

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Účinnost kontrolního hlášení proti daňovým podvodům

Effectiveness of the anti-tax fraud control report

Bc. Nikola Kantoříková

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 19. 4. 2023

v. r. *Nikola Kantořiková*

Zásady pro vypracování

1. Proveďte literární rešerši v oblasti daňových podvodů u daně z přidané hodnoty.
2. Analyzujte správu daně z přidané hodnoty v ČR, nastavení systému správy daně před a po zavedení kontrolního hlášení.
3. Porovnejte správu daně z přidané hodnoty v ČR se správou daně z přidané hodnoty ve vybraných státech EU.
4. Shrňte řešenou problematiku, stanovte případná doporučení.

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní Ing. Marii Černé, Ph.D. za odborné vedení, vstřícný přístup a poskytnuté cenné rady a náměty, které mi velmi pomohly při zpracování diplomové práce. Mé poděkování dále patří paní Ing. Lucii Doubravové ze společnosti Deloitte Advisory s.r.o. za praktické poznatky a připomínky.

Obsah

Úvod	6
1 Cíl a metodika práce.....	8
2 Daň z přidané hodnoty	9
2.1 Charakteristika daně z přidané hodnoty	9
2.2 Předmět daně z přidané hodnoty a zdanitelné plnění.....	11
2.3 Plátce daně z přidané hodnoty.....	12
2.4 Sazby daně z přidané hodnoty.....	13
3 Daňové podvody na dani z přidané hodnoty	15
3.1 Pojmy	15
3.2 Daňové podvody	17
4 Správa daně z přidané hodnoty v České republice.....	26
4.1 Správa daně a správce daně.....	26
4.2 Legislativní nástroje proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty.....	27
4.3 Nástroje Finanční správy k zamezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty	30
5 Kontrolní hlášení a jeho účinnost.....	32
5.1 Představení kontrolního hlášení	32
5.2 Vliv kontrolního hlášení na odhalení daňových podvodů.....	38
5.3 Napravená daň z přidané hodnoty na základě podnětů z párování KH	40
5.4 Vliv kontrolního hlášení na inkaso DPH a nadměrný odpočet.....	41
5.4.1 Vliv na inkaso daně z přidané hodnoty.....	41
5.4.2 Vliv na nadměrný odpočet.....	48
5.5 Shrnutí informací o účinnosti kontrolního hlášení.....	49
6 Správa daně z přidané hodnoty ve vybraných státech Evropské unie	51
6.1 Slovenská republika	51

6.1.1	Daň z přidané hodnoty	51
6.1.2	Nástroje proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty.....	52
6.1.3	Kontrolní výkaz daně z přidané hodnoty	53
6.2	Maďarsko	57
6.2.1	Daň z přidané hodnoty	57
6.2.2	Nástroje proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty.....	58
6.2.3	Real-Time Invoice Reporting	60
6.3	Polská republika	63
6.3.1	Daň z přidané hodnoty	63
6.3.2	Nástroje proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty.....	64
6.3.3	SAF-T	66
6.4	Shrnutí správy daně z přidané hodnoty ve vybraných státech Evropské unie .	68
7	Výsledné porovnání nástrojů proti daňovým podvodům	70
7.1	Porovnání vybraných nástrojů proti daňovým únikům na DPH	70
7.2	Porovnání kontrolního hlášení a kontrolního výkazu	71
7.3	Porovnání kontrolního hlášení a hlášení faktur v reálném čase.....	72
7.4	Porovnání kontrolního hlášení a jednotného kontrolního výkazu.....	72
7.5	Návrhy pro Českou republiku plynoucí z provedené komparace	73
	Závěr	75
	Seznam použitých zdrojů	77
	Seznam tabulek	86
	Seznam obrázků	87
	Seznam použitých zkratk a znaků	88
	Seznam příloh.....	90
	Abstrakt	
	Abstract	

Úvod

Daň z přidané hodnoty (DPH) je zásadním příjmem do státního rozpočtu, a to nejen v České republice (ČR), ale i v ostatních státech. Inkaso této daně by bylo značně vyšší, kdyby daňové subjekty jednaly pouze v souladu se zákonem a neuskutečňovaly podvodná jednání, tzv. daňové podvody, která každoročně snižují příjem státního rozpočtu o miliardy Kč. Správce daně se proto snaží zavádět nejrůznější nástroje, které pomáhají daňové podvody snižovat či úplně eliminovat. ČR aplikuje několik nástrojů, které proti takovým podvodům bojují. Jedním z využívaných nástrojů je kontrolní hlášení (KH), které bylo zavedeno v roce 2016. Právě účinnost tohoto zavedeného nástroje proti daňovým podvodům je hlavním tématem této diplomové práce.

Diplomová práce je rozdělena do sedmi kapitol, které se skládají z dílčích částí.

Jelikož se tato práce zabývá daňovými podvody v oblasti daně z přidané hodnoty, je druhá kapitola věnována právě představení této daně. V rámci charakteristiky je popsána podstata DPH, legislativní úprava, dále její výhody a nevýhody či stručná historie. Také je zde vymezen předmět DPH, kdo je jejím plátcem a jsou rovněž uvedeny její současné sazby.

Třetí kapitola se nejprve zabývá vymezením pojmů, u kterých je důležité znát jejich rozdíl či spojitost s termínem daňový podvod. Následně jsou daňové podvody podrobněji charakterizovány, včetně jejich možného členění podle různých autorů. Na závěr je popsán princip karuselových podvodů, k jejichž odhalení má pomoci právě kontrolní hlášení.

Čtvrtá kapitola popisuje správu daně z přidané hodnoty v České republice. Nejprve je zde obecně vysvětleno, co znamená správa daně a kdo je správcem daně. Poté je uvedeno, kdo v ČR správu daně z přidané hodnoty vykonává a jaké nástroje proti daňovým únikům na DPH její správce využívá. Některé nástroje jsou v rámci této části blíže představeny.

Následuje pátá kapitola, která analyzuje účinnost kontrolního hlášení. Před samotným analyzováním jsou uvedeny podstatné informace související s KH, včetně vysvětlení jeho jednotlivých oddílů. Poté je provedena analýza jeho účinnosti a to z několika hledisek. Konkrétně se jedná o daňové podvody odhalené prostřednictvím tohoto nástroje, DPH napravenou na základě podnětů z párování KH, dále jeho vliv na inkaso DPH a na nadměrný odpočet.

Šestá kapitola diplomové práce se zabývá správou daně z přidané hodnoty ve vybraných státech Evropské unie (EU), konkrétně na Slovensku, v Maďarsku a v Polsku. U každého státu je nejprve charakterizována daň z přidané hodnoty. Dále jsou představeny některé nástroje využívané proti daňovým únikům na DPH. Na závěr je u každého státu podrobněji popsán vybraný nástroj. V případě Slovenska je zvolen kontrolní výkaz, který je obdobou kontrolního hlášení. U Maďarska je blíže představeno hlášení faktur v reálném čase a u Polska jednotný kontrolní soubor.

Závěrečná kapitola je věnována porovnání představených nástrojů proti daňovým únikům na DPH používaných v ČR a ve vybraných státech. Na základě provedené komparace jsou pro ČR vytvořena doporučení ohledně zavedení nových nástrojů proti daňovým podvodům.

1 Cíl a metodika práce

Hlavním cílem diplomové práce je zhodnotit účinnost kontrolního hlášení proti daňovým podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty v České republice. Dílčím cílem práce je porovnání systému správy daně z přidané hodnoty v České republice a ve vybraných státech Evropské unie, konkrétně na Slovensku, v Maďarsku a v Polsku.

Ke zpracování literární rešerše je použit zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném k 1. 1. 2023. Dále je čerpáno z odborné tuzemské i zahraniční literatury, která se zabývá problematikou daňových podvodů na dani z přidané hodnoty. Dalšími hlavními zdroji, které jsou v práci využity, jsou internetové zdroje – především webové stránky Finanční správy a Ministerstva financí ČR a poté zahraniční portály obsahující potřebné informace k charakterizování správy daně z přidané hodnoty ve zvolených státech.

Ke splnění definovaných cílů a zásad je použito několik vědeckých metod. Pro seznámení se s oblastí daňových podvodů je použita literární rešerše. Vlastní část práce je zaměřena na analýzu dat a informací zveřejněných Finanční správou, Ministerstvem financí ČR a Českým statistickým úřadem. Pro analýzu dat je použit například výpočet meziročního tempa růstu zvolených veličin, dále korelační koeficient či je vyčíslen poměr analyzovaných hodnot. Zjištěná data jsou interpretována, což umožňuje formulovat závěr, zda je kontrolní hlášení účinným nástrojem proti daňovým podvodům.

Pro naplnění stanoveného dílčího cíle je nejprve použita analýza informací o správě DPH ve vybraných státech. Následně je zvolena metoda komparace, kdy je porovnána správa daně z přidané hodnoty v ČR se správou této daně na Slovensku, v Maďarsku a v Polsku. Provedená komparativní metoda umožní stanovit pro ČR doporučení v oblasti nástrojů proti daňovým podvodům.

2 Daň z přidané hodnoty

Druhá kapitola diplomové práce se zabývá představením daně z přidané hodnoty, která stejně tak jako ostatní daně vybírané na území České republiky, splňuje definici daně. „Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní.“ (Kubátová, 2018, s. 15). V rámci této kapitoly je nejprve uvedena charakteristika této daně, poté následuje její stručná historie, předmět a zdanitelné plnění. Následně je vymezeno, kdo je plátcem DPH a jaké sazby pro tuto daň existují.

2.1 Charakteristika daně z přidané hodnoty

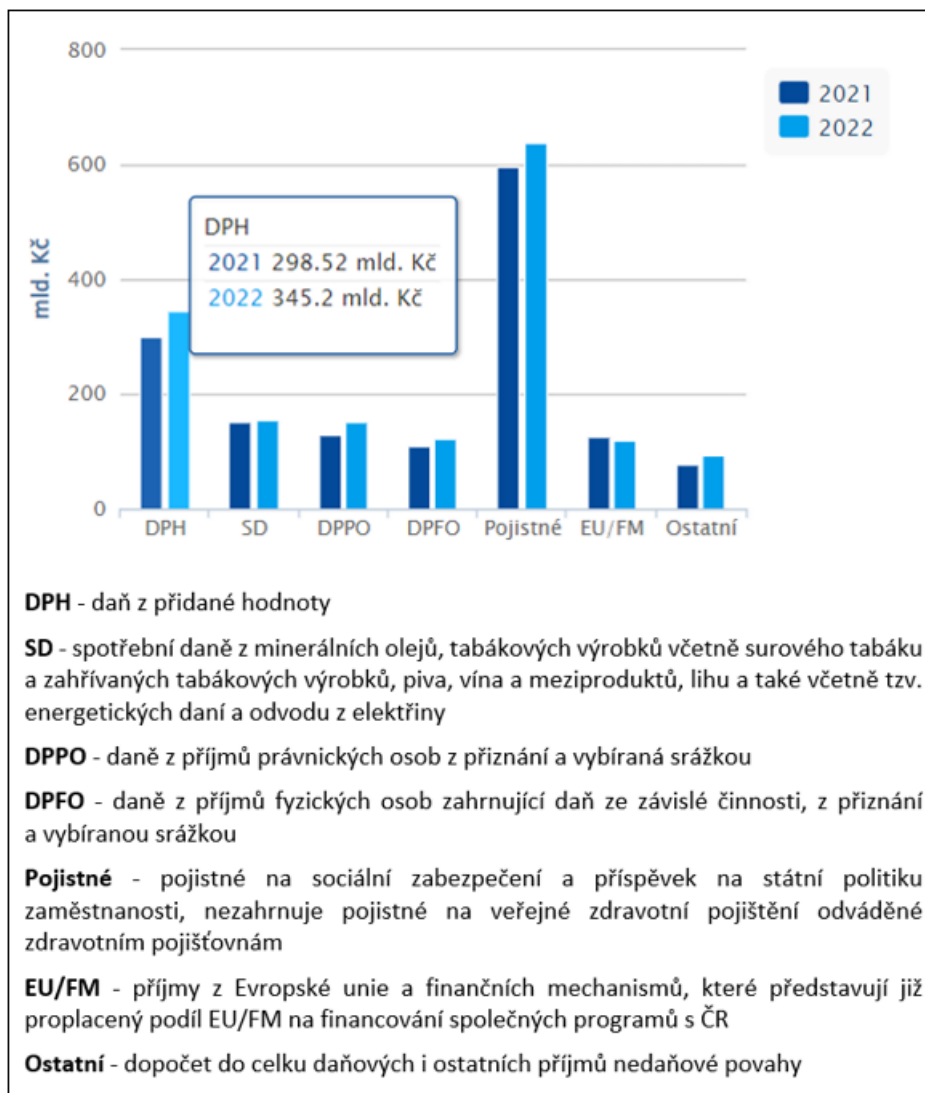
Daň z přidané hodnoty patří mezi nepřímé daně. Pro tyto daně je charakteristické, že je zde subjekt, na který daň skutečně dopadne a dále subjekt, který daň vypočítá, vybere a následně odvede správci daně. Jedná se o zdanění spotřeby, kdy zatížení touto daní dopadá na spotřebitele, kteří ale samotnou daň neodvádí. Daň z přidané hodnoty je konkrétně nepřímou daní univerzální, to znamená, že se dotýká všech druhů zboží či služeb (Černá a kol., 2021).

Podstatou této daně je **zdanění přidané hodnoty**, kterou představuje hodnota zboží či služby, již plátce DPH přidává k hodnotě nakoupené komodity, na každém stupni zpracování. Nevychází se tak z celého obrátu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku přidáno. Tímto mechanismem je zabráněno opětovnému (duplicitnímu) zdanění již zaplacené daně v ceně nakoupeného zboží či služby (Široký, 2018; Vančurová a kol., 2020).

Daň z přidané hodnoty má **několik výhod**. Jedním z pozitiv této daně je její neutralita, která spočívá v tom, že je zdaňována pouze přidaná hodnota, nejsou tedy diskriminovány komodity s vyšším počtem stupňů zpracování. Další výhodou je její snadná použitelnost v mezinárodním obchodě, kdy zpravidla zákon stanovuje pro export osvobození od daně s nárokem na odpočet (nulová sazba DPH) a import je zdaňován ve stejné výši jako tuzemské zboží. Tím jsou vytvořeny rovné podmínky konkurence na zahraničních trzích. Transparentnost této daně umožňuje zdanění jak zboží, tak i služeb, u kterých jsou daňové úniky pravděpodobnější. S daňovými úniky souvisí i další pozitivní vlastnost, kterou je lepší odolnost před těmito úniky, jelikož o vstupech a zdanitelných výstupech daňových subjektů existují doklady, do kterých může finanční úřad nahlédnout a přistoupit

k potenciální kontrole. Nermalou výhodou představuje i výnosnost pro stát, kdy právě daň z přidané hodnoty tvoří jeden z největších příjmů veřejných rozpočtů (Kubátová, 2018; Široký a kol., 2008). Za uplynulý rok 2022 byl tento příjem 345,2 mld. Kč (Ministerstvo financí ČR [MFČR], 2023). Strukturu příjmů státního rozpočtu za rok 2021 a 2022 zobrazuje následující obrázek.

Obr. 1: Příjmy státního rozpočtu za období 2021–2022



Zdroj: MFČR, 2023

Daň z přidané hodnoty však přináší i určité **nevýhody**. Jednou z nevýhod je velmi náročná administrativa, a to jak pro její plátce, tak i pro stát. Negativum představují i obavy ze zvýšení inflace, a to v případě navýšení sazby této daně, která způsobí růst inflace v celé ekonomice (Kubátová, 2018; Široký a kol., 2008).

Daň z přidané hodnoty je **upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty** (ZoDPH). Tato daň je v rámci Evropské unie výrazně harmonizována. Z tohoto důvodu odpovídá legislativní úprava této daně směrnici Rady 2006/112/ES, jež je pro členské státy EU závazná (Široký, 2018).

Historie daně z přidané hodnoty

Prvním státem, který použil daň z přidané hodnoty, byl Michigan v USA, a to v druhé polovině 20. století (rok 1953). V rámci Evropy jako první výběr této daně zavedlo Dánsko v roce 1967. O rok později daň v kompletní podobě implementovala Francie, která s jejím zavedením začala již v roce 1948. Postupem času se DPH začala aplikovat v dalších evropských státech a také ve frankofonních afrických státech či ve státech Latinské Ameriky. V roce 1986 Nový Zéland transformoval tradiční model DPH na tzv. „moderní“ model, který se snažil o eliminaci negativních aspektů tradiční evropské DPH. Tento nový model začala využívat Austrálie, Singapur či Kanada (Van Brederode, 2021). V České republice byla DPH zavedena v roce 1993, jednalo se o jednu z podmínek pro možnost členství v EU (Kubátová, 2018).

2.2 Předmět daně z přidané hodnoty a zdanitelné plnění

Předmětem daně z přidané hodnoty jsou čtyři typy zdanitelných plnění – dodání zboží, poskytnutí i přijetí služeb, pořízení zboží z jiného členského státu (JČS) a dovoz zboží (Široký, 2018). Přesné vymezení předmětu DPH je definováno v ZoDPH, konkrétně v § 2 odst. 1. Za předmět daně z přidané hodnoty je považováno:

- a) **„dodání zboží** za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,
- b) **poskytnutí služby** za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,
- c) **pořízení**
 1. **zboží** z jiného členského státu za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
 2. **nového dopravního prostředku** z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,

d) **dovoz zboží** s místem plnění v tuzemsku.“ (Marková, 2022, s. 117, zvýraznila N. K.).

Dále po vymezení předmětu daně § 2 odst. 2 uvádí, co je považováno za **zdanitelné plnění**. Jedná se o plnění, které je předmětem daně a není od této daně osvobozeno (Marková, 2022). Jinými slovy zdanitelným plněním je pouze takové plnění, které splňuje podmínky uvedené v odst. 1, tzn. je předmětem daně, a není od daně osvobozeno. Osvobozená plnění sice splňují definované podmínky pro předmět daně, avšak plátce není povinen z nich daň odvést, tzn., že nemůže uplatnit daň na výstupu (Vančurová a kol., 2020).

Plnění může být od daně osvobozeno dvěma způsoby. První možností je **osvobození bez nároku na odpočet**, tj. neuplatnění daně na výstupu a ztráta nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, které se k těmto osvobozeným plněním vážou. Mezi osvobozená plnění bez nároku na odpočet patří např. základní poštovní služby, finanční činnosti, vzdělávání či provozování hazardních her. Tato plnění se zpravidla vážou k tuzemským osobám, jde o konečný stav (Kuneš a kol., 2022; Vančurová a kol., 2020).

Druhý způsob je **osvobození od daně s nárokem na odpočet**, tzn., že při uskutečnění těchto plnění plátce neuplatní daň na výstupu, ale má plný nárok na odpočet daně u souvisejících přijatých plnění, která jsou použita k uskutečnění daných plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně. Zde je zahrnuto např. dodání/pořízení zboží do/z JČS, vývoz zboží nebo poskytnutí služby do třetí země apod. Jedná se především o plnění poskytovaná osobám v jiných zemích (Kuneš a kol., 2022; Vančurová a kol., 2020).

2.3 Plátce daně z přidané hodnoty

Plátce DPH je definován v § 6 ZoDPH. Za plátce je považována osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích měsíců **přesáhne 2 000 000 Kč**. Tato podmínka se nevztahuje na osobu, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Osoba povinná k dani se stává plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat (Marková, 2023). Za osobu povinnou k dani se považuje každá osoba, která samostatně vykonává ekonomické činnosti (Vančurová

a kol. 2020). Stanovený limit obratu 2 000 000 Kč je nově platný od 1. 1. 2023, kdy nabyla účinnosti novela ZoDPH. Ta zvyšuje limit obratu pro plátcovství z původního 1 000 000 Kč na 2 000 000 Kč (Finanční správa, 2022a).

V § 6 je dále definována i **identifikovaná osoba**. Jedná se o osoby povinné k dani, které nepřekročily limit pro plnou registraci k DPH, tzn., že nemusejí být plátcí daně, ale uskutečňují plnění především mezi státy EU. Identifikované osoby mají povinnost odvést daň z mezistátních plnění a zároveň nemají nárok na odpočet daně. Zde lze pozorovat rozdíl oproti plátcí daně, který odvádí daň ze všech svých zdanitelných plnění a zároveň má jako plátce nárok na odpočet daně (Vančurová a kol., 2020).

Plátce a identifikovaná osoba jsou povinni vést veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění pro sestavení daňového přiznání, kontrolního hlášení či souhrnného hlášení (Marková, 2022).

2.4 Sazby daně z přidané hodnoty

ZoDPH stanovuje v § 47 odst. 1 sazby daně pro zdanitelné plnění nebo přijaté úplaty. Zákonem jsou definovány **následující sazby**:

- základní sazba ve výši **21 %**,
- první snížená sazba ve výši **15 %**,
- druhá snížená sazba ve výši **10 %** (Marková, 2022).

Tyto sazby jsou lineární a diferencované. Výše uvedené dvě úrovně snížených sazeb jsou v ČR využívány od roku 2015 (Vančurová a kol., 2020). Důvodem pro rozlišení sazeb je snaha o snížení regresivnosti dopadu daně, proto je u předmětů a služeb základní potřeby aplikována nižší sazba daně (Kubátová, 2018).

Přesné stanovení služeb a zboží, které podléhají sníženým sazbám daně, je uvedeno v příloze č. 2 a 3 k ZoDPH. **První snížená sazba daně u služeb** se vztahuje ke komunálnímu odpadu (sběr, přeprava, zpracování, příprava k likvidaci a samotná likvidace), dále k hromadné letecké dopravě cestujících nebo k pohřebním službám. **Druhá snížená sazba daně u služeb** je využívána u ubytovacích, stravovacích, kadeřnických a holičských služeb, dále také pro pozemní a vodní hromadnou dopravu cestujících. Do **zboží**, které **podléhá první snížené sazbě daně**, patří např. potraviny a nealkoholické nápoje, rostliny či zdravotnické prostředky. **Druhá snížená sazba daně**

u zboží je aplikována u kojenecké výživy, pitné vody, knih, novin nebo léků (Marková, 2022).

V rámci EU si každý členský stát určí vlastní výši sazeb DPH. Jsou zde však určité podmínky. Základní sazba nesmí být nižší než 15 %, u snížených sazeb nesmí být jejich stanovená výše nižší než 5 %. Z hlediska základní sazby DPH má ČR v porovnání s ostatními členskými státy EU stanovenou průměrnou výši sazby. Nejvyšší sazbu DPH má Maďarsko (27 %), dále Dánsko, Chorvatsko a Švédsko s totožnou výší 25 %. Naopak nejnižší základní sazbu DPH ve výši 17 % má Lucembursko (Evropská unie, 2022).

V současné době zvažuje vláda ČR úpravu sazeb DPH. Uvažováno je zrušení dvou snížených sazeb (10 % a 15 %) a zavedení pouze jediné snížené sazby ve výši 13 % nebo 14 %. Nově by tak existovaly pouze dvě sazby – základní sazba ve výši 21 % a nová snížená sazba. Cílem této případné změny je podle ministra financí, Zbyňka Stanjury, zjednodušení celého daňového systému, nikoli snižování deficitů, jelikož případná provedená změna bude rozpočtově neutrální. Návrh by měl být hotový na jaře roku 2023 (Český rozhlas, 2023).

3 Daňové podvody na dani z přidané hodnoty

Tato kapitola se zabývá daňovými podvody na dani z přidané hodnoty. Daňové podvody jsou zde obecně charakterizovány a následně je uvedeno jejich možné členění podle různých autorů. Poté je podrobněji popsán princip jednoho z možných podvodů, konkrétně karuselový (kolotočový) podvod. Kapitola nejprve začíná vymezením a vysvětlením důležitých pojmů, u kterých je potřeba znát jejich význam, i když v jejich definici není mezinárodní shoda, aby byl pochopen rozdíl či určitá spojitost mezi nimi a termínem daňový podvod.

3.1 Pojmy

V rámci této podkapitoly jsou definovány pojmy tax evasion, zkrácení daně a tax avoidance.

Tax evasion

Pro pojem tax evasion, který je u nás překládán jako **daňový únik**, neexistuje jednotná mezinárodní definice. Důvodem je, že pro konkrétní definování tohoto termínu vychází jednotlivé státy ze svých národních práv, která nejsou celosvětově totožná. A proto zde vznikají odlišnosti v chápání toho, jaká jednání jsou legální, a která už nelegální (Sejkora, 2017).

Některé členské státy EU (např. Švédsko) za daňový únik považují veškerá jednání, prostřednictvím kterých je odvedena nižší daň oproti zákonem stanovené výši. Nehledí se na to, zda jednání bylo způsobeno záměrně nebo neúmyslně (učiněno opomenutím). Naopak Spojené státy americké za daňové úniky považují jen záměrná jednání vedoucí k neodvedení daně ve výši stanovené obecně závaznými právními předpisy. Oba tyto pohledy se však shodují na tom, že v případě daňového úniku jsou učiněná jednání vždy protiprávní, tzn., že porušují zákonná ustanovení (Sejkora, 2017).

Karříková a kol. (2018, s. 171) definuje daňový únik následovně: „... daňovým únikem je nelegální chování nebo jednání, kdy nedochází ke stanovení a placení daně v souladu se zákonem, a tím veřejný rozpočet nedostává daňový příjem ve výši, v jaké má.“ Tito autoři považují daňové úniky za širší pojem v porovnání s termínem daňové podvody, jelikož k daňovým únikům může docházet jak daňovými podvody, tak i dalšími

činnostmi, které nesplňují definici daňových podvodů, tzn., nejsou způsobeny úmyslně (Karfíková a kol., 2018).

Obtížnost v definování pojmu daňový únik zmiňuje i Široký a kol. (2008). Jako hlavní překážku v jednoznačném vymezení považují to, že někteří autoři za daňové úniky považují jak nelegální činnosti, tak ale i snahu o minimalizaci daně za využití legálních možností. Tito autoři však za daňový únik považují nelegální činnosti prováděné daňovým subjektem, ať vědomě či nevědomě, které mu umožňují snížení daňové povinnosti. Za takové jednání hrozí daňovým subjektům postih. Výše postihu se odvíjí od rozsahu neodvedené či zkrácené daně, ale také od toho, zda bylo prokázáno úmyslné porušení zákona. Proto pro některé daňové subjekty může být postihem vyměřené penále nebo pokuta, v jiných případech se může jednat o trestný čin, kterým se zabývá soud (Široký a kol., 2008).

Za daňový únik je považováno nepřiznání příjmů nebo zatajení určitých informací, které umožní poplatníkovi zaplatit nižší daně, než je mu ukládáno zákonem (Evropská komise, 2023). Daňový subjekt spáchá daňový únik i v případě, kdy nadhodnotí odpočty nebo výdaje, opomene zahrnout předmět daně do daňového přiznání, podá podvodné daňové tvrzení či zfalšuje transakce (Sejkora, 2017).

Frunza (2019) považuje za zdroj daňových úniků jednak černé trhy, jejichž obchody nejsou nijak evidovány, a tak nepodléhají dani, a dále také daňové subjekty nacházející se v tíživé finanční situaci nebo takové s nízkou daňovou morálkou. Klimešová (2018) za jednu z příčin daňových úniků považuje samotnou podstatu daně, konkrétně její neekvivalentnost, kdy daňový subjekt chápe daňovou povinnost jako platbu odvedenou ve prospěch jiných osob, nikoli vlastní. Další důvod pro vznik daňových úniků představují mezery v daňových zákonech, složitost výpočtu daně nebo nízký počet prováděných daňových kontrol. Příčiny lze však najít i u samotného poplatníka, jedná se například o neznalost zákona, snahu obohatit se, absenci vzdělání či spekulaci o pravděpodobnosti odhalení daňového úniku. Daňový únik může být způsoben i zpronevěrou třetí osobou, tzn. situace, kdy daň odvádí plátce (Klimešová, 2018).

S pojmem tax evasion souvisí termín **zkrácení daně**, který je definován jako jakékoliv protiprávní jednání daňového subjektu, prostřednictvím kterého byla jeho daňová povinnost nižší, než měla být dle závazných právních předpisů, a to bez rozdílu zavinění. Jedná se tedy jak o protiprávní jednání, jež vedou k trestněprávní odpovědnosti daňového

subjektu, tak rovněž o ta, která nejsou na trestní odpovědnosti založena (Sejkora, 2017). Podle Karfíkové a kol. (2018) má termín krácení daně blízko k pojmu daňový podvod, jelikož dle autorů se v obou případech jedná o úmyslné jednání vedoucí ke stanovení nižší daňové povinnosti.

Sejkora (2017) ve své knize považuje tax evasion a zkrácení daně za ekvivalenty. Podle jeho názoru není český překlad pojmu tax evasion neboli daňový únik správný. Jiní autoři naopak považují zkrácení daně za jednu z forem daňového úniku (Karfíková a kol., 2018).

Tax avoidance

Pojem tax avoidance je překládán jako **vyhýbání se daňové povinnosti** nebo také zkráceně vyhýbání se dani (Sejkora, 2017). Jedná se o situace, kdy daňový subjekt využívá legální metody ke snížení daňové povinnosti. K takovým metodám se řadí offshore společnosti či strukturované investiční produkty – deriváty (Frunza, 2019). Mezi další činnosti, které vedou k efektivní daňové optimalizaci, patří využití daňových úlev, uplatňování veškerých výjimek, ale také zneužití mezer v daňových zákonech a souvisejících předpisech (Široký a kol., 2008).

Ani tento pojem není chápán vždy totožně. Někdy je vyhýbání se daňové povinnosti zařazeno mezi legální jednání, kdy je respektován zákon, ale zpravidla je porušen jeho účel a smysl. Jindy je naopak vyhýbání se dani považováno za nelegální jednání (Karfíková a kol., 2018).

Výše uvedená část popisovala významné pojmy, u kterých se autoři ne vždy shodují na jejich definování. Hlavní roli ve vymezení hraje legálnost či nelegálnost jednání daňového subjektu. To, zda jsou daná jednání zákonná či nikoli, vychází ze zákonů daného státu, proto pro pojmy nelze stanovit mezinárodně platné definice. Z provedené literární rešerše převážně vyplývá, že daňové úniky mohou být způsobeny záměrně či neúmyslně, avšak vždy jsou tato jednání protizákonná a vedou ke snížení daňové povinnosti. Za legální činnost daňového subjektu je zpravidla považováno vyhýbání se dani, které zahrnuje nejrůznější metody k optimalizaci daňové povinnosti.

3.2 Daňové podvody

Tax fraud, neboli daňový podvod, je protiprávní jednání daňového subjektu. Přestože by se mohlo zdát, že pojem daňový podvod a daňový únik jsou totožné, tak tomu tak není (Sejkora, 2017). Rozdíl mezi těmito termíny je takový, že daňový podvod je **spáchán**

úmyslně, zatímco k daňovým únikům může dojít i jednáním z nedbalosti (Karfíková a kol., 2018). Někteří zahraniční odborníci pojem tax fraud považují za samostatnou kategorii vedle termínů tax evasion a tax avoidance (Sejkora, 2017). Naopak Evropská komise (2023) chápe daňový podvod jako formu daňového úniku, který je způsoben úmyslně a je všeobecně trestán dle trestního práva.

Souvislost daňového podvodu a trestního práva je dána tím, že trestní zákoník obsahuje vymezení pojmu trestný čin podvodu. Přičemž trestný čin podvodu je definován následovně: „Trestného činu podvodu se dopustí ten, kdo sebe nebo jiné obohatí tím, že uvede někoho v omyl, využije něčího omylu nebo zamlčí podstatné skutečnosti, a způsobí tak na cizím majetku škodu nikoli nepatrnou.“ (Karfíková a kol., 2018, s. 169).

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník vymezuje daňové trestné činy, jako činy, k jejichž uskutečnění je nutný úmysl, nikoli nedbalost. Tento zákon uvádí následující daňové trestné činy.

§ 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Zkrácení daně je hospodářským trestným činem, jehož podstatou je úmyslné jednání, kdy daňový poplatník vědomě zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení a jiné podobné platby. Trestné je takové zkrácení daně, při kterém způsobené škody přesahují částku 50 000 Kč. Vyšší postih a vyšší trestní sazba je za škody ve značném rozsahu (více než 500 000 Kč) a za škody ve velkém rozsahu (více než 5 000 000 Kč) (Fučík, 2020).

§ 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

Za méně nebezpečný trestný čin považuje trestní zákoník neodvedení daně, pojistného nebo jiné platby. Tento trestný čin spočívá v tom, že daň (pojistné) je vypočtena, sražena, ale není odvedena státu. Pro tento trestný čin upravuje trestní zákoník tzv. zvláštní účinnou lítost v § 242 trestního zákoníku (Fučík, 2020).

§ 243 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

Trestným činem je nesplnění takové zákonné oznamovací povinnosti vůči správci daně, která ve větším rozsahu ohrozí řádné a včasné stanovení daní jinému nebo její vymáhání od jiného (Fučík, 2020).

§ 254 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

Tento trestný čin se vztahuje na subjekty, které nevedou, změní, zničí či poškodí účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady, které slouží k přehledu o stavu hospodaření a majetku či k jejich kontrole, ačkoliv je to pro ně ze zákona povinné (Fučík, 2020).

Členění daňových podvodů

Daňové podvody se v ekonomice vyskytují v mnoha podobách. Frunza (2019) uvádí klasifikaci podvodů na dani z přidané hodnoty na: podvody šedé ekonomiky, účetní podvody, nesprávné zařazení zboží (služby) a podvody chybějícího obchodníka. Podvodům chybějícího obchodníka se bude práce později podrobněji věnovat.

Podvody šedé ekonomiky

Tyto podvody se nejčastěji projevují nesplněním registrační povinnosti k DPH (Frunza, 2019). Daňové subjekty, které mají povinnost se k této dani zaregistrovat, svoji povinnost nesplní, a tak poskytují plnění bez DPH. Tento problém se týká především odvětví služeb (nejčastěji řemeslných), jelikož je zde pro správce daně obtížné identifikovat toto plnění, protože neexistuje hmotný nosič služby. Nástroj, který by sloužil k eliminaci takovýchto podvodů, je elektronická evidence tržeb (EET) (Sejkora, 2017). Ta měla být pro řemeslné služby povinná od 1. 1. 2023 (Bureš, 2020), avšak Vláda ČR rozhodla, že s účinností od 1. 1. 2023 kompletně zruší elektronickou evidenci tržeb. Již není možné provozovat systém EET ani dobrovolně (Baráková, 2022). K dalším projevům šedé ekonomiky patří nepřiznání prodejů, které vede k neoprávněnému snížení daňové povinnosti (Frunza, 2019).

Účetní podvody

Účetní podvody souvisejí s manipulací finančních výkazů, která vede ke zkreslení skutečné situace daného subjektu. Tato manipulace se může projevovat nadhodnocením nákupů či podhodnocením prodejů, kdy daňový subjekt nesprávně stanoví cenu či objem nákupu (prodeje). Zpravidla je cena a objem uvedena na faktuře či dodacím listu, ale existují i případy, kdy je cena výsledkem provedeného ocenění nebo subjektivního názoru. Proto je možné při nákupu (prodeji) komodit s obtížně stanovitelnou reálnou hodnotou, zkreslit jejich hodnotu v účetnictví. Konkrétním příkladem mohou být nemovitosti, lesnictví, těžba či trh s energiemi, kde v rámci tzv. swing contracts není pevně stanoven objem ani cena daného obchodu. Z důvodu obtížně proveditelné následné kontroly skutečně nakoupeného (prodáného) množství se některé daňové subjekty rozhodnou v této oblasti páchat podvody na DPH (Frunza, 2019).

Nesprávné zařazení zboží či služby

Většina států aplikuje odlišné sazby DPH pro různé druhy produktů, kdy se na některé vztahuje snížená sazba, případně jsou od DPH osvobozeny. Princip tohoto podvodu spočívá v nákupu produktu s určitou sazbou DPH a jeho prodeji v pozměněné podobě v odlišné sazbě DPH. Takové jednání daňové subjekty odůvodňují tím, že nakupují suroviny, které jsou přeměněny na konečné produkty s jinou sazbou DPH (Frunza, 2019).

Sejkora (2017) považuje za nejrelevantnější klasifikaci daňových úniků na DPH na **Business-to-business (B2B) daňové úniky** a **Business-to-consumer (B2C) daňové úniky**. V případě B2C daňových úniků je příjemcem zdanitelného plnění osoba, která toto plnění nepoužije k vlastní ekonomické činnosti, tzn., že nemůže uplatnit odpočet na vstupu. Proto v tomto případě existuje vůči správci daně pouze jeden účastník. Tento fakt znemožňuje správci daně ověřit uhrazenou daň na výstupu poskytovatele zdanitelného plnění a uplatněnou daň na vstupu u příjemce zdanitelného plnění. Odvětvím, ve kterém často dochází k takovým únikům, jsou elektronické obchody s přeshraničním aspektem.

Druhou zmíněnou klasifikací jsou B2B daňové úniky, kde je zdanitelné plnění uskutečňováno mezi osobami povinnými k dani, kdy příjemce využívá přijaté zdanitelné plnění k uskutečnění vlastní ekonomické činnosti. Do této skupiny se řadí daňové podvody chybějícího obchodníka (tzv. missing trader), v případě unijního aspektu se jedná o intraunijní podvod chybějícího obchodníka (tzv. missing trader intra-community fraud) anebo kolotočový, též karuselový podvod (Sejkora, 2017).

K obtížně zařaditelným typům daňových úniků na DPH zařazuje Sejkora (2017) úniky šedé ekonomiky či insolvenční podvody. Principem insolvenčních podvodů je, že daňový subjekt, jehož ekonomická činnost na území jednoho státu jde do úpadku, často prodává pořízené zboží za přehnané ceny, které neodpovídají tržnímu prostředí. To umožňuje jeho odběratelům uplatnit vysoký nárok na odpočet. Následně ale tento subjekt zanikne, aniž by daň vybral a odvedl do veřejného rozpočtu (Sejkora, 2017).

Keen a Smith (2007) klasifikují **daňové podvody** z hlediska toho, zda mohou vzniknout **nejen v rámci daně z přidané hodnoty, ale i v rámci maloobchodní obrátové daně** (tzv. retail sales tax). Do této kategorie podvodů autoři zařazují např. nepřiznávání (části) prodejů v podobě falšování výkazů či prodejů „bez dokladu“. Dále sem podle autorů patří nesplnění registrační povinnosti k DPH. Tento typ podvodu lze pozorovat především u malých podniků, jejichž obrát se pohybuje blízko hranici, kde vzniká registrační

povinnost. Dále se jedná i o nesprávné zařazení komodity, kdy daňový subjekt předstírá, že prodává jiné zboží, než ve skutečnosti prodává, kdy je jeho cílem osvobození od daně či zdanění zboží nižší sazbou (Keen & Smith, 2007).

Druhou kategorií, kterou autoři Keen a Smith (2007) uvádějí, jsou **daňové podvody související pouze s DPH**. Tyto podvody jsou prováděny prostřednictvím fiktivních faktur za neexistující obchody, vystavení falešných faktur na přehnaně vysoké částky či pomocí chybějícího obchodníka. Dalším daňovým podvodem, který souvisí pouze s DPH, je neoprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu, za které nárok na odpočet nevzniká, protože se jedná o zdanitelná plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet (Keen & Smith, 2007).

Jinou formu neoprávněného uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu představují i tzv. suppression fraud neboli podvody zamlčením. V tomto případě osoba povinná k dani přijme zdanitelné plnění, u kterého uplatní v rámci své ekonomické činnosti celý nárok na odpočet, ačkoliv je toto plnění použito částečně i pro soukromou spotřebu. Daňový subjekt tedy poruší povinnost upravit nárok na odpočet v poměrné výši (Keen & Smith, 2007; Sejkora, 2017).

Další pohled na členění daňových podvodů zmiňuje Šefčík (2019). Ten na základě odborné literatury popisující nejčastější daňové podvody uvádí, že daňové subjekty mohou páchat daňové podvody dvěma způsoby. První způsob je situace, kdy si daňový subjekt neoprávněně zvýší nárok na odpočet DPH na vstupu, tzn. sníží si svou daňovou povinnost, případně získá nadměrný odpočet. V druhém případě si daňový subjekt nezákonně snižuje DPH na výstupu, kdy se snaží vyhnout povinnosti přiznat daň či ji přizná, ale nechce ji odvést. Podle těchto kritérií dělí Šefčík (2019) podvody na dani z přidané hodnoty následovně:

1. podvody zasahující DPH na vstupu – proveditelné pouze na DPH

- vystavování fiktivních faktur neexistujících společností,
- opětovné použití či pozměňování přijatých faktur,
- uplatňování nároku na odpočet ze zdanitelných plnění přijatých mimo ekonomickou činnost,

2. podvody zasahující DPH na výstupu – proveditelné na DPH i maloobchodní obrátové dani

- zatajování tržeb,

- porušování povinnosti registrace k dani,
- zadržování vybrané daně plátcem,
- předstírání, že zdanitelné plnění podléhá nižší sazbě nebo je osvobozeno od daně,

3. podvody zasahující obě strany DPH

- akviziční (karuselové) podvody,
- akviziční podvody při vývozu (Šefčík, 2019).

Následující část práce se blíže věnuje podvodům chybějícího obchodníka, pod které se zařazují karuselové (kolotočové) podvody.

Intrakomunitární podvody chybějícího obchodníka

V rámci intrakomunitárních podvodů chybějícího obchodníka neboli tzv. missing trader intra-community frauds (zkráceně MTIC podvody) využívají pachatelé při své činnosti osvobození od DPH při dodání či poskytnutí služby do JČS a možnosti uplatnění nároku na odpočet DPH při pořízení zboží (služby) z JČS (Šefčík, 2018).

Sejkora (2017) uvádí, že termín MTIC podvody již není aktuální, jelikož tyto podvody mají tendenci se rozšiřovat i mimo území EU. Z tohoto důvodu považuje za správné označovat MTIC podvody jako MTIC/MTEC (missing trader intra-community/missing trader extra-community), kdy právě toto označení odráží páchání těchto podvodů mezi členskými státy EU a třetími zeměmi.

Do skupiny MTIC podvodů jsou zařazovány karuselové (kolotočové) podvody a akviziční podvody (Šefčík, 2018).

Karuselové (kolotočové) podvody spočívají v distribuci zboží nebo služeb prostřednictvím dlouhých distribučních řetězců, které překračují hranice jednotlivých členských států EU, případně za určitých podmínek i hranice třetích zemí, při nichž dochází v určitém okamžiku ke krácení daně. Daň není přiznána ani zaplácena a příslušný plátce je buď nekontaktní, nebo je veden na tzv. bílého koně, který o daných transakcích nemá tušení či je za úplatu toleruje (Hálek, 2015). Jedná se tedy o komplexní typ podvodu s řetězovitým obchodováním, kdy v jednom místě řetězce plátců DPH není daň přiznána ani odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat, nebo není možné danou firmu dopátrat (Finanční správa, 2016a).

V rámci základního schématu karuselových podvodů se vyskytují minimálně tři subjekty. Jedná se o bílého koně tzv. missing trader, překládáno jako chybějící obchodník, firmu (broker) a EU plátce. Pojem chybějící obchodník vychází z toho, že daný obchodník zmizí, a to včetně DPH, kterou měl státu odvést. V případě základního schématu by byly karuselové podvody lehce odhalitelné, proto pachatelé těchto podvodů využívají mnoho bílých koní, což jim umožňuje skrýt strukturu podvodu. Karuselové podvody poté mohou mít desítky až stovky účastníků, kdy jednotliví účastníci podvodu mizí a noví se naopak objevují, takže rozkrytí celého řetězce může trvat i několik let (Finanční správa, 2016a).

Zboží, které je prodáváno (nakupováno) při obchodních transakcích v rámci karuselových podvodů splňuje následující charakteristiky:

- dosahuje velkých prodejních obrátů – mobilní telefony, elektronika, zemědělské komodity;
- má vysoké prodejní ceny – fotovoltaické panely, emisní povolenky;
- jedná se o komoditu – drahé kovy, cukr, maso;
- je těžké prokázat uskutečnění – marketingové a jiné poradenské služby;
- je snadné simulovat fiktivní plnění – stavební a montážní práce;
- je velmi likvidní – slitky kovů (Hálek, 2015).

Na následujícím obrázku je zobrazeno a popsáno schéma karuselového obchodu, které je nyní ještě blíže charakterizováno.

Společnost A je označována jako conduit company, což je volně přeloženo jako spojka nebo také potrubní společnost. Tato firma je, na rozdíl od ostatních článků řetězce, umístěna v jiném státě (často v rámci EU), proto je dodané zboží od DPH osvobozeno (Hálek, 2015; Šefčík, 2018).

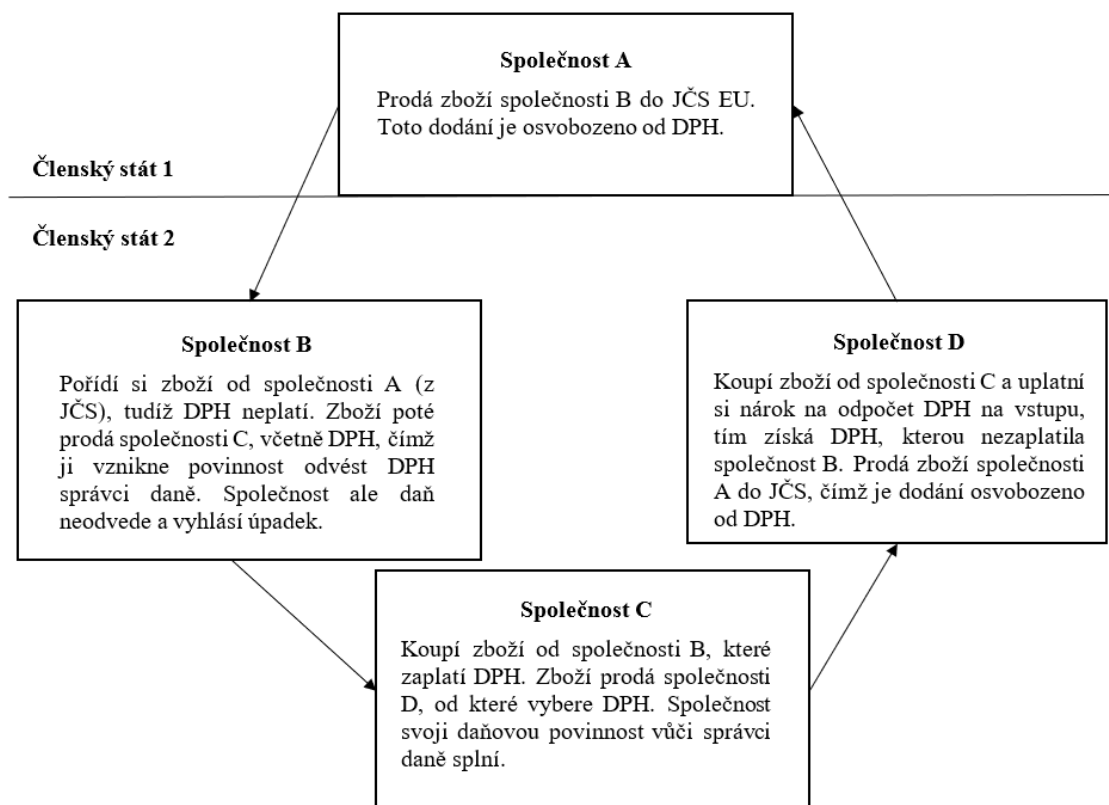
Společnost B se označuje jako missing trader (chybějící obchodník, též ztracená společnost). Této společnosti vznikne povinnost odvést DPH z prodeje zboží společnosti C, avšak chybějící obchodník tak neučiní a vyhlásí úpadek. Jednatel společnosti B je často bílý kůň a adresa společnosti je fiktivní. Někdy má firma sídlo v daňovém ráji a využívá offshore centra, která jsou pro ni výhodná, jelikož umožňují maskování a zakrývání finančních toků a zkomplikují případné vyšetřování podvodu. Subjekt B často prodává zboží pod cenou, což vede k rychlejšímu prodeji a opakování obchodních transakcí (Hálek, 2015).

Společnost C, nazývaná jako buffer (nárazník či vyrovnávací společnost), slouží pro znepréhlednění obchodu. Jedná se o spořádanou společnost, která plní veškeré daňové povinnosti, prodává zboží dál s minimální marží. Tato společnost může být do karuselového obchodu zapojena i nevědomě. V rámci jednoho karuselového obchodu může být vyrovnávacích společností zapojeno více, tím výrazně klesá šance na odhalení podvodu, jelikož se celý řetězec stává nepřehledným (Hálek, 2015).

Společnost D, tzv. broker (zprostředkovatel), může být stejně jako společnost C do podvodu zapojena nevědomě. Zprostředkovatel koupí zboží od společnosti C a uplatní si nárok na odpočet DPH na vstupu (získá DPH, kterou nezaplatila společnost B) a prodá zboží společnosti A, kdy dodání zboží je od DPH osvobozeno. Jakmile zboží dorazí společnosti A, může se karuselový obchod opakovat (Hálek, 2015; Šefčík, 2018). Zpravidla je změněna společnost B, protože protáčet zboží přes společnost, která dluží správci daně je riskantní (Hálek, 2015).

Z možného cyklického opakování podvodu je odvozen samotný název karuselových (kolotočových) podvodů (Šefčík, 2018).

Obr. 2: Schéma karuselového podvodu



Zdroj: Keen & Smith (2007), Hálek (2015); zpracováno autorkou

Karuselové podvody přinášejí negativní dopady. Tyto podvody vytváří nelegální konkurenční výhody a rovněž tunelují systém DPH (Finanční správa, 2016a). Dále ohrožují hospodářskou politiku státu a makroekonomickou stabilitu, způsobují výkyvy tržních cen komodit či zapříčiní menší investice státu v důsledku neodvedené DPH (Hálek, 2015).

Finanční správa se snaží karuselové podvody eliminovat, a to za pomoci nejrůznějších nástrojů. Jedná se například o zajišťovací příkazy a doprovodná opatření, režim přenesení daňové povinnosti (RPDP), Daňovou Kobru či kontrolní hlášení (Finanční správa, 2016a).

Akviziční podvody se od karuselových podvodů příliš neliší. Rozdíl je takový, že zboží není dodáváno toutéž zahraniční společností, a proto nemůže docházet k jeho opakovanému dodávání mezi jednotlivými subjekty, které jsou do podvodu zapojeny (Šefčík, 2018). Tedy výše uvedené schéma by se lišilo v tom, že by společnost D neprodala zboží společnosti A, ale jiné zahraniční společnosti (společnosti E).

Shrnutí daňových podvodů

Tato podkapitola se nejprve zabývala vymezením pojmu daňový podvod, který někteří odborníci chápou jako samostatnou kategorii, zatímco jiní jej považují za jednu z forem daňového úniku. Vždy se ale jedná o úmyslné spáchání podvodu, který souvisí s trestním právem. Jak bylo v této podkapitole nastíněno, jednotliví autoři kategorizují daňové podvody různě, ale uvedené typy podvodů na DPH se často prolínají. Závěrečná část podkapitoly se zabývala karuselovými (kolotočovými) podvody, které zde byly podrobněji charakterizovány, včetně schématu, jak jejich realizace probíhá. Rovněž byl popsán rozdíl mezi karuselovými a akvizičními podvody, které fungují na podobném principu.

Autorka práce vnímá pojem daňový únik jako slovo nadřazené pro termín daňový podvod neboli považuje daňový podvod za jednu z forem daňového úniku. Z tohoto důvodu se v diplomové práci vyskytuje kromě označení daňový podvod i slovní spojení daňový únik na DPH, kdy jsou tato označení autorkou považována za synonyma.

4 Správa daně z přidané hodnoty v České republice

V rámci této kapitoly je nejprve vysvětleno, co znamená pojem správa daně a správce daně. Poté následuje vymezení orgánů, které v ČR daně spravují, včetně zobrazení jejich podřízenosti. Následně se kapitola zabývá některými nástroji, které správci daně slouží ke snížení daňových úniků na DPH. Tyto nástroje jsou zde rozděleny na nástroje, které vycházejí ze zákona a poté na vlastní nástroje Finanční správy.

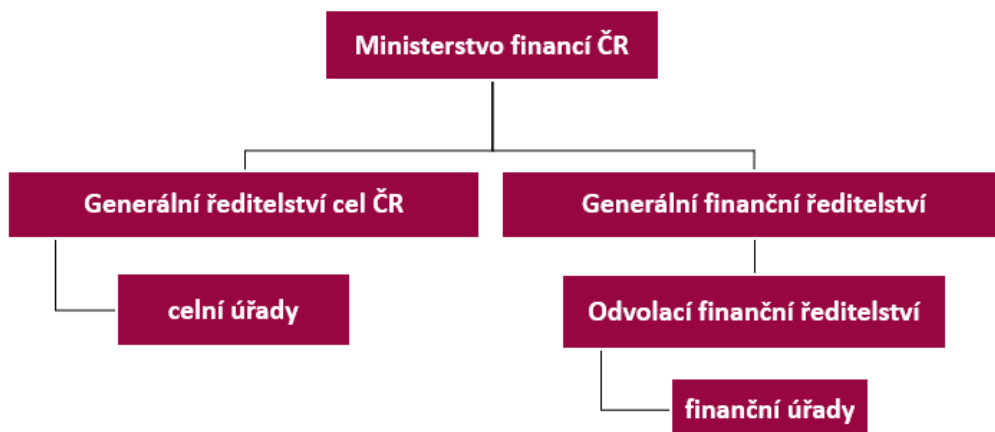
4.1 Správa daně a správce daně

Správa daně je definována v § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu jako „... postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“ (Marková, 2022, s. 257). Přičemž základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení (řádné či dodatečné) podané daňovým subjektem. Daňovým tvrzením je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (Marková, 2022).

Dále tento zákon v § 10 stanovuje **správce daně**. Správcem je správní orgán nebo jiný orgán, kterému je zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní (Marková, 2022). Správním orgánem se rozumí „... orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.“ (Marková, 2022, s. 257). Správce daně vede daňová řízení, provádí vyhledávací činnost, kontroluje plnění povinností či vyzývá k jejich splnění. Dále také zabezpečuje placení daní či eviduje daňové subjekty a jejich daňové povinnosti (Marková, 2022).

V ČR jsou hlavním správcem daně státní **orgány finanční správy**, které spravují většinu daní. Jedná se o Ministerstvo financí ČR, které je ústředním orgánem státní správy pro oblast financí. Dále sem spadají orgány finanční správy, konkrétně Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady. Vybrané daně jsou spravovány **orgány celní správy** (Černá a kol., 2021). Orgány finanční a celní správy jsou podřízeny Ministerstvu financí ČR (viz následující obrázek).

Obr. 3: Organizační struktura správce daně v ČR



Zdroj: Černá a kol. (2021), zpracováno autorkou

Daň z přidané hodnoty je tedy spravována výše uvedenými orgány finanční správy a rovněž se řadí mezi vybrané daně, které jsou spravovány i orgány celní správy. Jedná se pouze o dovoz zboží ve vybraných případech dle ZoDPH (Celní správa, [b.r.]).

4.2 Legislativní nástroje proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty

ČR využívá několik nástrojů uvedených v legislativě, které pomáhají v boji s daňovými úniky na DPH. V této podkapitole jsou některé z nich uvedeny a krátce představeny.

Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti (anglicky reverse charge) patří mezi nejúčinnější nástroje v boji proti karuselovým podvodům. Podstatou tohoto režimu je, že povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má příjemce plnění, pro kterého bylo zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečněno. Plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, vystaví daňový doklad, na kterém neuvede výši DPH, ale napíše sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno (Hálek, 2015). RPDP je definován v ZoDPH, konkrétně v § 92a až § 92i (Hlava IV).

ZoDPH rozlišuje trvalé a dočasné použití RPDP. Trvalé použití tohoto režimu se vztahuje např. na dodání zlata, nemovitosti či na poskytnutí stavebních nebo montážních prací. Dočasný režim je uplatňován na dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze

č. 6 ZoDPH. Jedná se např. o dodání mobilních telefonů, tabletů, obilovin či poskytnutí telekomunikačních služeb (Marková, 2022).

Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení je vymezeno v § 102 ZoDPH. Toto hlášení slouží pro jednotlivé členské státy EU jako kontrola, zda bylo poskytnuté plnění v rámci EU zdaněno (Hálek, 2015). Souhrnné hlášení mají povinnost podávat plátcům DPH pokud:

- a) dodali zboží z tuzemska do JČS osobě registrované k dani v JČS;
- b) přemístili zboží z tuzemska do JČS;
- c) dodali zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území EU formou třístranného obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu;
- d) poskytli službu s místem plnění v JČS dle § 9 odst. 1 nebo před uskutečněním služby přijali úplatu (Marková, 2022).

Pro identifikovanou osobu vzniká povinnost podání souhrnného hlášení v případě, kdy uskutečnila plnění podle bodu c) a d). Souhrnné hlášení je podáváno plátcem DPH elektronicky každý kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. V případě identifikované osoby je hlášení podáno elektronicky do 25 dnů po skončení měsíce, ve kterém bylo plnění uskutečněno (Marková, 2022).

Nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba

Nespolehlivý plátce je definován v § 106a ZoDPH. Za nespolehlivého plátce je označen ten, kdo závažným způsobem poruší své povinnosti ve vztahu ke správě daně. Za nespolehlivé jsou považováni takoví plátcové, kteří jsou podezřelí z účasti na podvodu, opakovaně neplní lhůty pro povinná podání či se účelově vyhýbají kontaktu se správcem daně (Procházka, 2021). Nespolehlivý je plátce i v případě, kdy mu správce daně vyměří (doměří) daň nad 500 000 Kč, nebo mu zvýší tvrzenou daň na výstupu minimálně o 500 000 Kč a související vyměřenou (doměřenou) daň plátce zcela neuhradí do náhradní lhůty splatnosti (Nakladatelství Sagit, 2023).

Nespolehlivá osoba je vymezena v ZoDPH v § 106aa. V tomto případě se jedná o fyzickou či právnickou osobu, která závažným způsobem porušuje své povinnosti vzhledem ke správě daně, ale není plátcem DPH či přestala být plátcem daně v okamžiku, kdy byla uvedena v registru nespolehlivých plátců DPH. Pokud se v budoucnosti stane

tato nespolehlivá osoba plátcem DPH, je automaticky označena za nespolehlivého plátce. Do doby, kdy se nespolehlivá osoba nestane plátcem, nevzniká jejímu obchodnímu partnerovi nebezpečí ručení (Procházka, 2021).

Ručení

Institut ručení byl do ZoDPH zaveden v roce 2011, postupně byl doplňován a rozšiřován. Ručení v oblasti DPH slouží správci daně k eliminaci a snižování daňových úniků na DPH. Ručení je realizováno až v okamžiku, kdy dlužník neuhradí svůj závazek (či jeho část). ZoDPH rozděluje ručení podle subjektu ručitele na ručení příjemce zdanitelného plnění a na ručení oprávněného příjemce (Kurzy.cz, 2023).

Ručení příjemce zdanitelného plnění - § 109 ZoDPH

V tomto případě se jedná o plátce DPH, který od jiného plátce DPH přijal zdanitelné plnění v tuzemsku (či za plnění zaplatil). ZoDPH uvádí několik případů, kdy příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, jedná se např. o tyto situace:

- pokud příjemce zdanitelného plnění věděl nebo měl a mohl vědět o tom, že DPH nebude úmyslně zaplacená, dojde ke zkrácení daně či ke zneužití daňové výhody;
- pokud je cena za dané plnění velmi odlišná od ceny obvyklé;
- pokud platba (či její část) za dané plnění byla provedena na jiný účet než na účet zveřejněný v registru plátců DPH registrovaných v ČR či na účet vedený mimo tuzemsko (bez ohledu na to, zda je zveřejněn v registru plátců DPH);
- pokud příjemce plnění v době jeho uskutečnění věděl, že je jeho dodavatel veden jako nespolehlivý plátce v celostátním registru plátců DPH;
- pokud se jedná o dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot, který v okamžiku uskutečnění plnění není zveřejněn na stránkách celní správy ČR jako registrovaný distributor pohonných hmot (Kurzy.cz, 2023).

Ručení oprávněného příjemce - § 108a ZoDPH

Oprávněným příjemcem je osoba, která na základě povolení od orgánu celní správy jednorázově či opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně, které jsou dopravované z JČS. Podle ZoDPH ručí oprávněný příjemce, kterému vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň v souvislosti s přijetím vybraných

výrobků z JČS, v případě, že osoba, která toto zboží z JČS pořídila, nezaplatí DPH z následného dodání tohoto zboží třetí osobě v tuzemsku (Finanční správa ČR, 2011).

Elektronická evidence tržeb

V ČR upravoval elektronickou evidenci tržeb zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, který byl k 1. 1. 2023 zrušen (MFČR, 2022a). Princip elektronické evidence tržeb spočívá v elektronickém zaznamenávání každé jednotlivé tržby podnikatele, což umožňuje finančnímu úřadu prověřit, zda uvedené údaje v daňovém přiznání jsou správné a nezkreslené, a tím pomoci k eliminování daňových úniků na DPH (Zeman, 2016).

4.3 Nástroje Finanční správy k zamezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty

Finanční správa kromě legislativních nástrojů využívá i své vlastní nástroje. V této podkapitole bude blíže představena Daňová Kobra a vědomostní test.

Daňová Kobra

Daňová Kobra představuje spolupráci mezi Národní centrálou proti organizovanému zločinu, Generálním finančním ředitelstvím a Generálním ředitelstvím cel. Cílem této spolupráce je boj proti daňovým únikům a daňové kriminalitě u DPH a u spotřebních daní, a tím zajistit řádný výběr daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a postihování pachatelů. Prostřednictvím spolupráce jednotlivých složek Daňové Kobry je možné včas identifikovat, odhalovat a potírat daňové úniky, a to na základě operativní výměny informací, která umožňuje rychlé odhalení kauz daňových úniků (Daňová Kobra, [b.r.]).

Daňová Kobra vznikla v dubnu roku 2014 uzavřením Dohody o spolupráci, výměně informací a koordinaci. Poté v červnu roku 2014 následovalo podepsání prováděcího protokolu mezi zástupci Policie České republiky, Finanční správy a Celní správy, čímž mohl projekt Daňová Kobra zahájit svoji činnost. Od roku 2015 začaly spolupracovat i regionální orgány finanční a celní správy s krajskými policejními ředitelstvími. Daňová Kobra je od té doby rozdělena na Centrální Kobru a Regionální Kobru (Žurovec, 2021).

Úspěch Daňové Kobry se projevil již za necelý měsíc jejího fungování, kdy se jí podařilo odhalit případ fiktivních obchodů s neexistujícími nanodisky, kdy mělo být požadováno vyplacení nadměrného odpočtu DPH ve výši kolem 270 mil. Kč. V prvních letech

uchráněné hodnoty pravidelně přesahovaly 1 mld. Kč a v roce 2016 dokonce 3,5 mld. Kč. Od roku 2019 je pozorován postupný pokles uchráněné částky. Ten je způsoben zúžením prostoru k páchání daňových podvodů a daňové kriminality, a to nejen díky činnosti Daňové Kobry, ale také zvýšeným kontrolám finančních úřadů či zavedením kontrolního hlášení. Celkem od svého vzniku zachránila Daňová Kobra státu už 13 mld. Kč (Žurovec, 2021).

Vědomostní test

Vědomostní test využívá správce daně v případě, že zjistí důvodnou domněnku existence daňového podvodu. Proto přistoupí ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na takovém podvodu. Cílem vědomostního testu je zjistit, zda daňový subjekt uplatňující odpočet DPH, věděl či měl a mohl vědět, že je zapojen do podvodného jednání, a přesto neučinil žádná opatření, aby svoji účasti zamezil (Kupčík, © 2023).

Tento test obsahuje čtyři otázky, které jsou následující.

- Jedná se o daňovou ztrátu?
- Jde-li o daňovou ztrátu, vyplývá tato ztráta z podvodu?
- Jde-li o podvod, byla transakce s tímto podvodem spojená?
- Pokud je transakce s podvodem spojená, věděl nebo měl vědět daňový subjekt, že jsou jeho transakce s podvodem spojeny?

V případě, že je odpověď na všechny výše uvedené otázky „Ano“, odepře správce daně danému subjektu nárok na odpočet DPH (Matušík, 2016).

5 Kontrolní hlášení a jeho účinnost

Tato kapitola se podrobně věnuje dalšímu legislativnímu nástroji, konkrétně kontrolnímu hlášení, které má zásadní roli ve vypracování diplomové práce. Nejprve jsou v kapitole uvedeny podstatné informace související s kontrolním hlášením, a také jsou podrobněji popsány jeho jednotlivé oddíly. Poté se kapitola zaměřuje na to, jaký vliv má kontrolní hlášení na odhalení daňových podvodů, napravenou DPH na základě podnětů z párování KH, dále vliv na inkaso DPH a na poměr nadměrných odpočtů k vybrané DPH. Je zde tedy zhodnocena jeho účinnost.

5.1 Představení kontrolního hlášení

S účinností **od 1. 1. 2016** vznikla pro plátce DPH zákonná povinnost podávat tzv. kontrolní hlášení. Jedná se o speciální daňové tvrzení, které nenahrazuje řádné daňové přiznání k DPH ani souhrnné hlášení. Toto hlášení částečně nahrazuje původně samostatný výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty ve vztahu k režimu přenesení daňové povinnosti, kromě transakcí v RPD obsahuje i další transakce, které tomuto režimu nepodléhají (Finanční správa, [b.r.]a).

Kontrolní hlášení bylo zavedeno jako efektivní nástroj, který slouží **k odhalení daňových úniků a podvodů**. Jeho cílem je umožnit správci daně získání informací o vybraných transakcích realizovaných plátcem a pomocí dalších údajů identifikovat rizikové sdružení osob (karuselové podvody), které neoprávněně odčerpávají finanční prostředky z veřejného rozpočtu (Finanční správa, [b.r.]b). Kromě identifikace podvodu umožňuje KH rozkreslení jeho schématu, eliminaci tzv. bílých koní ze systému DPH a také včas zabránit vyplacení vratky DPH (Babiš, 2015). Následně správce daně na tyto rizikové skupiny zaměřuje svoji kontrolní činnost, aby zamezil odčerpávání finančních prostředků (Finanční správa, [b.r.]b). Dalším pozitivem KH je podle MFČR (2017a) urychlení a zjednodušení vrácení nadměrných odpočtů plátcům.

Kontrolní hlášení dále představuje přínos pro veřejné rozpočty, jelikož se snaží zamezovat daňovým podvodům, což by mělo vést k růstu inkasa DPH. Zpočátku byl očekáván nárůst 5 až 10 mld. Kč ročně, poté se očekával ještě vyšší růst spojený s odstrašujícím efektem na podvodníky s DPH. Kromě přínosu pro veřejné rozpočty by mělo KH přinášet výhodu i pro plátce DPH, např. narovnáním konkurenčního prostředí

či omezením nákladných a zdĺouhavých řízení pro ověření oprávněnosti nároku na odpočet DPH (Babiš, 2015).

Princip kontrolního hlášení spočívá v párování poskytnutých a přijatých plnění mezi jednotlivými plátcí DPH. Správce daně tedy vzájemně porovnává a spojuje formou párování jednotlivá kontrolní hlášení (MFČR, 2017a).

Problematika kontrolního hlášení je upravena v ZoDPH, konkrétně v § 101c – § 101k.

Povinnost podat kontrolní hlášení

V § 101c ZoDPH je definováno, že má plátcce povinnost podat kontrolní hlášení pokud:

- a) „uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal přede dnem uskutečnění takového plnění úplatu, ze které vznikla povinnost přiznat daň,**
- b) ze zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, které přijal, nebo z úplaty, kterou přede dnem uskutečnění takového plnění poskytl,**
 - 1. vznikla tomuto plátcce povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 2, 3 nebo § 108 odst. 4 písm. a) nebo
 - 2. uplatňuje nárok na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátcce,
- c) ve zvláštním režimu pro investiční zlato**
 - 1. přijal zprostředkovatelskou službu, u které byla uplatněna daň podle § 92 odst. 5,
 - 2. uskutečnil dodání investičního zlata osvobozené od daně, u kterého má nárok na odpočet daně podle § 92 odst. 6 písm. b) a c), nebo
 - 3. investiční zlato vyrobil nebo zlato přeměnil na investiční zlato podle § 92 odst. 7.“ (Marková, 2022, s. 158, zvýraznila N. K.).

Povinnost podávat kontrolní hlášení mají osoby registrované k DPH v tuzemsku jako plátcce daně, bez ohledu na to, zda jsou tuzemským či zahraničním subjektem. Kontrolní hlášení nepodává osoba, která není plátcem DPH, dále identifikovaná osoba, plátcce, který neuskutečnil ani nepřijal za sledované období žádné plnění (nenaplnil povinnost dle § 101c ZoDPH) nebo se jedná o plátcce, který uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet DPH (Finanční správa, [b.r.]c).

Lhůty pro podání kontrolního hlášení

Frekvence podávání kontrolního hlášení závisí na skutečnosti, zda se jedná o právnickou či fyzickou osobu. V případě právnické osoby je řádné kontrolní hlášení podáváno za

kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Nehledí se na to, zda se jedná o plátce s měsíčním nebo čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Fyzické osoby podávají řádné kontrolní hlášení buď měsíčně nebo čtvrtletně, v závislosti na jejich lhůtě pro podání daňového přiznání. Lhůta pro podání je do 25 dnů po skončení zdaňovacího období (Finanční správa, [b.r.]d).

Podat kontrolní hlášení je možné pouze elektronicky, a to prostřednictvím aplikace EPO na Daňovém portále Finanční správy či pomocí datové schránky. Pro kontrolní hlášení je správcem daně stanoven požadovaný formát a struktura, tj. XML soubor (Finanční správa, 2015a).

Opravné a následné kontrolní hlášení

Kromě řádného kontrolního hlášení může být podáno i kontrolní hlášení opravné a následné. Opravné kontrolní hlášení daňový subjekt podává v případě, že jím nahrazuje již podané KH, a to ve lhůtě pro podání řádného KH. Následné kontrolní hlášení je podáváno v situaci, kdy daňový subjekt provede opravy původně uvedených údajů, a to po uplynutí doby pro řádné KH. Následné KH je nutné podat nejpozději do 5 pracovních dnů ode dne zjištění nesprávných/neúplných údajů uvedených v již podaném KH (Finanční správa, [b.r.]d).

Oblast výzev k podání kontrolního hlášení

Podle § 101g odst. 3 ZoDPH do 31. 12. 2022 měl plátce povinnost reagovat na výzvu od správce daně ohledně změn, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném KH do 5 pracovních dní od doručení (oznámení) výzvy. Lhůta se tedy počítala ode dne doručení výzvy, ke které bylo přičteno 5 pracovních dní, nebo v případě fikce 10 dní + 5 pracovních dní. Novelou se od 1. 1. 2023 prodlužuje uvedená lhůta až na 17 dnů od dodání výzvy do datové schránky (v ostatních případech doručování výzvy platí stále původní lhůta 5 pracovních dní ode dne doručení). To znamená, že výhodu nové prodloužené lhůty získávají pouze plátci, kteří se s výzvou seznámí předtím, než nastane fikce doručení 10 dní (Finanční správa, 2022b). Dodáním se rozumí okamžik, kdy je možné si datovou zprávu poprvé zobrazit, zatímco doručení je okamžik, kdy se plátce přihlásí do datové schránky (Kolmanová & Kozminská, 2022).

Sankce při nepodání kontrolního hlášení

V případě, že plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu dle § 101h odst. 1 písm. a) až d) ZoDPH. Pokutu ve výši 1 000 Kč zaplatí plátce v případě, že KH odevzdá dodatečně bez vyzvání správce daně. Pokud plátce podá KH v náhradní lhůtě na základě výzvy od správce daně, uhradí pokutu ve výši 10 000 Kč. Jestliže správce daně vyzve plátce ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném KH a on tak neučiní, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 30 000 Kč. Pokud plátce nepodá KH ani v náhradní lhůtě, je výše pokuty 50 000 Kč (Marková, 2022).

Podle § 101h odst. 3 ZoDPH uloží správce daně pokutu do výše 500 000 Kč plátci, který nesplněním povinnosti související s KH závažně ztěžuje či maří správu DPH. Výše uvedené pokuty jsou splatné do 15 dnů od právní moci rozhodnutí o pokutě (Marková, 2022).

V souladu s novým ustanovením § 101h odst. 2 ZoDPH 2023 je výše pokut dle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZoDPH poloviční, tzn. 5 000 Kč, 15 000 Kč a 25 000 Kč, pokud je:

- plátce fyzickou osobou,
- plátce právnickou osobou se čtvrtletním zdaňovacím obdobím,
- plátce společností s ručením omezeným s jedním společníkem, který je fyzickou osobou (Finanční správa, 2022b).

V případě § 101h odst. 1 písm. a) ZoDPH, tj. dodatečné podání KH bez vyzvání správce daně, tak na základě ustanovení § 101j ZoDPH do 31. 12. 2022 nevznikla plátci povinnost uhradit pokutu ve výši 1 000 Kč, pokud u něj v daném kalendářním roce nedošlo k jinému prodlení při podání KH (Marková, 2022). Novelizované znění § 101j ZoDPH 2023 rozšiřuje vyloučení vzniku pokuty (ve výši 10 000 Kč, případně 5 000 Kč) i u § 101h odst. 1 písm. b) ZoDPH, tzn. podání KH v náhradní lhůtě na základě výzvy od správce daně. Liberace těchto prvních pokut v kalendářním roce již není (s účinností od 1. 1. 2023) podmíněna neexistencí jiných prodlení při podání KH (Finanční správa, 2022b; Marková, 2023).

Struktura kontrolního hlášení

První strana kontrolního hlášení slouží k identifikaci plátce. Obsahová část je rozdělena na tři oddíly A, B, C, které dále obsahují číslované pododdíly (viz následující tabulka).

Do těchto oddílů plátce zapisuje údaje z přijatých či vydaných dokladů. Jedná se o evidenční číslo daňového dokladu, daňové identifikační číslo (DIČ) odběratele (u vydaných dokladů), DIČ dodavatele (u přijatých dokladů), datum uskutečnění zdanitelného plnění (DUZP)/datum povinnosti přiznat daň (DPPD), základ daně a vyčíslenou hodnotu daně (Rucki, 2015). Tyto údaje jsou párovacími znaky pro kontrolní hlášení.

V případě evidenčního čísla daňového dokladu je nezbytné, aby jej plátce zachytil co nejpřesněji tak, jak je evidenční číslo na daňovém dokladu uvedeno, minimálně musí zachovat alfanumerické znaky ve správném pořadí. Například pokud je číslo daňového dokladu FV-256/16j bude uvedeno v KH buď v plném formátu, tj. FV-256/16j, případně s vynecháním speciálních znaků, tj. FV25616j, přičemž není nutné rozlišovat velká a malá písmena (Finanční správa, 2017a).

U DIČ plátce uvádí pouze jeho kmenovou část bez mezer, např. „123456789“. DUZP a DPPD je nutné zapisovat ve tvaru DD.MM.RRRR (např. 02.03.2016). Pokud daňový doklad obsahuje více plnění v různých sazbách daně, jsou jednotlivé položky základu daně a příslušná daň připadající na konkrétní sazbu daně rozepsány samostatně (do jednoho řádku KH). Tyto údaje jsou uváděny v české měně (Finanční správa, 2023).

Následující část se věnuje popsání některých oddílů KH.

Oddíl A. 1. a B. 1.

V rámci těchto oddílů jsou evidovány vystavené (oddíl A. 1.) nebo přijaté daňové doklady (oddíl B. 1.) v režimu přenesení daňové povinnosti. Tyto oddíly obsahují sloupec „Kód předmětu plnění“ (Rucki, 2015). Předmětem plnění se v tomto případě rozumí např. dodání zlata – kód 1, poskytnutí stavebních nebo montážních prací – kód 4 (Bartůšková, 2015). Dále se jedná o dodání vybraného zboží (např. mobilní telefony – kód 14, obiloviny – kód 12) s celkovým základem daně vyšším než 100 000 Kč (Poslanecká sněmovna Parlamentu, 2014).

Oddíl A. 2.

Tento oddíl je věnován daňovým dokladům, které plátce přijme od dodavatele z jiného členského státu EU. Rovněž se zde vykazují daňové doklady za nákup služeb ze třetích zemí (mimo EU), u kterých je plátce povinen přiznat DPH. V tomto oddílu se v případě přijatých dokladů od dodavatele z JČS EU uvádí VAT ID, což je obdoba českého DIČ

(Rucki, 2015). VAT ID je uváděno ve formátu bez mezer včetně kódu členského státu dodavatele, např. u německého dodavatele je VAT ID zapisováno v podobě „DE12345678“ (Finanční správa, 2023).

Oddíl A. 4. a A. 5.

Do oddílu A. 4. uvádí plátce pouze daňové doklady, které jsou vystavené na celkovou částku vyšší než 10 000 Kč včetně DPH. V případě, že je doklad vystaven v rámci zvláštního režimu pro cestovní službu či v rámci zvláštního režimu pro použité zboží je vyplněn sloupec „Kód režimu plnění“. V oddílu A. 5. je na jednom řádku proveden kumulativní součet základu daně a samotné daně všech vystavených dokladů s cenou plnění do 10 000 Kč včetně DPH (Rucki, 2015).

Oddíl B. 2. a B. 3.

Přijatý daňový doklad na celkovou částku vyšší než 10 000 Kč včetně DPH je vykázán v oddílu B. 2. Pokud je přijaté zboží (služba) částečně využíváno i pro osobní spotřebu je ve sloupci „Použitý poměr“ uvedeno „ANO“ a hodnota základu daně a daně z přidané hodnoty je zapsána v poměrné výši, v jaké slouží k podnikání. Oddíl B. 3. obsahuje kumulativní součet daně a základu daně přijatých dokladů, které mají celkovou hodnotu menší či rovnu 10 000 Kč včetně DPH (Rucki, 2015).

Oddíl C

Závěrečný oddíl C slouží ke kontrolním součtům mezi přiznáním k DPH a kontrolním hlášením. Uvedené celkové základy daně na jednotlivých řádcích se musejí shodovat.

Přesné vymezení oddílů kontrolního hlášení zobrazuje následující tabulka. Vzorový formulář kontrolního hlášení je uveden v příloze A.

Tab. 1: Oddíly kontrolního hlášení

A. ODDÍL - Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečnění plnění v režimu přenesení daňové povinnosti
A. 1. - Uskutečnění zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce plnění podle § 92a
A. 2. - Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle § 108 odst. 1 písm. b) a c) (§ 24, § 25)
A. 3. - Uskutečnění plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato podle § 101c odst. 1 písm. c) bod 2
A. 4. - Uskutečnění zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na limit
A. 5. - Ostatní uskutečnění zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad
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
B. 2. - Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny přijaté opravy podle § 44 bez ohledu na limit
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
C. ODDÍL - Kontrolní řádky na Daňové přiznání k DPH (DaP)

Zdroj: Finanční správa (2015c), zpracováno autorkou

5.2 Vliv kontrolního hlášení na odhalení daňových podvodů

Účinnost zavedeného kontrolního hlášení se podle tehdejší tiskové mluvčí Generálního finančního ředitelství, Petry Petlachové (2017), projevila narovnáním podnikatelského prostředí. Finanční správě se podařilo již za 15 měsíců od jeho zavedení odhalit 1 900 podvodných řetězců u téměř 9 000 subjektů a také identifikovat přes 9 000 nespolehlivých plátců. Dále bylo odkryto 55 000 podnětů, které mohly představovat daňový únik na DPH až 21,5 mld. Kč (Petlachová, 2017).

Tehdejší generální ředitel Finanční správy, Martin Janeček, představil v červnu roku 2017 případy karuselových podvodů odhalené kontrolním hlášením. Těmto případům byla

udělena krycí jména „Roztok, Cesta, Šroubek, Brusle, Elegán a Freedom“. Ne vždy ke zdanitelnému plnění skutečně došlo, např. u případu „Freedom“ se jednalo pouze o fiktivní plnění (Petlachová, 2017). Dva z uvedených daňových podvodů jsou v následující části práce podrobněji popsány.

Brusle

Daňové subjekty podílející se na karuselovém podvodu nazývaném „Brusle“ si mezi sebou vystavovaly daňové doklady, kde jako předmět plnění uváděly prodej barev, podlahových krytin, poskytování ubytovacích služeb, montážních prací, poradenství či pronájem pracovní síly. Tento řetězec byl detekován analytickou činností Finanční správy na centrální úrovni a poté byl předán k prověření na finanční úřad. Správce daně odhalil 33 zapojených daňových subjektů, které v řetězci plnily různé role, tzn. zprostředkovatele (broker), vyrovnávací společnosti (buffer) či chybějícího obchodníka (missing trader) (Finanční správa, 2017b).

Na začátku řetězce se nacházel plátc DPH na pozici chybějícího obchodníka, který nepodával daňové přiznání ani kontrolní hlášení. Tento daňový subjekt vystavoval daňové doklady, na kterých uváděl uskutečněná zdanitelná plnění v řádu milionů Kč. Z těchto plnění byly následně v rámci řetězce uplatňovány nároky na odpočet a vykazovány nadměrné odpočty na straně odběratelů. Některé články si ještě uplatňovaly nárok na odpočet DPH z fiktivních plnění, která nikdy nenastala. Zkrácená daň celého řetězce byla přes 6 mil. Kč (Finanční správa, 2017b).

Daňovou kontrolu se podařilo zahájit u 21 daňových subjektů, u 10 daňových subjektů musela být stanovena daň bez jejich součinnosti, jelikož z důvodu jejich nečinnosti nebylo možné navázat spolupráci se správcem daně. Jednatelé těchto nečinných společností jsou cizí státní příslušníci či osoby s pobytem na městských úřadech. Dva daňové subjekty byly označeny jako nespolehliví plátc. Správce daně doměřil daň na částku 66 522 647 Kč, dále vydal 11 zajišťovacích příkazů na celkovou částku 6 627 791 Kč, na základě kterých zadržel část přeposílaných finančních prostředků (Finanční správa, 2017b).

Mor

V karuselovém podvodu „Mor“ bylo předmětem plnění mezi daňovými subjekty poskytování reklamních služeb. Toto plnění bylo skutečně poskytováno, ale jeho cena byla několikanásobně navýšena. Částky zaplacené koncovými uživateli byly

prostřednictvím nastrčených firem vybírány z bankovních účtů a až 80 % zaplacených částek bylo vráceno zpět brokerům na konci řetězce. Celý řetězec byl rozkryt analytickou činností Finanční správy na krajské a centrální úrovni. V rámci tohoto řetězce správce daně zjistil neoprávněné uplatnění nároků na odpočet DPH (Finanční správa, 2017b).

Do vytvořeného řetězce firem byla začleněna akciová společnost (role vyrovnávací společnosti), která byla zavedená na trhu sport – marketingu s napojením na významné sportovní kluby, pro které zajišťovala reklamu na dresech hráčů, rozhodčích či mantinelech a rovněž se podílela na zabezpečení reklamy na kulturních akcích. Správce daně u této společnosti zahájil daňovou kontrolu za 27 zdaňovacích období. Daňové kontroly byly zahájeny i u dalších daňových subjektů, rovněž bylo přistoupeno k vydání rozhodnutí o nespolehlivých plátcích a byly zrušeny registrace daňových subjektů na pozicích chybějícího obchodníka. Správce daně doměřil daň ve výši přes 120 mil. Kč (Finanční správa, 2017b).

Správce daně zadržel prostřednictvím zajišťovacích příkazů (ve výši 44 104 860 Kč) část přeposílaných finančních prostředků, čímž eliminoval některé účastníky řetězce na pozicích chybějících obchodníků. Tyto obchodníky však organizátoři podvodu obratem nahradili za nové. Do tohoto karuselového podvodu bylo zapojeno 51 daňových subjektů (Finanční správa, 2017b).

5.3 Napravená daň z přidané hodnoty na základě podnětů z párování KH

Jak již bylo uvedeno u představení kontrolního hlášení, tak jeho princip kontroly dat spočívá ve vzájemném párování. Toto párování je rozděleno na lehkou a těžkou analytiku. Lehká analytika se dělí na 1. kolo párování – podaná kontrolní hlášení a na 2. kolo párování – podněty. V rámci prvního kola automaticky zasílají finanční úřady některým plátcům výzvu k podání KH, pokud tak neučinili, či výzvu k odstranění nalezených pochybností. Druhé kolo je zaměřeno na zjištěné podněty. Jedná se například o rozdíly v tuzemských plněních, nepodání kontrolního hlášení dodavatelem, režim přenesení daňové povinnosti či plnění od neplátců DPH. Těžká analytika se věnuje vygenerovaným podvodným řetězcům (Janeček, 2017).

Následující tabulka zobrazuje hodnotu DPH, která je vyjádřena jako napravená chybějící daň na základě provedené lehké analytiky, neboli prvního a druhého kola párování KH.

Ve sledovaném období, tj. 2016–2021, činí vybraná DPH vždy přes 10 mld. Kč, v roce 2018 dokonce 18,2 mld. Kč. K tomuto výběru ve větší míře přispívá právě druhé kolo párování, které se zabývá zjištěnými podněty. Na základě zjištěných hodnot lze usuzovat, že zavedené kontrolní hlášení je jednoznačně účinné, jelikož pouze na základě dat lehké analytiky byla napravená chybějící daň ve zkoumaném období přes 81,5 mld. Kč.

Tab. 2: Napravená DPH na základě podnětů párování KH (v mil. Kč)

	2016	2017	2018	2019	2020	2021
1. kolo párování – výzva k podání KH	-	-	1 666,73	2 859,80	1 998,00	2 413,00
1. kolo párování – výzva k odstranění pochybností	-	-	2 594,88	2 705,85	2 686,00	4 348,00
2. kolo párování – podněty	10 529,08	11 691,96	13 937,91	11 412,93	6 905,00	5 721,00
Celkem	10 529,08	11 691,96	18 199,52	16 978,58	11 589,00	12 482,00

Zdroj: MFČR (2022c), zpracováno autorkou

5.4 Vliv kontrolního hlášení na inkaso DPH a nadměrný odpočet

V rámci této podkapitoly jsou uvedeny hodnoty inkasa DPH a vývoj nadměrného odpočtu DPH, a to z období před zavedením kontrolního hlášení (rok 2015) a poté období 2016–2021, kdy bylo kontrolní hlášení plně funkční.

5.4.1 Vliv na inkaso daně z přidané hodnoty

V této podkapitole je nejprve popsán vývoj inkasa v období 2015–2021. Následně je proveden výpočet odhadu vlivu kontrolního hlášení na výběr DPH za využití dat celkových výdajů na konečnou spotřebu. V závěru je uveden analyzovaný přínos kontrolního hlášení podle Ministerstva financí ČR.

Vývoj inkasa daně z přidané hodnoty ve sledovaném období

Inkaso daně z přidané hodnoty je zjištěno rozdílem mezi přijatými platbami hradícími daňové povinnosti, případně příslušenství daně (úroky, penále apod.) a odchozími platbami, kterými jsou nadměrné odpočty a vrácené přeplatky na dani (Finanční správa, [b.r.]e).

Následující tabulka zobrazuje inkaso DPH v roce 2015, tzn. před zavedením KH, a dále po jeho zavedení, tj. období 2016–2021. Hodnocené období je zvoleno od roku 2015 z důvodu, že od 1. 1. 2015 byla k základní sazbě DPH (21 %) a první snížené sazbě

(15 %) přidána druhá snížená sazba ve výši 10 %. Provedené výpočty tedy nejsou ovlivněny změnami sazeb této daně.

Pro zjištění celkového inkasa DPH v jednotlivých letech bylo nejprve nutné sečíst výši daně, kterou její správce obdrží od daňových subjektů. Daň z přidané hodnoty je v ČR spravována Finanční a Celní správou. Poté byly od celkové obdržené daně odečteny hodnoty nadměrných odpočtů a vrácené daně. Tyto jednotlivé částky jsou rovněž zobrazeny v níže uvedené tabulce. Na základě hodnot inkasa DPH byly provedeny výpočty meziroční změny inkasa DPH v mil. Kč a meziročního tempa růstu (viz následující tabulka).

Tab. 3: Výběr DPH před a po zavedení KH (v mil. Kč)

	Před KH	Po KH					
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
DPH spravovaná Finanční správou	642 388,0	648 570,0	692 244,0	732 306,0	766 082,0	742 978,7	811 401,0
DPH spravovaná Celní správou	232,5	262,6	249,9	287,6	272,2	254,2	412,1
DPH celkem	642 620,5	648 832,6	692 493,9	732 593,6	766 354,2	743 232,9	811 813,1
Nadměrný odpočet a vrácení daně	-310 784,0	-299 110,0	-310 810,0	-319 294,0	-334 771,0	-316 781,0	-348 136,0
Inkaso DPH	331 836,5	349 722,6	381 683,9	413 299,6	431 583,2	426 451,9	463 677,1
Meziroční změna inkasa (mil. Kč)	-	17 886,1	31 961,3	31 615,7	18 283,6	-5 131,3	37 225,2
Meziroční tempo růstu	-	1,0539	1,0914	1,0828	1,0442	0,9881	1,0873
Meziroční tempo růstu (%)	-	5,39%	9,14%	8,28%	4,42%	-1,19%	8,73%

Zdroj: MFČR (2016, 2017b, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022b), zpracováno autorkou

Inkaso daně z přidané hodnoty vzrostlo za **rok 2016** o 5,39 %. Finanční správa (2017c) ve zprávě o své činnosti uvedla, že celkový nárůst inkasa byl především ovlivněn výrazným poklesem hodnoty nadměrných odpočtů o 11,7 mld. Kč. V menší míře se na zvýšeném inkasu podílel i růst hodnoty vlastní daňové povinnosti o 6,2 mld. Kč a také rostoucí spotřeba domácností a vlády. Ke zvýšenému výběru dále pomohla vyšší efektivita výběru daně, a to prostřednictvím zavedení kontrolního hlášení, které se velmi pozitivně projevilo na snížení hodnoty nadměrných odpočtů. Důležitou roli hrály i další nástroje v boji s daňovými úniky na DPH. Jednalo se o režim přenesení daňové povinnosti, který byl právě v tomto roce rozšířen o další komodity, na které se tento režim vztahuje. Dalším efektivním nástrojem byl institut nespolehlivého plátce a zveřejňování účtů v registru plátců DPH (Finanční správa, 2017c).

Vývoj inkasa DPH byl příznivý i v **roce 2017**, kdy jeho meziroční nárůst činil 9,14 %. Oproti předchozímu roku byl výběr ovlivněn zejména výrazným nárůstem vlastní daňové povinnosti o 43,7 mld. Kč v porovnání s nárůstem nadměrných odpočtů o 11,7 mld. Kč. V tomto roce byla dynamika výběru DPH vyšší než makroekonomický vývoj. Vyšší

efektivnost výběru DPH byla znovu přikládána KH, ale také zavedené EET, kdy v rámci první fáze (prosinec 2016) byli zapojeni podnikatelé v oblasti stravovacích a ubytovacích služeb a následně v březnu roku 2017 začala povinnost platit i pro maloobchod a velkoobchod. Na inkaso měla opět pozitivní dopad i další využívaná preventivní opatření proti daňovým únikům (viz rok 2016). Negativně se na výběru DPH podepsalo snížení sazby daně na stravovací služby z 21 % na 15 % v souvislosti se zavedením EET a dále snížení sazby DPH z 15 % na 10 % u novin a časopisů (Finanční správa, 2018).

Inkaso DPH v **roce 2018** meziročně vzrostlo o 8,28 %. Oproti předchozímu roku (nárůst o 9,14 %) je zaznamenán meziroční pokles tempa růstu o 0,346 mld. Kč. Stejně jako v předchozím roce bylo inkaso ovlivněno především zřetelným nárůstem vlastní daňové povinnosti o 40,1 mld. Kč v porovnání s nárůstem úrovně nadměrných odpočtů o 8,5 mld. Kč (Finanční správa, 2019). Jako primární důvod vyššího výběru DPH uvedla Finanční správa (2019) kontrolní hlášení, které kromě lepšího výběru daně přispělo také k narovnání podnikatelského prostředí. Dále podle Finanční správy (2019) zásadní opatření představovala i EET, která stejně tak jako KH, pomohla k narovnání podnikatelského prostředí.

Inkaso DPH vzrostlo za **rok 2019** o 4,42 %. V porovnání s předchozím rokem se však jedná o meziroční pokles tempa růstu již o 13,3 mld. Kč. Nárůst celkového inkasa přibližně odpovídá přírůstku vlastní daňové povinnosti (33,8 mld. Kč) i nadměrných odpočtů (15,5 mld. Kč). I nadále se pozitivně projevoval účinek KH, EET a dalších preventivních nástrojů proti daňovým únikům na DPH, tj. RPDP, institut nespolehlivého plátce apod. (Finanční správa, 2020).

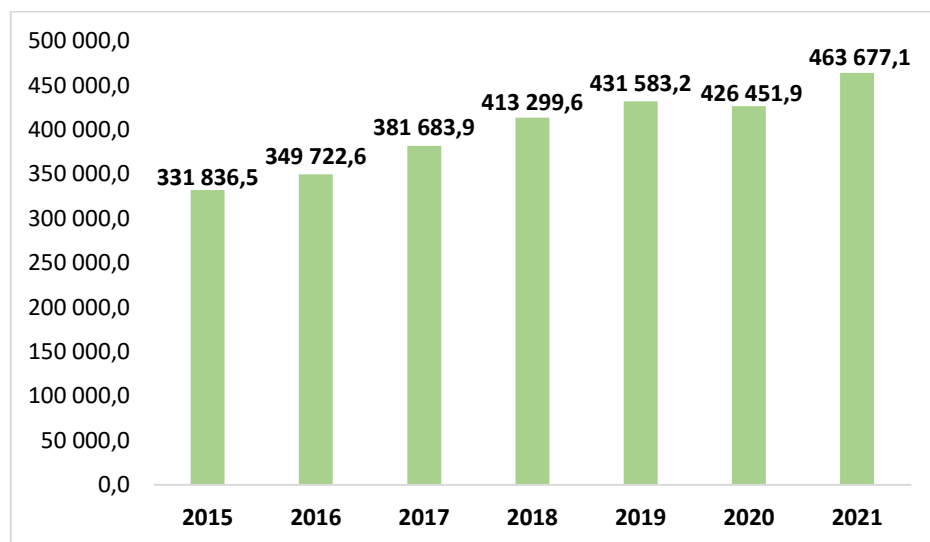
Až doposud (v rámci analyzovaného období) bylo inkaso DPH každoročně navyšováno v řádu jednotek procent. V **roce 2020** ale došlo k poklesu celkového inkasa oproti roku 2019 o 5,1 mld. Kč. Meziroční tempo růstu dosáhlo záporných hodnot, konkrétně -1,19 %. Tento propad byl podle Finanční správy (2021) primárně způsoben zásadním poklesem celkové ekonomické aktivity v důsledku omezení podnikatelské činnosti zapříčiněné bojem proti pandemii COVID-19. Dále Finanční správa (2021) uvedla, že se na propadu projeví i daňové úlevy (posečkání daně, úhrada daně na splátky, prominutí daně či pokut apod.) související s touto pandemií.

Posledním analyzovaným rokem je **rok 2021**. V tomto roce již nedošlo k meziročnímu poklesu, nýbrž k meziročnímu růstu o 8,73 %. Celkové inkaso DPH činilo 463,677 mld.

Kč, což představuje nejvyšší výběr této daně od jejího zavedení. Začátkem roku byl výběr DPH výrazně ovlivněn přetrvávajícím poklesem celkové ekonomické aktivity, který souvisel s vládními protiepidemiologickými opatřeními proti pandemii COVID-19. Negativně se na inkasu projevíly i daňové úlevy, prominutí daně u respirátorů, testů, vakcín, dodání elektřiny a plynu za měsíc listopad a prosinec apod. Pozitivně se na výběru DPH projevilo oživení ekonomiky, zvýšená spotřeba domácností a také celkový růst cen (Finanční správa, 2022c).

Pro znázornění hodnot inkasa DPH ve sledovaném období je zvolen sloupcový graf (viz následující obrázek). Na grafu je pozorována růstová tendence ve výběru daně, výjimku představuje rok 2020, kdy byl výběr ovlivněn pandemií COVID-19 a s ní souvisejícími opatřeními. Z uvedených hodnot by bylo možné na první pohled konstatovat, že je rostoucí inkaso DPH způsobené zavedením kontrolního hlášení. Avšak tento závěr nemusí být správný, jelikož na rostoucí inkaso mají vliv i další nástroje a opatření proti daňovým únikům na DPH (RPDP, EET, institut nespolehlivého plátce apod.). Výběr DPH je ovlivněn také jinými faktory, např. výdaji domácností a vlády na konečnou spotřebu. Vyčíslit tedy konkrétní přínos zavedeného kontrolního hlášení není na první pohled možné.

Obr. 4: Inkaso DPH v jednotlivých letech (v mil. Kč)



Zdroj: MFČR (2016, 2017b, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022b), zpracováno autorkou

Odhad vlivu kontrolního hlášení na inkaso daně z přidané hodnoty

Následující část práce se věnuje odhadu vlivu kontrolního hlášení na inkaso DPH, a to za pomoci dat výdajů na konečnou spotřebu domácností a vlády. Tato data jsou zvolena

z důvodu, že výdaje na konečnou spotřebu zásadně ovlivňují růst DPH. Vyšší výdaj domácností a vlády na konečnou spotřebu umožní nárůst tržeb podnikatelům, kterým tak vzniká vyšší odvod DPH, čímž narůstá inkaso této daně. Tento fakt potvrzuje i tisková zpráva Ministerstva financí ČR, kdy její autor Žurovec (2018) uvádí, že růst výdajů na konečnou spotřebu vlády a domácností podstatně ovlivňuje inkaso DPH.

Hodnoty inkasa DPH a celkových výdajů na konečnou spotřebu jsou ve sledovaném období 2016–2021 (viz následující tabulka) každoročně zvyšovány, výjimku představuje rok 2020, kdy hodnoty obou veličin poklesly. Na tomto poklesu se pravděpodobně nejvíce podepsala pandemie COVID-19 a s ní související omezení prováděná Vládou ČR.

Pro zjištění lineární závislosti mezi inkasem DPH a celkovými výdaji na konečnou spotřebu, které zahrnují výdaje domácností, vládních institucí a neziskových institucí sloužící domácnostem, je použit korelační koeficient. Tento koeficient může nabývat hodnot od -1 do 1, které vyjadřují intenzitu závislosti mezi zkoumanými veličinami.

Před samotným výpočtem korelačního koeficientu bylo nejprve na základě dat od Ministerstva financí ČR a Českého statistického úřadu vypočteno meziroční tempo růstu DPH a meziroční tempo růstu výdajů na konečnou spotřebu. Poté byl vypočten korelační koeficient v programu Excel za pomoci funkce CORREL. Výsledek tohoto koeficientu je 0,9037, což představuje „velmi silnou“ závislost mezi inkasem DPH a celkovými výdaji na konečnou spotřebu. Ze zjištěného výsledku lze tedy konstatovat, že pokud porostou výdaje na konečnou spotřebu, tak poroste i inkaso DPH. Avšak ve skutečnosti to tak být nemusí, právě z důvodu daňových podvodů. Proto je vhodné využívání nejrůznějších opatření k jejich eliminování, např. v podobě kontrolního hlášení. Konkrétní výpočty jsou uvedeny v následující tabulce.

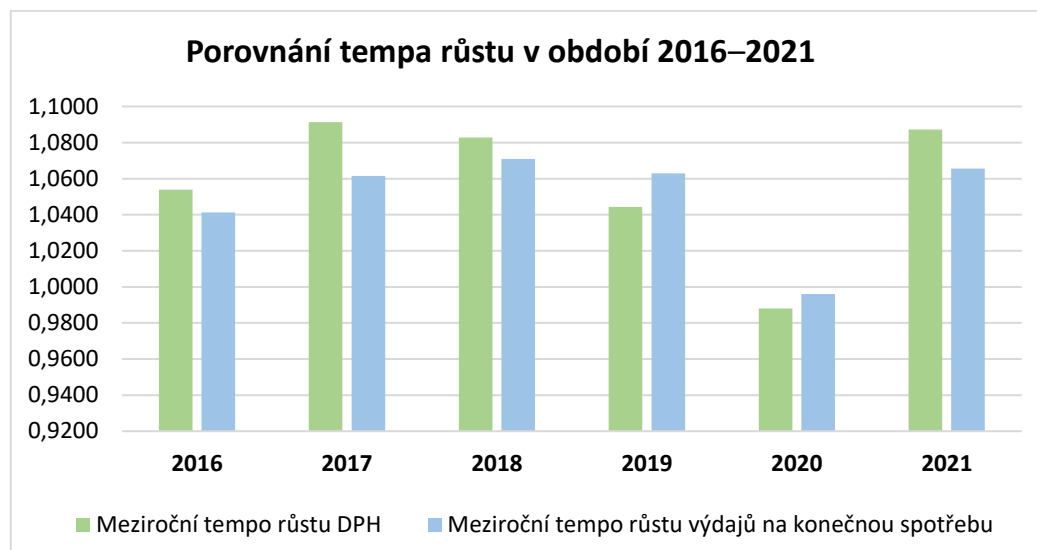
Tab. 4: Výpočet korelačního koeficientu

	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Celkové výdaje na konečnou spotřebu (v mil. Kč)	3 182 636,0	3 378 546,0	3 617 880,0	3 845 811,0	3 830 670,0	4 081 890,0
Inkaso DPH (v mil. Kč)	349 722,6	381 683,9	413 299,6	431 583,2	426 451,9	463 677,1
Meziroční tempo růstu DPH	1,0539	1,0914	1,0828	1,0442	0,9881	1,0873
Meziroční tempo růstu výdajů na konečnou spotřebu	1,0414	1,0616	1,0708	1,0630	0,9961	1,0656
Korelační koeficient						0,9037

Zdroj: MFČR (2016, 2017b, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022b), Český statistický úřad (2023), zpracováno autorkou

Na následujícím obrázku jsou graficky vyobrazeny výše vypočteného meziročního tempa růstu DPH a výdajů na konečnou spotřebu. Z grafu lze pozorovat, že kromě roku 2019 a 2020 je tempo růstu DPH vyšší než tempo růstu výdajů na konečnou spotřebu. Na vyšší tempo růstu DPH může mít vliv právě zavedené kontrolní hlášení. Tento vliv lze nejvíce pozorovat v roce 2017, kdy je rozdíl mezi tempy růstu největší.

Obr. 5: Srovnání meziročního tempa růstu DPH a výdajů na konečnou spotřebu



Zdroj: vlastní zpracování, 2023

Následující tabulka uvádí výši skutečného inkasa DPH a dále fiktivního inkasa DPH, pokud by jeho růst byl stejný jako tempo konečné spotřeby. Toto fiktivní inkaso je vypočteno pomocí meziročního tempa růstu výdajů na konečnou spotřebu. Tedy pro zjištění tohoto inkasa např. v roce 2016 je vzato skutečné inkaso v roce 2015, které je vynásobeno meziročním tempem růstu výdajů na konečnou spotřebu v roce 2016. Následně je v tabulce zobrazen jejich rozdíl neboli možný pozitivní přínos zavedeného kontrolního hlášení.

Tab. 5: Výpočet fiktivního inkasa DPH podle meziročního tempa růstu konečné spotřeby (v mil. Kč)

	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Inkaso DPH	349 722,60	381 683,90	413 299,60	431 583,20	426 451,90	463 677,10
Inkaso DPH při meziročním tempu růstu výdajů na konečnou spotřebu	345 563,33	371 250,09	408 722,14	439 338,00	429 884,05	454 419,13
Rozdíl skutečného inkasa a inkasa při meziročním tempu růstu výdajů na konečnou spotřebu	4 159,27	10 433,81	4 577,46	-7 754,80	-3 432,15	9 257,97

Zdroj: vlastní zpracování, 2023

Jak již bylo v předchozí části práce uvedeno, tak podle tehdejšího ministra financí, Andreje Babiše (2015), měl být zpočátku předpokládán přínos zavedeného kontrolního hlášení 5 až 10 mld. Kč ročně, poté bylo očekáváno jeho navyšování.

Porovná-li se vládou předpokládaný a autorkou vypočtený vliv kontrolního hlášení na inkaso DPH, lze zjistit, jak je tento zavedený nástroj účinný. Tedy, že KH pomáhá ke snížení daňových podvodů či k jejich včasnému odhalení a odepření neoprávněného nároku na odpočet DPH, což vede k růstu inkasa této daně.

Následující tabulka uvádí porovnání hodnot předpokládaných a vyčíslených přínosů pouze za období 2016–2018, kdy bylo meziroční tempo růstu inkasa DPH nejvyšší, tedy potenciální přínos KH mohl být nejvyšší. Uvedené vyčíslené přínosy nelze považovat za 100%, jelikož jsou vypočítané na základě odhadu – rozdíl mezi skutečným inkasem DPH a fiktivním inkasem podle tempa růstu konečné spotřeby.

V roce 2016 je vypočtený přínos kontrolního hlášení 4,2 mld. Kč, což znamená, že předpokládaný přínos 5 až 10 mld. Kč nebyl naplněn. Přesto je možné pozorovat patrný přínos kontrolního hlášení. V následujícím roce lze sledovat již zřetelný pozitivní účinek zavedeného opatření, jelikož vyčíslený přínos překonává hranici 10 mld. Kč, naplnil by tedy očekávaný přínos 5 až 10 mld. Kč. V roce 2018 přínos při daném výpočtu není splněn, jelikož je vyčíslen na 4,5 mld. Kč.

Tab. 6: Porovnání předpokládaného a vyčísleného přínosu (v mil. Kč)

	2016	2017	2018
Předpokládaný přínos	5 000–10 000	více než 5 000–10 000	více než 5 000–10 000
Vyčíslený přínos	4 159	10 434	4 577

Zdroj: vlastní zpracování, 2023

Předchozí část práce se věnovala odhadu přínosu zavedeného kontrolního hlášení, jelikož není možné pouze konstatovat, že meziroční růst inkasa DPH je způsoben jen kontrolním hlášením. V následující části je uvedeno hodnocení zavedeného kontrolního hlášení Ministerstvem financí ČR.

V roce 2016 byl plánovaný přínos kontrolního hlášení 9 mld. Kč, zatímco skutečný efekt podle analýz Ministerstva financí ČR představoval 10 až 12 mld. Kč (Žurovec, 2017). V roce 2017 mělo kontrolní hlášení dodatečný pozitivní dopad přibližně ve výši 7,2 mld. Kč navíc oproti roku 2016. Ve druhém roce účinnosti tohoto nástroje byl tedy jeho vliv na inkaso DPH již téměř 20 mld. Kč, což jednoznačně potvrzuje vysokou účinnost tohoto

opatření v boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty (Žurovec, 2018). Pro rok 2018 v tiskové zprávě Ministerstva financí ČR není uveden přibližný přínos kontrolního hlášení, pouze je zmíněn jeho pokračující příznivý dopad (Vintrlík, 2019).

Přestože se autorkou vyčíslený přínos v jednotlivých letech neshoduje s analyzovaným přínosem dle Ministerstva financí ČR, který je podstatně vyšší, je možné konstatovat, že zavedené kontrolní hlášení mělo jednoznačně pozitivní vliv na inkaso DPH v řádu miliard Kč.

5.4.2 Vliv na nadměrný odpočet

Účinnost kontrolního hlášení lze také posoudit pomocí vývoje nadměrných odpočtů DPH na celkově vybrané DPH. Tato konkrétní data zobrazuje následující tabulka, ve které je proveden výpočet poměru nadměrných odpočtů k vybrané DPH za sledované období 2015–2021, tedy rok před zavedením KH a poté po jeho zavedení. Z tabulky lze pozorovat, že v roce 2015 (před zavedením KH) byl poměr mezi zkoumanými veličinami 48,36 %, zatímco v posledním sledovaném roce (rok 2021) již pouhých 42,88 %. Jedná se tedy o rozdíl 5,48 %. Nadměrný odpočet se vzhledem k celkově vybrané dani z přidané hodnoty v jednotlivých letech zpravidla každoročně snižuje.

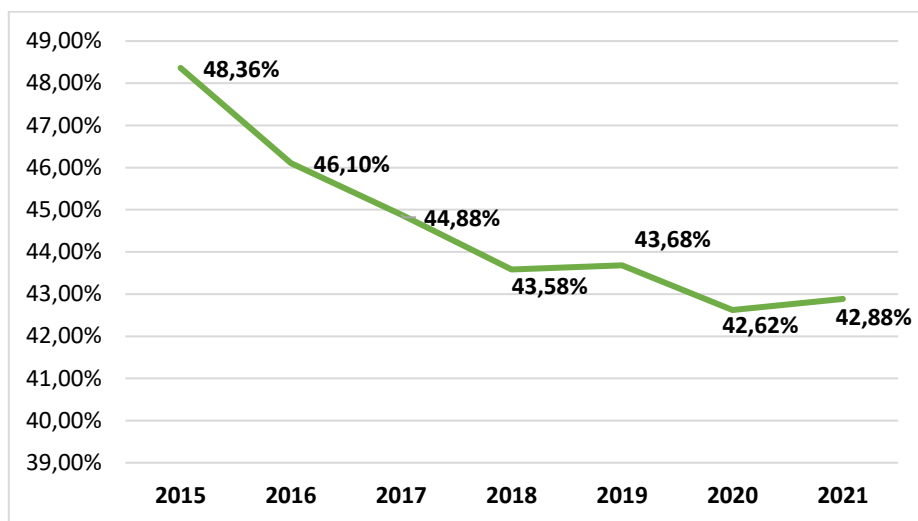
Tab. 7: Výpočet poměru nadměrného odpočtu k celkovému výběru DPH

	Před KH	Po KH					
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Nadměrný odpočet a vrácení daně (v mil. Kč)	310 784	299 110	310 810	319 294	334 771	316 781	348 136
Vybraná DPH celkem (v mil. Kč)	642 620,5	648 832,6	692 493,9	732 593,6	766 354,2	743 232,9	811 813,1
Poměr nadměrného odpočtu k vybrané DPH	48,36%	46,10%	44,88%	43,58%	43,68%	42,62%	42,88%

Zdroj: MFČR (2016, 2017b, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022b), zpracováno autorkou

Na následujícím obrázku je pokles poměru nadměrného odpočtu k vybrané DPH zobrazen pomocí spojnicového grafu. Tento pokles je největší mezi rokem 2015 a 2016, kdy činí 2,26 %, což lze přisuzovat právě zavedení kontrolního hlášení, které bylo od roku 2016 spuštěno. Poté je nadměrný odpočet snižován ve výši jednoho procenta. V roce 2019 a 2021 je zaznamenán velmi mírný růst tohoto poměru v řádu desetin procent.

Obr. 6: Vývoj nadměrného odpočtu k celkově vybrané DPH



Zdroj: vlastní zpracování, 2023

5.5 Shrnutí informací o účinnosti kontrolního hlášení

Účinnost kontrolního hlášení byla v předchozí části práce posuzována z několika hledisek. Ta jsou v následující části práce shrnuta, což umožní lépe zhodnotit, zda je kontrolní hlášení účinným nástrojem.

Prvním hlediskem byl **vliv KH na odhalení daňových podvodů**, jelikož jejich odhalení je právě jeden z cílů tohoto nástroje. Tento cíl kontrolní hlášení splňuje, což potvrzují odhalené podvodné řetězce již za 15 měsíců od jeho zavedení. Dále se prostřednictvím kontrolního hlášení podařilo identifikovat nespolehlivé plátce či odkrýt podněty, které mohly představovat daňový únik na DPH. Kontrolní hlášení úspěšně pomáhá rozkrýt komplikované karuselové podvody, kterých se účastnily desítky (stovky) daňových subjektů, přičemž někdy se v provedených transakcích vyskytoval skutečný předmět plnění, někdy se ale jednalo o zcela fiktivní plnění. Na základě těchto skutečností lze konstatovat, že kontrolní hlášení je účinným nástrojem pro odhalení daňových podvodů.

Efektivnost kontrolního hlášení se projevila i na **napravené DPH**, která byla vybrána **na základě podnětů z párování KH**, konkrétně z lehké analytiky. Pomocí lehké analytiky se od zavedení KH podařilo vybrat chybějící DPH v celkové částce přes 80 mld. Kč, což potvrzuje, že KH je jednoznačně přínosným nástrojem pro Finanční správu.

Účinnost kontrolního hlášení byla dále posuzována z pohledu jeho **vlivu na inkaso DPH**, které ve sledovaném období 2015–2021 mělo zpravidla rostoucí tendenci. Výjimku zde

představoval rok 2020, který byl ovlivněn světovou pandemií COVID-19. Z důvodu, že rostoucí inkaso DPH není jednoznačně spjato pouze s kontrolním hlášením, jelikož Finanční správa využívá i jiné účinné nástroje, které slouží k eliminaci daňových úniků na DPH a rovněž je výběr DPH ovlivněn například růstem ekonomiky ČR, byl autorkou proveden výpočet odhadu vlivu KH na inkaso DPH za pomoci dat výdajů na konečnou spotřebu domácností a vlády.

Nejprve byl pro zjištění míry závislosti mezi inkasem DPH a celkovými výdaji na konečnou spotřebu vypočítán korelační koeficient, jehož výsledek 0,9037 potvrdil „velmi silnou“ závislost mezi těmito veličinami. Následně byla vypočítána a porovnána tempa růstu zkoumaných veličin a poté bylo vypočteno fiktivní inkaso DPH při meziročním tempu růstu výdajů na konečnou spotřebu. Toto fiktivní inkaso následně umožnilo zjistit rozdíl mezi skutečným a fiktivním inkasem DPH. Tento rozdíl představoval možný vyčíslený přínos zavedeného kontrolního hlášení, který byl porovnán s přínosem předpokládaným dle Ministerstva financí ČR. Porovnáním těchto přínosů za období 2016–2018 bylo zjištěno, že by byl odhad přínosu naplněn pouze v roce 2017. Na závěr byl uveden skutečný efekt analyzovaný Ministerstvem financí ČR, který se s vyčísleným přínosem autorky neshodoval. MFČR na základě svých analýz uvádí značně vyšší efekt KH. Přestože se tyto hodnoty neshodovaly, je možné prohlásit, že kontrolní hlášení se na inkasu DPH projeví pozitivně a to v řádech miliard Kč.

Poslední hledisko se zabývalo **účinností KH na nadměrné odpočty DPH**, jelikož smyslem kontrolního hlášení je zabránit neoprávněnému uplatňování nároků na odpočet této daně, které vede ke snížení inkasa DPH. Z provedeného výpočtu poměru nadměrného odpočtu k vybrané DPH byl zjištěn pozitivní účinek kontrolního hlášení, jelikož je zaznamenán pokles tohoto poměru za období 2015–2021 ve výši 5,48 %.

Po zanalyzování jednotlivých hledisek možného přínosu KH, shledává autorka této práce kontrolní hlášení jako účinný nástroj, a to především v odhalení karuselových podvodů, v napravené DPH na základě lehké analytiky párování KH či v úspěšném snížení poměru nadměrných odpočtů k celkově vybrané DPH, což vede k vyššímu inkasu DPH.

6 Správa daně z přidané hodnoty ve vybraných státech Evropské unie

Tato kapitola je věnována správě DPH ve třech vybraných státech EU, konkrétně ve Slovenské republice, v Maďarsku a v Polské republice. U každého státu je nejprve daň z přidané hodnoty představena (její legislativní úprava, předmět, povinnost registrace, zdaňovací období či sazby). Poté následuje charakteristika vybraných nástrojů, které daný stát aplikuje v boji proti daňovým podvodům. Dále je u každého státu vybrán jeden nástroj, který je podrobněji popsán. Jedná se o kontrolní výkaz (Slovensko), vykazování faktur v reálném čase (Maďarsko) a jednotný kontrolní soubor (Polsko).

6.1 Slovenská republika

Tato podkapitola je věnována správě daně z přidané hodnoty na Slovensku. V úvodu jsou uvedeny základní informace o DPH a poté následuje popis některých nástrojů využívaných proti daňovým podvodům. Hlavní pozornost je zde věnována kontrolnímu výkazu DPH, jelikož se jedná o období českého kontrolního hlášení.

6.1.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty představuje jeden z největších příjmů státního rozpočtu Slovenské republiky. Jelikož je Slovensko členem Evropské unie, je daň z přidané hodnoty harmonizována na úrovni EU a upravuje ji tak směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH. Tato směrnice byla zavedena do právního řádu Slovenské republiky zákonem č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (dále jen slovenský ZoDPH) (Ministerstvo financií Slovenskej republiky [MFSR], © 2023).

Předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží a poskytnutí služby v tuzemsku, pořízení zboží z jiného členského státu EU a dovoz zboží ze zemí mimo EU (Finančná správa, © 2013a). Povinnost registrovat se jako plátce DPH má každá zdanitelná osoba, jejíž sídlo, místo podnikání, provozovna či bydliště se nachází v tuzemsku a její obrat dosáhne 49 790 € (~1 165 000 Kč) za nejvýše 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců (Finančná správa, © 2013b). Základním zdaňovacím obdobím plátce DPH je od 1. 10. 2012 kalendářní měsíc (Finančná správa, © 2013c). Na Slovensku je používána základní sazba DPH ve výši 20 % a snížená sazba ve výši 10 % (Evropská unie, 2022).

Finanční správu na Slovensku vykonávají orgány finanční správy. Jedná se o Finanční ředitelství SR, celní úřady, daňové úřady a Kriminální úřad finanční správy. Správu daně z přidané hodnoty provádí daňové úřady, které jsou podřízeny Finančnímu ředitelství SR. V případě dovozu zboží je DPH spravována celními úřady (Finančná správa, © 2013d).

Pro efektivnější výběr daně z přidané hodnoty jsou i na Slovensku využívány nejrůznější nástroje, které se snaží o eliminaci a snížení daňových podvodů. Následující část práce se zabývá popisem některých nástrojů.

6.1.2 Nástroje proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty

Prvním představeným nástrojem je **režim přenesení daňové povinnosti**. Princip tohoto nástroje je stejný jako v ČR, tzn., že povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu je u některých zdanitelných plnění přenesena na příjemce daného plnění. Režim přenesení daňové povinnosti je upraven v § 69 slovenského ZoDPH. V § 69 odst. 12 je uveden přesný výčet plnění, u kterých vzniká povinnost zaplatit daň na výstupu příjemci plnění. Jedná se například o dodání kovového odpadu a kovového šrotu v tuzemsku, dodání stavebních prací a dále vybraného dodání zboží (Finančná správa, 2016).

Další nástroj, který je na Slovensku využíván, je **souhrnný výkaz DPH** (v ČR tzv. souhrnné hlášení). Tento souhrnný výkaz podává plátce DPH, který dodává zboží či služby do JČS EU. Legislativní úprava tohoto výkazu se nachází v § 80 slovenského ZoDPH. Souhrnný výkaz je podáván elektronicky do 25 dnů po skončení období, za které vznikne povinnost jeho podání. Plátce DPH tedy souhrnný výkaz podává za kalendářní měsíc či v případě splnění limitu pro hodnotu dodávek zboží, je možné jej podat za kalendářní čtvrtletí (Finančná správa, 2023a).

Institut ručení za daň z přidané hodnoty byl poprvé zaveden do slovenského ZoDPH v roce 2004. Jeho účelem je podpora v boji proti daňovým podvodům, a to především zabránit vyplacení neoprávněně požadovaných nadměrných odpočtů. Problematika ručení za DPH je obsažena ve slovenském ZoDPH, konkrétně v § 69 odst. 14, odst. 15 a dále v § 69b. Princip ručení spočívá v tom, že odběratel ručí za DPH uvedenou na dodavatelské faktuře v případě, že dodavatel DPH nezaplatil, nebo se stal neschopným ji zaplatit, a odběratel v době vzniku daňové povinnosti věděl, měl vědět či mohl vědět, že DPH nebude dodavatelem odvedena (Mintál, 2022).

Dalším opatřením na boj proti daňovým podvodům je **elektronická evidence tržeb**. Ta je na Slovensku pro některé podnikatele povinná již od roku 2009, kdy vybraní podnikatelé museli začít používat speciální elektronické registrační pokladny (ERP) s fiskální pamětí (Vlková, 2015). V současnosti je k evidenci tržeb podnikatelů využíván systém eKasa, který je napojen na portál finanční správy. Tento systém zahrnuje jak online registrační pokladnu (ORP), tak i virtuální registrační pokladnu (VRP). Povinnost používání ORP/VRP mají osoby, které vykonávají podnikatelskou činnost, přijímají tržbu v hotovosti na prodejním místě a prodávají zboží, nebo poskytují vymezené služby. Tato povinnost je upravena v zákoně č. 289/2008 Z. z. Od 1. 4. 2019 se musely k systému připojit všechny nově vzniklé provozy a také ti, kteří po tomto datu začali poprvé evidovat tržbu. Od 1. 4. 2019 do 30. 6. 2019 platilo přechodné období, kdy podnikatelé mohli používat na evidenci tržeb ERP, VRP či ORP. Od 1. 7. 2019 je povinnost evidovat tržbu pouze prostřednictvím ORP nebo VRP, tzn., že na systém eKasa jsou celoplošně napojeni všichni podnikatelé (Finančná správa, 2023b; Finančná správa, 2023c).

K dalšímu účinnému opatření proti daňovým podvodům patří **Daňová kobra**. Ta byla na Slovensku zavedena v červenci roku 2012. Daňová kobra je složena z flexibilního týmu, který se skládá z pracovníků policie, finanční správy, prokuratury a Národní kriminální agentury. Účinnou spoluprací uvedených institucí potvrzuje fakt, kdy například za rok 2013 se podařilo zachránit přes 29 mil. € (téměř 700 mil. Kč). Za další přínos této spolupráce považují slovenské úřady zlepšení koordinace práce jednotlivých kontrolních a vyšetřovacích útvarů, což znemožňuje zločincům skrývat klíčové dokumenty před kontrolory (Vejevodová, 2014).

6.1.3 Kontrolní výkaz daně z přidané hodnoty

Povinnost podávat kontrolní výkaz DPH zavedla Slovenská republika od 1. 1. 2014. Legislativní úprava tohoto nástroje je uvedena ve slovenském ZoDPH, konkrétně v § 78a. Cílem kontrolního výkazu je zefektivnění výběru DPH a rovněž odhalení podvodů, při kterých dodavatel zboží/služby nezaplatí DPH na výstupu, ale odběratel si současně uplatní nárok na odpočet DPH (Finančná správa, 2013). Dále by měl kontrolní výkaz pomoci odhalit podvodné jednání v oblasti snižování vlastní daňové povinnosti (SITA, 2014).

Princip kontrolního výkazu spočívá v analytickém zjišťování a párování kontrolních výkazů na základě data, částky a evidenčního čísla faktury. Tento výkaz tedy umožňuje

křížovou kontrolu DPH na vstupu a DPH na výstupu. Tímto finanční správa získává ucelené informace o tom, jak se podnikatel ke zboží dostal, včetně následného pohybu zboží mezi dalšími subjekty. Rovněž je zjištěno, jak se daňový subjekt dopracoval k výsledné částce uvedené v daňovém přiznání (SITA, 2014).

Povinnost podat kontrolní výkaz

Kontrolní výkaz mají povinnost podávat plátcí DPH dle § 4, § 4a a § 5 slovenského ZoDPH. Avšak existují okolnosti, za kterých nejsou plátcí povinni podávat kontrolní výkaz. Jedná se o situace, kdy plátcí nevznikne povinnost podat daňové přiznání, nebo podává nulové daňové přiznání či v daňovém přiznání uvádí pouze údaje o dodání zboží osvobozeného od daně a současně neuvádí údaje o odečtení daně, nebo uvádí jen odečtení daně při dovozu zboží do tuzemska (Finančná správa, 2023d).

Lhůty pro podání kontrolního výkazu

Řádný kontrolní výkaz podává plátce DPH za každé zdaňovací období, ve kterém mu vznikne povinnost podat daňové přiznání. Kontrolní výkaz je nutné podat do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Za zdaňovací období se považuje kalendářní měsíc či kalendářní čtvrtletí (Finančná správa, 2023d).

Kontrolní výkaz je podáván elektronicky, přičemž musí být zpravidla podepsán kvalifikovaným elektronickým podpisem. Plátce může k vyplnění kontrolního výkazu zvolit portál finanční správy nebo aplikaci Finančního ředitelství SR s názvem eDane a poté jej odeslat do elektronické podatelny Finančního ředitelství SR. Další možností je odeslání strukturovaných údajů kontrolního výkazu do elektronické podatelny Finančního ředitelství SR, a to pomocí účetního softwaru, v případě, že software takovou možnost nabízí. Kontrolní výkaz je podáván ve formátu XML (Finančná správa, 2023d).

Opravný a dodatečný kontrolní výkaz

Opravný kontrolní výkaz podává plátce DPH v situaci, kdy zjistí, že údaje v již podaném kontrolním výkazu jsou neúplné nebo nesprávné, přičemž ještě neuplynula lhůta pro podání kontrolního výkazu. Podaný opravný výkaz znovu obsahuje všechny údaje z transakcí, a to včetně nově opravených či doplněných údajů. Tento opravný výkaz nahrazuje řádný kontrolní výkaz, tzn., že k původně podanému kontrolnímu výkazu se nepřihlíží. Dodatečný kontrolní výkaz je plátcem DPH podáván po uplynutí lhůty pro podání kontrolního výkazu, a to pokud odhalí, že údaje v podaném kontrolním výkazu

jsou neúplné či nesprávné. Na rozdíl od opravného kontrolního výkazu se v rámci dodatečného výkazu uvádí pouze opravené a doplněné údaje podle postupu uvedeného v poučení k vyplnění kontrolního výkazu k DPH (Finančná správa, 2023d).

Sankce při nepodání kontrolního výkazu

Pokud plátce DPH nesplní povinnosti, které souvisejí s kontrolním výkazem, uloží mu daňový úřad pokutu do výše 10 000 € (~240 000 Kč). Jedná-li se o opakované porušení povinností je výše uložené pokuty až 100 000 € (~2 400 000 Kč). Pokuta je určena na základě závažnosti a délky trvání protiprávního stavu. Za neplnění povinností je považováno nepodání či opožděné podání kontrolního výkazu, uvedení neúplných nebo nesprávných údajů a neodstranění nedostatků v podaném kontrolním výkazu ve lhůtě stanovené ve výzvě od daňového úřadu (Finančná správa, 2023d).

Struktura kontrolního výkazu

Do úvodní části kontrolního výkazu vyplňuje plátce DPH své identifikační údaje. Dále se kontrolní výkaz skládá ze čtyř částí – A, B, C a D, kdy každá část je členěna na jednotlivé dílčí části. Kontrolní výkaz musí obsahovat údaje o daňové povinnosti a o odečtení daně za příslušné zdaňovací období ve stanoveném členění. Jedná se tedy o údaje z vystavených dokladů a dále z přijatých dokladů, u nichž má plátce povinnost daň odvést nebo si na základě nich uplatňuje odpočet daně (Finančná správa, 2023d).

Do kontrolního výkazu se z daňových dokladů vyplňují tyto údaje:

- identifikační číslo odběratele nebo dodavatele,
- pořadové číslo faktury nebo číselná identifikace dokladu v přesné podobě jako na faktuře/dokladu (písmena, čísla, speciální znaky),
- datum dodání zboží/služby nebo datum přijetí platby ve tvaru DD.MM.RRRR,
- základ daně v €,
- sazba daně,
- výše daně v €,
- kód, druh, množství a měrná jednotka zboží v případě dodání zboží, ze kterého platí daň příjemce (Gajdošová, 2019).

Kontrolní výkaz obsahuje u jednotlivých částí sloupec „Kód opravy“, který se vyplňuje pouze v případě podání dodatečného kontrolního výkazu. Pokud chce plátce DPH zrušit nesprávně uvedené údaje v řádném kontrolním výkazu, použije v tomto sloupci číslo 1.

V případě, že chce uvést nové údaje, které nebyly v řádném kontrolním výkazu správně uvedeny či nebyly vůbec zmíněny, je ve sloupci „Kód opravy“ zapsáno číslo 2 (MFSR, 2016).

V následující části práce jsou jednotlivé části kontrolního výkazu popsány.

Vystavené doklady

Do části A.1. uvádí plátce údaje z vystavených faktur s DPH pro osoby povinné k dani nebo pro právnické osoby, které nejsou osobami povinnými k dani. Část A.2. obsahuje údaje z vystavených faktur za dodávky zboží a služeb, ze kterých odvádí daň odběratel. Jedná se například o dodané stavební práce či o faktury za dodané mobilní telefony se základem daně 5 000 € (~117 000 Kč) a více (Gajdošová, 2019).

Část C.1. se zaměřuje na údaje z vystavených opravných faktur tzv. dobropisů a vrubopisů k fakturám, které jsou uvedeny v části A.1. a A.2. příslušného kontrolního výkazu. V této části je nezbytné vyplnit i pořadové číslo původní vystavené faktury, ke které se vyhotovený dobropis nebo vrubopis váže (Gajdošová, 2019).

Část D.1. obsahuje celkovou sumu dokladů ze systému eKasa (včetně oprav základu daně) u plátce, který je povinný v tomto systému tržby evidovat. Do části D.2. uvádí plátce celkovou výši z ostatních vystavených dokladů včetně oprav základu daně, které nejsou ve výše zmíněných částech uvedeny – např. se jedná o vystavené faktury pro nepodnikatele (Gajdošová, 2019).

Přijaté doklady

Část B.1. zahrnuje informace z přijatých dokladů na dodané zboží a služby z tuzemska či z JČS EU, u kterých platí daň odběratel. Jedná se o tzv. režim přenesení daňové povinnosti. Do této části tedy patří dodání zemědělských plodin, kovů či dodání stavebních prací apod. Část B.2. je zaměřena na údaje z přijatých faktur na dodané zboží a služby od tuzemských plátců DPH, u kterých si plátce uplatňuje odpočet DPH (Gajdošová, 2019).

Část B. je rozdělena na oddíl B.3.1. a B.3.2. Tyto oddíly obsahují údaje z dokladů ze systému eKasa, tankovacích automatů a z dokladů za zboží nebo službu, u nichž si plátce daně uplatňuje odpočet daně, pokud hodnota dokladu včetně daně není více než 100 € (~2 340 Kč). Jedná se například o parkovací lístky, jízdenky, doklad za elektronickou dálniční známku apod. Plátce daně za příslušné zdaňovací období vyplňuje buď část

B.3.1. nebo B.3.2. v závislosti na tom, zda má celkovou částku odečtené daně ze zjednodušených faktur za příslušné zdaňovací období nižší než 3 000 € (B.3.1.) nebo je tato částka 3 000 € (~70 200 Kč) a více (B.3.2.). V rámci těchto oddílů je uvedena celková částka základu daně, celková daň a výše celkové odečtené daně, přičemž daň zde není členěna podle jejích sazeb. V části B.3.2. je navíc vyplněno DIČ jednotlivých dodavatelů (Finančná správa, 2023d).

Část C.2. obsahuje údaje z přijatých opravných faktur (dobropisů) a vrubopisů uvedených v oddílu B. Stejně tak jako u části C.1. i zde je nutné vyplnit pořadové číslo původní faktury, ke které se přijatý dobropis nebo vrubopis vztahuje (Gajdošová, 2019).

6.2 Maďarsko

Tato podkapitola se zabývá správou daně z přidané hodnoty v Maďarsku. Nejprve jsou zde uvedeny stručné informace o DPH a poté následuje představení některých nástrojů, které pomáhají v boji s daňovými úniky na DPH. Podrobněji je zde charakterizován nástroj Real-Time Invoice Reporting (RTIR).

6.2.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty, nazývána jako Általános forgalmi adó (zkráceně ÁFA), byla v Maďarsku zavedena v roce 1988. Tato daň je upravena maďarským zákonem č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen maďarský ZoDPH). Z důvodu členství Maďarska v EU vychází maďarský ZoDPH ze směrnice Rady 2006/112/ES (Global VAT Compliance, 2022a).

V Maďarsku podléhají dani z přidané hodnoty tato plnění – dodání zboží či poskytnutí služeb osobou povinnou k dani v tuzemsku, intrakomunitární pořízení zboží, tzn. jeho nákup z JČS EU, a dovoz zboží (International Center for Not-for-Profit Law, 2010). Povinnost registrovat se k DPH mají v Maďarsku všechny podniky, které vykonávají ekonomickou činnost. Není zde stanoven žádný limit pro registraci k DPH. O výjimku z povinné registrace mohou požádat pouze rezidenti, jejichž roční obrat nepřesáhl 12 mil. HUF, tj. ~747 000 Kč (Caragher, 2022).

Zdaňovací období plátce DPH se odvíjí od jeho celkové daňové povinnosti za předchozí rok. Pokud činí jeho daňová povinnost alespoň 1 mil. HUF (~63 000 Kč) je jeho zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Měsíční zdaňovací období se vztahuje i na nově

vzniklé plátce DPH. Roční zdaňovací období platí pro osoby povinné k dani, které nemají daňové identifikační číslo (neuskutečňují intrakomunitární obchody) a to v případě, že jejich celková daňová povinnost za předchozí rok nepřesahuje 250 000 HUF (~16 000 Kč) a netto hodnota prodaného zboží a poskytnutých služeb není vyšší než 50 mil. HUF (~3 mil. Kč). Pro ostatní plátce DPH platí čtvrtletní zdaňovací období (Global VAT Compliance, 2022b). Základní sazba DPH je ve výši 27 %, jedná se o nejvyšší sazbu v rámci EU. Dále jsou v Maďarsku uplatňovány dvě snížené sazby a to ve výši 18 % a 5 % (PwC, 2022).

Správce všech daní v Maďarsku je Národní daňová a celní správa (NTCA) – v Maďarsku označena jako NAV (Nemzeti Adó- és Vámhivatal). V čele této instituce je komisař, kterému je podřízen kabinet komisařů. Ten se skládá z jednotlivých náměstků (např. náměstek pro daně, náměstek pro cla a mezinárodní záležitosti, náměstek pro trestní vyšetřování a prosazování práva apod.), kteří řídí jednotlivá oddělení (National Tax and Customs Administration [NTCA], 2022).

6.2.2 Nástroje proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty

V rámci této části práce jsou stručně popsány některé vybrané nástroje, které Maďarsko využívá v boji proti daňovým podvodům.

Jedním z využívaných opatření je **režim přenesení daňové povinnosti**, tzn. režim, kdy u některých zdanitelných plnění má povinnost zaplatit daň na výstupu příjemce daného plnění, nikoli dodavatel. Legislativní úprava tohoto režimu se nachází v maďarském ZoDPH. RPDP je uplatňován např. u poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti, kdy je vyžadováno stavební povolení. Dále se jedná o vybrané druhy nebezpečného odpadu či o poskytování pracovních sil (Global VAT Compliance, 2022c).

V Maďarsku daňové subjekty podávají **tuzemské kontrolní hlášení** tzv. domestic recapitulative statement/domestic listings. Jedná se o přílohu k daňovému přiznání k DPH (tzv. M sheets), která pomáhá snižovat daňové podvody, což pozitivně přispívá ke zvýšení příjmů státního rozpočtu. Tento nástroj umožňuje správci daně sledovat uskutečněné transakce mezi daňovými subjekty, kdy pomocí údajů uvedených v tuzemském kontrolním hlášení probíhá při podání daňového přiznání automatická kontrola s vykázanými daty v tuzemském kontrolním hlášení. V případě zjištěných nesrovnalostí není plátcům umožněno daňové přiznání podat. Daňový subjekt je ihned na chyby upozorněn a je vyzván k jejich odstranění (Fiscalis Project Group 074, 2017).

Plátce DPH má v rámci tohoto hlášení povinnost od 1. 7. 2020 uvést veškeré tuzemské faktury, na základě kterých si uplatňuje nárok na odpočet DPH (PwC, 2020).

Dalším používaným nástrojem je EC Sales List (ESL), označován také jako recapitulative statement a přeložen jako **souhrnné hlášení**, který slouží k vykazování intrakomunitárních transakcí (nákupy a prodeje) mezi Maďarskem a JČS Evropské unie. Povinnost plátců DPH podávat toto hlášení vychází z přílohy č. 4/A maďarského ZoDPH. ESL je podáván za každý kalendářní měsíc, a to v případě, že uskutečněné intrakomunitární transakce za zboží jsou v aktuálním období nebo v některém ze čtyř předchozích čtvrtletních období vyšší než 50 000 € (~1,2 mil. Kč). V opačném případě je souhrnné hlášení podáváno čtvrtletně. Čtvrtletní zdaňovací období se vztahuje i na poskytování služeb v rámci EU, není zde stanoven žádný limit jako u zboží (Global VAT Compliance, 2022d).

V roce 2014 byla v Maďarsku zavedena **elektronická evidence tržeb** (online cash register či VAT cash register). Z počátku se tato evidence vztahovala pouze na oblast maloobchodu a pohostinství. Následně v roce 2016 byla rozšířena i na sektor služeb. Data (zdanitelné transakce) získaná prostřednictvím elektronické evidence tržeb jsou v reálném čase přeneseny správci daně tj. NTCA (Retail Innovation, [b.r.]). EET byla zavedena z důvodu možného předcházení a odhalení daňových úniků na DPH. K elektronické evidenci slouží fiskální modul AEE, který zabezpečuje bezpečný přenos dat o prodejích. Tento modul může být propojen s registrační pokladnou nebo s pokladním obchodním systémem (Asquith, 2022a).

Další nástroj, který pomocí transparentnosti pohybu zboží minimalizuje možné daňové úniky na DPH, je **elektronický systém obchodní kontroly na veřejných komunikacích** (EKAER). Tento systém je využíván pouze v Maďarsku od roku 2015. Jeho princip spočívá v kontrole pohybu vybraného zboží (dle vyhlášky 51/2014), které míří do/z Maďarska či se v rámci Maďarska pohybuje. Oznamovací povinnost vzniká daňovému subjektu v případě, že:

- se jedná pouze o silniční přepravu po maďarských veřejných komunikacích,
- zboží je přepravováno v rámci jedné cesty od jednoho odesílatele k jednomu příjemci,
- celková hodnota zásilky je bez DPH 1 000 000 HUF (~62 300 Kč) a celková hmotnost zásilky je 500 kg (AdmiPro, © 2000 – 2023).

Jestliže není splněna hodnota ani hmotnost zásilky, i když zbývající dvě podmínky jsou naplněny, tak nevzniká povinnost podávat EKAER hlášení. Pokud je ale překročen alespoň jeden ze stanovených limitů (HUF či kg), tak vzniká daňovému subjektu oznamovací povinnost. V podávaném hlášení jsou specifikovány tyto údaje: prodávající, kupující, adresa vykládky (nakládky) zboží, identifikace zboží (dle stručného popisu a dle zařazení do položky celního sazebníku), brutto hmotnost, peněžní hodnota a SPZ vozidla, které zásilku přepravuje (AdmiPro, © 2000 – 2023).

Dalším nástrojem, který Maďarsko plánuje v blízké budoucnosti zavést, je **Standard Audit for Tax (SAF-T)**. Jedná se o elektronický soubor, který umožňuje výměnu daňových informací mezi podniky a mezinárodními daňovými úřady. Tento soubor může obsahovat různé údaje v závislosti na rozhodnutí dané země. Může např. zahrnovat údaje z hlavní knihy, informace o pohledávkách a závazcích či evidenci majetku a zásob. Maďarsko bude vyžadovat kompletní vykazování dat, podobně jako v případě polského režimu SAF-T (viz podkapitola 6.3.3). Zavedení tohoto nástroje je odhadováno v polovině roku 2023 (Asquith, 2022b).

6.2.3 Real-Time Invoice Reporting

Real-Time Invoice Reporting představuje vykazování faktur v reálném čase. Cílem tohoto nástroje je snižovat daňové podvody, a to prostřednictvím získaných údajů z vystavených faktur, které umožňují správci daně rychle analyzovat možná rizika či nalézt chyby, což vede k efektivnějšímu výběru DPH (NTCA, © 2018a).

Povinnost RTIR

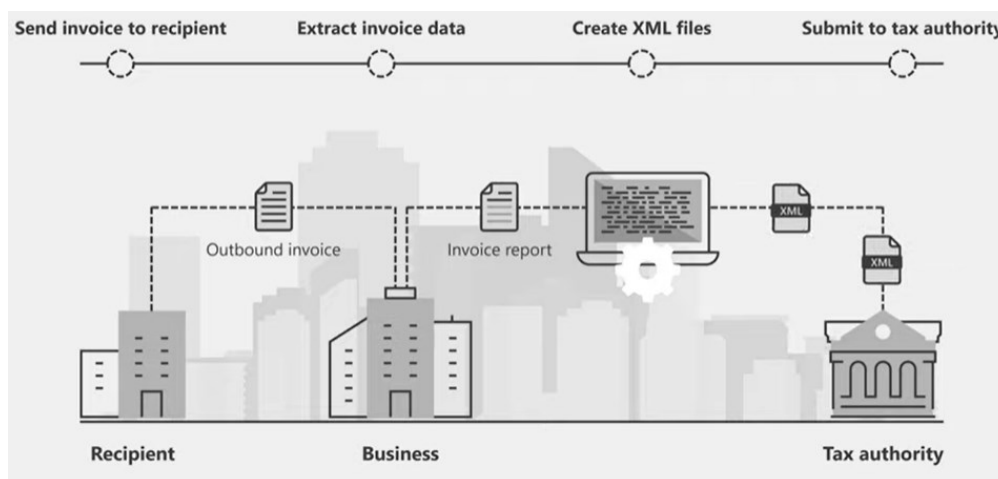
RTIR začal v Maďarsku platit od 1. 7. 2018, přičemž se původně vztahoval pouze na zdanitelná plnění mezi osobami povinnými k dani v tuzemsku s minimální částkou DPH 100 000 HUF (~6 300 Kč). Tato hranice byla však k 1. 7. 2020 zrušena (SNI, © 2021). Od 4. 1. 2021 se RTIR týká i vystavených faktur v rámci B2C obchodů a B2B intrakomunitárních obchodů. Povinnost RTIR se tedy vztahuje na vystavené faktury za dodané zboží a služby osobou povinnou k DPH, na kterou se vztahují ustanovení podle maďarského ZoDPH (NTCA, © 2018b).

V případě, že by daňový subjekt nesplnil povinnost RTIR může mu správce daně udělit pokutu až do výše 500 000 HUF (~31 200 Kč) za každou vystavenou fakturu, která nebude NTCA zaslána (Kelemen, 2021).

Princip RTIR

Princip fungování RTIR je zobrazen na následujícím obrázku. V prvním kroku zasílá dodavatel (plátce DPH) svému odběrateli vystavenou fakturu za nákup zboží/služeb. Následně, v případě elektronické fakturace (nikoli u ručně vystavených faktur), jsou potřebná fakturační data převedena do požadovaného XML souboru. Na závěr je tento vygenerovaný soubor odeslán správci daně.

Obr. 7: Princip RTIR



Zdroj: SNI (© 2021)

Fakturace

Pro fakturaci mohou daňové subjekty zdarma využívat online fakturační program (Online Számlázó program) vytvořený správcem daně, který umožňuje online zveřejňování požadovaných fakturačních údajů. Tento program je také dostupný jako mobilní aplikace (Online Számlázó), kdy veškeré vystavené faktury v rámci této aplikace, lze kdykoli zobrazit i na webovém rozhraní online fakturačního programu. Využití tohoto programu však není povinné, daňové subjekty mohou i nadále používat vlastní fakturační program. Možné je i vystavování faktur ručně (není zde stanovena povinnost elektronické fakturace), přičemž jejich údaje musí být dodatečně zadány do elektronického systému online faktur (Online Számla) (NTCA, © 2018a).

Vykazovaná data

V rámci odesílaného XML souboru je daňový subjekt povinen uvádět tyto skutečnosti: technické údaje (přesný čas, koncový bod), informace o účetním softwaru (výrobce, název a verze), typ faktury, fakturační údaje či jejich případnou změnu. Dále mohou být

uvedeny i další údaje, považuje-li je daňový subjekt za relevantní (INPOSIA, © 2023). V rámci vykazovaných dat nesmí být zveřejněny identifikační údaje o odběrateli (jméno a adresa), a to pokud se jedná o neplátce DPH. Tyto údaje ale musí být uvedeny na vystavené faktuře. Kromě povinně vykazovaných fakturačních údajů (dle maďarského ZoDPH) jsou v určitých případech zveřejněny i další skutečnosti – např. směnný kurz použitý pro přepočet základu daně z cizí měny na HUF, zahrnutí zaplacené zálohy apod. (NTCA, © 2018c).

Uváděnými fakturačními údaji se podle maďarského ZoDPH rozumí:

- datum vystavení faktury,
- pořadové číslo faktury,
- údaje o dodavateli a odběrateli (název, sídlo, DIČ),
- popis dodaného zboží/poskytnuté služby,
- množství dodaného zboží/rozsah poskytnuté služby,
- DUZP,
- základ daně,
- jednotková cena bez DPH (v případě vyjádření v měrné jednotce),
- sazba DPH,
- výše daně z přidané hodnoty v HUF,
- odkázání na zvláštní režim DPH v případě jeho využití (International Center for Not-for-Profit Law, 2010).

Odesílání dat

Proces odesílání dat z elektronické fakturace je plně automatizován prostřednictvím účetních, ERP či fakturačních systémů, tzn., že není možný manuální zásah. Jakmile je vystavená faktura ve fakturačním programu uzamčena je ihned odeslána do systému NTCA a již s ní nelze manipulovat. V případě nutných úprav musí tedy daňový subjekt vystavit novou fakturu či dobropis. Faktury je možné uzamykat jednotlivě (tj. okamžité odeslání) či hromadně do výše 100 faktur (Avalara, © 2023).

Pro nahrání faktur obdrží poplatník elektronický token, jehož platnost je pouze 5 minut, tj. doba, za kterou musí být nahrávání dokončeno. Nahrané fakturační údaje ve formátu XML jsou poté přeneseny do online portálu NTCA nazývaného KOBÁK, který nahranou fakturu buď přijme, odmítne nebo ohlásí chybu. Každá z faktur má přidělené referenční

číslo, které je nutné uchovat pro případnou kontrolu. Jestliže po nahrání vyhodnotí systém chyby, je daňový subjekt povinen provést jejich opravu elektronicky či manuálně do 3 kalendářních dnů od původního nahrání (Avalara, © 2023).

V případě, že plátce DPH nevystavuje faktury pomocí elektronické fakturace, tzn., že fakturační údaje nejsou vygenerovány do XML souboru, je povinen odeslat požadované údaje správci daně do následujícího kalendářního dne po vystavení faktury, a to pokud je výše DPH na vystavené faktuře alespoň 500 000 HUF (~31 200 Kč). Pokud tato hranice není splněna, je lhůta pro odeslání dat stanovena do čtyř kalendářních dnů po vystavení faktury (NTCA, © 2018c).

6.3 Polská republika

Tato podkapitola je věnována správě DPH v Polské republice. Nejprve je zde charakterizována daň z přidané hodnoty, včetně základních informací a správce daně. Dále následuje představení vybraných nástrojů, které Polsku pomáhají v boji proti daňovým únikům na DPH. Na závěr podkapitoly je detailněji představen nástroj SAF-T.

6.3.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty, nazývána jako Podatek od Towarów i Usług (zkráceně PTU), byla v Polsku zavedena v roce 1993, kdy nahradila daň z obratu. Úprava DPH se nachází v zákoně ze dne 11. 3. 2004 o dani z přidané hodnoty (dále jen polský ZoDPH). Tento zákon vychází z právních předpisů EU, konkrétně ze směrnice Rady 2006/112/ES, jelikož je Polsko členem EU. Dani z přidané hodnoty podléhá dodání zboží a poskytování služeb v rámci tuzemska, vývoz zboží, dovoz zboží do tuzemska a intrakomunitární pořízení či dodání zboží (Global VAT Compliance, 2022e).

V Polsku platí pro každého tuzemského podnikatele, který uskutečňuje plnění podléhající DPH, povinnost stát se plátcem této daně. Existuje zde ale výjimka, kdy podnikatel může využít tzv. subjektivního osvobození od DPH. Tuto možnost mohou zvolit pouze rezidenti, jejichž obrat za předchozí kalendářní rok nepřesáhl 200 000 PLN (~1 000 000 Kč) a neposkytují plnění, při kterém musí být plátcem DPH bez ohledu na dosažení stanoveného limitu (např. prodej šperků, počítačů, motorových vozidel apod.). V případě, že podnikatel zahájí svoji činnost v průběhu kalendářního roku, nemusí se k DPH registrovat, pokud očekávaná hodnota prodeje v poměru k prodejní době nepřesáhne 200 000 PLN (Gov.pl, 2021).

V Polsku plátcí DPH nepodávají za zdaňovací období daňové priznání, ale vyplňují protokol SAF-T, v Polsku nazývaný jako JPK. Tento výkaz je primárně podáván měsíčně do 25. dne následujícího měsíce po vykazovaném období (Marosa, [b.r.]).

Základní sazba DPH je ve výši 23 %. Dále jsou využívány dvě snížené sazby, konkrétně ve výši 8 % a 5 %. V současné době je v Polsku využívána nulová sazba DPH, která byla zavedena jako protiinflační štít, na základní potraviny (ovoce, zelenina, maso, mléčné výrobky apod.). Tato nulová sazba byla zavedena v únoru roku 2022 a aktuálně je její platnost stanovena do června roku 2023 (Divinová, 2022).

V Polsku je správcem veškerých daní Národní správa příjmů (NRA), polsky nazývána jako KAS (Krajowa Administracja Skarbowa). Na základě provedených změn v rámci organizační struktury je od 1. 3. 2017 NRA tvořeno krajskými úřady pro správu příjmů, finančními a celními úřady, dále úřady pro daňovou kontrolu, informačními centry pro Národní správu příjmů a také Daňovou a Celní Akademií. NRA je podřízena Ministerstvu financí (National Revenue Administration [NRA], 2023).

6.3.2 Nástroje proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty

Jedním z používaných nástrojů k zamezení daňových úniků na DPH je **mechanismus rozdělené platby** tzv. split payment. Tento mechanismus nahrazuje v Polsku RPDP, jelikož se tento režim v boji proti daňovým podvodům příliš neosvědčil (Tomášek, 2019). Mechanismus rozdělené platby spočívá v tom, že odběratel provádí platbu za nakoupené zboží či službu na dva bankovní účty dodavatele. První část platby, tj. částka bez DPH, zasílá odběratel na hlavní bankovní účet dodavatele, zatímco druhou část platby, tj. částka DPH, odesílá na speciální účet pro DPH, se kterým podnikatel nemůže libovolně disponovat. Tento speciální bankovní účet může být použit pouze pro úhradu částky DPH v rámci mechanismu rozdělené platby či k zaplacení daní, celních poplatků či pojistného na sociální zabezpečení (POLPARTNER, 2019).

Split payment, který je v platnosti od 1. 7. 2018, se vztahuje pouze na transakce mezi plátcí DPH uskutečněné bankovním převodem v PLN. Od 1. 11. 2019 vznikla povinnost rozdělit platbu za fakturu s celkovou částkou nad 15 000 PLN (~75 000 Kč), přičemž alespoň jedna z vykázaných položek se týká tzv. citlivého zboží/služby uvedené v příloze č. 15 polského ZoDPH. Jedná se např. o černé uhlí, investiční zlato, kovy, videoherní konzole, digitální fotoaparáty či stavební, montážní a malířské práce (Podatki.gov.pl, 2020).

Dalším používaným nástrojem, stejně tak jako v ostatních členských státech EU, je **souhrnné hlášení**, v Polsku zkráceně označováno jako VAT-UE. Toto hlášení plátců DPH podávají pouze v případě, že ve sledovaném období uskutečnili intrakomunitární transakce, tj. pořízení (dodání) zboží, poskytnutí služby či přemístili zboží v režimu skladu do JČS EU. V takovémto případě vzniká danému plátcovi povinnost podat souhrnné hlášení. Od 1. 1. 2017 je možné VAT-UE podávat pouze elektronicky a to vždy za kalendářní měsíc, již neexistuje možnost čtvrtletního podání (Lazarowicz, 2023).

Další opatření, které vede k omezení daňových podvodů, je **bílý seznam plátců DPH** tzv. Biała lista podatników VAT. Ten v Polsku funguje od září roku 2019. Tento seznam je spravován NRA a obsahuje nejruznější informace o všech plátcích DPH (např. datum registrace k DPH, její zrušení, obnovení apod.). Zásadní informací jsou však zveřejněná čísla bankovních účtů jednotlivých plátců DPH. V případě, že by v současné době zaplatil daňový subjekt svému dodavateli částku nad 15 000 PLN (~75 000 Kč) na účet, který není na bílém seznamu plátců DPH uveden, nebude si moct daný nákup zahrnout do daňově uznatelných nákladů a navíc ponese solidární odpovědnost za případně neodvedenou DPH dodavatelem (Gov.pl, 2023).

Od 1. 1. 2020 dle polského ZoDPH vznikla pro vybrané daňové subjekty při prodeji nepodnikajícím osobám povinnost používat **online pokladnu** tzv. kasa fiskalna online. Tato povinnost se postupně rozšiřovala i na další oblasti podnikání. V současné době musejí mít online pokladnu zavedenou např. autodílny, hotely, restaurace, kadeřnictví, lékaři, právníci či posilovny. Ostatní podnikatelé mohou i nadále používat původní pokladny, ale pouze do jejich úplného opotřebení či do výměny fiskální paměti. Implementace online pokladen si klade za cíl zlepšit finanční situaci státu, omezit a odhalovat daňové podvody, zvýšit akceptaci bezhotovostních plateb či vyřadit zastaralá pokladní zařízení. Online pokladny zasílají získané informace především z účtenek (čas, předmět a částka transakce) do centrálního úložiště registračních pokladen. Tato data jsou spravována NRA a slouží pro analytické a kontrolní účely (Borowska, 2022a).

Od května roku 2017 je v boji proti daňovým podvodům dalším využívaným nástrojem **systém monitoringu silniční přepravy zboží**, v Polsku se jedná o tzv. System Elektronicznego Nadzoru Transportu (SENT). V rámci tohoto systému je sledována přeprava vybraného (citlivého) zboží, u kterého je vysoké riziko daňových podvodů. Jedná se např. o tabák, motorová paliva, mazací oleje, ředidla apod. SENT monitoruje přepravu zboží začínající či končící na území Polska a dále také tranzit zboží přes Polsko.

Příslušný subjekt (odesílatel, příjemce či dopravce) má povinnost vytvořit si uživatelský účet na portále PUESC, pomocí kterého následně přepravu zboží nahlásí, doplňuje či aktualizuje do SENT. Pro dopravce také vzniká povinnost vybavit svůj dopravní prostředek GPS lokátorem (NRA, [b.r.]; Zárybnická, 2018).

6.3.3 SAF-T

Předtím než je blíže představena zavedená verze SAF-T v Polsku, je tento systém nejprve obecně charakterizován.

SAF-T je elektronický soubor, který umožňuje efektivní a stabilní výměnu daňových informací mezi daňovými subjekty a mezinárodními daňovými úřady. Cílem tohoto souboru je poskytnout správci daně přístup k fakturačním a logistickým údajům, prostřednictvím kterých je možné včas identifikovat protiprávní chování daňových subjektů a tím urychlit kontrolní proces. Údaje obsažené v SAF-T jsou získány z účetního softwaru daného podniku. Požadavky na vykazované údaje v rámci SAF-T se liší napříč zeměmi EU, a to v závislosti na jejich požadavcích (Amavat, 2019).

V Polsku je SAF-T označován jako tzv. **Jednolity Plik Kontrolny (JPK)**, přeloženo jako jednotný kontrolní soubor. Povinnost vykazování tohoto souboru zavedlo Polsko pro velké účetní jednotky od roku 2016, pro ostatní společnosti je tato povinnost od roku 2018. Některé údaje v rámci JPK jsou povinně odesílány každý měsíc, zatímco jiné jsou vykázány až v případě jejich vyžádání od finančního úřadu. Měsíčně je podáván JPK_V7, který zahrnuje jednak evidenci nákupů a prodejů (JPK_VAT), tak i údaje z přiznání k DPH (VAT-7 či VAT-7 K). Mezi soubory, které jsou předkládány pouze na vyžádání, patří:

- JPK_KR – údaje z hlavní knihy a účetního deníku,
- JPK_WB – bankovní výpisy (IBAN, počáteční a konečný zůstatek bankovního účtu, jednotlivé transakce),
- JPK_MAG – sklad (pohyb zboží a materiálu),
- JPK_FA – vystavené faktury (typ faktury a její náležitosti),
- JPK_FA_RR – vystavené faktury při nákupu zemědělského zboží/služeb (údaje o zemědělci v paušálním režimu, údaje o kupujícím apod.),
- JPK_PKPIR – výnosy a náklady (daňově uznatelné výnosy a náklady, nákupy, příjmy a výdaje),

- JPK_EWP – tržby subjektů v paušálním režimu (Borowska, 2022b).

Údaje obsažené v JPK může plátce DPH zaslat několika způsoby. Jedním z možných způsobů je podání prostřednictvím webových stránek Ministerstva financí, konkrétně pomocí portálu e-dokumenty. Další způsob, který může plátce DPH využít, je aplikace KLIENT JPK. Podání je možné i prostřednictvím nosičů dat (např. flash disk). Tato varianta však není možná pro JPK_V7, který musí být podán pouze elektronicky (Borowska, 2022b).

JPK na vyžádání

JPK podávaný na vyžádání se skládá ze tří částí. První část obsahuje jednak informace, které identifikují daňový subjekt (název, adresa, DIČ) a dále údaje o JPK (datum vytvoření, rozsah vykazovaných informací, účel podání apod.). Druhá část zahrnuje již konkrétní sledované údaje, a to v závislosti na tom, jaký druh JPK (viz předchozí část práce) požaduje finanční úřad po daňovém subjektu podat. Poslední část slouží ke kontrole vykázaných informací za pomoci kontrolního součtu (Borowska, 2022b).

JPK_V7

Tento kontrolní soubor, u kterého je povinnost podávat jej za každý měsíc, se skládá ze dvou částí. První část zahrnuje evidenci DPH, tj. soubor informací o nákupech a prodejkách souvisejících s DPH za dané období. Druhá část obsahuje přiznání k DPH. Polsko shledává v zavedeném vykazování pomocí JPK_V7 několik výhod. První výhodou představuje současné splnění dvou daňových povinností plátce DPH, a to v rámci jednoho vygenerovaného souboru. Dále se snižuje počet provedených daňových kontrol, daňových řízení a rovněž se zkracuje čas vynaložený na kontrolní činnost. Velkým pozitivem je i automatické ověření správnosti uvedených částek DPH na výstupu a DPH na vstupu (Podatki.gov.pl, 2022).

Vykazované údaje v JPK_V7

Jak již bylo výše zmíněno JPK_V7 se skládá ze dvou částí – z evidenční a z přiznání k DPH. Evidenční část obsahuje údaje o uskutečněných prodejkách a nákupech za dané zdaňovací období. V případě vystavených i přijatých dokladů se jedná o náležitosti daného dokladu (údaje o odběrateli a dodavateli, evidenční číslo dokladu, datum vystavení, DUZP, označení skupiny zboží/služeb apod.). Dále je v rámci evidenční části proveden součet řádků, tzn. v případě prodejků je vypočtena celková částka vystavených

dokladů za dané období a výsledná DPH na výstupu. U nákupů je proveden celkový součet přijatých dokladů za sledované období včetně celkové DPH na vstupu (wFirma, 2022). Druhá část JPK_V7 uvádí přiznání k DPH, tzn. je zde proveden výpočet daňové povinnosti či nadměrného odpočtu DPH.

Povinnost podat JPK_V7

Povinnost podávat JPK_V7 vznikla všem aktivním plátcům DPH od 1. 10. 2020, kdy bylo zrušeno původní samostatné podání JPK_VAT a přiznání k DPH. Podání JPK_V7 je možné pouze v elektronické podobě, přičemž soubor musí být opatřen buď kvalifikovaným elektronickým podpisem, odeslán z důvěryhodného profilu na platformě ePUAP či musí projít autorizací (Podatki.gov.pl, 2022).

Lhůty pro podání JPK_V7

Zdaňovací období je měsíční či čtvrtletní. V případě měsíčního zdaňovacího období je podáván soubor JPK_V7 M, a to do 25. dne následujícího měsíce po vykazovaném období. Čtvrtletní plátcí DPH podávají každý měsíc do 25. dne následujícího měsíce soubor JPK_V7 K, který obsahuje pouze evidenci prodejů a nákupů, daňové přiznání zahrnují až po skončení daného čtvrtletí. Neboli např. do 25. 4. podává čtvrtletní plátce DPH evidenci prodejů a nákupů za březen a daňové přiznání za leden, únor a březen (Podatki.gov.pl, 2022).

Sankce u JPK_V7

V případě, že finanční úřad zjistí v podaném JPK_V7 chyby, které znemožňují ověřit správnost transakce, vyzve daného plátce DPH k jejich opravě. Pokud plátce nesrovnalosti neopraví, nepodá vysvětlení či promešká stanovenou lhůtu pro nápravu, hrozí mu sankce až do výše 500 PLN (~2 500 Kč) za každou učiněnou chybu (Borowska, 2022b).

6.4 Shrnutí správy daně z přidané hodnoty ve vybraných státech Evropské unie

Předchozí část práce se věnovala dani z přidané hodnoty a používaným nástrojům proti daňovým podvodům ve vybraných státech – Slovensko, Maďarsko a Polsko. Z hlediska DPH bylo zjištěno, že legislativní úprava v jednotlivých státech vždy vychází ze stejné

směrnice Rady 2006/112/ES, jelikož se jedná o členské státy EU. Z tohoto důvodu je úprava DPH obdobná.

Odlišnosti lze sledovat např. ve výši obrátu, po jehož překročení má podnikatel povinnost stát se plátcem DPH. Dále nejsou shodná zdaňovací období plátců DPH či sazby daně z přidané hodnoty. Z analyzovaných států má nejvyšší základní sazbu DPH (a i v rámci EU) Maďarsko, a to ve výši 27 %. Slovensko, na rozdíl od Maďarska a Polska, má zavedenou pouze jednu sníženou sazbu. Správcem daně z přidané hodnoty jsou na Slovensku orgány finanční správy, v Maďarsku Národní daňová a celní správa a v Polsku Národní správa příjmů.

V rámci nástrojů proti daňovým únikům na DPH bylo zjištěno, že Slovensko i Maďarsko využívají RPDP, zatímco v Polsku se tento nástroj příliš neosvědčil a byl nahrazen mechanismem rozdělené platby. Všechny uvedené státy rovněž podávají souhrnné hlášení, a to z důvodu členství v EU. Dále tyto státy také používají elektronickou evidenci tržeb. Na Slovensku je účinným nástrojem Daňová kobra, která v Maďarsku ani v Polsku zavedena není. Naopak v Maďarsku a v Polsku je využíván systém pro sledování silniční přepravy určitého zboží po daném státě. V Maďarsku je tento systém nazýván EKAER a v Polsku SENT.

Dále byl u každého státu podrobněji představen jeden vybraný nástroj. U Slovenska se jednalo o kontrolní výkaz, u Maďarska bylo popsáno hlášení faktur v reálném čase a u Polska jednotný kontrolní soubor. Ke slovenskému kontrolnímu výkazu by se dalo přirovnat maďarské tuzemské kontrolní hlášení či polský JPK_VAT. Nástroj RTIR není na Slovensku ani v Polsku zaveden. Jednotný kontrolní soubor, který je v Polsku zaveden (tzv. SAF-T, v Polsku označen jako JPK), není na Slovensku ani v Maďarsku aplikován. Maďarsko však plánuje tento nástroj v polovině roku 2023 zavést a to v kompletním vykazování dat jako Polsko.

7 Výsledné porovnání nástrojů proti daňovým podvodům

V rámci této kapitoly je provedeno porovnání nástrojů, které používá ČR a vybrané státy EU v boji proti daňovým podvodům. Tyto nástroje byly představeny v předchozích kapitolách této práce. Komparace je rozdělena na dvě části. Nejprve jsou srovnány nástroje, které byly v diplomové práci pouze stručně charakterizovány. Následně je provedeno porovnání podrobněji představených nástrojů, tj. kontrolní výkaz, RTIR a JPK, s kontrolním hlášením. Na závěr této kapitoly jsou uvedeny návrhy nástrojů proti daňovým podvodům, které by mohla ČR do budoucna zavést.

7.1 Porovnání vybraných nástrojů proti daňovým únikům na DPH

Provedená analýza několika nástrojů, které zvolené státy (Slovensko, Maďarsko, Polsko) využívají ke snížení či odstranění daňových podvodů, umožnila následné zjištění několika odlišností či podobností s ČR.

První rozdíl je shledán v RPDP, který byl v Polsku nahrazen mechanismem rozdělené platby. To znamená, že v tomto případě provádí odběratel úhradu za vymezené zboží/služby (dle polského ZoDPH) na dva bankovní účty, tj. hlavní bankovní účet dodavatele a speciální bankovní účet pro DPH, se kterým nemá dodavatel možnost libovolně disponovat. DPH na výstupu je tedy odvedena odběratelem (nikoli dodavatelem). Mechanismus rozdělené platby není v ČR používán, zde je aplikován RPDP neboli povinnost přiznat a zaplatit DPH na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má odběratel.

Oba tyto režimy tedy fungují na stejném principu, tzn. povinnost zaplatit DPH na výstupu má za dodavatele odběratel. Rozdíl ale spočívá v tom, že v Polsku je DPH na výstupu ihned odvedena na speciální bankovní účet, zatímco v ČR jsou transakce v RPDP přiznány a odvedeny až na základě přiznání k DPH a kontrolního hlášení. V rámci polského režimu lze za výhodu používaného mechanismu považovat speciální bankovní účet, kdy v případě, že by daný plátc DPH nesplnil svoji daňovou povinnost, má k tomuto účtu přístup správce daně, a tak by neuhrazenou daň obdržel.

V ČR má však odběratel (plátc DPH) možnost zaplatit DPH rovnou finančnímu úřadu, pokud ho k tomu vedou určité okolnosti (např. obchod s nespolehlivým plátcem), čímž

se vyhne ručení za neodvedenou DPH dodavatelem (L. Doubravová, elektronická komunikace, 17. 4. 2023).

Dále bylo z provedené analýzy zjištěno, že v Maďarsku i v Polsku je využíván systém pro sledování silniční přepravy určitého zboží po daném státě. V Maďarsku se jedná o EKAER, Polsko využívá SENT. V současné době ČR žádný podobný systém zavedený nemá. Další rozdíl mezi ČR a analyzovanými státy byl shledán u EET, a to z důvodu, že se ČR rozhodla s účinností od 1. 1. 2023 zrušit tento efektivní nástroj, zatímco ostatní státy elektronickou evidenci tržeb nadále využívají.

Některé nástroje v boji proti daňovým podvodům využívají analyzované státy stejně tak jako ČR. Shodně státy používají souhrnné hlášení, a to na základně směrnice Rady 2006/112/ES. Dále Slovensko, rovněž jako ČR, využívá Daňovou Kobru, ručení za DPH či RPDP. V Polsku je zaveden bílý seznam plátců DPH, což je obdoba registru plátců DPH v ČR.

7.2 Porovnání kontrolního hlášení a kontrolního výkazu

Prvním porovnaným nástrojem vůči kontrolnímu hlášení je kontrolní výkaz, který je podáván na Slovensku. Tyto nástroje se od sebe příliš neliší, přesto lze najít nějaké odlišnosti. První odlišností je lhůta pro podání těchto výkazů, kdy v ČR musí být KH v případě právnické osoby vždy podáno do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, zatímco na Slovensku je kontrolní výkaz plátcí DPH podán do 25 dní po skončení zdaňovacího období (měsíčně či čtvrtletně).

Dále se liší i rozsah údajů a lhůta pro podání následného KH a dodatečného kontrolního výkazu. V ČR je v případě následného KH nutné znovu vykázat všechny údaje, a to do 5 pracovních dnů ode dne zjištění nesprávných údajů, které byly uvedeny v podaném KH. Naopak na Slovensku jsou v dodatečném kontrolním výkazu uvedeny pouze opravené údaje a lhůta pro podání tohoto výkazu není stanovena. Ani sankce nejsou při nepodání kontrolního hlášení/kontrolního výkazu totožné. V ČR jsou pokuty oproti Slovensku konkrétně vymezeny, zatímco na Slovensku se sankce odvíjí od závažnosti a délky trvání protiprávního stavu.

Přestože KH i kontrolní výkaz vykazují totožné údaje, jejich struktura se liší. KH se skládá z oddílů A, B a C, zatímco kontrolní výkaz má čtyři části – A, B, C, a D. Kontrolní hlášení navíc oproti kontrolnímu výkazu obsahuje kontrolní řádky na daňové přiznání

k DPH. Kontrolní výkaz tyto řádky nemá, jelikož celková hodnota v jednotlivých částech kontrolního výkazu nemusí odpovídat údajům v přiznání k DPH. Odlišnost je i v rámci vykazání opravných faktur (přijatých či vystavených), kdy na Slovensku musí být v kontrolním výkaze uvedeno i pořadové číslo původní faktury, zatímco u KH v ČR nikoli.

7.3 Porovnání kontrolního hlášení a hlášení faktur v reálném čase

Nástroj v podobě hlášení vystavených faktur v reálném čase (RTIR), který byl v Maďarsku zaveden, nefunguje na stejném principu jako kontrolního hlášení v ČR. V ČR jsou údaje z vystavených faktur vykazány správci daně až v okamžiku, kdy plátce DPH podá kontrolní hlášení, zatímco u RTIR jsou faktury po jejich vystavení následně převedeny do požadovaného souboru a poté odeslány správci daně. Tento proces umožňuje správci daně rychlé nalezení chyb a včasné zachycení rizik (např. karuselového podvodu), jelikož má k vykázaným fakturačním údajům přístup téměř „ihned“ po vystavení faktury.

Prostřednictvím RTIR má správce daně přístup k údajům úplně ze všech vystavených faktur, které maďarští plátci DPH vystaví. Tuto možnost český správce daně nemá, jelikož faktury s celkovou hodnotou do 10 000 Kč jsou v rámci kontrolního hlášení vykazány kumulativně, tzn., že zde nejsou jednotlivě uvedeny fakturační údaje (DIČ odběratele, evidenční číslo daňového dokladu, DPPD, základ daně a výše DPH). Toho mohou některé daňové subjekty zneužít a cíleně rozdělit obchodní transakci s hodnotou nad 10 000 Kč na více daňových dokladů, jejichž výše bude do 10 000 Kč. To znamená, že rozdělené transakce budou v KH vykazány kumulativně s ostatními doklady s hodnotou do 10 000 Kč. Správce daně tedy nebude mít přístup k fakturačním údajům dané transakce, čímž ji nemůže snadno prověřit.

7.4 Porovnání kontrolního hlášení a jednotného kontrolního výkazu

Na závěr je kontrolní hlášení porovnáno s nástrojem SAF-T, který je v Polsku nazván jako JPK. I zde jsou mezi těmito nástroji pozorovány značné rozdíly, konkrétně v rozsahu vykazovaných údajů. Oproti kontrolnímu hlášení mohou být pomocí JPK vykazovány detailnější informace o ekonomické činnosti daňového subjektu, jelikož si od něj může správce daně vyžádat různé typy JPK obsahující informace např. o bankovních výpisech,

skladu, účetním deníku apod., což v ČR doposud používané nástroje Finanční správy neumožňují.

Jistou podobnost s kontrolním hlášením lze nalézt u JPK_VAT, který je součástí JPK_V7. V rámci JPK_VAT jsou vykázány údaje o uskutečněných prodejkách a nákupech, jedná se tedy o informace, které jsou vykazované v českém kontrolním hlášení. V rámci JPK_VAT jsou rovněž uváděny povinné náležitosti faktury a vyplňovány součtové řádky. To poukazuje na provázanost s přiznáním k DPH, stejně tak jako je tomu u kontrolního hlášení v ČR. Shoda je i ve frekvenci podávání těchto výkazů, tj. každý měsíc do 25. dne po skončení zdaňovacího období¹.

7.5 Návrhy pro Českou republiku plynoucí z provedené komparace

Na základě provedené komparace vyplynuly pro ČR některé návrhy (doporučení), které by přispěly k efektivnějšímu boji proti daňovým podvodům.

Z provedeného srovnání nástrojů proti daňovým podvodům by mohla ČR zavést, stejně tak jako Polsko či Maďarsko, systém monitorující silniční přepravu zboží po ČR, které se častokrát stává předmětem daňových podvodů. Možná implementace tohoto nástroje by především závisela na skutečnosti, jak často jsou přepravy takového zboží po ČR realizovány. Jelikož v případě nízké frekvence by zavedení takového systému pro ČR nemělo smysl. Dále by bylo nezbytné provést kalkulaci nákladů na tvorbu takového systému a analyzovat výhody, které by jeho realizace ČR přinesla.

Druhým z nástrojů, který by ČR mohla zavést, je hlášení faktur v reálném čase, jelikož tento nástroj umožňuje správci daně provést velmi rychlou kontrolu vykázaných dat, a tím identifikovat případná rizika. Případné zavedení tohoto nástroje by mohlo pomoci ještě rychleji rozklíčovat karuselové podvody, a tím zabránit neoprávněnému vyplacení nadměrného odpočtu. Dále by bylo také možné eliminovat vystavování několika faktur pro jednu obchodní transakci, což daňové subjekty dělají z důvodu, že v KH jsou transakce s hodnotou do 10 000 Kč vykazovány kumulativně, tzn. nejsou zde vykázány fakturační údaje. Tyto podezřelé transakce by tedy byly pomocí RTIR zachyceny. Před potenciálním zavedením RTIR by samozřejmě bylo nutné vyčíslit náklady související s jeho spuštěním a také jeho možný přínos pro ČR.

¹ Měsíční zdaňovací období se nevztahuje na fyzickou osobu, která je čtvrtletním plátcem DPH v ČR.

Další nástroj, který se nabízí k zavedení, je SAF-T. Jak bylo v předchozí části práce uvedeno, tak údaje vykazované v rámci SAF-T závisí na daném státě, tudíž by ČR nemusela zavést totožnou verzi SAF-T, která funguje v Polsku (tzv. JPK). Pro ČR by připadalo v úvahu zavést vykazování některého ze souborů, které jsou v Polsku odesílány pouze na vyžádání. Implementace výkazu na způsob JPK_V7 by nebylo potřeba, jelikož se jedná o období kontrolního hlášení a přiznání k DPH. Autorka práce se však s nástrojem SAF-T příliš neztotožňuje, dle jejího názoru by byla vykazována citlivá interní data o ekonomické činnosti daňových subjektů (např. evidence majetku, zásob, údaje z peněžního deníku apod.).

Závěr

V první části diplomové práce byl proveden **úvod do problematiky daňových podvodů na dani z přidané hodnoty**. Tato daň zde byla charakterizována, včetně jejího předmětu, plátců a stanovených sazeb. Pro lepší pochopení problematiky daňových podvodů bylo nezbytné uvést a vysvětlit pojmy, které mají s daňovými podvody souvislost nebo se naopak významově odlišují. Dále zde byly daňové podvody podrobněji charakterizovány a byl popsán princip fungování karuselového podvodu, jelikož jeden z cílů kontrolního hlášení je odhalení právě těchto podvodů.

Jako hlavní cíl této diplomové práce bylo stanoveno **zhodnotit účinnost kontrolního hlášení proti daňovým podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty v ČR**. Na splnění hlavního cíle byla zaměřena pátá kapitola, která analyzovala účinnost KH z několika hledisek.

Prvním hlediskem byl vliv KH na odhalení daňových podvodů. Zde bylo zjištěno, že tento nástroj identifikoval několik podvodných řetězců již za několik měsíců od jeho spuštění. Rovněž odhalil nespolehlivé plátce DPH či odkryl rizikové faktory. Z tohoto hlediska bylo tedy možné označit kontrolní hlášení za efektivní nástroj v boji proti daňovým podvodům.

Druhé hledisko souviselo s napravenou DPH, která byla vybrána na základě podniků z párování kontrolních hlášení, konkrétně za pomoci lehké analytiky. Tato analytika pomohla vybrat od zavedení kontrolního hlášení chybějící DPH ve výši přes 80 mld. Kč. I zde se tak projevil pozitivní účinek zavedeného KH.

Dále byla analyzována účinnost KH z pohledu jeho vlivu na inkaso DPH za období 2015–2021, tj. období před a po zavedení KH. Toto inkaso vykazovalo zpravidla rostoucí tendenci, výjimku představoval pouze rok 2020, ve kterém se projevila pandemie COVID-19. Protože rostoucí inkaso DPH nelze jednoznačně spojit s kontrolním hlášením, jelikož správce daně využívá i další nástroje eliminující daňové podvody (RPDP, nespolehlivý plátce a osoba, ručení, Daňová Kobra, vědomostní test apod.) a DPH je rovněž ovlivněna i dalšími faktory – např. růstem ekonomiky ČR, byl proveden výpočet odhadu vlivu KH na inkaso DPH za pomoci dat výdajů na konečnou spotřebu domácností a vlády.

Pro zjištění míry závislosti mezi inkasem DPH a celkovými výdaji na konečnou spotřebu byl nejprve vypočítán korelační koeficient, jehož výsledek 0,9037 potvrdil „velmi silnou“ závislost mezi těmito veličinami. Dále bylo vypočítáno a porovnáno tempo růstu analyzovaných veličin a následně bylo spočítáno fiktivní inkaso DPH při meziročním tempu růstu výdajů na konečnou spotřebu. Rozdíl mezi skutečným a fiktivním inkasem DPH představoval možný vyčíslený přínos kontrolního hlášení, který byl porovnán s předpokládaným přínosem podle Ministerstva financí ČR. Autorkou vyčíslený přínos byl dále porovnán se skutečným efektem KH podle analýz Ministerstva financí ČR. Tyto hodnoty se příliš neshodovaly, Ministerstvo financí ČR na základě svých výpočtů uvádí značně vyšší pozitivní efekt KH. Přestože se dané hodnoty neshodovaly, bylo možné konstatovat, že zavedené KH mělo pozitivní vliv na inkaso DPH v řádech mld. Kč.

Poslední oblastí, ve které byl účinek kontrolního hlášení analyzován, byly nadměrné odpočty DPH. Zde bylo z provedeného výpočtu poměru nadměrného odpočtu k vybrané DPH zjištěno, že za období 2015–2021 poměr nadměrných odpočtů k vybrané DPH poklesl ve výši 5,48 %, což jednoznačně ukazuje na účinnost KH.

Na základě provedené analýzy účinnosti kontrolního hlášení konstatovala autorka práce, že je kontrolní hlášení účinným nástrojem, a to především v odhalení karuselových podvodů, ve vybrání chybějící DPH pomocí lehké analytiky párování KH a v úspěšném snižování poměru nadměrného odpočtu k vybrané DPH.

Za dílčí cíl diplomové práce bylo stanoveno **porovnání správy daně z přidané hodnoty v ČR a ve vybraných státech EU**. Aby byl tento cíl naplněn, byla nejprve ve čtvrté kapitole popsána správa DPH v ČR a nástroje používané v boji proti únikům na DPH. Dále bylo nezbytné charakterizovat rovněž správu DPH a nástroje využívané ve vybraných státech, tj. Slovensko, Maďarsko a Polsko. Jejich charakteristice se věnovala šestá kapitola. Stanovený dílčí cíl byl naplněn v sedmé kapitole, kde byla provedena komparace zjištěných informací, ze kterých pro ČR vyplynula doporučení v oblasti nástrojů proti daňovým podvodům. Konkrétně se jednalo o možné zavedení systému, který by monitoroval silniční přepravu určitého zboží po ČR, dále implementaci hlášení faktur v reálném čase či některé formy vykazování dle SAF-T.

Seznam použitých zdrojů

- AdmiPro (© 2000 – 2023). *CO TO JE EKAER*. Intrastat EU.
<https://www.intrastateu.com/system-ekaer/>
- Amavat (2019). *Standardní daň ze souboru auditu (SAF-T)*.
<https://amavat.cz/sluzby/evidence-a-dodrzovani-dph/standardni-dan-ze-souboru-audit-u-saf-t/>
- Asquith, R. (2022a). *Hungary online real-time VAT cash registers*. VATCalc.
<https://www.vatcalc.com/hungary/hungary-online-real-time-vat-cash-registers/>
- Asquith, R. (2022b). *Hungary SAF-T mid-2023?* VATCalc.
<https://www.vatcalc.com/hungary/hungary-saf-t-proposal/>
- Avalara (© 2023). *Hungary real-time invoice reporting*.
<https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/hungary/hungary-real-time-invoice-reporting.html>
- Babiš, A. (2015). *Tisková konference ministra financí: Kontrolní hlášení = systémová pomoc v boji proti podvodům na DPH*. Účetní a daňový portál. <https://www.ucetni-portal.cz/tiskova-konference-ministra-financi-kontrolni-hlaseni-systemova-pomoc-v-boji-proti-podvodum-na-dph-947-x.html>
- Baráková, H. (2022). *Zrušení elektronické evidence tržeb od 1. 1. 2023*. Finanční správa. <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2022/zruseni-elektronicke-evidence-trzeb-od>
- Bartůšková, Z. (2015). *Jak vyplnit kontrolní hlášení*. Portál POHODA.
<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/jak-vyplnit-kontrolni-hlaseni/>
- Borowska, A. (2022a). *Kasy fiskalne online - ostateczny termin wdrozenia*. Poradnik Przedsiębiorcy. <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-kasy-fiskalne-online>
- Borowska, A. (2022b). *Jednolity Plik Kontrolny - wszystko co warto wiedzieć!* Poradnik Przedsiębiorcy. <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-jednolity-plik-kontrolny>
- Bureš, M. (2020). *Další vlna EET se odkládá na 1. leden 2023*. Finance.cz.
<https://www.finance.cz/528107-eet-od-kvetna-2020/>
- Caragher, J. (2022). *Hungary VAT country guide 2023*. VATCalc.
<https://www.vatcalc.com/hungary/hungary-vat-country-guide/>
- Celní správa ([b.r.]). *Daň z přidané hodnoty (DPH)*.
<https://www.celnisprava.cz/cz/dane/dan-z-pridane-hodnoty/Stranky/default.aspx>
- Černá, M., Hejduková, P., & Ibl, J. (2021). *Daně v praktických aplikacích*. Západočeská univerzita v Plzni. <https://dspace5.zcu.cz/bitstream/11025/46619/1/komplet.pdf>
- Český rozhlas (2023). *Případné změny sazeb DPH budou rozpočtově neutrální, řekl Stanjura. Cílem je zjednodušení*. iRozhlas. https://www.irozhlas.cz/ekonomika/dph-stanjura-statni-rozpocet-finance_2301151301_mst
- Český statistický úřad (2023). *Sestavení vlastní tabulky*.
<https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/cs/index.jsf?page=uziv-dotaz#k=1&w=>
- Daňová Kobra ([b.r.]). *O Daňové Kobře*. <https://www.danovakobra.cz/>

Divinová, J. (2022). *Levné nákupy v Polsku nekončí. Nulová DPH na potraviny zůstane.* Peníze.cz. <https://www.penize.cz/slevy/438522-levne-nakupy-v-polsku-nekonci-nulova-dph-na-potraviny-zustane>

Evropská komise (2023). *JE NA ČASE ZÍSKAT CHYBĚJÍCÍ PENÍZE ZPĚT.* https://taxation-customs.ec.europa.eu/je-na-case-ziskat-chybejici-penize-zpet_en

Evropská unie (2022). *DPH – pravidla a sazby: základní, zvláštní a snížené sazby.* europa. Dostupné 17. 1. 2023 z https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_cs.htm

Finančná správa (© 2013a). *Základné pojmy v oblasti DPH.* <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/zakladne-pojmy#ZdanitelneObchody>

Finančná správa (© 2013b). *Registračná povinnosť pre DPH.* <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/registracna-povinnost-pre-dph>

Finančná správa (© 2013c). *Zdaňovacie obdobie.* <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/zdanovacie-obdobie>

Finančná správa (© 2013d). *Orgány finančnej správy.* <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/organy-financnej-spravy>

Finančná správa (2013). *Kontrolný výkaz DPH.* https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_kvdph-na/bc

Finančná správa (2016). *ÚPLNÉ ZNENIE ZÁKONA č. 222/2004 Z. z. O DANI Z PRIDANEJ HODNOTY.* https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Legislativa/SR/2016/2016.02.10_DPH.pdf

Finančná správa (2023a). *Súhrnný výkaz DPH.* Dostupné 9. 3. 2023 z <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/suhrnny-vykaz-dph>

Finančná správa (2023b). *Pokladnice eKASA klient.* Dostupné 11. 3. 2023 z <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/ekasa/erp>

Finančná správa (2023c). *eKasa.* Dostupné 11. 3. 2023 z <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/ekasa>

Finančná správa (2023d). *Kontrolný výkaz DPH.* Dostupné 11. 3. 2023 z <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph#VseobecneInformacie>

Finanční správa ([b.r.]a). *Kontrolní hlášení DPH.* <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph>

Finanční správa ([b.r.]b). *Základní informace.* <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/zakladni-informace>

Finanční správa ([b.r.]c). *Kdo podává kontrolní hlášení?*
<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/kdo-podava-kontrolni-hlaseni>

Finanční správa ([b.r.]d). *Kdy?* <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/kdy>

Finanční správa ([b.r.]e). *Přehled inkasa na vybraných daních.* Data Finanční správy.
<https://statistiky.financnisprava.cz/cs/evidence-dani/prehled-inkasa-vybranych-dani>

Finanční správa (2015a). *Forma podání a náležitosti.*
<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/forma-podani-a-nalezitosti>

Finanční správa (2015b). *Pokyny a informace k vyplnění kontrolního hlášení DPH.*
<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/soubory-ke-stazeni>

Finanční správa (2015c). *Vzorový formulář kontrolního hlášení DPH.*
<https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Vzorovy-formular-kontrolniho-hlaseni-DPH.pdf>

Finanční správa (2016a). *Karusel (karuselový podvod).*
<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/karusel-karuselovy-podvod>

Finanční správa (2016b). *2015.* <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2015>

Finanční správa (2017a). *Časté dotazy a odpovědi.*
<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/caste-dotazy-a-odpovedi>

Finanční správa (2017b). *Případy odhalení karuselových podvodů díky kontrolnímu hlášení.* https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Pripady_odhaleni_karuselovych_podvodu_diky_KH.pdf

Finanční správa (2017c). *2016.* <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2016>

Finanční správa (2018). *2017.* <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2017>

Finanční správa (2019). *2018.* https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2018.pdf

Finanční správa (2020). *2019.* <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2019>

Finanční správa (2021). *2020.* <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2020>

Finanční správa (2022a). *Informace k novele zákona o DPH - zvýšení hodnoty obratu pro vznik plátcovství na 2 000 000 Kč (právní úprava účinná od 3. 12. 2022).*
<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/registrace-dph/informace-k-novele-zakona-dph-03122022>

Finanční správa (2022b). *Informace ke změnám zákona o DPH s účinností od 1.1.2023 – oblast kontrolního hlášení DPH.* <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/informace-ke-zmenam-zakona-o-dph-s-ucinnosti-od-1-1-2023-oblast-kontrolniho-hlaseni-dph>

pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/aktuality/2023/informace-ke-zmenam-zakona-o-dph-s

Finanční správa (2022c). 2021. <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2021>

Finanční správa (2023). *Pokyny a informace k vyplnění kontrolního hlášení DPH*. https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyny_KH_k_1_1_2023_final.pdf

Finanční správa ČR (2011). *Informace k institutu ručení za nezaplacenou daň*. businessinfo. <https://www.businessinfo.cz/navody/info-institut-ruceni-za-nezaplacenou-dan/#rucitelsky%20vztah3>

Fiscalis Project Group 074 (2017). *VAT listings – implementation in EU Member States*. European Commission. https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-01/vat_listings_in_eu_en.pdf

Frunza, M. C. (2019). *Value Added Tax Fraud*. Routledge. <https://books.google.cz/books?id=PuZ3DwAAQBAJ&lpg=PP1&dq=value%20added%20tax&hl=cs&pg=PP1#v=onepage&q&f=false>

Fučík, I. (2020). *Daňové trestné činy*. kurzycz. <https://www.kurzy.cz/zpravy/529720-danove-trestne-cinny/>

Gajdošová, M. (2019). *Kontrolný výkaz k DPH*. Podnikajte.sk. <https://www.podnikajte.sk/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-k-dph>

Global VAT Compliance (2022a). *VAT in Hungary*. Dostupné 12. 3. 2023 z <https://www.globalvatcompliance.com/vat-in-hungary/>

Global VAT Compliance (2022b). *VAT Returns & Recovery in Hungary*. Dostupné 15. 3. 2022 z <https://www.globalvatcompliance.com/vat-returns-vat-recovery-in-hungary/>

Global VAT Compliance (2022c). *Reverse Charge & “Call Off Stock” in Hungary*. Dostupné 16. 3. 2023 z <https://www.globalvatcompliance.com/reverse-charge-call-off-stock-in-hungary/>

Global VAT Compliance (2022d). *Hungary – Intrastat / EC Sales list*. Dostupné 16. 3. 2023 z <https://www.globalvatcompliance.com/intrastat-ec-sales-list-hungary/>

Global VAT Compliance (2022e). *VAT in Poland*. Dostupné 25. 3. 2023 z <https://www.globalvatcompliance.com/vat-in-poland/>

Gov.pl (2021). *Kto musi płacić VAT*. Biznes.gov.pl. Dostupné 25. 3. 2023 z <https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/00246>

Gov.pl (2023). *Biała lista podatników VAT – narzędzie do sprawdzania kontrahentów*. Biznes.gov.pl. Dostupné 28. 3. 2023 z <https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/00226>

Hálek, V. (2015). *Karuselové obchody*. Tiskárna PRINT 09. <https://halek.org/elektronicke-knihy/download/13>

INPOSIA (© 2023). *E-Invoicing in Hungary*. Avalara e-Invoicing. <https://www.inposia.com/en/home/>

International Center for Not-for-Profit Law (2010). *Act on Value Added Tax*. https://www.icnl.org/research/library/hungary_vatact_eng/

- Janeček, M. (2017). *Efekty kontrolního hlášení rok plus od spuštění*. Finanční správa. https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Efekty_KH_rok_plus_od_spusteni.pdf
- Karfíková, M., Bakeš, M., Boháč, R., Kohajda, M., Kotáb, P., Marková, H., Novotný, P., Vondráčková, P., & Vybíral, R. (2018). *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Wolters Kluwer.
- Keen, M., & Smith, S. (2007). VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done? *National Tax Journal*, 59(4), 861-887. DOI: 10.17310/ntj.2006.4.07
- Kelemen, L. (2021). *Real-Time Invoice Reporting in Hungary: Changes in Online Data Reporting Obligation*. ECOVIS. <https://www.ecovis.com/global/real-time-invoice-reporting-in-hungary-changes-in-online-data-reporting-obligation/>
- Klimešová, L. (2018). *Daňová optimalizace*. (2. vyd.). Ústav práva a právní vědy.
- Kolmanová, L., & Kozminská, M. (2022). *Novinky od 1. ledna 2023 v souvislosti s kontrolním hlášením*. EDM Utilitas Audit & Tax. <https://edmutilitas.cz/blog/detail/158-novinky-od-1-ledna-2023-v-souvislosti-s-kontrolnim-hlasenim>
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. (7. vyd.). Wolters Kluwer.
- Kuneš, Z., Polanská, P., Paikert, O., & Galočík, S. (2022). *DPH 2022*. Grada Publishing. <https://www.bookport.cz/kniha/dph-2022-10665/>
- Kupčík, P. (© 2023). *Specifika daňové kontroly daně z přidané hodnoty - 4. část*. ASPI | Wolters Kluwer. <https://www.aspi.cz/products/lawText/7/286004/1/2?rem=Covid%2BCoronavirus%2BB>
- Kurzy.cz (2023). *Ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty (DPH)*. Dostupné 18. 2. 2023 z <https://www.kurzy.cz/dph/ruceni/>
- Lazarowicz, A. (2023). *Kiedy składać informację VAT UE? Poradnik Przedsiębiorcy*. <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-kiedy-skladac-informacje-vat-ue>
- Marková, H. (2022). *Daňové zákony 2022*. Grada Publishing.
- Marková, H. (2023). *Daňové zákony 2023*. Grada Publishing.
- Marosa ([b.r.]). *Poland MANUAL*. <https://marosavat.com/manual/vat/poland/returns/>
- Matušík, R. (2016). *Řetězové podvody na DPH – jak se nestát obětí a co dělat, pokud správce daně zadrží DPH*. epravo.cz. <https://www.epravo.cz/top/clanky/retezove-podvody-na-dph-jak-se-nestat-obeti-a-co-delat-pokud-spravce-dane-zadrzi-dph-104545.html>
- Ministerstvo financí ČR (2016). *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2015*. <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2015/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-25563>
- Ministerstvo financí ČR (2017a). *Státní rozpočet v kostce - 2017*. <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2017-28944>
- Ministerstvo financí ČR (2017b). *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2016*. <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni->

statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2016/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-29142

Ministerstvo financí ČR (2018). *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2017*. <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401>

Ministerstvo financí ČR (2019). *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2018*. <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-35633>

Ministerstvo financí ČR (2020). *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2019*. <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2019/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-38924>

Ministerstvo financí ČR (2021). *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2020*. <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2020/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-42271>

Ministerstvo financí ČR (2022a). *Návrh zákona, kterým se zrušuje zákon č. 112/2016 Sb., o elektronické evidenci tržeb - konec EET*. kurzycz. <https://www.kurzy.cz/zpravy/639117-navrh-zakona-kterym-se-zrusuje-zakon-c-112-2016-sb-o-elektronicke-evidenci-trzeb-konec-eet/>

Ministerstvo financí ČR (2022b). *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2021*. <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2021/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-48219>

Ministerstvo financí ČR (2022c). *Údaje o hodnotě DPH vyjádřené jako chybějící daň která byla výsledkem výzev a podnětů z 1. a 2. párování kontrolních hlášení*. Otevřená data Ministerstva financí ČR. Dostupné 1. 3. 2023 z <https://opendata.mfcr.cz/catalog/#/datasets/https:%2F%2Fopendata.mfcr.cz%2Flod%2Fkatalog%2Fudaje-o-hodnote-dph>

Ministerstvo financí ČR (2023). *Plnění státního rozpočtu ČR za prosinec 2022*. <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2023/pokladni-plneni-sr-49823>

Ministerstvo financií Slovenskej republiky (© 2023). *Daň z pridanej hodnoty*. <https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/nepriame-dane/dan-z-pridanej-hodnoty/>

Ministerstvo financií Slovenskej republiky (2016). *VZOR Príloha k opatreniu č. MF/017524/2016-731*. https://www.mfsr.sk/files/archiv/financny-spravodajca/4575/28/priloha_vzorKVdef.pdf

Mintál, J. (2022). *Ručenie za daň z pridanej hodnoty v roku 2022*. Dane a účtovníctvo v praxi. <https://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/dph-v-praxi/rucenie-za-dan-z-pridanej-hodnoty-v-roku-2022.m-3922.html>

Nakladatelství Sagit (2023). *Nespolehlivý plátcce a nespolehlivá osoba*. Účetní průvodce MáDáti. Dostupné 18. 2. 2023 z https://www.madati.cz/info/delfindphtxt.asp?cd=254&typ=r&levelid=NESPOLEHLIVY_PLATCE_OSOBA_DPH.HTM

National Revenue Administration ([b.r.]). *Carriage of goods subject to monitoring (SENT)*. PUESC. <https://puesc.gov.pl/en/uslugi/przewoz-towarow-objety-monitorowaniem-sent>

National Revenue Administration (2023). *Organisational structure*. Gov.pl. Dostupné 26. 3. 2023 z <https://www.gov.pl/web/national-revenue-administration/organisational-structure>

National Tax and Customs Administration (© 2018a). *The Online Invoice System*. Online Számla. https://onlineszamla.nav.gov.hu/a_rendszerrol

National Tax and Customs Administration (© 2018b). *Welcome to the Online Invoice System interface*. Online Számla. <https://onlineszamla.nav.gov.hu/home>

National Tax and Customs Administration (© 2018c). *Rules of data disclosure on invoices for issuers*. Online Számla. https://onlineszamla.nav.gov.hu/tajekoztatas_a_szamlaadatszolgaltatas

National Tax and Customs Administration (2022). *NTCA management and organisation*. Dostupné 16. 3. 2023 z https://nav.gov.hu/en/about_us/management

Petlachová, P. (2017). *Kontrolní hlášení plní očekávání. Od spuštění odhalilo potenciální únik na dani 21,5 mld. korun*. Finanční správa. <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2017/kontrolni-hlaseni-plni-ocekavani-od>

Podatki.gov.pl (2020). *Mechanizm podzielonej płatności (MPP)*. Dostupné 28. 3. 2023 z <https://www.podatki.gov.pl/vat/bezpieczna-transakcja/mechanizm-podzielonej-platnosci-mpp/>

Podatki.gov.pl (2022). *JPK_VAT z deklaracją*. Dostupné 1. 4. 2023 z <https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/jpk-vat-z-deklaracja/jpk-vat-z-deklaracja-info/>

POLPARTNER (2019). *Mechanismus rozdelené platby Polsko (MPP) / Split payment v Polsku*. <https://www.polpartner.eu/news/39/57/Mechanismus-rozdelene-platby-Polsko-MPP-Split-payment-v-Polsku>

Poslanecká sněmovna Parlamentu (2014). *Předpis 361/2014 Sb.* <https://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=361&r=2014>

Procházka, J. (2021). *Kdo je nespolehlivým plátcem DPH? V Česku jich přibývá, byť stále pomaleji*. BusinessInfo.cz. <https://www.businessinfo.cz/clanky/kdo-je-nespolehlivym-platcem-dph-v-cesku-jich-pribyva-byt-stale-pomaleji/>

PwC (2020). *Significant changes in the filing of VAT returns and in invoice data reporting via the Online Invoicing Platform from 1 July 2020*. https://www.pwc.com/hu/en/pressroom/2020/significant_changes_filing_VAT_returns_invoice_data_reporting_from_1_July_2020.html

PwC (2022). *Hungary*. PwC Worldwide Tax Summaries. Dostupné 16. 3. 2023 z <https://taxsummaries.pwc.com/hungary/corporate/other-taxes>

Retail Innovation ([b.r.]). *HUNGARY*. <https://www.retailinnovation.se/Hungary>

Rucki, P. (2015). *Vyplňujeme kontrolní hlášení. ÚčtujemeProVás*. <https://www.uctujemeprovas.cz/dane-a-mzdy/14-vyplnujeme-kontrolni-hlaseni>

- Sejkora, T. (2017). *Finančněprávní nástroje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Leges.
- SITA (2014). *Kontrolné výkazy k DPH treba poslat' pred daňovým priznaním*. Verejná správa SR. <https://www.vssr.sk/clanok-z-titulky/kontrolne-vykazy-k-dph-treba-poslat-pred-danovym-priznanim.htm>
- SNI (© 2021). *Hungary RTIR*. <https://snitechnology.net/rtir-real-time-invoice-reporting-hungary/>
- Šefčík, M. (2018). *Karuselové podvody*. Leges.
- Šefčík, M. (2019). *Podvody na dani z přidané hodnoty*. [Disertační práce, Masarykova univerzita]. Informační systém Masarykovy univerzity. <https://is.muni.cz/th/x8fq7/>
- Široký, J. (2018). *Daně v Evropské unii*. (7. vyd.). Leges.
- Široký, J., Macháček, M., Tománek, P., & Tichá, M. (2008). *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. (2. vyd.). C. H. Beck.
- Tomášek, J. (2019). *Polsko zavádí povinný split payment pro plátce DPH – nová povinnost pro české firmy*. Velvyslanectví České republiky ve Varšavě. Dostupné 28. 3. 2023
z https://www.mzv.cz/warsaw/cz/obchod_a_ekonomika/novinky_aktivity/polsko_zavad_z_povinnny_split_payment_pro.html
- Van Brederode, R. F. (2021). *Virtues and Fallacies of VAT: An Evaluation after 50 Years*. Wolters Kluwer. <https://books.google.cz/books?id=C-9BEAAAQBAJ&lpg=PT32&hl=cs&pg=PP1#v=onepage&q&f=false>
- Vančurová, A., Láchová, L., & Zidková, H. (2020). *Daňový systém ČR 2020*. Wolters Kluwer.
- Vejvodová, A. (2014). *Finanční policie: Osvědčený recept, nebo vábnička na voliče?* ČT24. <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/1047701-financi-policie-osvedceny-recept-nebo-vabnicka-na-voalice>
- Vintrlík, J. (2019). *Stát v roce 2018 hospodařil s přebytkem 2,9 miliardy korun*. Ministerstvo financí ČR. <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/pokladni-plneni-sr-33898>
- Vlková, J. (2015). *Evidenci tržeb už mají Slováci vyzkoušenou. Podívejte se, jak funguje*. iDNES.cz. https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/na-slovensku-viduji-trzby-on-line-od-letoska.A151115_194809_ekonomika_jvl
- wFirma (2022). *Co zawiera część ewidencyjna JPK V7M i JPK V7K? – warto wiedzieć*. Poradnik Przedsiębiorcy. <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-co-zawiera-czesc-ewidencyjna-jpk-v7m-i-jpk-v7k-warto-wiedziec>
- Zárybnická, J. (2018). *Dopravce je povinen podat přihlášku do registru při přepravách vybraných komodit*. Dopravní noviny. <https://www.dnoviny.cz/silnicni-doprava/dopravce-je-povinen-podat-prihlasku-do-registru-pri-prepravach-vybranych-komodit>
- Zeman, M. (2016). *Elektronická evidence tržeb. Jaký je její smysl a jak bude fungovat?* Bankovní poplatky. <https://www.bankovnipoplatky.cz/clanky/reportaz/elektronicka-evidence-trzeb-jaky-je-její-smysl-a-jak-bude-fungovat-32575>

Žurovec, M. (2017). *Stát v roce 2016 hospodařil s rekordním přebytkem 62 mld. Kč*. Ministerstvo financí ČR. <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/stat-v-roce-2016-hospodaril-s-rekordnim-27109>

Žurovec, M. (2018). *Stát loni hospodařil s druhým nejlepším výsledkem od roku 1997, schodek dosáhl 6,2 mld. Kč*. Ministerstvo financí ČR. <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/pokladni-plneni-sr-leden-listopad-2017-30618>

Žurovec, M. (2021). *Daňová Kobra zachránila státu už 13 miliard*. Ministerstvo financí ČR. <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/danova-kobra-zachranila-statu-uz-13-mili-41556>

Seznam tabulek

Tab. 1: Oddíly kontrolního hlášení	38
Tab. 2: Napravená DPH na základě podnětů párování KH (v mil. Kč)	41
Tab. 3: Výběr DPH před a po zavedení KH (v mil. Kč).....	42
Tab. 4: Výpočet korelačního koeficientu.....	45
Tab. 5: Výpočet fiktivního inkasa DPH podle meziročního tempa růstu konečné spotřeby (v mil. Kč).....	46
Tab. 6: Porovnání předpokládaného a vyčísleného přínosu (v mil. Kč).....	47
Tab. 7: Výpočet poměru nadměrného odpočtu k celkovému výběru DPH	48

Seznam obrázků

Obr. 1: Příjmy státního rozpočtu za období 2021–2022.....	10
Obr. 2: Schéma karuselového podvodu	24
Obr. 3: Organizační struktura správce daně v ČR	27
Obr. 4: Inkaso DPH v jednotlivých letech (v mil. Kč)	44
Obr. 5: Srovnání meziročního tempa růstu DPH a výdajů na konečnou spotřebu	46
Obr. 6: Vývoj nadměrného odpočtu k celkově vybrané DPH	49
Obr. 7: Princip RTIR	61

Seznam použitých zkratk a znaků

~	přibližně
€	euro
B2B	Business-to-business (právní vztah mezi podnikateli)
B2C	Business-to-consumer (právní vztah mezi podnikatelem a spotřebitelem)
ČR	Česká republika
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPD	datum povinnosti přiznat daň
DUZP	datum uskutečnění zdanitelného plnění
EET	elektronická evidence tržeb
EKAER	elektronický systém obchodní kontroly na veřejných komunikacích
ERP	elektronická registrační pokladna
ESL	EC Sales List (souhrnné hlášení)
EU	Evropská unie
HUF	maďarský forint
JČS	jiný členský stát
JPK	jednotný kontrolní soubor
KH	kontrolní hlášení
MFČR	Ministerstvo financí ČR
MFSR	Ministerstvo financí Slovenskej republiky
MTIC	missing trader intra-community (chybějící obchodník v rámci EU)
NRA	Národní správa příjmů
NTCA	Národní daňová a celní správa
ORP	online registrační pokladna

PLN	polský zlotý
RPDP	režim přenesení daňové povinnosti
RTIR	Real-Time Invoice Reporting (hlášení faktur v reálném čase)
SAF-T	Standard Audit for Tax (jednotný kontrolní daňový soubor)
SENT	system monitoring silniční přepravy zboží
VAT	Value Added Tax (daň z přidané hodnoty)
VRP	virtuální registrační pokladna
ZoDPH	zákon o dani z přidané hodnoty

Seznam příloh

Příloha A: Vzorový formulář kontrolního hlášení

Příloha A: Vzorový formulář kontrolního hlášení

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu		otisk podacího razítka finančního úřadu
<input type="text"/>		
Územní pracoviště v, ve, pro		
<input type="text"/>		
Daňové identifikační číslo		
<input type="text"/>		
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Důvody pro podání následného kontrolního hlášení zjištěny dne		<input type="text"/>
Číslo jednací výzvy	<input type="text"/>	Rychlá odpověď na výzvu
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

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

**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO HLÁŠENÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM**

Údaje o podepisující osobě:		Kód podepisující osoby:
<input type="text"/>		<input type="text"/>
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby		
<input type="text"/>		
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby		
<input type="text"/>		
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		
<input type="text"/>		
Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu		Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum	Otisk razítka	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Kontaktní osoba Telefon

1

KONTROLNÍ OPIS

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran

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

A. 5. - Ostatní uskutečnění zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) 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

B. ODDÍL - Přijátá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku

B. 3. - Přijátá 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

C. ODDÍL - Kontrolní řádky na Daňové přiznání k DPH (DaP)

řádek DaP		Základ daně
1	A.4. + A.5. celkem základy daně u základní sazby DPH	
2	A.4. + A.5. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH	
40	B.2. + B.3. celkem základy daně u základní sazby DPH	
41	B.2. + B.3. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH	
25	A.1 celkem základy daně	
10	B.1 celkem základy daně u základní sazby DPH	
11	B.1 celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH	
3+4+5+6+9+12+13	A.2 celkem základy daně	

Zdroj: Finanční správa (2015c)

Abstrakt

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

Klíčová slova: daňový podvod, daň z přidané hodnoty, kontrolní hlášení, nástroje proti daňovým podvodům, správa daně

Diplomová práce se zabývá účinností kontrolního hlášení proti daňovým podvodům a dále porovnáním správy daně z přidané hodnoty v České republice a ve vybraných státech Evropské unie, konkrétně na Slovensku, v Maďarsku a v Polsku. V úvodní části práce je provedena literární rešerše v oblasti daně z přidané hodnoty a daňových podvodů. Následně je popsána správa daně z přidané hodnoty v ČR včetně nástrojů, které správce daně využívá v boji proti daňovým podvodům. Dále je představeno kontrolní hlášení a je analyzována a zhodnocena jeho účinnost. Další část práce popisuje správu DPH a nástroje používané proti daňovým podvodům ve vybraných státech. V závěru je ČR srovnána s analyzovanými státy a to z pohledu nástrojů využívaných proti daňovým podvodům. Na základě provedené komparace jsou pro ČR vytvořeny návrhy na možné zavedení nových nástrojů.

Abstract

Kantoříková, N. (2023). *Effectiveness of the anti-tax fraud control report* [Master's Thesis, University of West Bohemia].

Key words: tax fraud, value added tax, control report, tools against tax fraud, tax administration

The master thesis is dealing with the effectiveness of the anti-tax fraud control report and comparison of Value Added Tax (VAT) administration in the Czech Republic and in selected countries of the European Union, namely Slovakia, Hungary and Poland. In the introductory part of the thesis is a literature search in the field of VAT and tax fraud. Then is described the VAT administration in the Czech Republic, including the tools used by tax administrator in the fight against tax fraud. Further is characterised control report and its effectiveness is analysed and evaluated. The next part of the thesis describes VAT administration and the tools used against tax fraud in selected countries. Finally, the tools used against tax fraud in the Czech Republic are compared with tools used in analysed countries. Based on the comparison are defined proposals to new tools in the Czech Republic.