace opatření daňové politiky,
- chránit finance a ekonomiky členských států,
- zamezit daňovým podvodům a vyhýbání se placení daní.

### **3.4 Harmonizace DPH**

Prvotní impulsy spolupráce vlád zemí v daňové oblasti nastaly v padesátých letech dvacátého století, kdy započal rozvoj světového trhu. Tato doba byla dobou globalizace. Důvodů kooperace zemí je několik; vznikaly společnosti na nadnárodní úrovni, a tím docházelo k přesunu kapitálu a komodit mezi dceřinými společnostmi v různých zemích s rozdílně nastavenou daňovou strukturou, lidé pracovali nejen v zemi trvalého bydliště, byla také zrušena cla hraniční kontroly (Široký, 2016).

Harmonizace daňových systémů započala koordinací. Cílem procesu bylo vytvoření oboustranně a mnohostranně výhodných podmínek zdanění, a dále eliminovat cenové rozdíly na trzích různých ekonomik. Koordinace je také charakterizována potlačením praní peněz, nastavením transparentnosti a kontrolou nepříznivé daňové konkurence (Široký, 2016). Zdravá konkurence mezi daňovými systémy je považována za přínos.

Harmonizace daně z přidané hodnoty vykonává nezbytnou podmínku pro společný a jednotný trh EU. Nejprve byla DPH zavedena do všech členských států, dále byla upravena oblast legislativy a následně implementovány podobné výše sazeb (Široký, 2018). Počet sazeb v členských zemích není jednotný, zřídka dochází ke změně jejich výše.

Česká republika má od roku 1993 Koordináční výbor pod záštitou Ministerstva financí a Komory daňových poradců ČR. Tento výbor seskupuje, sjednocuje a utváří výklad ustanovení zákonů a dokumentů. Součástí výboru je i odborná skupina zabývající se přímo problematikou DPH. Následně se tyto dvě uskupení odporníků zabývají koordinací zákonů i na úrovni EU (Komora daňových poradců České republiky, 2023; Holubová, 2023).

Ustavičná harmonizace procesu DPH, ekonomické a hospodářské oblasti, podnikatelského zázemí a sjednocování pravidel vede k lepšímu fungování vnitřního trhu EU.

### **Oblast e-commerce**

Země EU neobchodují se zbožím či službami pouze fyzicky, ale stále častěji dochází k nákupu zboží přes internet, online. Uzavření obchodu přes internet je nazýváno termínem e-commerce. Zdanitelná plnění mohou být kupujícímu poskytnuta fyzicky nebo digitálně a pokud nedojde k oznámení transakce příslušnému daňovému úřadu, pak dochází k obtížnému výběru daně. V oblasti e-commerce je složité a nejednoznačné rozpoznat, zda jde o službu nebo zboží (Klein & Žídek, 2002). Pokud zákazník zakoupí např. audio CD v obchodě, jednoznačně se jedná o zboží. Avšak CD zakoupené v digitální formě je vedeno jako zakoupení služby.

Služby poskytované v elektronické verzi a vysílání šířené internetem jsou upraveny direktivou 2002/38/EC. Pokud poskytují subjekty nečlenských států EU služby do EU, pak jsou nuceni odvádět také daň z přidané hodnoty na území Evropské unie. Direktiva se týká: údržby programů a poskytování webových stránek, online vzdělávání, přejímání obrázků a textů, dodávky hudby, her a filmů (Klein & Žídek, 2002; EUR – Lex, 2023).

### **3.5 Aktuální sazby DPH ve vybraných zemích EU**

Pro porovnání sazeb daně z přidané hodnoty bylo vybráno 5 zemí, a to: Německo, Slovensko, Polsko, Francie, Rakousko. Aktuálně platné sazby DPH ve zmíněných zemích jsou zaznamenány v Tabulce 4. Svazu průmyslu a dopravy České republiky (2023) uvádí, že Česká republika exportuje nejvíce právě do těchto zemí, mezi roky 2021 a 2022 export vzrostl o 15 %. Ministerstvo průmyslu a obchodu (2023) uvedlo totožné státy jako země představující významný import zboží do ČR.

Tabulka 4: Sazby DPH vybraných zemí EU

Stát	Výše základní sazby [%]	Výše snížené sazby [%]
Německo	19	7
Slovensko	20	10
Polsko	23	5; 8
Francie	20	5,5; 10
Rakousko	20	10; 13

Zdroj: Vlastní zpracování dle Eurofiscalis, 2023

Z tabulky je jednoznačně vidět, že nejvyšší základní sazba DPH je zavedena v Polsku, kdy její výše je stanovena na 23 %, což představuje o 2 % více v porovnání s Českou republikou. Základní sazba 20 % je využívána na Slovensku, Francii a Rakousku. Česká republika společně s Francií, Polskem a Rakouskem disponují sníženými sazbami v různých výších. Oproti tomu v Německu a na Slovensku je využívána pouze jedna snížená sazba, a to ve výši 7 a 10 % (v pořadí Německo, Slovensko).

## 4 Daňové podvody a daňové úniky

V souvislosti s placením daně z přidané hodnoty je možné nalézt značné množství aktivit s cílem nelegálního snížení daňové povinnosti. Kapitola uvádí rizika a podvody spojené s touto daní, přičemž největší část kapitoly se zabývá karuselovými podvody.

### 4.1 Charakteristika pojmů, příčina vzniku daňových podvodů a úniků

Daňového úniku může být dosaženo legální (tax avoidance) i nelegální (tax evasion) aktivitou plátce DPH. Legálním daňovým únikem je snižována daňová povinnost, avšak nedochází ke zneužití práva. Mezi tyto úniky daně spadá například uplatňování slev a osvobození zdanitelného plnění nebo také odpisy (European Parliament, 2018). Bárková (2018) definuje snížení daňové povinnosti v souladu se zákony jako daňovou úsporu. Plátcům provozující legální úniky na DPH nehrozí žádný postih ani sankce. Dále Široký (2008) řadí do této skupiny takové úniky, kterých je dosaženo v rámci vyhledávání nedostatků nejen v daňových zákonech.

Plánování činnosti, volba výhodnější daňové varianty a vyvozování důsledků podnikání je součástí daňového plánování. Pokud jsou výše zmíněné aktivity prováděny v souladu s daňovým systémem, pak je takové plánování přijatelné. V případě, kdy je využíváno daňového plánování s cílem snížit daňovou povinnost se zneužitím daňového systému, je takové agresivní jednání řešeno správcem daně (Bárková, 2018).

Oproti tomu subjekty provozující nelegální úniky porušují práva a zákony za účelem vyhnutí se placení daní. Pokud je nelegální daňový únik prokázán, pak se jedná o trestný čin. Daňový podvod v oblasti daně z přidané hodnoty je propracovanou ilegální činností subjektů. Daňový podvod se od daňového úniku odlišuje podstatou provedení, a to především z pohledu subjektivity. Subjekt A úmyslně DPH neodvede a subjekt B ho následně odpočte. Toto konání je provedeno za účelem zisku a zvýhodnění (Sejkora, 2017).

Již ve dvacátém století se objevovaly publikace, které se zabývaly důvodem, proč subjekty páchají ilegální činnosti v oblasti daní. Martineze (1995) uvedl politický důvod jako stěžejní, kdy subjekty nesouhlasí se zněním zákonů a rozhodnutím vlády. Dále mezi hlavní příčiny řadí neznalost daňové legislativy. Avšak každý subjekt, který se rozhodne nedbat znění zákona, k tomu má jiný argument, jenž lze nazvat jako důvod osobní.

Lenártová (2020) poukazuje na tyto faktory vzniku nezákonných činů v oblasti DPH:

- ekonomický – vyspělost státu ovlivňuje přímou úměrou výši daňových úniků, čím méně je stát vyspělý, tím je méně daňových úniků,
- politický – daňové subjekty nesouhlasí s politikou a zněním daňového řádu a zákonů,
- daňově-technický – závisí na zavedeném systému kontroly DPH v jednotlivých zemích, souvisí i se sazbami daně a mírou zdanění,
- legislativní – legislativa musí být propracována co nejdetailněji, jelikož mezery a skuliny napomáhají ke vzniku vyššího počtu úniků a podvodů.

## 4.2 Klasifikace daňových úniků a daňových podvodů

Následující text představuje různorodé typy daňových podvodů a úniků. Představeny jsou zejména karuselové podvody a dále zamlčení tržeb plátcem, vykazování nesprávně sazby daně nebo přehlížení registrace k dani.

**Karuselové podvody** neboli podvody kolotočové či angl. carousel frauds jsou dle Šefčíka (2018) nejlépe propracovaným typem daňového ilegálního činu. Často se jedná o úniky vysoké peněžní částky, čímž je snižován státní rozpočet. V souhrnu EU se jedná o desítky miliard ročně a často se opakují, jak je již z názvu podvodu patrné.

Hálek (2015) definuje karuselové obchody jako distribuci produktu nebo služby skrze dlouhý prodejní řetězec. Podmínkou je překročení distribuovaného zboží přes hranice členských států EU a daň je krácena. Podstatou karuselového obchodu je nezaplacení daňové povinnosti některých zúčastněných daňových subjektů.

Keen & Smith (2007) a mnoho dalších autorů řadí kolotočové podvody do skupiny MTIC. Zkratka z angl. missing trader intra-community fraud, v překladu se jedná o obchody se zbožím nebo službami s chybějícím obchodníkem.

Principem k fungování tohoto typu nelegálního obchodu z pohledu daně z přidané hodnoty je osvobození plnění od DPH, pokud je zboží nebo služba distribuována do jiného členského státu. A dále nárok na odpočet DPH, ke kterému dochází při pořízení zboží nebo služby z jiného členského státu (Publications Office of the European Union, 2015).

Průběh karuselového obchodu bude zobrazen na jednoduchém ukázkovém příkladu. Příklad bude modifikován mezi dvěma členskými státy EU, označení „Členský stát 1“ a „Členský stát 2“, ve kterých sídlí celkem čtyři daňové subjekty. Subjekty řetězce budou pro lepší orientaci v textu značeny písmeny A, B, C, D. Proces karuselového podvodu zobrazuje Obrázek 1.

Subjekt A je firmou sídlící v členském státě 1, jedná se o plátce registrovaného k dani z přidané hodnoty v témž státě. Jedná se o dodavatele zboží či služby do jiného členského státu, subjektu B. Dodání zboží je dle zákona o DPH osvobozeno od daně (Široký, 2018). Firma A je dle Šefčíka (2018) označována za spojku a firma B chybějící obchodník (missing trader) či bílý kůň.

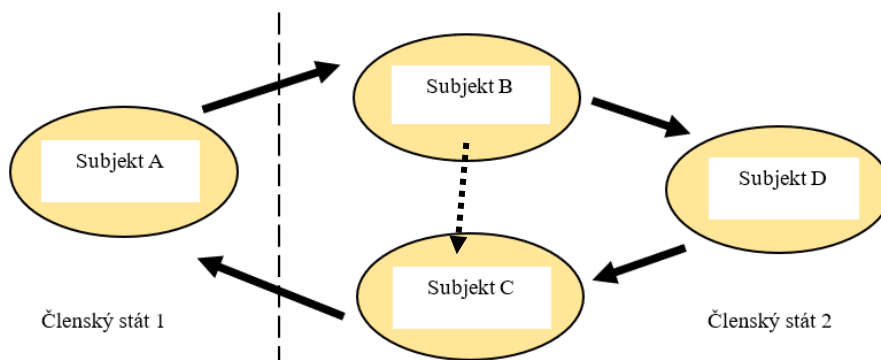
Subjekt B zakoupil od obchodníka A zboží z jiného členského státu, vzniká mu dle zákona o DPH nárok na odpočet daně na vstupu. Zakoupené zboží prodá ve stejném členském státě subjektu C, prodejní cena je včetně DPH. Firmě B tím vzniká povinnost přiznat správci daně daň na výstupu. Subjekt B neboli bílý kůň plní funkci chybějícího obchodníka, daň tedy správci neodvede a zmizí z obchodního řetězce (Hálek, 2015).

Široký (2018) a Hálek (2015) definují třetí krok karuselového podvodu takto. Subjekt C zakoupil zboží od subjektu B v rámci členského státu 2 do členského státu 1, zboží dále prodá subjektu A. I v tomto případě se jedná o obchod osvobozený do daně, jelikož obchod probíhá mezi dvěma různými členskými státy, tzv. intrakomunitární plnění. Dále má subjekt C právo zažádat správce daně o vrácení daně na vstupu, kterou zaplatil subjektu B. Šefčík (2018) nazývá ve své publikaci subjekt B zprostředkovatelem, angl. broker.

Z Obrázku 1 je patrné, že kolotočového obchodu se účastní také firma D. Šefčík (2018) subjekt D nazývá angl. buffer neboli nárazník. Tento subjekt často ani neví, že je účastníkem ilegálního činu. Plní si veškeré povinnosti plynoucí z obchodu, splní daňovou povinnost vůči správci daně. Sejkora (2017) uvádí, že subjektů typu D je několik, čím více neobeznámených nárazníků v řetězci, tím je karuselový obchod obtížněji dohledatelný. Často nedochází k těmto podvodům pouze v rámci členských států, ale jsou zapojeny i třetí země.



Obrázek 1: Průběh karuselového podvodu



Zdroj: Vlastní zpracování dle Strémy & Hangáčové, 2017; Šefčíka, 2018

K propracovanému systému daňových úniků v rámci karuselových obchodů využívají zúčastněné subjekty dle Sejkory (2017) těchto transakcí:

- kontradiktorní obchody – karuselovým podvodníkem je v tomto případě firma D („nárazník“) a využívá k trestnému činu falešných faktur,
- fiktivní transakce – subjekt B („bílý kůň“) zakrývá tuzemské transakce využitím falešných dokladů z jiného členského státu,
- fiktivní fakturace – subjekt B („bílý kůň“) přes falešně vytvořené doklady zakoupí zboží, které následně prodá do jiného členského státu. Přičemž subjekt B zboží reálně nezakoupí, jedná se o neexistující zboží na falešné faktuře.

Daňový podvod je shledán i v případě, pokud dojde k vědomému **přehlížení registrace k plátcovství DPH**. Závazek vzniká, když osoba povinná k dani přesáhne dle zákona o DPH částky 2 000 000 Kč, v období určeném zákonem (Sejkora, 2017).

Keen & Smith (2007) řadí mezi daňové podvodníky takové, kteří si úmyslně uplatňují **nižší sazbu DPH** při prodeji zboží. Tímto jednáním je dosaženo nadměrného odpočtu, zboží na vstupu je zdaněno vyšší sazbou než zboží na výstupu. Neznalost subjektu daňové legislativy zákon neomlouvá. Ale pokud dojde k neúmyslnému vykázání nesprávné sazby DPH, pak má možnost plátce opravit zjištěnou chybu v opravném kontrolním hlášení (Mikulecká, 2016).

K dalšímu podvodu na dani z přidané hodnoty dochází v podobě **zapření tržeb** za prodané služby nebo výrobky. Keen & Smith (2007) charakterizují tento obchod mezi prodejcem a zákazníkem jako tzv. bez dokladu. Pokud prodejce nevydá v důsledku

obchodní transakce daňový doklad, pak tržbu v zaplacené výši neviduje. Prodejce nevidované tržby nezapočítává do své ekonomické činnosti.

Široký (2008) řadí mezi daňové úniky a podvody mimo výše zmíněného tyto aktivity: osvobození od daně z přidané hodnoty u plnění dle zákona o DPH podléhající zdanění, neuskutečněná plnění a dále fiktivní činnosti plátce, které nesouvisí s jeho ekonomickou aktivitou.

### 4.3 Nástroje obrany proti ilegální činnosti v oblasti DPH

Podkapitola poskytuje výčet nejznámějších aktivit používaných na území ČR nebo EU, které bojují proti daňovým únikům. Představen je princip reverse charge, informace o zrušené elektronické evidenci tržeb, dále Daňové Kobře nebo souhrnném hlášení.

Jedním ze zavedených opatření proti podvodům na dani z přidané hodnoty je **reverse charge** neboli režim přenesené daňové povinnosti. Reverse charge je upraven § 92a, zákon o dani z přidané hodnoty. Odst. 1 § 92a ukládá povinnost přiznat daň vyplývající z uskutečněného plnění příjemci tohoto plnění. V mechanismu bez přenesené daňové povinnosti přiznává daň poskytovatel plnění.

Zídková (2019) uvádí, že daň ve zmíněném režimu je vždy odvedena příjemcem plnění (služby, zboží). Pokud se jedná o obchodní řetězec s více subjekty, pak je daň odváděna posledním subjektem. Dle zmíněného nelze, aby poskytovatel plnění započítal daň do prodejní (výstupní) ceny a poté ji neodvedl. Sejkora (2017) dodává, že daňový doklad vystavený prodejcem neobsahuje vypočtenou daň z přidané hodnoty, ale musí obsahovat sdělení, kým bude daň zaplacená. Výpočet DPH je taktéž jako samotné odvedení daně v kompetenci kupujícího.

Dále zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty dělí režim přenesené daňové povinnosti na dvě skupiny použití. Trvalý režim použití přenesené daňové povinnosti upravuje § 92b - §92e a zahrnuje tyto aktivity: dodání zlata, dodání nemovité věci, poskytnutí montážní a stavební práce, dále se uplatňuje u dodání měděného, hliníkového odpadu a jiné. Druhá forma použití je definována § 92f, jedná se o dočasné použití reverse charge. Uplatňuje se dle přílohy č. 6 na toto dodání zboží a poskytnutí služby: dodání elektřiny, dodání obilovin, telekomunikační služby.

Pokud jsou shledány podezřelé obchody nebo dojde k podvodu, může vláda stanovit nařízení na režim přenesené daňové povinnosti i na zboží či služby, které nespádají

do režimu reverse charge dle zákona o DPH. Vládní nařízení musí trvat v maximální délce devíti po sobě jdoucích měsíců a dále musí být schváleno Evropskou komisí (Zákon č. 235/2004 Sb.; Dušek, 2022).

Tržby nejen daňových subjektů, ale i podnikatelů a živnostníků zajišťovala **elektronická evidence tržeb**. Hotovostní platby i platby kartou byly subjekty odesílány a evidovány na Finanční správě. Od 1. 1. 2023 je EET zrušeno (Etržby, 2022).

Zrušení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb předcházela několikahodinová mimořádná schůze Sněmovny ČR. Na zrušení EET nebyl na schůzi Sněmovny jednotný názor. Současný ministr financí Zbyněk Stanjura podporoval návrh zrušení EET, argumentoval příliš složitou administrativou a nákladovostí systému. Naopak Alena Schillerová vznesla zřetelný nesouhlas se zrušením elektronické evidence tržeb, dle jejího názoru se jedná o nástroj podporující boj s šedou ekonomikou. Podobného názoru byl i poslanec Karel Havlíček, zrušení EET vnímá jako krok zpět vyspělé ekonomiky. Místopředseda rozpočtového výboru Vojtěch Munzar vnímá EET jako potupný prostředek sloužící k příliš velké kontrole podnikatelů (Poslanecká sněmovna, 2022).

Dalším opatřením proti daňovým únikům je **Daňová Kobra**. Jedná se o systém spolupracujících pracovníků Finanční správy, policistů a celníků. Na základě výměny informací vytipují a odhalí daňový únik na regionální i národní úrovni. Složkami týmu je Generální ředitelství cel, Národní centrála proti organizovanému zločinu a Generální finanční ředitelství. Mezi hlavní cíle Daňové Kobry spadá poctivý výběr daně, snížení kriminality, postih činitelů podvodu a navrácení protiprávně získaných finančních prostředků (Daňová Kobra, 2023).

Z tiskové zprávy Ministerstva financí a Ministerstva vnitra (2021) vzešly tyto zajímavosti. Měsíc po založení byl řešen případ s fiktivními nano disky, bylo zabráněno odpočtu DPH v částce 270 milionu Kč. Daňová kobra od vzniku v roce 2014 do roku 2021 odhalila daňové úniky v České republice ve výši téměř 13 miliard Kč. Bývalý ministr vnitra Jan Hamáček vznesl pochvalu členům Daňové Kobry za rok 2020, kdy bylo uchráněno 680 milionů Kč financí státu.

V rámci Evropské unie probíhá kontrola zdanění mezi členskými státy skrze **souhrnné hlášení** (dále pouze SH). Souhrnné hlášení poskytuje správcům daně přehledné informace o obchodech se zbožím a službami v rámci Evropské unie. SH se specifikuje na mezistátní dodávky v rámci EU s místem plnění v jiném členském státě, kdy daň

přiznává příjemce služby nebo kupující zboží. Správci daně prověřují SH, zabývají se podezřelými obchody a dále upravují nezřetelnost transakcí. Nejasnosti mohou být správcem ověřeny v informačním systému CLO-VIES, jakožto v databázi intrakomunitárních obchodů v rámci EU (Kuneš a kol., 2022).

SH je formulář dostupný na stránkách Daňového portálu „MOJE daně“. Formulář s názvem Souhrnné hlášení VIES se skládá ze tří oddílů označených písmeny A, B, C. Oddíl A obsahuje informace o období, za které vznikla povinnost podat SH, a následně osobní údaje plátce. Oddíl B zaznamenává hodnoty DPH, včetně DIČ pořizovatele. Následně v Oddílu C plátce prohlašuje souhlas s pravdivostí uvedených informací, který stvrdí podpisem. Formulář SH je odesílán výhradně elektronicky přes datovou schránku plátce nebo výše zmíněný daňový portál.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty definuje souhrnné hlášení v § 102. Tuzemský plátce podává souhrnné hlášení, pokud:

- dodá zboží plátci registrovanému k DPH v jiném členském státě,
- přesune vlastní obchodní majetek do jiného členského státu,
- je třetí osobou v třístranném obchodu při prodeji zboží v rámci zjednodušeného postupu,
- poskytl službu s místem plnění v jiném členském státě a příjemce je plátce DPH.

Výše zmíněný text se nezabývá veškerými existujícími nástroji proti boji s daňovými podvody. V rámci EU je DPH například dále kontrolováno systémem EUROFISC. Bárková (2018) odkazuje na možnost zjištění podvodů a úniků pomocí účetnictví, dále prostřednictvím forenzního vyšetřování a v neposlední řadě na práci Asociace certifikovaných vyšetřovatelů podvodů. V České republice jsou zavedeny dva ústavy za účelem snižování kriminality daní. Jedná se o institut nespolehlivého plátce a institut ručení. Velmi významné je kontrolní hlášení, kterému se věnuje následující kapitola.

## **5 Kontrolní hlášení**

Mnoho zemí se v praxi potýká se složitým odhalováním daňových podvodů a úniků. V souvislosti s uvedeným vznikla v České republice povinnost od 1. 1. 2016 podávat kontrolní hlášení týkající se daně z přidané hodnoty. Kontrolní hlášení poskytuje potřebné informace o obchodech se zbožím a službami, transakcích a daňových dokladech. Pomocí těchto údajů lze dohledat možná rizika na mezinárodní úrovni a zamezit jejich vzniku.

### **5.1 Právní úprava**

Zákon č. 360/2014 Sb. přijal institut kontrolního hlášení 22. 12. 2014. Dále se zákonem č. 360/2014 mění zákon o dani z přidané hodnoty, zákon č. 235/2004 Sb. Provedené změny vstoupily v platnost 1. 1. 2016. Zákon o DPH započal tímto dnem upravovat souvislosti s termínem kontrolního hlášení, vzešly v platnost nové paragrafy a úpravy zákona o DPH. Konkrétně se jedná o § 101c - § 101k, které upravují náležitosti a lhůty podání kontrolního hlášení, postup a následky nesplnění povinností v souladu s kontrolním hlášením nebo například pokuty za nepodání hlášení. V neposlední řadě musí plátce i správce daně dbát Pokynů k vyplnění kontrolního hlášení zveřejněných na webových stránkách Finanční správy (Zákon č. 235/2004 Sb.; Finanční správa, 2023a; Mikulecká, 2016).

Kontrolní hlášení napomáhá evidovat DPH, a proto je právní úprava opřena o § 100 a § 100a řešící evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Kontrolní hlášení nenahrazuje vedení této evidenci (Volková & Tomanová, 2016).

Vládní návrh č. 12/16 vznikl v důsledku ohlasů veřejnosti na příliš vysoké sankce a pokuty. Vládním návrhem provedl změny v § 101g odst. 3. Taktéž rozšířil zákon o DPH o § 101j a § 101k, oba paragrafy se zabývají prominutím pokuty za nepodání kontrolního hlášení (Volková & Tomanová, 2016).

### **5.2 Podstata kontrolního hlášení**

V daňovém priznání k dani z přidané hodnoty uvádí plátci součet faktur jakožto souhrnnou částku. Nelze aby správce daně ze souhrnné částky vyčetl jednotlivé vyfakturované částky, z téhož důvodu není možné, aby byly zkontrolovány nároky na odpočet ve správné výši (Kuneš a kol., 2022; MFČR, 2015). Daňové priznání je

nedostatečným nástrojem evidence daňové povinnosti plátce, a proto bylo zavedeno kontrolní hlášení. Kontrolní hlášení dále v textu uváděno KH.

Ondráčková & Vařečka (2020) charakterizují kontrolní hlášení jako detailněji vypracované přiznání k DPH, především v ohledu na jednotlivé transakce. Součty oddílů kontrolního hlášení jsou totožné s číselnými údaji v řádcích daňového přiznání. Obchodní transakce vykazuje odběratel i dodavatel, to je podstatou kontrolního hlášení.

Volková & Tomanová (2016) uvádějí fakt, že kontrolní hlášení umožňuje finanční správě vyšší transparentnost transakcí mezi plátcí DPH, a dále umožňuje vyhledat rizika mezi transakcemi. Přehledně lze identifikovat plátce a termín, kdy obchod proběhl. Plátcí jsou „spárování“ na základě dat od příjemce a poskytovatele plnění.

Hlavním cílem kontrolního hlášení je kontrola plátců daně, a to především kontrola výše daňových odpočtů na DPH a zda nedochází k úniku daně z přidané hodnoty. Především úniku daně v podobě karuselových podvodů. Správně vyplněné kontrolní hlášení obsahuje algoritmy, které slouží správcům daně k odhalení zmíněných nekalostí. Kontrolní hlášení je nutné odevzdat ve lhůtě dané zákonem. Při nedodržení termínu je plátcí uvalena pokuta. Správce daně může kontrolní hlášení akceptovat nebo při zjištění podezřelosti zamítnout. Zjištěnou pochybnost je nutno opravit (Mikulecká, 2016).

Ministerstvo financí České republiky (2015) řadí mezi hlavní přínosy zavedení kontrolního hlášení identifikaci a rozkreslení vztahů v podvodu, tím i eliminaci podvodníků a související růst částky vybrané na DPH a v neposlední řadě zmírnění konkurenčního prostředí mezi plátcí.

Finanční správa (2023a) uvádí, že kontrolní hlášení nenahrazuje daňové přiznání, dodatečné daňové přiznání ani souhrnné hlášení. Plátce, na kterého se vztahuje povinnost podat kontrolní hlášení musí podat i daňové přiznání.

### **5.3 Podání kontrolního hlášení**

Kontrolní hlášení podává plátce daně, pokud:

- uskuteční v tuzemsku plnění podléhající dani, nebo přijme úplatu před uskutečněním plnění,
- přijme v tuzemsku plnění podléhající dani, nebo poskytne úplatu před uskutečněním plnění,

- uskuteční nebo přijme plnění pro investiční zlato dle § 92 odst. 5, 6 písm. b), c), odst. 7 (Benda & Hrušová, 2016; zákon č. 235/2004 Sb.)

Obecně podávají kontrolní hlášení osoby vedené jako plátcí daně v tuzemsku, není jasné, zda jsou zahraničním nebo tuzemským subjektem (Finanční správa, 2023b). Dále je plátcem skupina spojených osob dle § 5a zákona o DPH, kontrolní hlášení podává zastupující člen skupiny. Za plátce nacházejícího se v situaci insolvenčního řízení podává kontrolní hlášení insolvenční správce (Kuneš & Vondrák, 2022).

Povinnost podat kontrolní hlášení nemá podnikatel, který doposud není plátcem ani identifikovanou osobou, neposkytl ani nepřijal zdanitelné plnění v tuzemsku a nepřijal ani neposkytl úplatu. Taktéž neuplatňuje nárok na odpočet z dřívějších plnění a vykazuje pouze osvobozená plnění, např. dlouhodobý nájem poskytnutý neplátcí DPH. (zákon č. 235/2004 Sb.; Benda & Hrušová, 2016). Lhůtu, ve které musí být kontrolní podáno, nelze prodloužit.

Lhůta pro podání kontrolního hlášení u fyzické osoby (dále FO) je totožná s lhůtou pro podání daňového přiznání. Pokud je FO měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty, pak podává kontrolní hlášení do 25. dne v následujícím měsíci po skončení kalendářního měsíce, v němž vzniklo plnění. Pokud je FO čtvrtletním plátcem DPH, podává kontrolní hlášení do 25. dne následujícího měsíce po skončení zdaňovaného čtvrtletního období. Cílem je podat kontrolní hlášení společně s daňovým přiznáním (Mikulecká, 2016, s. 21; zákon č. 235/2004 Sb.). Lhůtu taktéž nelze prodloužit.

Právnícká osoba podává kontrolní hlášení vždy do 25. dne následujícího měsíce po skončení měsíce zdaňovaného. Zdaňovací období pro podání kontrolního hlášení nemusí být totožné s obdobím pro daňové přiznání k DPH. Měsíčně podává kontrolní hlášení také zastupující člen skupiny (Mikulecká, 2016, s. 22; Volková & Tomanová, 2016).

Zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty rozlišuje tři druhy kontrolního hlášení, a to:

- řádné – první hlášení podané v zákonem dané lhůtě nebo po této lhůtě,
- opravné – nahrazuje řádné kontrolní hlášení, musí být podáno ve lhůtě stanovené zákonem pro řádné hlášení, je nutno uvést veškeré údaje (ne pouze opravy),

- následné – upravuje či doplňuje řádné kontrolní hlášení, podává se po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro řádné hlášení, a to do 17 dnů od doručení výzvy plátcem (pokud je výzva odeslána na e-mail, krátí se lhůta na pět dní).

Účinné a platné je pouze kontrolní hlášení podané elektronicky na elektronickou adresu podatelny správce daně. Plátce vyplní elektronický formulář kontrolního hlášení, které musí být zasláno aplikací Elektronická podání pro Finanční správu neboli EPO, nebo datovou schránkou. Struktura formuláře je ve formátu XML, k plnohodnotnému využití plátce je v označení DPHKH1 ke stažení na Daňovém portálu Finanční správy (Finanční správa, 2023b).

#### **5.4 Nesplnění povinnosti plátce a následná sankce**

Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení v zákonem stanovené lhůtě, pak je správcem daně vyzván k jeho podání. Kontrolní hlášení musí být elektronicky doručeno v pětidenní lhůtě pracovních dnů od doby oznámení upomínky na adresu správce. Tato výzva může být plátcovi doručena i v případě, že mu povinnost podat hlášení nevzniká, ale v přechozích obdobích ano. V takovém případě plátce odešle správci daně nulové kontrolní hlášení, nebo v aplikaci EPO, ve které potvrdí políčko „nemám povinnost podat KH“. Dále může daňový subjekt obdržet také výzvu ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů z podaného kontrolního hlášení, a to hlášením následným. Daňový subjekt musí reagovat na výzvu do pěti pracovních dnů od doručení výzvy. Výzvy a připomínky správce daně jsou odesílány daňovému subjektu elektronicky. A to do datové schránky, e – mailové adresy plátce nebo jeho zástupce. Lhůta pěti dnů je počítána prvním dnem po doručení (Volková& Tomanová, 2016; Benda & Hrůšová, 2016).

Kontrolní hlášení slouží zejména k detekci podvodů a úniků v oblasti DPH. Aby bylo možné nekalosti odhalit, musí správce daně postupovat rychle. Z tohoto důvodu je porušení povinností vztahujících se ke kontrolnímu hlášení, například nedodání nebo nereagování na výzvy správce daně, vysoce pokutováno. Výše pokuty vzhledem k přestupku zobrazuje Tabulka 5.



Tabulka 5: Sankce za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením

Výše pokuty	Popis porušení povinnosti související s KH
1 000 Kč	KH podáno po stanové lhůtě zákonem, správce daně neodeslal výzvu
10 000 Kč	KH podáno v pětidenní lhůtě od doručení výzvy správce daně
30 000 Kč	následné KH nepodáno po obdržení výzvy ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů z podaného kontrolního hlášení
50 000 Kč	nepodá KH ve lhůtě stanovené zákonem ani ve lhůtě náhradní
500 000 Kč	závažné zatěžování nebo maření správy daní

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona č. 235/2004 Sb., 2023

Od ledna 2023 jsou sankce za určitých podmínek kráceny na polovinu. Podmínky jsou uvedeny v § 101h odst. 2 zákona o DPH z roku 2023. Sankce může být pokráčena, pokud je plátce fyzickou osobou, zdanění probíhá čtvrtletně nebo pokud má společnost s.r.o. pouze jednoho společníka, který je fyzickou osobou. Dále může být pokuta za pozdní odevzdání kontrolního hlášení dle § 101h odst. 1 písm. a), b) zákona o DPH prominuta plátcí, který podává kontrolní hlášení poprvé (Finanční správa, 2022b).

## 5.5 Struktura kontrolního hlášení

Struktura kontrolního hlášení je pevně dána. Jedná se o osmistránkový formulář členěný do čtyř základních částí: Úvod, Oddíl A, Oddíl B a Oddíl C. Obsah částí kontrolního hlášení vychází ze vzorového tiskopisu zveřejněného na webových stránkách Finanční správy platného dle zákona o DPH, § 101c -§ 101k. Plátcí často v praxi vyplňují kontrolní hlášení softwarovou formou (uvedeno v kapitole 5.3).

Následný rozbor jednotlivých oddílů kontrolního hlášení je v souladu s Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení platných k 1. 1. 2023 zveřejněných na webových stránkách Finanční správy. Kontrolní hlášení je obsahově spojeno s daňovým přiznáním k DPH.

## Úvodní informace

Záhlaví kontrolního hlášení zahrnuje údaje týkající se finančního úřadu, územního pracoviště, daňového identifikačního čísla (DIČ). Dále je nutné označit, o jaký druh kontrolního hlášení se jedná (řádné, opravné, následné) a za jaké období je podáváno. V záhlaví je taktéž políčko rychlé odpovědi na výzvu a číslo jednací výzvy.

Následují identifikační údaje plátce: název právnické osoby nebo jméno a příjmení fyzické osoby, sídlo či adresa bydliště plátce. Číslo popisné bytového domu např. 3C není povoleno, plátce smí uvést jen 3. Nezbytnou informací jsou kontaktní údaje, může být uvedeno ID datové schránky nebo e-mail. Pokud jsou uvedeny obě možnosti, pak správce daně komunikuje s plátcem přes datovou schránku (Volková & Tomanová, 2016).

Další část tohoto oddílu tvoří údaje o podepisující osobě. Do těchto údajů patří jméno a příjmení nebo název právnické osoby, kód podepisující osoby, datum narození nebo evidenční číslo osvědčení daňového poradce či IČ právnické osoby a podpis. Pokud má plátce zastupující osobu, pak musí mít tato osoba ověřenou plnou moc.

## Oddíl A

V Oddílu A jsou zaznamenávána plnění, kdy plátce přiznává daň a zdanitelná plnění jsou v režimu přenesené daňové povinnosti. Oddíl A je rozčleněn do pěti pododdílů.

**Oddíl A.1.** tvoří tabulka, do které jsou zaznamenávány uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesené daňové povinnosti, ve kterém daň přiznává příjemce dle § 92a zákona o DPH. Oddíl A.1. je vyplňován plátcem, který poskytl plnění podléhající zdanění. Souvztažnost zdanitelného plnění s 25. řádkem přiznání k DPH.

Tabulka 6: Řádky Oddílu A.1. kontrolního hlášení k DPH

Číslo řádku	DIČ odběratele	Ev. číslo daňového dokladu	DUZP	Základ daně	Kód předmětu plnění
1	2	3	4	5	6

Zdroj: Vlastní zpracování dle Pokynů k vyplnění kontrolního hlášení k DPH, 2023

Tabulka 6 představuje vzor Oddílu A.1. Evidenční číslo daňového dokladu uvádí subjekt, který doklad vystavil. Datum uskutečnění zdanitelného plnění (DUZP) musí být vždy v desetimístném tvaru, např. 01.05.2022. Do kontrolního hlášení se uvádějí doklady

uskutečněné od 1. 1. 2016. Kódy předmětu plnění jsou zveřejněny v Pokynech pro vyplnění kontrolního hlášení. Celkem je k dispozici 21 kódů. Příkladem je kód 3 – Dodání nemovité věci nebo kód 20 – Dodání plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi.

**Oddíl A.2.** představuje výčet přijatých zdanitelných plnění, kdy daň přiznává příjemce dle § 24, § 25 nebo § 108 odst. 2 a 3. Tuto část kontrolního hlášení vyplňuje plátce, který pořídil nový dopravní prostředek z jiného čl. státu od neplátce DPH, pořídil zboží z jiného čl. státu, přijal službu nebo zboží ze zahraničí. Údaje z Oddílu A.2. korespondují s řádkem 3, 4, 5, 6, 9, 12 a 13 přiznání k DPH. Plátce daň přiznává bez ohledu na to, zda má k dispozici daňový doklad, či nikoli (Volková & Tomanová, 2016).

Tabulka 7: Řádky Oddílu A.2. kontrolního hlášení k DPH

Číslo řádku	Ident. dodavatele (VAT ID)	Ev. číslo daň. dokl.	DPPD	ZD 1	Daň 1	ZD 2	Daň 2	ZD 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Zdroj: Vlastní zpracování dle Pokynů k vyplnění kontrolního hlášení k DPH, 2023

VAT ID identifikuje poskytovatele plnění z jiného členského státu, jedná se o nepovinný údaj. Uvádí se v desetimístném formátu, kdy je, nejprve zkratka státu (PL – Polsko, AT – Rakousko) a poté osm číselných hodnot. Příjemce plnění nemusí uvádět číslo daňového dokladu pouze v případě, že doklad nemá, nebo evidenční číslo není uvedeno. Datum povinnosti přiznat daň (DPPD) musí být uveden opět v desetimístném formátu. Zkratkou ZD je základ daně; zda se jedná o základní sazbu DPH, první sníženou nebo druhou sníženou sazbu. Daň 1 je kolonkou pro výši základní sazby, daň 2 pro částku daně první snížené sazby a daň 3 obsahuje údaje o velikosti druhé snížené sazby (Volková & Tomanová, 2016).

**Oddíl A.3.** zaznamenává uskutečněná plnění plátce pro investiční zlato ve zvláštním režimu. Zvláštní režim pro investiční zlato upravuje § 101c písmena c: dodání investičního zlata je osvobozené od daně a dle podmínek má plátce nárok na odpočet. Vyplňuje plátce, který dodal investiční zlato pro jiného plátce. Uskutečnění případu musí být s místem plnění v tuzemsku. Náležitosti vyplňované v tomto oddílu kontrolního hlášení jsou představeny v Tabulce 8.

Tabulka 8: Řádky Oddílu A.3. kontrolního hlášení k DPH

Číslo řádku	Identifikace odběratele	Odběratel bez DIČ					
	DIČ	Jméno	Datum narození	Místo pobytu/sídlo	Ev. číslo daňového dokladu	DUP	Hodnota osvobození plnění
1	2	3	4	5	6	7	8

Zdroj: Vlastní zpracování dle Pokynů k vyplnění kontrolního hlášení k DPH, 2023

Každý daňový doklad je zaznamenán na jednom řádku tabulky, pokud byl vystaven souhrnný daňový doklad zahrnující více plnění, pak je souhrnně zaznamenán pouze do jednoho řádku tabulky. Pokud není DIČ známo nebo jej odběratel nemá, pak se neuvádí a vyplňují se zbylé údaje tabulky. Pokud je identifikováno DIČ odběratele, řádek 3, 4, 5 není vyplňován (Volková & Tomanová, 2016).

**Oddíl A.4.** shromažďuje zdanitelná plnění, plátce musí přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Hodnota plnění musí být nad 10 000 Kč (včetně DPH). Dále se v Oddílu A.4. vykazují opravy nedobytných pohledávek (bez limitu). Tuto část kontrolního hlášení vyplňuje plátce, který vyplňuje i 1. a 2. řádek daňového přiznání, tzn. dodává zboží či poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku za celkovou částku plnění nebo úplaty vyšší než 10 000 Kč. Náležitosti Oddílu A.4. zaznamenává Tabulka 9.

Tabulka 9: Řádky Oddílu A.4. kontrolního hlášení k DPH

Číslo řádku	DIČ odběratele	Ev. číslo dokladu	DPPD	ZD 1	Daň1	ZD 2	Daň 2	ZD 3	Daň 3	Kód režimu plnění	§ 44 ZDPH
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Zdroj: Vlastní zpracování dle Pokynů k vyplnění kontrolního hlášení k DPH, 2023

Kódem režimu plnění může být číslo 0, 1 nebo 2. Pokud plátce poskytl zdanitelná plnění v běžném režimu, uvede kód „0“. Pokud byla poskytnuta dopravní nebo cestovní služba dle zvláštního režimu, je uveden kód „1“. Dodání již použitého zboží je označeno kódem „2“. Do řádku 12 (§ 44 ZDPH) zaznamenává plátce kódy oprav u nedobytných

pohledávek. Písmeno „N“ značí situaci, kdy se nejedná o opravu nedobytné pohledávky. Písmeno „P“ značí opravu pohledávky obsaženou v § 46 zákona o DPH, naopak písmeno „A“ opravu dle § 44 zákona o DPH formulované do 31. 3. 2019. § 44 je nyní zrušen (Kuneš & Vondrák, 2022, str. 353).

**Oddíl A.5.** kumuluje plnění nebo přijaté úplaty za plnění, které nejsou uváděny v Oddílu A.4. Především se jedná o zdanitelná plnění poskytovaná plátcům, neplátcům i osobám nepovinným k dani s maximální hodnotou 10 000 Kč (včetně DPH). Dále se jedná o plnění, kdy plátce neměl povinnost vystavit daňový doklad (běžný prodej) nebo plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud byly odběratelem osoby neusazené v tuzemsku.

Pro plnění do 10 000 Kč lze vystavit pouze zjednodušený daňový doklad. Často mezi příjemcem a poskytovatelem plnění dochází k podvodnému rozdělení částky tak, aby mohl být vypsán pouze zjednodušený daňový doklad. Výhodou zjednodušeného daňového dokladu je méně informací a kupující nemusí být identifikován (Volková & Tomanová, 2016). Plnění do 10 000 Kč se v daňovém přiznání opět vykazuje na řádku 1 a 2.

## **Oddíl B**

Oddíl B kontrolního hlášení k DPH obsahuje přijatá zdanitelná plnění. Místo jednotlivých plnění musí být v tuzemsku. Oddíl B je taktéž rozčleněn na pododdíly zaznamenávající odlišné druhy přijatých plnění.

**Oddíl B.1.** v řádcích obsahuje informace o plněních, u kterých přiznává daň příjemce dle § 92a zákona o DPH. Jedná se o plnění v režimu přenesené daňové povinnosti. Hlavička Oddílu B.1. je vyobrazena Tabulkou 10.

Tabulka 10: Řádky Oddílu B.1. kontrolního hlášení k DPH

Číslo řádku	DIČ dodavatele	Ev. číslo daň.dokl.	DPPD	ZD1	Daň1	ZD2	Daň2	ZD3	Daň3	Kód předmětu plnění
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Zdroj: Vlastní zpracování dle Pokynů k vyplnění kontrolního hlášení k DPH, 2023

Příjemce neboli odběratel vykazuje údaje v KH v Oddílu B.1., v daňovém přiznání na řádku 10 a 11. Souvztažně dodavatel neboli poskytovatel vykazuje totožné údaje v Oddílu A.1. kontrolního hlášení a v daňovém přiznání vyplňuje řádek 25. Tento princip zaručuje kontrolu správnosti vyplněných údajů.

**Oddíl B.2.** uvádí přijatá plnění zdanitelná v tuzemsku, hodnota plnění je vyšší než 10 000 Kč (včetně DPH). Zdanitelná plnění musí být přijata od plátce a je vystaven daňový doklad. Příjemce si uplatňuje nárok na odpočet upravený § 73 odst. 1 písm. a). Taktéž se jedná o přijatá plnění podléhající dani a poskytnuté úplaty uvedené v daňovém přiznání na řádcích 40 nebo 41.

Pokud plátce uplatňuje nárok na odpočet daně pro soukromé i ekonomické účely, pak uplatňuje poměrný nárok a v políčku „Použitý poměr“ uvede „ANO“. V řádcích Oddílu B.2. je pak uveden základ daně související s poměrným plněním.

Příjemce uvádí tyto údaje v Oddílu B.2. kontrolního hlášení a na řádcích 40, 41 formuláře daňového přiznání. Dodavatel uvádí totožné údaje v Oddílu A.4. kontrolního hlášení, které uvede také ve svém daňovém přiznání na řádku 1 a 2.

**Oddíl B.3.** obsahuje přijatá zdanitelná plnění nebo poskytnuté úplaty příjemce do částky 10 000 Kč (s DPH). Řádky Oddílu B.3. jsou zobrazeny v Tabulce č. 11. Obsahuje částky základu daně rozdělené dle sazby a následnou výši daně. Obdobně vypadají řádky Oddílu A.5. V daňovém přiznání plátce uvádí totožné údaje na řádcích 40, 41.

Tabulka 11: Řádky Oddílu B.3. kontrolního hlášení k DPH

ZD 1	Daň 1	ZD 2	Daň 2	ZD 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6

Zdroj: Vlastní zpracování dle Pokynů k vyplnění kontrolního hlášení k DPH, 2023

### Oddíl C

U charakteristiky téměř každé podskupiny Oddílu A i B byla uvedena souvztažnost s daňovým přiznáním. Oddíl C napomáhá správci daně k rychlé kontrole dat uvedených v kontrolním hlášení a daňovém přiznání k DPH. Pokud plátce vyplňuje kontrolní hlášení v aplikaci EPO, pak je oddíl C vyplňován automaticky. Souvztažnost mezi řádky obou dokumentů uvádí Tabulka 12.

Tabulka 12: Souvztažnost kontrolního hlášení a daňového přiznání

Oddíl KH	Řádek daňového přiznání
A.1.	25
A.2.	3, 4, 5, 6, 9, 12, 13
A.4. a A.5.	1 a 2
B.1.	10 a 11
B.2. a B.3.	40 a 41

Zdroj: Vlastní zpracování dle Pokynů k vyplnění kontrolního hlášení k DPH, 2023

## 6 Kontrolní hlášení v praxi

Autorka práce zpracovala praktický příklad, který vysvětluje princip vyplňování oddílů kontrolního hlášení, následně je poukázáno na provázání s daňovým přiznáním k DPH a souhrnným hlášením. Zpracování případu za období měsíce března roku 2023 je v programu ÚČTO 2023 verze 4, firma Tichý & spol. Tiskové sestavy kontrolního hlášení a přiznání k DPH jsou vygenerovány z portálu MFČR. Kontrolní hlášení musí být podáno do 25. 4. 2023. Pro zachování anonymity plátce jsou jeho osobní údaje neuváděny v plném a pravdivém rozsahu, jedná se tedy o fiktivní příklad. Subjektem plátce daně je osoba samostatně výdělečně činná (OSVČ) vystupující jako fyzická osoba (FO), která podniká na základě živnostenského oprávnění. O plátcích daně jsou zjištěny tyto skutečnosti:

- jméno subjektu: Martin Příklad
- sídlo: Dobřív 100
- DIČ: CZ7107202377
- ekonomická aktivita zaznamenávána daňovou evidencí,
- měsíční zdaňovací období k DPH

Ekonomická činnost plátce je stavební činnost, konkrétně se jedná o výstavbu bytových a nebytových prostor, dále nákup a prodej převážně zemních strojů a také nákladní autodoprava. Z důvodu přehlednosti jsou jednotlivé daňové doklady členěny dle výkonu do zakázek (dále Zak), viz Tabulka 13.



Tabulka 13: Přehled zakázek daňového subjektu – Martin Příklad

Označení zakázky	Výkon
Zak1	výstavba domu seniorů
Zak2	nákup a prodej zemního stroje Yanmar
Zak3	výstavba průmyslové haly
Zak4	prodej majetku – vibrační deska
Zak5	prodej železného šrotu
Zak6	oprava fasády rodinného domu (pan Pech)
Zak7	autodoprava
Zak8	provozní režie, režijní náklady

Zdroj: Vlastní zpracování, 2023

Pro zjednodušení je u všech dokladů datum uplatnění DPH stejný s datem zdanitelného plnění, v praxi tomu tak vždy nebývá. V zaúčtování a taktéž v označení dokladu v daňové evidenci jsou použity tyto zkratky:

- F/ faktura přijatá
- f/ faktura vydaná
- V/ výdajový pokladní doklad
- v/ číslo daňového dokladu, variabilní symbol
- b/ bankovní výpis

## 6.1 Vyplnění údajů do kontrolního hlášení

Níže zmíněný text je zaměřen na rozbor kontrolního hlášení vybraného daňového subjektu. Jedná se o popis identifikačních údajů a následně obsahové části kontrolního hlášení, dále značeno oddíly. Uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění jsou v souhrnných tabulkách uloženy jako příloha A diplomové práce.

Obrázek 2: Identifikační údaje plátce

**Vytištěno aplikací EPO**

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu  
  
 Územní pracoviště v, ve, pro  
  
 Daňové identifikační číslo  
  
 řádně  následně  opravně  
 Důvody pro podání následného kontrolního hlášení zjištěny dne   
 Číslo jednacích výzvy  Rychlá odpověď na výzvu

**KONTROLNÍ HLÁŠENÍ**  
 podle § 101c a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,  
 ve znění pozdějších předpisů (ZDPH)

za období: měsíc  čtvrtletí  rok   
 od  do

**Právnícká osoba:** Název právnické osoby

**Fyzická osoba:** Příjmení  Jméno  Titul

Sídlo právnické osoby / adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu:  
 a) obec  b) PSČ   
 c) ulice (nebo část obce)  d) číslo popisné / orientační   
 e) stát  f) telefon   
 g) ID datové schránky  h) e-mail

Zdroj: Vlastní zpracování dle formuláře kontrolního hlášení, 2023

Obrázek 2 poskytuje výčet identifikačních údajů pana Martina Příklada. Kontrolní hlášení vybraného subjektu přísluší finančnímu úřadu Plzeňského kraje, územní pracoviště Rokycany. Spis daňového subjektu je umístěn právě na tomto pracovišti. Dále je uvedeno daňové identifikační číslo plátce neboli DIČ ve tvaru CZ7107202377. Typ subjektu je fyzická osoba Martin Příklad sídlící v ČR, místo pobytu Dobřív 100, poštovní směrovací číslo 337 01. Kontaktní údaje byly poskytnuty na zpracovatele kontrolního hlášení z důvodu vysvětlení případných nejasností Finanční správě. Datová schránka není aktivována. Martin Příklad je měsíčním plátcem DPH, KH je tedy zpracováno pouze za měsíc březen 2023, jedná se o řádně vyplněný formulář v aplikaci Elektronického podání pro Finanční správu (EPO).

Obsahová část kontrolního hlášení je složena ze tří oddílů A, B, C dělících se do několika pododdílů. Výkony pana Martina spadající do uskutečněných plnění v režimu daňové povinnosti (Oddíl A) jsou rozčleněny do čtyř pododdílů. Obrázek 3 obsahuje plnění pododdílu A.1., který obsahuje tři řádky. Řádek 1 vyplňuje údaje o stavební práci

pro domov seniorů poskytnuté firmě DCK Holoubkov, DIČ odběratele CZ00028941. Daňový doklad s evidenčním číslem 2023098 v částce 17 000 Kč bez DPH má datum zdanitelného plnění (DUZP) 06.03.2023. Kód předmětu plnění je číslo 4, jedná se o stavební práce. Sazba DPH ve výši 15 %. Řádek 2 formuláře informuje o stavební práci průmyslové haly pro odběratele s DIČ CZ28015185, ITOS stavby s.r.o. Byl vystaven daňový doklad v částce 73 300 Kč, DUZP 23.03.2023 a kód plnění 4 stavební práce, DPH 21 %. Řádek 3 se zabývá prodejem železného šrotu, DIČ odběratele CZ3760261442, sběrna Sudová Rokycany v částce 465 Kč bez DPH, sazba DPH 21 %. Kód předmětu plnění 5, odpady. U výše zmíněných plnění přiznává daň v režimu přenesené daňové povinnosti příjemce, nikoli subjekt Martin Příklad. Část KH A.1. tvoří z úvodu zmíněné zakázky 1, 3, 5, v daňovém přiznání k DPH částky vykazovány na řádku č. 25.

Obrázek 3: Řádky KH Oddíl A, pododdíl A.1.

**A. ODDÍL - Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečnění plnění v režimu přenesení daňové povinnosti**  
**A. 1. - Uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce plnění podle § 92a**

Číslo řádku	DIČ odběratele	Ev. číslo daňového dokladu	DUZP	Základ daně	Kód předmětu plnění
1	2	3	4	5	6
1	00028941	2023098	06.03.2023	17 000,00	4
2	28015185	2023100	23.03.2023	73 300,00	4
3	6760261442	2023101	27.03.2023	465,00	5

Zdroj: Vlastní zpracování, 2023

Obrázek 4 popisuje přijatá plnění spadající do pododdílu A.2., kdy má povinnost přiznat daň příjemce, tedy Martin Příklad. Jedná se o nákup zboží na základě daňového dokladu s evidenčním číslem 123456, zboží je zdaněno sazbou 21 %, základ daně bez DPH 195 133 Kč a následně vypočtená daň ve výši 40 977,93 Kč. Zemní stroj Yanmar byl zakoupen od společnosti Euro Auktions HmbH Dormagen. Nákup proběhl mezi fyzickou osobou a zahraniční firmou z jiného členského státu EU, registrovaná k DPH v Německu, DIČ: DE814617896. Plnění je provedeno na základě tzv. intrakomunitární dodávky. Kupní cena stroje 8300 EUR přepočtena denním kursem ČNB ze dne 03.03.2023 ve výši 23,510 Kč/EUR. Nákup zemního stroje je označen v daňové evidenci přijatou fakturou vztahující se k zakázce č. 2. V přiznání k DPH je plnění vykazováno na řádku 3.

Obrázek 4: Řádky KH Oddíl A, pododdíl A.2.

**A. ODDÍL - Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti**

**A. 2. - Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle § 108 odst. 2 a 3 (§ 24, § 25) (v případě plnění podle § 108**

Číslo řádku	Identifikace dodavatele (VAT ID)	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD <sup>2)</sup>	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2
1	2	3	4	5	6	7
1	DE814617896	123456	03.03.2023	195 133,00	40 977,93	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2023

Údaje uskutečněného zdanitelného plnění v rámci prodeje dlouhodobého hmotného majetku zaznamenává Obrázek 5. Martin Příklad prodal vibrační desku firmě HCP medipro s.r.o., DIČ CZ27831515, prodej podložen daňovým dokladem č. 2023099. Prodej je zdaněn sazbou 21 %, základ daně ve výši 21 500 Kč a výše daně 4 515 Kč. Prodej vibrační desky je v daňové evidenci veden vystavenou fakturou v rámci zakázky č. 4. V přiznání k DPH je plnění vykazováno na řádku 1.

Obrázek 5: Řádky KH Oddíl A, pododdíl A.4.

**A. ODDÍL - Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti**

**A. 4. - Uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně s nedobytnými pohledávkami bez ohledu na limit**

Číslo řádku	DIČ odběratele	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD <sup>1)</sup>	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2
1	2	3	4	5	6	7
1	27831515	2023099	10.03.2023	21 500,00	4 515,00	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2023

Ostatní uskutečněná plnění, u kterých je daň přiznává plátce na základě vystaveného daňového dokladu, jsou ilustrována na Obrázku 6. Tento druh plnění se vztahuje na opravu fasády rodinného domu pana Pecha určeného pro sociální bydlení, kdy příjemce plnění je neplátce DPH. Stavební práce jsou zdaněny sazbou 15 %, částka bez DPH je ve výši 14 000 Kč, daň tedy 2 100 Kč. Částka zakázky č. 6 je celkem vyčíslena na 16 100 Kč a souvztažně zaznamenána na řádek 2 přiznání k DPH.

Dále je zařazen převoz materiálu pro firmu EUROVIA a.s., DIČ CZ45274924 (materiál převezen nákladními auty, zdaněno sazbou 21 %). Martin Příklad si za služby účtoval 4 200 Kč bez daně, s daní výše částky 5 082 Kč. Autodoprava je výkonem číslo 7 a v přiznání k DPH se tato částka propíše na řádek 1.

Obrázek 6: Řádky KH Oddíl A, pododdíl A.5.

**A. ODDÍL - Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti**  
**A. 5. - Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad**

Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6
4 200,00	882,00	14 000,00	2 100,00		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2023

Výkony pana Martina spadající do přijatých tuzemských zdanitelných plnění (Oddíl B) jsou rozčleněny do tří pododdílů. Prvních z nich B.1., je na níže zmíněném Obrázku 7, který obsahuje dvě přijatá zdanitelná plnění v podobě subdodávek, u kterých přiznává daň pan Martin. První subdodávkou jsou stavební práce využitě při stavbě domova seniorů poskytnuté firmou pana Jandy z Trokavce, jedná se o plátce DPH s DIČ CZ6001220104. Služba je zdaněna 15 % sazbou daně, výše částky bez DPH 9 800 Kč a částka DPH 1 470 Kč. Druhý řádek pododdílu B.1. obsahuje informace o subdodávce stavebních prací při stavbě průmyslové haly. Subdodávku poskytla firma A Moto s.r.o., DIČ CZ2630985, přijatá faktura ve výši 25 000 Kč bez DPH je podložena daňovým dokladem č. 23123. Obě plnění mají kód předmětu plnění 4 (stavební práce) a taktéž se zobrazí na řádce č. 10 a 11 přiznání k DPH, jedná se o plnění v rámci zakázky 1 a 3.

Obrázek 7: Řádky KH Oddíl B, pododdíl B.1.

**B. ODDÍL - Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku**

**B. 1. - Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a**

Číslo řádku	DIČ dodavatele	Ev. číslo daňového dokladu	DUZP	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2
1	2	3	4	5	6	7	8
1	6001220104		23456 02.03.2023	0,00	0,00	9 800,00	1 470,00
2	26360985		23123 09.03.2023	25 000,00	5 250,00		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2023

Informace vztahující se k zakázce č. 3 jsou na obrázku 8. Přijaté plnění nad 10 000 Kč, u kterého si pan Martin Příklad uplatňuje nárok na odpočet je nákup materiálu – beton, který byl využit na stavbu průmyslové haly v částce 18 300 Kč bez DPH, DPH v sazbě 21 %, poté částka s DPH ve výši 22 143 Kč. Beton byl zakoupen od firmy Beton Union Plzeň s.r.o., plátce DPH, DIČ CZ25225979. Plnění pododdílu B.2. je vykázáno v daňovém přiznání k DPH na řádce 40.

Obrázek 8: Řádky KH Oddíl B, pododdíl B.2.

**B. ODDÍL - Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku**

**B. 2. - Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 opravy odpočtu v souvislosti s nedobytnými pohledávkami bez ohledu na limit**

Číslo řádku	DIČ dodavatele	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD <sup>1)</sup>	Základ daně 1	Daň 1
1	2	3	4	5	6
1	25225979	5678	07.03.2023	18 300,00	3 843,00

Zdroj: Vlastní zpracování, 2023

Pododdíl B.3. (viz Obrázek 9) zobrazuje plnění v podobě nakoupených pohonných hmot na čerpací stanici Mrázek Plzeň, plátce DPH, DIČ CZ7011062069. Celková částka 6 404,96 Kč bez DPH je součtem tří daňových dokladů s evidenčním číslem 111, 112 a 113. Nákup pohonných hmot je v daňové evidenci veden jako zakázka 8, v přiznání k DPH je plnění zobrazeno na řádku 40.

Obrázek 9: Řádky KH Oddíl B, pododdíl B.3.

**B. ODDÍL - Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku**

**B. 3. - Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm.a) s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně**

Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6
6 404,96	1 345,04				

Zdroj: Vlastní zpracování, 2023

## 6.2 Provázání kontrolního hlášení a přiznání k DPH

Oddíl C kontrolního hlášení poskytuje výčet částek, které musí být zobrazeny na jednotlivých řádcích v přiznání k DPH (dále v textu DAP). Jedná se o kontrolní nástroj mezi zmíněnými formuláři. Kontrolní řádky přiznání k DPH demonstruje Obrázek 10. Kompletně vyplnění formulář přiznání k DPH je přílohou B diplomové práce.

Obrázek 10: Kontrolní řádky na daňové přiznání k DPH

řádek DaP		Základ daně
1	A.4. + A.5. celkem základy daně u základní sazby DPH	25 700,00
2	A.4. + A.5. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH	14 000,00
40	B.2. + B.3. celkem základy daně u základní sazby DPH	24 704,96
41	B.2. + B.3. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH	
25	A.1 celkem základy daně	90 765,00
10	B.1 celkem základy daně u základní sazby DPH	25 000,00
11	B.1 celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH	9 800,00
3+4+5+6+9+12+13	A.2 celkem základy daně	195 133,00

Zdroj: Vlastní zpracování, 2023

Řádek 1 DAP obsahuje tato plnění, prodej vibrační desky (21 500 Kč) a dále převoz materiálu nákladní autodopravou (4 200 Kč), celkem v částce 25 700 Kč. Na řádku 2 DAP je částka 14 000 Kč, v této výši byla opravena fasáda rodinného domu panu Pechovi. Vybrané výkony z pododdílů B.2. a B.3. udávají sumu 24 704,96 Kč uvedenou na řádku 40 DAP, jedná se o nákup pohonných hmot (6 404,96 Kč) a nákup betonu (18 300 Kč). Součet částek veškerých plnění z části kontrolního hlášení A.1. je zobrazen na řádku 25 DAP ve výši 90 765 Kč, tvoří jej stavební práce na domově seniorů (17 000 Kč), stavební práce průmyslové haly (73 300 Kč) a prodej šrotu (465 Kč). Subdodávka stavebních prací na průmyslovou halu byla oceněna částkou 25 000 Kč (uvedena v části B.1.) KH je též zaznamenáno na řádku 10 DAP. Oproti tomu subdodávka stavebních prací na domov seniorů je propisána ze stejné části KH B.1. na řádek 11 DAP z důvodu snížené sazby daně. Na řádku 3 DAP je uveden základ daně ve výši 195 133 Kč, v této částce byl pořízen stroj z Německa. Totožná částka je také v části A.2. kontrolního hlášení.

Veškerá zmíněná přijatá i uskutečněná plnění se objevují v kontrolním hlášení i přiznání k DPH. Výjimkou je uskutečněné zdanitelné plnění prodej stroje Yanmar firmě Lespro wood Prešov v částce 225 000 Kč. Jedná se o zahraniční firmu z jiného členského státu EU, plátce DPH, registrace k DPH na Slovensku, DIČ: SK2120403076. Stroj byl prodán v režimu intrakomunitárního plnění. Zmíněné plnění je zobrazeno v DAP na řádku 20 a v souhrnném hlášení k DPH v Oddílu B, kód 0 – prodej zboží. Souhrnné hlášení je k nalezení v příloze C diplomové práce. Zdanitelné plnění poskytnuté do jiného členského státu v rámci EU není v kontrolním hlášení zobrazeno.

### 6.3 Daňová povinnost plátce

Pro zjištění daňové povinnosti plátce nebo nadměrného odpočtu je nutné znát souhrnnou výši daně na výstupu a taktéž na vstupu. Daň na výstupu vychází z uskutečněných zdanitelných plnění. U pana Martin je daň na výstupu tvořena částkami DPH vycházejících z prodeje vibrační desky, převozu materiálu a opravy fasády domu. Daň na výstupu je v souhrnné částce 7 497 Kč. Výše daně na vstupu vychází z přijatých uskutečněných plnění, kterými je nákup pohonných hmot a nákup betonu. Daň na vstupu je ve výši 5 188 Kč. Po odečtení souhrnu daně na výstupu a na vstupu vychází panu Martinovi daňová povinnost ve výši 2 309 Kč, tato částka musí být odvedena do 25 dnů po skončení měsíce března, tj. do 25. 4. 2023, správci daně.

U přijatých plnění v režimu přenesené daňové povinnosti je poskytovatelem vystaven daňový doklad bez vypočtené částky DPH, na dokladu je zmíněna pouze sazba vztahující se na plnění. Výpočet DPH tak připadá na příjemce plnění, pokud je výkon využit pro ekonomickou činnost, pak je shledán nárok na odpočet (DPH se neplatí).

Příkladem výše zmíněného je subdodávka stavebních prací od pana Jandy v domově seniorů. Daňový subjekt Janda vystaví plátcí daně Martinovi daňový doklad v částce 9 800 Kč a uvede, že plnění spadá do skupiny 15 % sazby DPH. Následně je panem Martinem vypočtena daň ve výši 1 470 Kč. Stavební práce byly použity na ekonomickou činnost, a proto proběhne nárok na odpočet. Částka 1 470 Kč je započtena ve 44. řádku DAP.



## 7 Vliv kontrolního hlášení na výběr DPH

K posouzení účinnosti kontrolního hlášení je zapotřebí prozkoumat vypovídající ukazatele. Výše vybrané daně z přidané hodnoty a taktéž počet daňových podvodů a úniků, hospodářský růst, výše státního rozpočtu a mnoho dalších aspektů závisí na počtu plátců daně. Počet plátců vždy k 12. měsíci daného roku zobrazuje Tabulka 16. Období v rozmezí roku 2014-2020 bylo zvoleno z důvodu porovnání počtu plátců před zavedením kontrolního hlášení a po něm.

Tabulka 14: Počet plátců DPH v letech 2014–2020

Rok	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Měsíční plátcí	172 664	192 075	224 701	258 590	283 320	307 380	332 510
Čtvrtletní plátcí	339 370	314 234	278 444	263 676	252 187	241 508	234 071
Celkem	512 034	506 309	503 145	522 266	535 507	548 888	566 581

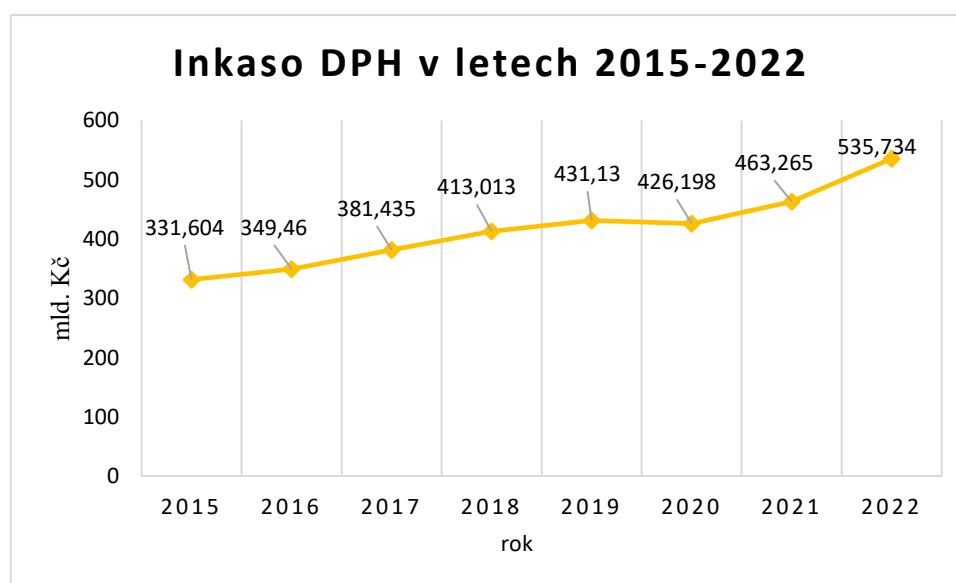
Zdroj: Vlastní zpracování dle Finanční správy, 2023c

Tabulka 16 poukazuje na fakta, že počet plátců registrovaných k dani z přidané hodnoty poklesl mezi roky 2014 a 2015 o 5 725 plátců. V tomto období byl již přijat institut kontrolního hlášení, avšak prozatím nenabyl ve zmíněném období právní ani legislativní účinnosti. K poklesu plátců mohlo dojít z obav administrativní složitosti hlášení nebopřísné kontroly transakcí mezi plátcí. KH vstoupilo v platnost v roce 2016, mezi tímto a předcházejícím rokem 2015 došlo opět v poklesu plátců, a to o 3 164. Dále lze z tabulky sledovat počty měsíčních a čtvrtletních plátců, od roku 2018 převyšuje počet plátců měsíčních. Zvyšující se tendence počtu plátců byla shledána od roku 2016. Dle Registru subjektů DPH zveřejněného finanční správou bylo k prosinci roku 2022 zaregistrováno k plátcovství daně 606 192 plátců. Pro rok 2023 se prozatím z únorové statistiky jedná o 600 150 subjektů.

Stále rostoucí počet plátců daně z přidané hodnoty je předpokladem pro taktéž se zvyšující zůstatek účtu daně z přidané hodnoty, dále inkaso DPH. Vývoj výběru DPH v letech 2015-2022 zobrazuje Obrázek 11. Mezi roky 2015 a 2016 byl shledán úpadek počtu plátců, avšak z pohledu inkasa daně k úbytku nedošlo, naopak se zvýšilo o 17 856 milionu Kč. Statistiky ukázaly, že počet plátců nemá zásadní vliv na konečný výběr roční

sumy daně z přidané hodnoty. Kontrolního hlášení, s ním spojené administrace a vyšší kontroly transakcí se nejspíše zalekli malé firmy či podnikatelé, kteří odstoupili z dobrovolného plátcovství DPH. Následně od roku 2016 do roku 2019 se inkaso DPH stále zvyšovalo. Mezi roky 2016 a 2017 narostlo inkaso daně o 9,1 %, v přepočtu o téměř 32 mil. Kč. Mezi roky 2017 a 2018 byl zaznamenán nárůst o více než 8 %, v následujícím období roku 2019 byl růst výběru DPH vyšší o 18 117 mil. Kč, tj. o 4,4 %. Pokles v hodnotě 4 932 mil. Kč je viditelný v roce 2020, vzhledem k předchozímu roku. Tohoto propadu bylo dosaženo z důvodu pandemie Covid-19, kvůli které došlo k prominutí DPH u zdravotních pomůcek potřebných k boji s pandemií (respirátory, masky, testovací a očkovací látky), dále bylo také odpuštěno DPH za dodání plynu a elektřiny nebo byly zrušeny sankce za podání jak daňového, tak kontrolního hlášení. Jedním z protikoronavirových opatření bylo uzavření velkého množství provozoven, tím se snížily příjmy plátců a taktéž následná výše daně. Negativní vliv má také přesun zboží, např. stravovacích služeb do nižší sazby DPH. Mezi roky 2019 a 2020 došlo k poklesu inkasa DPH o téměř 5 miliard. V roce 2022 naopak došlo k rapidnímu růstu výběru inkasa, kdy se částka mezi roky 2021 a 2022 zvýšila o více než 72 miliard Kč. Viditelného zvýšení bylo dosaženo díky zrušení veškerých omezení způsobených zmíněnou pandemií a následně inflací, která činila v roce 2022 průměrných 15 %. Rostoucí částka inkasa DPH je dosaženo z důvodů převisu příjmů nad výdaji spojenými s daní z přidané hodnoty.

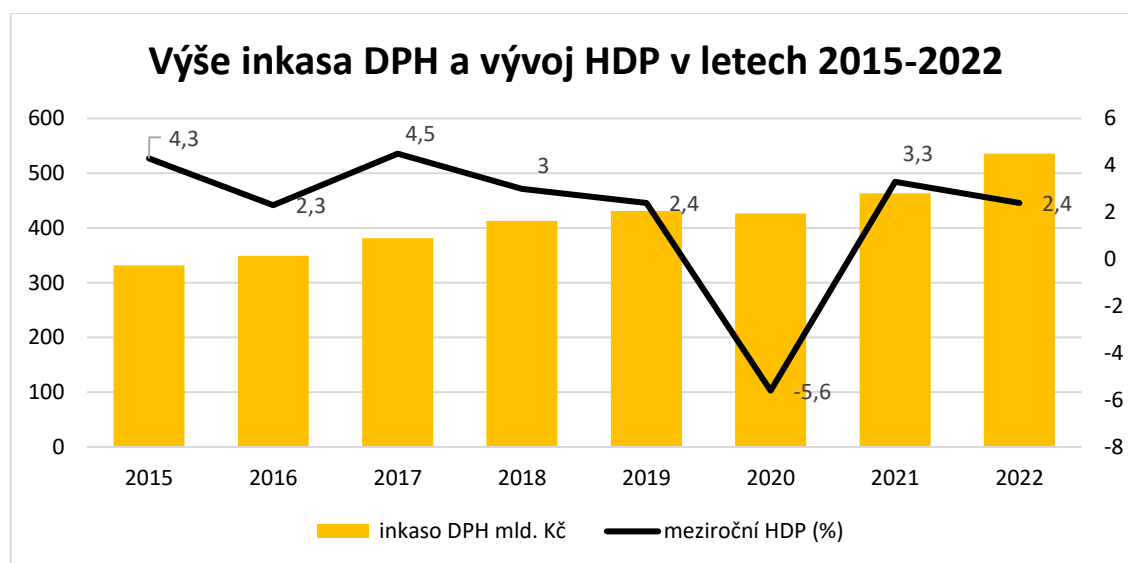
Obrázek 11: Inkaso DPH v jednotlivých letech



Zdroj: Vlastní zpracování dle Finanční správy, 2022b

Na výše zmíněný příjem daňových subjektů, s tím související počet plátců DPH a následný objem inkasa daně působí hospodářský růst a ekonomická úroveň České republiky. O ekonomické síle země vypovídá ukazatel národního hospodářství, hrubý domácí produkt (HDP). Obrázek 12 poukazuje na vývoj onoho ukazatele HDP v procentuálním vyjádření mezi jednotlivými roky ve stanoveném osmiletém období, rok 2015 až 2022 a výše inkasa DPH v totožném období.

Obrázek 12: Výše inkasa DPH a vývoj HDP mezi jednotlivými roky



Zdroj: Vlastní zpracování dle Českého statistického úřadu, 2022

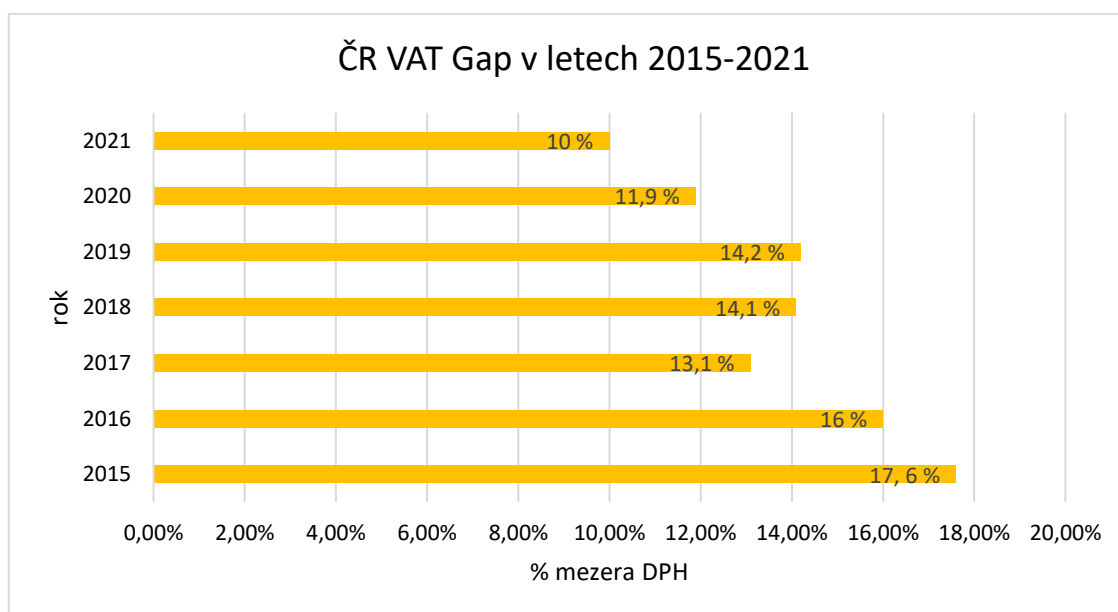
Shledaný rozdíl mezi výší vybraného DPH a změnou HDP je ovlivňován způsobem výběru daní, kterému napomohlo právě kontrolní hlášení. HDP v roce 2016 bylo vyšší o 2,3 % než v předchozím roce 2015. Nárůst byl způsoben důsledkem stále se zvyšující spotřeby domácností. Růst ekonomiky v roce 2017 rapidně vzrostlo o 4,5 % vzhledem k předchozímu roku, byl podpořen zahraniční poptávkou po motorových vozidlech a investicemi domácností. V letech 2018 a 2019 přispívala k růstu HDP především investiční aktivita, která měla důsledek také na zvyšující se sumu inkasa DPH. V roce 2020 je z Obrázku 12 viditelný pokles inkasa daně i HDP. Pokles obou veličin měla za následek situace především v odvětví dopravy, pohostinství, obchodu a dalších činností způsobená pandemií Covid-19. Domácnosti omezily výdaje, firmy disponovaly nižšími příjmy. Následkem zmíněné situace došlo k rapidnímu poklesu o 5,6 % v porovnání s rokem 2019. V následujících letech 2021 a 2022 rostlo tempo meziročního hrubého domácího produktu i inkasa DPH. K růstu obou veličin přispělo mnoho aspektů.

Jedním z aspektů bylo fungování všech odvětví bez omezení, dále zvýšená spotřeba domácností a mimo jiné také rychle rostoucí tempo inflace.

Díky obavám z nového mechanismu kontroly daně z přidané hodnoty, kontrolního hlášení, klesl počet plátců DPH. Avšak s klesajícím počtem poplatníků mezi lety 2015 a 2016 nebyl shledán úpadek inkasa DPH. Počet plátců tedy nemá zásadní vliv na vývoj výběru daně. Oproti tomu pokles či růst ekonomiky má na výběr DPH zásadní vliv. Kontrolní hlášení mělo vliv na vývoj počtu plátců DPH, ale zásadní je fakt, zda má kontrolní hlášení vliv na samotný výběr výše daně. Korektnost odvodů DPH je měřena tzv. daňovou mezerou.

Daňová mezera neboli „VAT Gap“ vyjadřuje rozdíl mezi očekávanými příjmy daně z přidané hodnoty a skutečně plátcí odvedenými částkami daně (Žurovec, 2018). Očekávané příjmy představují spekulativní položku, které by bylo dosaženo, pokud by každý plátců DPH jednal čestně a veškeré své obchodní transakce zaznamenával pravdivě. V teoretické části práce bylo poukázáno na skutečnost, že oblast DPH často nekalostem podléhá. Dle European Commission (2022) se jedná především o daňové úniky a podvody, chybné výpočty, administrativní chyby, nerespektování povinností, a právě tyto skutečnosti způsobují převis očekávaných příjmů nad skutečně zaplacenou sumou DPH. Nezaplacené částky daní jsou pro státy velmi významné a musí se v čase sledovat. Vývoj výběru daní v České republice zobrazuje Obrázek 13.

Obrázek 13: Daňová mezera České republiky v letech 2015-2021



Zdroj: Vlastní zpracování dle European Commission, 2020b

Ve sledovaném sedmiletém období poklesla hodnota daňové mezery DPH mezi zkoumanými roky o 7,6 %, avšak její vývoj není jednoznačně pouze klesající. Dle European Commission (2020b) byla nejvyšší hodnota zjištěna v roce 2015, očekávané příjmy byly vyčísleny na 409 703 000 000 Kč, ale hodnota skutečných příjmů byla pouze 337 774 000 000 Kč. Hodnota daňové mezery činila téměř 72 mld. Kč, tedy 17,6 %. O rok později, kdy bylo zavedeno kontrolní hlášení, klesla daňová mezera o více než 4 miliony, činila 67 569 000 000 Kč. V roce 2017 se mechanismus kontrolního hlášení projevil více, výběr DPH se zlepšil o více než 3 %, daňová mezera tak klesla na 58 523 000 000 Kč. K mírnému zhoršení situace došlo v roce 2018, kdy se růst mezery zvýšil o 1 % a následně v roce 2019 o 0,1 %.

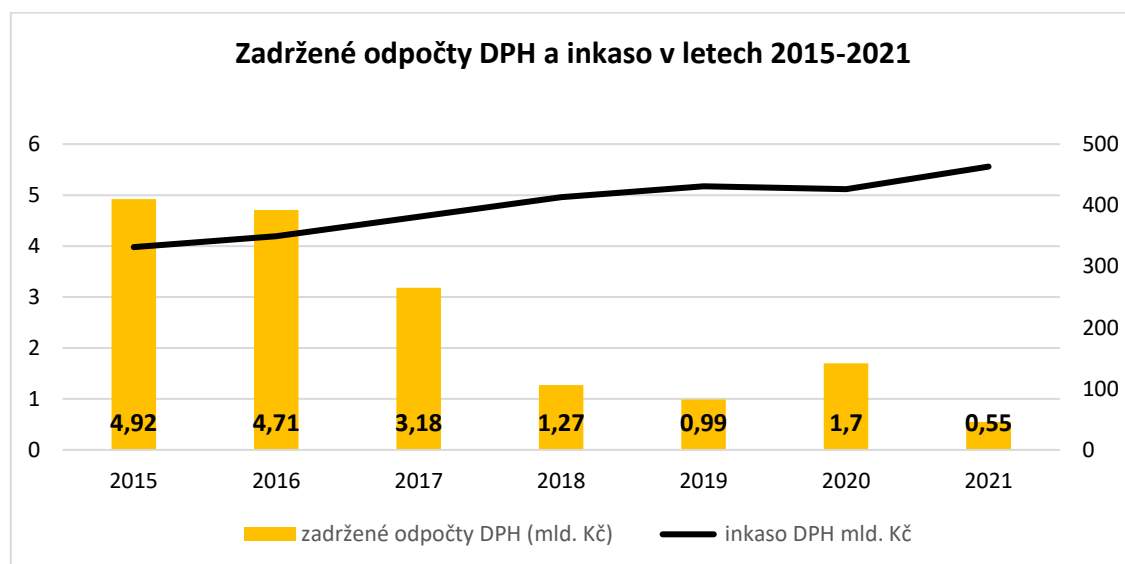
Dále z reportu Evropské komise (2020b) vyplývá, že příjmy z DPH v roce 2020 byly očekávány ve výši 481 126 000 000 Kč, skutečně se na dani z přidané hodnoty vybralo o 57 258 000 000 Kč méně, tedy pouze 423 868 000 000 Kč. Hodnota daňové mezery činila více než 57 mld. Kč, tvořila tak 11,9 %. Dle studií Evropské komise (2022) se ČR nachází nad výší průměrné mezery v rámci EU, pro rok 2020 byl tento průměr stanoven na 7,4 %. Nejnižší hodnoty daňové mezery bylo v roce 2020 dosaženo v Estonsku, Švédsku a Finsku. Naopak nejvyšší daňovou mezerou disponují v Rumunsku, Maltě nebo Itálii. Suma rozdílu mezi očekávanými a skutečnými příjmy v ohledu na výběr DPH činila v rámci Evropské unie 93 mld. EUR. Každou minutou tak ztratil rozpočet Evropské unie 177 mil. EUR. Každý rok se jedná o obrovské sumy, a tudíž ztráty pro každý stát.

Přesné hodnoty zkoumané veličiny VAT Gap pro rok 2021 nejsou stanoveny, prozatím European Commission (2020b) stanovila predikci daňové mezery na 10 %, očekávané příjmy jsou tak stanoveny ve výši 516 443 000 000 Kč a skutečné příjmy jsou dle statistik vypočítány na 465 045 000 000 Kč. Zda bude predikce splněna, potvrdí reporty zpracované Evropskou komisí během roku.

Bývalý premiér České republiky Andrej Babiš zavedl kontrolní hlášení jako podpůrný nástroj korektnosti výběru daně z přidané hodnoty. Hlavní cíl KH je snížit daňové podvody a úniky na dani, dále donutit plátce k vykazování veškerých transakcí, obchodů a tržeb. Komplexní a poctivé vykazování ekonomické aktivity daňových subjektů vede k zabránění tvorby fiktivních dokladů, zejména faktur. Jelikož zaúčtování fiktivní faktury do účetnictví nebo daňové evidence se plátcí zvýší daň na vstupu a následně se projeví jako nadměrný odpočet nebo nárok na krácení daní. Zavedení kontrolního hlášení proti boji s nezákonným vykazováním nadměrných odpočtů lze považovat za úspěšný, data

mezi roky 2015-2021 zaznamenává Obrázek 14. Propracovaná kontrola daňového plnění mezi oběma stranami obchodu tzn. plátcem i kupujícím pomocí KH zapříčinila snížení zadržovaných nadměrných odpočtů nárokovaných plátcí. V roce 2015 Finanční správa zadržela sumu 4,9 mld. Kč podezřelých odpočtů, kdežto o rok později byl zaznamenán pokles o 210 mil. Kč. Tohoto snížení bylo dosaženo právě z důvodu zavedení kontrolního hlášení. Mezi roky 2016 a 2017 poklesla suma zadržovaných peněz o více než 1,5 mld. Kč. Pokles nadměrného odpočtu je shledán i v roce 2018, kdy oproti předchozímu roku 2017 klesl o 1,9 mld. Kč. V roce 2019 poprvé v historii klesla výše zadržovaného nadměrného odpočtu pod částku jedné miliardy korun. Covidová pandemie se promítla i do tohoto ukazatele, v roce 2020 došlo k nárůstu nadměrného odpočtu o 1,6 mld. Kč, částka tedy činila 1,7 mld. Kč. Nárůst byl způsoben vyšší potřebou Finanční správy kontrolovat nárokované odpočty. Rok 2021 vykazuje prozatím nejnižší výši zadržovaných odpočtů daně z přidané hodnoty, která činí 0,55 mld. Kč. Mezi sumou zadržovaného odpočtu DPH a inkasem daně nebyla shledána přímá úměra. Růst jedné veličiny nezpůsobuje růst druhé veličiny. Obrázek 14 poukazuje na stále rostoucí inkaso DPH a v souladu s tímto i na klesající zadržovanou částku nadměrných odpočtů. Důvodem klesající výše zadržovaných nadměrných odpočtů je zavedení kontrolního hlášení, spolupráce Finanční správy, policistů a celníků.

Obrázek 14: Zadržené nadměrné odpočty DPH v letech 2015-2021 a vývoj inkasa DPH



Zdroj: Vlastní zpracování dle Finanční správy, 2019; Euro zprávy, 2022

Výše zmíněné rozbory statistik různých ukazatelů, jako je počet plátců daně, výše inkasa DPH, vývoj daňové mezery a v neposlední řadě suma zadržovaných nadměrných odpočtů,

poukazují na fakt, že je kontrolní hlášení účinným nástrojem pro zvýšení výběru daně z přidané hodnoty. Rostoucí příjem DPH souvisí s klesajícím počtem daňových podvodů a úniků na dani z přidané hodnoty. Vybrané případy podvodů odhalené kontrolním hlášením jsou zpracovány v následující kapitole.

## 7.1 Podvody na DPH odhalené kontrolním hlášením

Finanční správa České republiky vydala již po prvním roce aplikace kontrolního hlášení, tedy v roce 2017 spis řešící následky nekalého chování plátců daně. Jedná se o dokument, který obsahuje rozbor sedmi největších daňových podvodů odhalených právě KH. Prokázané daňové podvody jsou označeny krycími názvy Brusle, Roztok, Šroubek, Mor, Elegán, Cesta, Freedom. V následujícím textu budou blíže představeny dva prvotní případy odhalené kontrolním hlášením, Šroubek a Mor. Následně bude zanalyzována judikatura 10 Afs 206/2020 - 41.

Do karuselového podvodu, který byl označen krycím názvem **Šroubek**, bylo zapleteno šest daňových subjektů. Předmětem plnění bylo dodání spojovacího materiálu, odtud zřejmě název případu Šroubek. Prvotním článkem řetězce byl finanční správou odhalen chybějící obchodník neboli missing trader. K odhalení došlo pro nepodávání daňového přiznání k DPH a také kontrolního hlášení. U dvou ze šesti subjektů zapojených do řetězce byl zjištěn fakt, že nemají provozovny na uvedených adresách. Dva daňové subjekty ze tří na pozici buffer obdržely zajišťovací příkazy v hodnotě 3 727 000 Kč. Výše zajišťovacího příkazu byla uhrazena částkou 2 452 465 Kč z prostředků zadržovaných na bankovních účtech. Dvě firmy (brokeři) fiktivně vykazovaly prodej do jiného členského státu EU s cílem snížit daňovou povinnost. A tím následně došlo k zadržení nadměrného odpočtu v částce 1 200 000 Kč finanční správou. V důsledku řešení karuselového podvodu bylo vydáno jedno rozhodnutí o nespolehlivém plátcí a u dalších dvou subjektů tak bylo učiněno později. Dále byla doměřená daň ve výši 8 337 311 Kč, u jednoho daňového subjektu bylo zvoleno vymáhání dluhu prostřednictvím insolvenčního řízení (Finanční správa, 2017).

Druhý zkoumaný podvod se odehrál v prostředí poskytování reklamních služeb, v literatuře lze dohledat pod názvem **Mor**. Jedním z hlavních článků řetězce byla akciová společnost, která působila na trhu sportu, kde nabízela populárním klubům zprostředkování reklamy. Jednalo se o reálné služby, k poskytování nedocházelo pouze fiktivně, ale jejich ceny byly značně nadhodnoceny. Konečný spotřebitel (sportovní klub)

zaplatil reklamní službu firmě zapojené do řetězce, ale v rámci šetření případu bylo zjištěno, že až 80 % přijatých částek bylo vráceno zpět. Důvodem celého vzniku podvodu byla snaha o snížení daně z příjmů právnických osob a zvýšení nároků na odpočet. Finanční správa detekovala v rámci karuselového podvodu 51 zapojených daňových subjektů během 27 měsíců. Doměřená daň byla vypočtena na hodnotu 120 510 845 Kč. Chybějící obchodníci byli detekováni na základě přeposílané platby od akciové společnosti směrem ke koncovým zákazníkům. Organizátor celého případu však odhalené missing tradery rychle nahradil, celkem bylo odhaleno 40 spolupracujících chybějících subjektů. Případ řešila Finanční správa ve spolupráci s Policií ČR, kteří se shodli na vydání dvaceti rozhodnutí o nespolehlivém plátcu a také o třech nařízeních zrušení registrace plátce DPH. Případ byl řešen 47 organizovanými kontrolami (Finanční správa, 2017).

Rozbor judikatury **Afs 206/2020 – 41** dle Nejvyššího správního soudu (2021) byl zvolen z důvodu podvodu na DPH v oblasti obchodování s materiálem obsahujícím slitiny drahých kovů. Správce daně v zastoupení Finančního úřadu hlavního města Prahy odhalil skrze daňové přiznání k DPH a následně i kontrolní hlášení pochybnosti vykázané společností PM PSDK.cz s.r.o. Jmenovaná firma uvedla v daňovém přiznání k DPH za měsíc březen roku 2014 nadměrný odpočet v částce 38,3 mil. Kč. Správce daně shledal pochybnosti v řetězci prodeje a nákupu velmi cenného zboží, jelikož obsahovalo prvky drahých kovů. Společnost PSDK.cz s.r.o., podezřelá pro podvod, nakupovala materiál vždy od společnosti Clear conception s.r.o. se sídlem v tuzemsku a následně zakoupené zboží prodávala do členských států EU, ale také států třetí země, Švýcarska a Turecka. Zboží obsahující zlato bylo prodáváno do Německa, společnosti Bauer – Walser. Platinové výrobky byly prodávány do firmy Sar Recycling sídlící ve Švýcarsku a zboží obsahující stříbro do Inauri Trading, Turecko. Zboží bylo přeprodáváno mezi mnoha subjekty různých zemí, dle správce daně se jednalo o řetězec vybudovaný s cílem kamufláže daňového podvodu. Odtud vzniklo inkaso DPH z vývozu a dovozu zboží. Správce daně zamítl 12. 4. 2017 vykázaný nadměrný odpočet a vyměřil odpočet v částce převyšující 1,5 mil. Kč.

Společnost provozující dle správce daně nezákonné chování podala kasační stížnost z důvodu nedostatečného prokázání podvodného činu. Stížnost byla vznesena na úkor rozsudku městského soudu a následkem tohoto činu zaujala společnost PM PSDK.cz s.r.o. pozici žalobce a Odvolací finanční ředitelství roli žalovaného. Žalobce se domníval,



že ze strany daňových orgánů nebylo podvodné zboží a jeho hodnota dostatečně identifikována a následně vznesla stížnost, že ze strany daňových orgánů nebylo podvodné zboží a jeho hodnota dodatečně identifikována. Následně vznesl stížnost, že o podvodném jednání nemohl vědět vzhledem k velkému rozsahu účastníků v řetězci. Dále upozornil na účast prestižní tuzemské společnosti Clear conception, která u veškerého zboží ověřovala pravost obchodovaného a dbala tak na pravost veškerého zboží. Kasační stížnost byla řešena Nejvyšším správním soudem (dále NSS) s cílem potvrzení podvodu na DPH a následně zda se žalobce účastnil podvodu vědomě.

NSS v rámci potvrzení či vyvrácení existence podvodu na DPH zjistil několik zajímavých skutečností o společnosti (žalobci), které vedly k posouzení obsahu sporu. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že zkoumaná společnost vznikla formou „ready made“ neboli předzaloženou mateřskou společností. Stěžovatel se dobrovolně registroval k plátcovství DPH a vzápětí došlo mezi mateřskou společností VSDK a žalobcem k fakturaci plnění ve výši 12,3 mil. Kč. Téměř ke konci sporného období došlo k odtržení od velké pražské podnikající skupiny firem, následně bylo také změněno i sídlo společnosti. Dále bylo zjištěno, že od 27. 9. 2014 vystupuje pod názvem PM Trading s.r.o. Podrobným zkoumáním odhalil správce daně 31 vystavených faktur v souhrnné částce 182,7 mil. Kč a následně 38,4 mil. Kč činilo DPH. Na základě těchto informací se NSS ztotožňuje s verdiktem daňových subjektů a potvrdil existenci daňového podvodu rozšířeného do čtyř obchodních řetězců. Byli zjištěni dva daňové subjekty – Hristo, FONOTIX TRADE, kteří nezaplatili DPH, a taktéž bylo odhaleno několik subjektů mající titul nespolehlivý plátce. Mimo jiné bylo poukázáno na podezřelé desetimilionové transakce mezi společností Clear conception a šesticí firem – GAMALIK, BETALIK, ALFALIK, ALFASON, BETASON, GAMASON, založených totožnými subjekty. Všechny zmíněné společnosti vznikly v období bezprostředně předcházejícímu období sporu a během několika měsíců existence vykazovaly desetimilionové obraty, a to i bez založení webových stránek. Dále byla zjištěna spolupráce článků řetězce na cenotvorbě obchodovaného zboží.

Žalobci a několika dalším článkům řetězce bylo potvrzeno nezákonné chování a potvrzení podvodu v oblasti DPH, k němuž došlo především nárokováním odpočtu DPH firmou PM Trading s.r.o. (PM PSDK.cz s.r.o.) vzniklým po vývozu a dovozu zboží do zmíněných států. Závěrem tedy je zamítnutí kasační stížnosti žalobce i následné proplacení nákladů v rámci řízení sporu a prokázání vědomé účasti na ilegálním činu.

## 8 Shrnutí řešené problematiky

Kapitola poskytuje nejzásadnější informace o zavedení a zejména o účinnosti kontrolního hlášení v České republice. Mimo jiné jsou shrnuty základní poznatky o kontrolním hlášení a jeho principu fungování. Závěr kapitoly tvoří několik možných doporučení, která by mohla vést ke snížení počtu daňových podvodů na DPH.

### 8.1 Účinnost kontrolního hlášení v ČR

Kontrolní hlášení bylo zavedeno s cílem zvýšení transparentnosti transakcí jednotlivých vyfakturovaných částek mezi oběma stranami obchodu (poskytovatelem a kupujícím). Dále slouží institut kontrolního hlášení k identifikaci možných rizik, zamezení vzniku fiktivních faktur a odhalení snahy o uskutečnění podvodu. Obě zúčastněné strany obchodu vyplňují informace o totožném plnění do odlišných oddílů kontrolního hlášení, dochází ke křížové kontrole obou daňových subjektů. Správce daně na základě obdržených informací může zkontrolovat pravdivost vykazovaných nároků na odpočet DPH či prověřit výši daňové povinnosti. Pomocí složitých algoritmů lze rozpoznat i složité daňové podvody prováděné v rámci karuselových podvodů.

Před zavedením institutu kontrolního hlášení se daňová správa potýkala s obavami ze stran daňových subjektů. Měli strach z administrativní náročnosti potřebné k vyplnění KH a obavy z nového kontrolního nástroje, který prověří správnost transakcí. Vysoké obavy způsobily mírný pokles plátců v roce 2015. Postupem času bylo zjištěno, že kontrolní hlášení je vyplňováno velmi intuitivně a není zapotřebí žádný složitý software. Počty plátců od roku 2016 opět vzrůstaly, od roku 2017 do roku 2022 vzroste průměrně počet plátců o téměř 16 000 za rok. Od roku 2018 je evidováno více měsíčních plátců než čtvrtletních. Pro daňové subjekty je jednodušší a časově přijatelnější vyplňovat daňové priznání k DPH i kontrolní hlášení každý měsíc.

I přes snížení počtu plátců mezi roky 2015 a 2016 bylo zvýšeno inkaso DPH o téměř 18 mld. Kč, tento efekt lze přičíst zavedení kontrolního hlášení. Z Obrázku 11 lze sledovat rostoucí výši inkasa DPH v každém roku, kromě období zasažené covidovou pandemií.

Kladný efekt zavedení kontrolního hlášení je viditelný i na Obrázku 13, kdy se díky tomuto nástroji stále snižuje daňová mezera. Před zavedením kontrolního hlášení v roce

2015 činila 17,6 %, v roce 2021 představovala pouze 10 %. Z těchto dat vyplývá, že se daňová mezera snížila o 7,6 %.

Kontrolní hlášení bylo navrženo tak, aby poskytovalo správci daně skutečný přehled nad vykazovanými odpočty DPH. I v tomto ohledu se stalo kontrolní hlášení účinným, neboť z Obrázku 14 je vidět rapidní pokles zadržených nadměrných odpočtů DPH. V roce zavedení došlo ke snížení zadržených nadměrných odpočtů ve výši 210 000 000 Kč a každým rokem dochází k poklesu tohoto ukazatele. V roce 2021 zadržel správce daně pouze půl miliardy Kč. Daňové subjekty jsou vedeny k poctivému vyplňování údajů vycházejících z uskutečněných obchodů.

Rozborem judikatury Afs 206/2020 – 41ve věci obchodování s materiálem obsahujícím drahé kovy bylo poukázáno na fakt, že řešení karuselových podvodů vyplývajících z obchodů s jinými státy EU nebo třetími zeměmi je pomocí kontrolního hlášení složité vyřešit. Byl odhalen nelegální nárok na odpočet daně, ale pokud by NSS neprokázal vědomou účast žalobce (PM Trading s.r.o.) v řetězci, pak by musel být poplatek vyplacen.

Dle reportů Ministerstva financí byl nadměrný odpočet snížen o více než 11,5 mld. Kč v prvním roce zavedení kontrolního hlášení. Dále lze v tomto roce připisat podíl kontrolnímu hlášení na inkasu DPH ve výši 12 mld. Kč. V roce 2018 byl tento podíl 2,3 mld. Kč. Lze shledat, že kontrolní hlášení nemá tak vysokou účinnost na výběr DPH jako v prvním roce zavedení, ale stále se jedná o efektivní a účinný nástroj k odhalování daňových podniků, který má pozitivní vliv na výběr DPH. Finanční správa zjistí účast daňového subjektu v daňovém podvodu pomocí analýzy kontrolního hlášení a daňového přiznání k DPH, údaje uvedené v kontrolním hlášení musí korespondovat s údaji v daňovém přiznání k DPH.

## **8.2 Opatření ke snížení množství daňových podvodů**

Na základě prozkoumání řešené problematiky v oblasti daňových podvodů a nástrojů určených k jejich eliminaci přišla autorka práce s několika možnými způsoby zlepšení situace nejen v ohledu na snížení podvodů na DPH, ale taktéž na podporu preventivních opatření.

Ve vybraných případech jsou daňové subjekty do podvodu na dani z přidané hodnoty, převážně do karuselových obchodů, zapojeni nevědomě. I bezproblémové firmě může kvůli účasti na podvodu vzniknout množství nepříjemností jako vysoké náklady na soudní

řízení, zamítnutí nároku na odpočet DPH, ztráta dobrého jména firmy nebo zadržení nadměrných odpočtů správcem daně. Bohužel nevědomost a neznalost zákon neomlouvá, a proto by měl každý daňový subjekt mít přehled o dodavatelích a odběratelích, se kterými uzavírá smlouvy a obchoduje. S preventivním řešením proti daňovým podvodům vznikla **aplikace Maják** od společnosti Deloitte. Jedná se o automatizovanou aplikaci, která prověřuje registry, rejstříky a soubory informací o subjektech, s nimiž došlo k uzavření obchodu. Dále také vyhodnocuje data o obchodních partnerech a upozorňuje na případná rizika (Deloitte, 2023). Autorka práce doporučuje instalaci aplikace všem daňovým subjektům, vyhodnotila ji jako vhodné preventivní opatření odhalující daňové podvody.

Dalším krokem vedoucím ke zdokonalení výběru daně by bylo **zpřísnění vybraných pododdílů kontrolního hlášení**. Již z teoretické rešerše a následně i z dat potvrzujících snížení daňové mezery DPH nebo sumy zadržených odpočtů je kontrolní hlášení účinným nástrojem ke snižování daňových podvodů. Autorka práce se domnívá, že by KH bylo shledáno více účinným, pokud by veškerá plnění podléhala stejným nárokům. U zdanitelného plnění do 10 000 Kč vykazovaného v sekci A.5. KH jakožto ostatní uskutečněná plnění a přijaté úplaty, a taktéž v části B.3., kde jsou vykazována přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, jsou zobrazeny informace pouze o výši základu daně a samotné dani. U těchto záznamů nelze dohledat, jaké subjekty byly součástí obchodní spolupráce. V ostatních oddílech kontrolního hlášení je každá transakce spojena s číslem evidenčního dokladu a také s DIČ odběratele nebo dodavatele.

V praxi často dochází v ohledu na tento fakt ke vzájemným dohodám plátců. Vysoké částky zdanitelného plnění jsou rozdělovány na několik faktur nebo dokladů v částce do 10 000 Kč, aby nemusely být uváděny detailní informace vyplývající z obchodu. Autorka shledává za vhodné, aby se vykazovaly podrobné informace, tzn. daňové identifikační číslo dodavatele nebo odběratele a číslo daňové evidence, popř. DUZP i u částek do 10 000 Kč.

**Zvýšení kompetencí správce daně** by působila preventivně proti vzniku podvodu a taktéž ke snížení jejich počtu. V podkapitole 5.4 byla rozebrána problematika sankcí v případě pozdního podání kontrolního hlášení nebo nespolupráce se správcem daně. Autorka práce se ztotožňuje s úpravou sankcí platnou od 1. 1. 2023, která snížila výši pokut za stanovených podmínek na polovinu. Neboť sankce byly v mnohých případech likvidační, a to nejen pro jednotlivce, ale i velké společnosti. Dochází však k případům,

kdy daňové subjekty na výzvy správce daně reagují vědomě. Autorka navrhuje v těchto případech, aby správce daně mohl udělit pokutu ve zvláštním režimu vysoké částky v hodnotě 100 000 Kč. Pokud by ani tato pokuta nebyla do 30 pracovních dnů respektována a uhrazena, pak by došlo k pozastavení výkonu činnosti daňového subjektu v délce 1 roku.

Naprosto tristní rozhodnutí autorka vnímá ve zrušení **elektronické evidence tržeb (EET)**, ke kterému došlo 1. 1. 2023. EET bylo dlouho polemizovaným a probíraným tématem nejen mezi politiky, ale také mezi občany. Někteří politici a převážně občané České republiky vnímali mechanismus elektronické evidence tržeb jako příliš osobní kontrolu, dalším negativním aspektem byly náklady na pořízení pokladen či platebních terminálů. Faktem je, že se jednalo o velmi účinný mechanismus, který poskytoval správci daně a státu informace o příjmech subjektů a taktéž o provedených transakcích. EET ovlivňovalo především daň z příjmu i množství daňových podvodů. Autorka práce uvádí z vlastní zkušenosti, že se v mnoha restauracích setkala se zrušením platebních terminálů, kdy platby jsou přijímány od zákazníků pouze hotově. V některých pohostinstvích jsou vydávány pouze účtenky psané rukou, tzn. nejsou zanášeny do žádného systému. V oblasti služeb (kadeřnictví, manikúra, TAXI, ...) taktéž účtenku či doklad zákazník na základě platby neobdrží. K těmto skutečnostem napomohlo právě zrušení EET, stát nemá kontrolu nad skutečnými tržbami a příjmy. Daňové subjekty přiznávají příjmy nižší, které snižují výši odvodů pojištění a taktéž nevykazují veškeré nákupy a prodeje, tím je ovlivněna výše DPH.

## Závěr

Téma diplomové práce Účinnost kontrolního hlášení proti daňovým podvodům bylo zvoleno z důvodu často diskutovaného tématu ilegálních činů daňových subjektů v oblasti DPH.

Pro potvrzení, či vyvrácení zvoleného cíle práce bylo nejprve nutné detailně zpracovat problematiku daně z přidané hodnoty. První, úvodní kapitola obecně charakterizovala pojem daní, včetně jejich funkcí a vlastností. Následující kapitoly byly úzce spjaty s problematikou DPH. Předně byl charakterizován zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, včetně vymezení daňových subjektů, sazeb daně nebo místa plnění. Teoretická část se také věnovala harmonizaci daně z přidané hodnoty v oblasti EU, včetně vymezení spolupracujících orgánů. Následně po charakteristice daňových podvodů včetně jejich druhů a možnostech řešení se autorka zabírala stěžejním tématem, kterým bylo kontrolní hlášení. Nejprve došlo k vysvětlení důvodu vzniku tohoto kontrolního nástroje, dále k principu fungování a podrobné analýze částí neboli oddílů.

V praktické části diplomové práce byl nejprve zpracován reálný příklad kontrolního hlášení založený na datech podnikající osoby samostatně výdělečně činné, včetně rozboru přijatých a uskutečněných plnění plátce a následný výpočet jeho daňové povinnosti. Následně byla provedena analýza vybraných ukazatelů spjatých s výběrem DPH, mezi které patří počet registrovaných plátců, výše inkasa DPH v letech nebo vývoj daňové mezery, které byly ovlivněny zavedením kontrolního hlášení. Součástí praktické části diplomové práce je také rozbor tří vybraných judikatur řešících podvody v oblasti daně z přidané hodnoty. Na základě zjištěných skutečností a analýzy dat bylo kontrolní hlášení shledáno účinným nástrojem proti boji s daňovými podvody.

Závěr diplomové práce byl věnován shrnutí řešené problematiky a následnému doporučení několika možností, které by mohly vést ke zlepšení výběru DPH a k omezení daňových podvodů. Doporučeno bylo znovuoobnovení systému elektronické evidence tržeb, zvýšení kompetence správce daně, zpřísnění vyplňování kontrolního hlášení nebo více ověřovat své obchodní partnery, například pomocí aplikace Maják.

## Seznam použitých zdrojů

- Altaxo (2019). *Daňová soustava*. Dostupné 4.2.2023 z <https://www.altaxo.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/dane/danova-soustava>
- Bárková, D. (2018). *Daňové podvody (a vyhýbání se daňovým povinnostem) ve výuce*. Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.
- BDO (2022). *Tax News: Měsíční aktuality v oblasti DPH a EET*. Dostupné 20. 3. 2023 z <https://www.bdo.cz/cs-cz/temata/aktualni-publikace/mesicni-aktuality-v-oblasti-dph>
- Běhounek, P. (2022). *Směrnice EU o DPH*. Ing. Pavel Běhounek, daňový poradce <https://www.behounek.eu/l/smernice-eu-o-dph/>
- Benda, V., & Hrušová, R. (2016). *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*. Bova Polygon
- Bickley, J. (2003). *Value Added Tax: Concepts, Policy Issues, and OECD Experiences* books
- Business Europe (2023). *Policy committees and working groups*. Dostupné 6. 3. 2023 z <https://www.bussinesseurope.eu/policy-committees-and-working-groups>
- Celní zákon č. 242/2016 Sb.
- Consilium Europa (2023). *Working party on tax questions*. Dostupné 5. 3. 2023 z <https://www.consilium.europa.eu/cs/council-eu/preparatory-bodies/working-party-on-tax-questions/>
- Černohorský, J., & Teplý, P. (2011). *Základy financí*. Grada
- Český statistický úřad (2022). *Hrubý domácí produkt (HDP) – Metodika*. Dostupné 7. 4. 2023 z [https://www.czso.cz/csu/czso/hruby\\_domaci\\_produk\\_t\\_-hdp-](https://www.czso.cz/csu/czso/hruby_domaci_produk_t_-hdp-)
- Daňová Kobra (2023). *O Daňové Kobře*. Dostupné 28. 3. 2023 z <https://www.danovakobra.cz>
- Deloitte (2023). *Maják: Softwarový nástroj pro průběžnou kontrolu dodavatelů a odběratelů*. Dostupné 15. 4. 2023 z <https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/tax/solutions/cze-tax-softwarovy-nastroj-pro-prubeznu-kontrolu.html>
- Dušek, J. (2022). *Zákon s přehledy*. Grada
- Etržby (2022). *Zrušení elektronické evidence tržeb od 1. 1. 2023*. Dostupné 27. 3. 2023 z [https://www.etrzby.cz/cs/novinky\\_1588](https://www.etrzby.cz/cs/novinky_1588)
- EUR-Lex (2023). *Council Directive 2002/38/EC*. Dostupné 7. 3. 2023 z <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32002L0038>
- Euro zprávy (2022). *Objem zadržených odpočtů DPH klesl na 552 milionů z 1,7 miliardy Kč*. Dostupné 1. 4. 2023 z <https://eurozpravy.cz/domaci/verejna-sprava/objem-zadrzenych-odpocetu-dph-klesl-na-552-milionu-z-1-7-miliardy-kc.84266e6e>
- Eurofiscalis (2023). *Sazby DPH pro rok 2023 v zemích EU*. Dostupné 22. 3. 2023 z <https://www.eurofiscalis.com/cs/sazby-dph-pro-rok-2023-v-eu/>

- European Commission (2020a). *European Tax Adviser Federation – ETAF*. Dostupné 6. 3. 2023 z [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12612-DPH-nove-provadedci-pravomoci-Komise/F872890\\_cs](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12612-DPH-nove-provadedci-pravomoci-Komise/F872890_cs)
- European Commission (2020b). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*. Dostupné 1. 4. 2023 z [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-09/vat-gap-full-report-2020\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-09/vat-gap-full-report-2020_en.pdf)
- European Commission (2021). *VAT rates applied in the Member States of the European Union*. Dostupné 14. 3. 2021 z [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-06/vat\\_rates\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf)
- European Commission (2022). *Vat Gap*. Dostupné 1. 4. 2023 z [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en)
- European Commission (2023a). *About this initiative*. Dostupné 6. 3. 2021 z [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12612-VAT-new-implementing-powers-for-the-Commission\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12612-VAT-new-implementing-powers-for-the-Commission_en)
- European Commission (2023b). *Taxation and Customs Union – Fiscalis programme*. Dostupné 7. 3. 2023 z [https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-funding-customs-and-tax/fiscalis-programme\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-funding-customs-and-tax/fiscalis-programme_en)
- European Court of Auditors (2015). *Special Report No 24/2015 – Tackling intra Community VAT fraud: More action needed*. Dostupné 6. 3. 2023 z [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15\\_24/SR\\_VAT\\_FRAUD\\_EN.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf)
- European Court of Auditors (2023). *Working group on Value added taxes*. Dostupné 5. 3. 2023 z <https://www.eca.europa.eu/sites/cc/cs/Pages/WorkingGrouponValueAddedtax.aspx>
- European Parliament (2018). *Tax avoidance vs tax evasion: fiscal vocabulary made easy*. *European Parliament News*. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/news/en/headlines/economy/20150529STO61068/tax-avoidance-vs-tax-evasion-fiscal-vocabulary-made-easy>
- European union (2023a). *Fakta a čísla týkající se uspořádání Evropské unie*. Dostupné 1. 3. 2023 z [https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/key-facts-and-figures/structure\\_cs](https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/key-facts-and-figures/structure_cs)
- European union (2023b). *Historie EU*. Dostupné 6. 3. 2023 z [https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/history-eu\\_cs](https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/history-eu_cs)
- Evropská centrální banka (2023). *Nejdůležitější data evropské integrace*. Dostupné 6. 3. 2023 z <https://www.ecb.europa.eu/ecb/history/ec/html/index.cs.html>
- Finanční správa (2017). *Případy odhalení karuselových podvodů díky kontrolnímu hlášení*. Dostupné 13. 4. 2023 z [www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-promedia/Pripady\\_odhaleni\\_karuselovych\\_podvodu\\_diky\\_KH.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-promedia/Pripady_odhaleni_karuselovych_podvodu_diky_KH.pdf)
- Finanční správa (2019). *Finanční správa zadržuje historicky nejméně nadměrných odpočtů DPH*. Dostupné 14. 4. 2023 z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2019/financni-sprava-zadrzuje-historicky-nejmene-nadmernych-odpocetu-dph>



- Finanční správa (2022a). *Ověřování DIC (VAT ID)*. Dostupné 6. 3. 2023 z <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/dph-v-eu/overovani-dic-vat-id>
- Finanční správa (2022b). *Informace k novele zákona o DPH*. Dostupné 1.3. 2023 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/registrace-dph/informace-k-novele-zakona-dph-03122022>
- Finanční správa (2022b). *Přehled inkasa na vybraných daních*. Dostupné 5. 4. 2023 z <https://statistiky.financnisprava.cz/cs/evidence-dani/prehled-inkasa-vybranych-dani>
- Finanční správa (2023a). *Informace ke změnám zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2023 – oblast kontrolního hlášení DPH*. Dostupné 11. 3. 2023 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/aktuality/2023/informace-ke-zmenam-zakona-o-dph-s>
- Finanční správa (2023b). *Kdo podává kontrolní hlášení?* Dostupné 30. 3. 2023 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/kdo-podava-kontrolni-hlaseni>
- Finanční správa (2023b). *Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení ke dni 1. 1. 2023*. Dostupné 29. 3. 2023 z [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyny\\_KH\\_k\\_1\\_1\\_2023\\_final.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyny_KH_k_1_1_2023_final.pdf)
- Finanční správa (2023c). *Údaje z registru daňových subjektů*. Dostupné 14. 4. 2023 z [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-spravacr/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2016.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-spravacr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2016.pdf)
- Formulář kontrolního a souhrnného hlášení, 2023
- Formulář souhrnného hlášení, 2023
- Hálek, V. (2015). *Karuselové obchody*. PRINT 09 s. r. o.
- James, S. (2012). *A Dictionary of Taxation*. Edward Elgar
- Jurčík, R. (2015). *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Key Publishing.
- Keen, M. & Smith, S. (2007). VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done? *IMF Working Papers*, WP/07/31. [www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf)
- Klein, Š., & Židek, K. (2002). *Mezinárodní daňové plánování*. Grada
- Komora daňových poradců České republiky (2023). *O Koordinačním výboru*. Dostupné 8. 3. 2023 z <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/koordinacni-vybory>
- Kotlán, I. (2010). *Daňové zatížení a struktura daní v ČR ve srovnání s vybranými zeměmi OECD a EU a legislativní změny ve smyslu de lege ferenda*. Národohospodářský ústav Josefa Hlávky
- Krásová, V. (2022). *Spotřební daň v roce 2023: Kterých komodit se týká a jaké jsou její aktuální sazby?* Euro. <https://www.euro.cz/clanky/spotrebni-dan-sazby-seznam-komodit/>
- Kubátová A. (2019). *Historický výlet do světa daní*. iPohoda. <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ze-zivota-danovych-a-ucetnich-odborniku/historicky-vylet-do-sveta-dani/>

- Kubátová, K. (2005). *Daňová teorie úvod do problematiky*. ASPI a.s.
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. Wolters Kluwer
- Kuneš, Z., & Vondrák Z. (2022). *Abeceda DPH*. Anag
- Kuneš, Z., Polanská, P., Paikert, O., & Galočík (2022). *DPH 2022 výklad s příklady*. Grada
- Lenártová, G. (2020). The Economic and Social Consequences of Tax Havens in the World. *SHS Web of Conferences*, vol. 83, 01041. DOI 10.1051/shsconf/20208301041
- Lipovská, H. (2017). *Moderní ekonomie. Jednoduše o všem, co byste měli vědět*. Grada
- Listina základních práv a svobod
- Martinez, J. C. (1955). *Daňový únik*. HZ Praha
- Mikulecká, M. (2016). *KONTROLNÍ HLÁŠENÍ praktická příručka k vyplnění formuláře*. Anag
- Ministerstvo financí České republiky (2015). *Kontrolní hlášení = systémová pomoc v boji proti podvodům na DPH*. Dostupné 17. 3. 2023 z [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kontrolni\\_hlaseni\\_TK\\_20151222.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kontrolni_hlaseni_TK_20151222.pdf)
- Ministerstvo průmyslu a obchodu (2023). *Statistika pohybu zboží 12/2022 (metodika pohybu zboží přes hranice)*. Dostupné 8. 3. 2023 z <https://www.mpo.cz/cz/zahranicni-obchod/statistiky-zahranicniho-obchodu/statistika-pohybu-zbozi-12-2022-metodika-pohybu-zbozi-pres-hranice--272651/>
- Narízení Rady (EU) č. 282/2011
- Nejvyšší správní soud (2021). *10 Afs 206/2020–41. Rozsudek NSS ze dne 20.01.2021*. Dostupné 14. 4. 2023 z [https://www.nssoud.cz/stazeni-dokumentu?filepath=Soudni\\_VYKON/2020/020610Afs\\_2000041\\_20210120141816\\_20210121102026\\_prevedeno.pdf](https://www.nssoud.cz/stazeni-dokumentu?filepath=Soudni_VYKON/2020/020610Afs_2000041_20210120141816_20210121102026_prevedeno.pdf)
- Olga Holubová (2023). *Koordináční výbor Ministerstva financí a Komory daňových poradců ČR*. Dostupné 8. 3. 2023 z <https://www.olgaholubova.cz/koordinacni-vybor/>
- Ondráčková, K., & Vařečka, J. (2020). *Kontrolní hlášení 2020: Kdo ho podává a co obnáší*. E15 FinExpert. <https://www.e15.cz/finexpert/danove-priznani/kontrolni-hlaseni-2020-kdo-ho-podava-a-co-obnasi-1366625>
- Otto, J. (1897). *Ottův slovník naučný: Ilustrovaná encyklopedie obecných vědomostí*.
- Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky (2022). *Sněmovna schválila zrušení EET*. Dostupní 27. 3. 2023 z <https://www.psp.cz/sqw/cms.sqw?z=16770>
- Profispolečnosti (2017). *Funkce daní*. Dostupné 4. 2. 2023 z <https://www.profispolecnosti.cz/cs/vedeni-ucetnictvi/funkce-dani/a-1444/>
- Publications Office of the European Union (2015). Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU Member States. *Publication detail*. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/cf1fc6b6-9af5-11e6-868c-01aa75ed71a1>
- Sejkora, T. (2017). *Finančněprávní nástroje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Leges

- Sluto (2023). *Sazby DPH a jejich určování*. Dostupné 1. 3. 2023 z <https://www.vedeni-ucetnictvi.cz/sazby-dph-a-jejich-urcovani>
- Směrnice Rady 2006/112/ES
- Smržová, P., & Mrkývka, P. (2020). *Finanční a daňové právo* (3. vyd.). Aleš Čeněk s.r.o.
- Sosnowski, M. (2015). Redistributive function of fiscal polici and the income inequalities among the society. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* DOI:10.15611/pn.2015.403.28
- Společná tisková zpráva Ministerstva financí a Ministerstva vnitra 2021
- Strémy, T., & Hangáčová N. (2017). *VAT Frauds (Carousel Frauds)*. Leges
- Svaz průmyslu a dopravy České republiky (2023). *Český export v roce 2022 rekordně vzrostl*. Dostupné 8. 3. 2023 z <https://www.spcr.cz/pro-media/tiskove-zpravy/15868-cesky-export-v-roce-2022-rekordne-vzrostl>
- Šefčík, M. (2018). *Karuselové podvody*. Leges
- Šindelka, V. (2001). *Definice daně*. <https://www.finance.cz/zpravy/finance/17291-definice-dane/>
- Široký, J. (2008). *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. C H BECK
- Široký, J. (2016). *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Wolters Kluwer
- Široký, J. (2018). *Daně v Evropské unii*. Leges
- Trestní zákoník, zákon č. 40/2009 Sb.
- Tschöpl & Partner (2022). *Hledání ztraceného dodavatele: Odpočet DPH a jeho podmínky*. <https://tschopl.cz/odpocet-dph-a-jeho-podminky/>
- Vančurová, A. (2008). *Daňový systém ČR 2008 aneb Učebnice daňového práva*. VOX, a. s.
- Vančurová, A., Láchová, L. (2018). *Daňový systém 2018*. VOX, a. s.
- Veseth, M. (2014). *Introductory macroeconomics*. Academic Press
- Volková, J., & Tomanová, V. (2016). *Kontrolní hlášení 2016 výklad s příklady: praktický průvodce novým hlášením*. VOX a.s.
- Vzorový formulář kontrolního hlášení, 2023
- Your Europe (2022). *VAT rules and rates*. Dostupné 22. 3. 2023 z [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_en.htm#shortcut-4](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm#shortcut-4)
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Zákon o trestním řízení soudním č. 141/1961 Sb.
- Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.
- Zákon o živnostenském podnikání č. 455/1991 Sb.
- Zídková, H. (2019). Principy daně z přidané hodnoty. *Bulletin komory daňových poradců 2019(1)*, 24-29. <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2019>

Žurovec, M. (2018). *Studie Evropské komise: Česko se dlouhodobě zlepšuje ve výběru DPH*. Ministerstvo financí České republiky <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/studie-evropske-komise-cesko-se-dlouhodo-33019>

Žurovec, M. (2020). *Od 1. května se snižuje DPH na 10 % u širokého spektra zboží a služeb*. Ministerstvo financí České republiky. <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/od-1-kvetna-se-snizuje-dph-na-10--u-siro-38372>

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Vybrané služby podléhající sníženým sazbám DPH.....	19
Tabulka 2: Vybrané zboží podléhající sníženým sazbám DPH.....	20
Tabulka 3: Vývoj sazby DPH ČR v letech 1993 až 2015.....	21
Tabulka 4: Sazby DPH vybraných zemí EU .....	29
Tabulka 5: Sankce za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením.....	41
Tabulka 6: Řádky Oddílu A.1. kontrolního hlášení k DPH.....	42
Tabulka 7: Řádky Oddílu A.2. kontrolního hlášení k DPH.....	43
Tabulka 8: Řádky Oddílu A.3. kontrolního hlášení k DPH.....	44
Tabulka 9: Řádky Oddílu A.4. kontrolního hlášení k DPH.....	44
Tabulka 10: Řádky Oddílu B.1. kontrolního hlášení k DPH .....	46
Tabulka 11: Řádky Oddílu B.3. kontrolního hlášení k DPH .....	47
Tabulka 12: Souvztažnost kontrolního hlášení a daňového přiznání .....	47
Tabulka 13: Přehled zakázek daňového subjektu – Martin Příklad.....	49
Tabulka 14: Počet plátců DPH v letech 2014–2020 .....	57

## Seznam obrázků

Obrázek 1: Průběh karuselového podvodu .....	33
Obrázek 2: Identifikační údaje plátce .....	50
Obrázek 3: Řádky KH Oddíl A, pododdíl A.1. ....	51
Obrázek 4: Řádky KH Oddíl A, pododdíl A.2. ....	52
Obrázek 5: Řádky KH Oddíl A, pododdíl A.4. ....	52
Obrázek 6: Řádky KH Oddíl A, pododdíl A.5. ....	53
Obrázek 7: Řádky KH Oddíl B, pododdíl B.1.....	53
Obrázek 8: Řádky KH Oddíl B, pododdíl B.2.....	54
Obrázek 9: Řádky KH Oddíl B, pododdíl B.3.....	54
Obrázek 10: Kontrolní řádky na daňové přiznání k DPH.....	55
Obrázek 11: Inkaso DPH v jednotlivých letech.....	58
Obrázek 12: Výše inkasa DPH a vývoj HDP mezi jednotlivými roky.....	59
Obrázek 13: Daňová mezera České republiky v letech 2015-2021 .....	60
Obrázek 14: Zadržené nadměrné odpočty DPH v letech 2015-2021 a vývoj inkasa DPH .....	62

## Seznam použitých zkratk

CO <sub>2</sub>	Oxid uhličitý
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DAP	Daňové přiznání k DPH
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPD	Datum povinnosti přiznat daň
DUZP	Datum uskutečnění zdanitelného plnění
ECOFIN	Výbor pro hospodářské a finanční záležitosti EU
EET	Elektronická evidence tržeb
EPO	Elektronická podání pro Finanční správu
ESUO	Evropské společenství uhlí a oceli
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
KH	Kontrolní hlášení
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
MTIC	Obchody se zbožím s chybějícím obchodníkem
NSS	Nejvyšší správní soud
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
Resp.	Respektive
SH	Souhrnné hlášení
Zak	Zakázka
ZD	Základ daně

## **Seznam příloh**

**Příloha A:** Uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění plátce Martina Příklada

**Příloha B:** Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty

**Příloha C:** Souhrnné hlášení



## Příloha A: Uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění plátce Martina Příklada

### Přijatá zdanitelná plnění, DPH na vstupu

Označení dokladu v daňové evidenci	Číslo daň. dokladu	Věcný popis	Datum zdanitelného plnění	Sazba DPH	Částka bez DPH	Částka DPH	Částka celkem	Výkon	Oddíl KH	Řádek přiznání k DPH
V/100	111	Nákup PHM – čerpací stanice Mrázek Plzeň, plátce DPH, DIČ: CZ7011062069	1.3.2023	21 %	2190.08	459.92	2650.00	Zak8	B3	40
V/102	112	Nákup PHM – čerpací stanice Mrázek Plzeň, plátce DPH, DIČ: CZ7011062069	9.3.2023	21 %	2066.12	433.88	2500.00	Zak8	B3	40
V/104	113	Nákup PHM – čerpací stanice Mrázek Plzeň, plátce DPH, DIČ: CZ7011062069	17.3.2023	21 %	2148.76	451.24	2600.00	Zak8	B3	40
F/202300	23456	Subdodávka stavebních prací, stavba domov seniorů, firma Janda Trokavec, plátce DPH, DIČ: CZ6001220104, režim přenesené DPH, kód 4 stavební práce	2.3.2023	15 %	9800.00		9800.00	Zak1	B1	11
F/202301	123456	Nákup zboží, zemní stroj Yanmar, firma Euro Auktions HmbH Dormagen, zahraniční firma z jiného členského státu EU, registrovaná k DPH v DE, DIČ: DE814617896, intrakomunitární plnění. Kupní cena 8300 EUR přepočtena denním kursem ČNB ze dne 3.3.2023 ve výši 23,510 Kč/EUR	3.3.2023	21 %	195133.00		195133.00	Zak2	A2	03
F/202302	5678	Nákup materiálu – beton, stavba průmyslové haly, firma Beton Union Plzeň s.r.o., plátce DPH, DIČ: CZ25225979	7.3.2023	21 %	18300.00	3843.00	22143.00	Zak3	B2	40
F/202303	23123	Subdodávka stavebních prací, stavba průmyslové haly, firma A Moto s.r.o., plátce DPH, DIČ: CZ26360985, režim přenesené DPH, kód 4 stavební práce	9.3.2023	21 %	25000.00		25000.00	Zak3	B1	10

### Uskutečněná zdanitelná plnění, DPH na výstupu

Označení dokladu v daňové evidenci	Číslo daň. dokladu	Věcný popis	Datum zdanitelného plnění	Sazba DPH	Částka bez DPH	Částka DPH	Částka celkem	Výkon	Oddíl KH	Řádek přiznání k DPH
f/2023098	2023098	Stavební práce domov seniorů pro firmu DCK Holoubkov, plátce DPH, DIČ: CZ00028941, režim přenesené DPH, kód 4 stavební práce	6.3.2023	15 %	17000.00		17000.00	Zak1	A1	25
f/2023099	2023099	Prodej DDHM vibrační deska, firmě HCP medipro s.r.o., plátce DPH, DIČ: CZ27831515	10.3.2023	21 %	21500.00	4515.00	26015.00	Zak4	A4	01
f/2023100	2023100	Stavební práce průmysl, hala pro firmu ITOS stavby s.r.o., plátce DPH, DIČ: CZ28015185, režim přenesené DPH, kód4 stavební práce	23.3.2023	21 %	73300.00		73300.00	Zak3	A1	25
f/2023101	2023101	Prodej šrotu Fe firmě sběrna Sudová Rokycany, plátce DPH, DIČ: CZ6760261442, režim přenesené DPH, kód 5 odpady	27.3.2023	21 %	465.00		465.00	Zak5	A1	25
f/2023102	2023102	Prodej stroje Yanmar firmě Lespro wood Prešov, zahraniční firma z jiného členského státu EU, plátce DPH registrovaná k DPH na Slovensku, DIČ: SK2120403076, intrakomunitární plnění, v souhrnném hlášení k DPH kód 0 – prodej zboží	30.3.2023	0 %	225000.00		225000.00	Zak2	-	20
f/2023103	2023103	Stavební práce-oprava fasády rodinného domu (sociální bydlení) pan Pech, neplátce DPH	30.3.2023	15 %	14000.00	2100.00	16100.00	Zak6	A5	02
f/2023104	2023104	Nákladní autodoprava – převoz materiálu, pro firmu EUROVIA a.s., plátce DPH, DIČ: CZ45274924	30.3.2023	21 %	4200.00	882.00	5082.00	Zak7	A5	01

## Příloha B: Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.  
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.


**A. ODDÍL**  
Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu  
Plzeňský kraj  
Územní pracoviště v, ve, pro  
Rokycanech  
Daňové identifikační číslo  
C, 2, 7, 1, 0, 7, 2, 0, 2, 3, 7, 7  
Rodné číslo / IČ  
\_\_\_\_\_  
řádné  dodatečné  opravné   
Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne \_\_\_\_\_  
Počet příloh / listů \_\_\_\_\_

**PŘIZNÁNÍ**  
k dani z přidané hodnoty  
za zdaňovací období: měsíc  čtvrtletí  rok   
za období od  do

Plátce daně § 6 až § 6fa	<input checked="" type="checkbox"/>	Identifikovaná osoba § 6g až § 6i	<input type="checkbox"/>	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)	<input type="checkbox"/>
Skupina § 5a	<input type="checkbox"/>	Neplátce daně § 19 nebo § 108	<input type="checkbox"/>	Kód zdaňovacího období následujícího roku	<input type="text" value=""/>

**Právnícká osoba:** Název právnické osoby  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
**Fyzická osoba:** Příjmení \_\_\_\_\_ Jméno \_\_\_\_\_ Titul \_\_\_\_\_  
P, Ř, Í, K, L, A, D, \_\_\_\_\_ M, A, R, T, I, N, \_\_\_\_\_  
Sídlo právnické osoby / adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu:  
a) obec \_\_\_\_\_ b) PSČ \_\_\_\_\_ c) telefon \_\_\_\_\_  
D, O, B, Ř, Í, V \_\_\_\_\_ 3, 3, 7, 0, 1 \_\_\_\_\_ 7, 7, 5, 4, 1, 9, 5, 1, 2 \_\_\_\_\_  
d) ulice (nebo část obce) \_\_\_\_\_ e) číslo popisné / orientační \_\_\_\_\_  
D, o, b, ř, í, v, \_\_\_\_\_ 1, 0, 0, \_\_\_\_\_  
f) e-mail \_\_\_\_\_ g) stát \_\_\_\_\_  
hirmanova@netro.cz \_\_\_\_\_ Č, E, S, K, Á, R, E, P, U, B, L, I, K, A, \_\_\_\_\_  
Hlavní ekonomická činnost  
V, Ý, S, T, A, V, B, A, O, S, T, A, T, N, Í, C, H, S, T, A, V, E, B, \_\_\_\_\_

**B. ODDÍL**  
Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby: \_\_\_\_\_  
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby  
\_\_\_\_\_  
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby  
\_\_\_\_\_  
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),  
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)  
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu  
Datum:  Ověřovací razítka: \_\_\_\_\_ Vlastnoruční podpis  
daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu: \_\_\_\_\_  
Kontaktní osoba:  Telefon:



QR. Platba

otisk podacího razítka finančního úřadu

### C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu		
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	25 700	5 397		
	snížená	2	14 000	2 100		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3/ § 19 odst. 6)	základní	3	195 133	40 978		
	snížená	4	0	0		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5	0	0		
	snížená	6	0	0		
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7	0	0		
	snížená	8	0	0		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4/ § 19 odst. 6)		9	0	0		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10	25 000	5 250		
	snížená	11	9 800	1 470		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost priznat daň při jejich přijetí (§ 108)	základní	12	0	0		
	snížená	13	0	0		
<b>II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně</b>				<b>Hodnota</b>		
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	225 000		
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21	0		
Vývoz zboží (§ 66)			22	0		
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23	0		
Vybraná plnění (§ 110b odst. 2)			24	0		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25	90 765		
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 71h, § 89, § 90, § 92)			26	0		
<b>III. Doplnující údaje</b>						
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30	0	
			Dodání zboží	31	0	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g			32	0		
Oprava daně v případě nedobytné pohledávky (§ 46 a násl., resp. § 74a)			Věřitel	33	0	
			Dlužník	34	0	
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>						
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců		základní	40	24 705	5 188	0
		snížená	41	0	0	0
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad			42	0	0	0
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13		základní	43	220 133	46 228	0
		snížená	44	9 800	1 470	0
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, § 79 až § 79e			45		0	0
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)			46		52 886	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)			47	0	0	0
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>						
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně			50	0		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)			51	S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet	0
Část odpočtu daně v krácené výši			52	Koeficient (%)	Odpočet	0
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)			53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu	
<b>VI. Výpočet daně</b>						
Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)				60		
Vrácení daně (§ 84)				61		0
Daň na výstupu (součet 1 až 13 – 61 + daň podle § 108 jinde neuvedená)				62		55 195
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)				63		52 886
Vlastní daň (62 – 63)				64		2 309
Nadměrný odpočet (63 – 62)				65		0
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)				66		0

**Příloha C: Souhrnné hlášení**

Vytištěno aplikací **EPO**

**KONTROLNÍ OPIS**

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran 1 / 1

**A. ODDÍL**  
 Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu  
Plzeňský kraj  
 Územní pracoviště v, ve, pro  
Rokycanech  
 Daňové identifikační číslo  
c z 7 1 0 7 2 0 2 3 7 7

otek podacího razítka finančního úřadu

## SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ

k dani z přidané hodnoty  
 podle § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

za kalendářní měsíc 3 za kalendářní čtvrtletí  rok 2023

Právnícká osoba:  
 Obchodní jméno

Fyzická osoba:  
 Příjmení P R Í K L A D Jméno M A R T I N Titul

Trvalé bydliště fyzické osoby nebo sídlo právnické osoby:  
 Obec D O B Ř Í V PSČ 3 3 7 0 1

Ulice, část obce (číslo popisné / číslem orientačním)  
D o b ř í v 1 0 0

Stát  
Č E S K Á R E P U B L I K A

**B. ODDÍL**

Číslo řádku	Kód země	DIC pořizovatele zboží	Kód plnění	Počet plnění	Celková hodnota plnění v Kč
1	SK	2120403076	0	1	225 000
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
Kontrolní součet řádků 1–20:					225 000

## **Abstrakt**

Hirmanová, A. (2023). *Účinnost kontrolního hlášení proti daňovým podvodům*. [Diplomová práce, Západočeská univerzita v Plzni].

**Klíčová slova:** daň z přidané hodnoty, daňový podvod, kontrolní hlášení, správce daně

Předložená diplomová práce na téma Účinnost kontrolního hlášení proti daňovým podvodům se zaměřuje na zhodnocení účinnosti zavedení kontrolního hlášení v České republice. Nástroj kontrolního hlášení byl zaveden v souvislosti s bojem proti daňovým podvodům. Správcům daně slouží k detekci podezřelých a rizikových obchodů mezi plátcí. Teoretická část práce se věnuje vysvětlení problematiky daně z přidané hodnoty, včetně představení možných podvodů na DPH. V praktické části práce jsou detailně popsány oddíly kontrolního hlášení a následně dochází k propojení s praktickým příkladem vyplnění kontrolního hlášení daňovému subjektu. Dále jsou v praktické části zanalyzovány dopady zavedení kontrolního hlášení na vybrané ukazatele a taktéž judikatury. Závěr práce je věnován osobním doporučením autorky, která byla navržena se záměrem snížit množství daňových podvodů.

## **Abstract**

Hirmanová, A. (2023). *The VAT Control Statement as a tool which detect Tax Fraud* [Master's Thesis, University of West Bohemia].

**Key words:** value added tax, tax frauds, the VAT control statement, the tax administration

The submitted thesis *The VAT Control Statement as a tool which detect Tax Fraud* focuses on the introduction of audit reporting in the Czech Republic. The instrument of control statement was introduced for fight with tax fraud. The instrument serves tax administration to detect risky and suspicious transaction between two or more taxpayers. The theoretical part of the thesis is about explanation of the value added added tax, including the ontrouction of VAT fraud. The second part, the practical part, of the thesis is about details of the VAT control statement and there is a link to a practical example of completing the control reporort a tax subject. The practical part analyses the impact of the introduction od the control statement on selected indicators and case law. The end concludes author's rocommendations which was designed for reducing tax fraud.