

**VYSOKÁ ŠKOLA EVROPSKÝCH A REGIONÁLNÍCH
STUDIÍ, O. P. S., ČESKÉ BUDĚJOVICE**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

**TYOLOGIE PLÁTCE DPH
Z HLEDISKA VÝŠE DOMĚRKU DANĚ
PŘÍPADOVÁ STUDIE REGIONU SEDLČANSKO**

Autor práce: Stanislava Frumertová
Studijní obor: Regionální studia
Forma studia: Kombinované studium
Vedoucí práce: Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.
Katedra: Katedra evropských studií a veřejné správy

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně, na základě vlastních zjištění a s použitím odborné literatury a materiálů uvedených v této práci.

Souhlasím, aby práce byla uložena v knihovně Vysoké školy evropských a regionálních studií v Českých Budějovicích a zpřístupněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění.

.....

Děkuji vedoucímu bakalářské práce Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D. za cenné rady, připomínky a metodické vedení práce.

ABSTRAKT

FRUMERTO VÁ, S. *Typologie plátce DPH z hlediska výše doměrku daně - případová studie regionu Sedlčansko : bakalářská práce*. České Budějovice : Vysoká škola evropských a regionálních studií, o. p. s., 2011. 55 s. Vedoucí bakalářské práce Ing.Lukáš Moravec, Ph.D.

Klíčová slova: daňová kontrola, daňový subjekt, doměřená daň, nadměrný odpočet, nárok na odpočet, správce daně, vytýkácí řízení, zdaňovací období

Bakalářská práce zhodnocuje efektivitu daňové kontroly, a to na základě výstupů v této práci uvedených, jejichž podkladem se staly identifikované skupiny plátců. Práce se vztahuje k časovému rozpětí let 2004 – 2009, za toto období soustřeďuje zjištěná data dle zvolených hledisek do tabulek, kdy údaje v nich slouží jako dílčí podklad pro hodnocení. Další dílčí podklad, který může dopomoci k hodnocení je i popis nejzajímavějších případů doměřené daně, které jsou obohaceny komentářem k nim. Z popsaných podkladů v této studii je následně provedeno zhodnocení, které je potřebné pro definování skutkového stavu v oblasti efektivit daňových řízení. Z konstatace tohoto uvedeného skutkového stavu pak autor vychází a navrhuje, jaká opatření činit, aby efektivita daňové kontroly byla více účinná.

ABSTRACT AJ

FRUMERTOVA, S. *Typology of the VAT payer from the point of view of the amount of retrospective assessment - case study of Sedlcany area : bachelor thesis.*

České Budějovice : Vysoká škola evropských a regionálních studií, o. p. s., 2011. 55 s.
Vedoucí bakalářské práce Ing.Lukáš Moravec, Ph.D.

Key words: tax control, tax subject, tax assessment, excessive deduction, right to deduction, tax administrator, excessive VAT deduction, tax period

The bachelor thesis evaluates the effectiveness of tax control on account of outputs mentioned in the thesis which are based on an identified group of tax payers. The thesis relates to the period of 2004 - 2009 and the data are concentrated in tables in which the entries work as the foundation for evaluation. Next fractional foundation which can help to evaluate is the description of the most interesting cases of tax assessment which are followed by a commentary. The evaluation is executed with the described foundations in this thesis and it is required for defining the factual statement in the area of taxation procedure. The author comes out from the mentioned factual statement and proposes which actions should be undertaken in order to achieve more efficient tax control.

OBSAH

ÚVOD	7
1 CÍL A METODIKA	8
2 LITERÁRNÍ REŠERŠE	9
2.1 Právní prameny	9
2.2 Ostatní prameny.....	9
2.3 Poznatky z praxe	9
2.3.1 K DK – obecně:	10
2.3.2 K DK - příprava správce daně – kontrolora na DK (vazba na Hledisko 5):	10
2.3.3 K DK - průběh daňové kontroly (vazba na Hledisko 5):	11
2.3.4 K VŘ - obecně:	11
2.3.5 K VŘ - příprava správce daně – kontrolora na VŘ (vazba na Hledisko 5):	12
2.3.6 K VŘ - průběh vytýkacího řízení (vazba na Hledisko 5)	12
3 DETERMINACE SKUPINY PLÁTCŮ DLE STANOVENÝCH HLEDISEK	14
4 ANALÝZA VÝSLEDKŮ KONTROL VE VZTAHU K DEFINOVANÝM SKUPINÁM PLÁTCŮ	18
4.1 Analýza efektivnosti kontrolní činnosti	18
4.2 Rozbor případů se zásadními ekonomickými dopady.	26
4.2.1 Zákonná pochybení DS, která měla nejvyšší dopady do doměřené DPH (vazba na Hlediska 2 a), 3 a 4)	26
4.2.2 Zákonná pochybení DS, která měla nejvyšší dopady do doměřené DPH (vazba na Hlediska 2 b).....	30
4.3 Nejzajímavější případy	36
4.3.1 obecně	36
4.3.2 Nejzajímavější kvalitativní případy z uvedených daňových kontrol ...	37
4.3.3 Nejzajímavější kvalitativní případy z uvedených vytýkacích řízení	40
5 VÝSLEDKY A DOPORUČENÍ	45
ZÁVĚR	51
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	52
SEZNAM ZKRATEK	54
SEZNAM TABULEK	55

ÚVOD

Správa daní v sedlčanském regionu je zajišťována Finančním úřadem v Sedlčanech, který spadá pod jedno z osmi finančních ředitelství, a to pod Finanční ředitelství v Praze. Finanční úřad v Sedlčanech patří počtem zaměstnanců, kterých bylo v roce 2010 dvacet sedm mezi menší finanční úřady a byl jím vždy. Spravuje daňové subjekty různého charakteru, ať jsou již tyto podnikatelskými subjekty zcela či podnikatelskou činností si doplňují své příjmy ze závislé činnosti.

Přestože jde o finanční úřad menší, má svůj význam, protože stejně jako větší a velké finanční úřady zabezpečuje správu daní a zajišťuje jejich výběr. V široké škále daní tato práce pojednává pouze o dani z přidané hodnoty, a to proto, že se jedná výší inkasa o daň stěžejní. Tato daň vstoupila v platnost poprvé v České republice dne 1. ledna 1993 a od této doby prošla mnoha novelami a změnami. Nejrozsáhlejší změnu zaznamenala poté, co ČR vstoupila do Evropské Unie dnem 1. května 2004. Do tohoto data se DPH řídila zákonem č. 588/1992 Sb., o DPH, ve znění pozd. předp., od tohoto data se řídí zákonem č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů (nadále jen zákon o DPH), přičemž veškeré její novely jsou především směřované vždy na harmonizaci s právem EU a transparentnost celého zákona. Uvedeného úkolu není snadné dosáhnout a důkazem toho je vysoký počet zmíněných novel, které v konečné fázi spíš plátce v orientaci v zákoně matou než by mu poskytly jasně a stručně informace, jež ke svému podnikání potřebuje. Dezorientace se ovšem nevztahuje pouze na plátce, ale i na sféru jak daňových poradců a účetních, tak i bohužel na autory různých komentářů k tomuto zákonu, rovněž i na správce daně. Přesto i při této skutečnosti je zde na jednom břehu státní správa zabezpečující správný výběr této daně, k čemuž jí dopomáhá prioritně uvedený zákon a na druhém břehu plátce daně, který podléhá daňové kontrole. Aktuálnost zvoleného téma spočívá ve stále více narůstajícím počtu plátců DPH, který by teoreticky měl způsobit vyšší výnos DPH do státního rozpočtu, ovšem aby se tato teorie stala praxí, je nutno daňové subjekty ze strany státní správy kontrolovat a zabezpečovat tak správné naplňování zákona.

1 CÍL A METODIKA

Cílem bakalářské práce bude zhodnocení efektivity daňové kontroly v závislosti na determinaci skupin plátců DPH na základě stanovených hledisek uvedených níže v období let 2004 – 2009 a za použití metod a technik, jež umožňuje především software s názvem „Automatizovaný Daňový Informační Systém“ (nadále ADIS), který je používán výlučně finančními úřady při správě daní.

Pro zpracování této BP budou použity dále platné právní normy a komentáře k nim, časopisy a různé zdroje ČDS, interní doklady finančního úřadu (po jejich zobecnění), kterými jsou Zprávy o výsledku daňové kontroly a Zprávy o výsledku vytýkacího řízení, event. poznatky z praxe získané kontrolní činností, které spolu s uvedenými podklady vytvoří východisko pro zpracování práce.

Tato práce pomocí níže popsanych způsobů vymezí plátce DPH, na které je třeba zaměřit pozornost správce daně, protože u takto vymezené množiny plátců DPH bude možno předpokládat větší doměrek, větší efektivnost správce daně a následně i vyšší daňovou disciplinu a uvědomělost daňových subjektů při plnění svých povinností odvodu DPH. Lze tedy předpokládat její použitelnost pro zlepšení výběru daně efektivněji, tzn. ve vyšších hodnotách (míněno odstraňování daňových úniků) a rychleji a lze předpokládat i, že tento efektivnější výběr daně „vychová“ podnikatelské subjekty.

2 LITERÁRNÍ REŠERŠE

2.1 Právní prameny

K vypracování této studie je nutné vyjít ze zákonné literatury. Již z názvu BP vyplývá, že bude souviset a opírat se o daň z přidané hodnoty, jejíž hmotnou úpravu představuje zákon o DPH, a to vždy ten, který je platný pro vymezená období, kterými jsou v BP roky 2004 - 2009. Jednotlivá zákonná ustanovení jsou normou a nástrojem ke spravedlivému výběru daně při daňových kontrolách, proto se zákon o DPH stává pilířem této práce. Přestože je zde zdůrazňován hmotný zákon o DPH, je třeba zmínit i další velmi důležitý zákon, a to zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozd. předp., který byl v šetřených obdobích používán jako zákon procesní.

2.2 Ostatní prameny

Čtenář se setká i s jinou literaturou než pouze zákonnou, a to proto, že obecně platí, že tato jiná literatura v mnohých případech dokáže formou vysvětlení a za pomoci různých příkladů přiblížit pochopení zákonných ustanovení a jejich snazší aplikaci v praxi. Této skutečnosti je využíváno i pro větší čtivost této studie, protože lze říci, že zákonná literatura je pro čtení velmi nezáživná.

2.3 Poznátky z praxe

Tato kapitola se dostává do práce z podobného důvodu jako kapitola předchozí 2.2 Ostatní prameny, tedy rovněž pro vyšší přístupnost rozebíraného téma. Její umístění samostatně do dalšího oddílu se však děje proto, že se opírá pouze a jen o příklady z praxe, konkrétně popisovaná zjištění níže, jež jsou skutečně výsledkem provedených daňových kontrol a vytýkacích řízení v uvedených letech a v sedlčanském regionu a oddělením daňové kontroly. Tento podklad je v BP jejím doplněním.

S uvedenými zkušenostmi z praxe souvisí zvláště níže uvedené **Hledisko 5** Zacílení se správce daně – kontrolora u prováděných kontrol DPH, které je členěné dále do oddílů a) – e) a které se vztahuje i na vytýkací řízení, kdy jde rovněž o kontrolu stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Zkušený správce daně kontrolor se na obě řízení připravuje, přičemž přípravu je možné členit na šest dalších částí.

2.3.1 K daňové kontrole (nadále DK) - obecně

Plátcí DPH podléhají daňové kontrole na podkladě plánu kontrol, který se sestavuje pro každý rok a klade se v něm důraz hlavně na to, aby byl každý plátců DPH kontrolován opakovaně v určitém časovém rozpětí. Ideální rozpětí jsou tři roky, ovšem tuto lhůtu není schopen dodržet téměř žádný finanční úřad. Výběr plátců DPH do plánu kontrol zabezpečuje tedy lidský faktor, ale ten se velmi opírá o program ADIS, který shromažďuje o jednotlivých plátcích data, tj. hlavně jejich obraty, salda DPH za zdanitelná období a dále realizovaná plnění tuzemská a mimotuzemská, která se člení dále na intrakomunitární (rámeček EU) a zahraniční (rámeček třetích zemí). Dále se do plánu kontrol mimo jeho původní sestavení mohou dostat další plátcí DPH, např. ruší-li svou registraci k DPH nebo vzchází-li různé podniky ke kontrole z jiných institucí (Policie ČR, živnostenské úřady, jiné finanční úřady, finanční ředitelství, apod.). Kontroly DPH jsou řízení, která obsáhnou již vyměřená ZO (měsíce, čtvrtletí) a správce daně může zahájit daňovou kontrolu maximálně 3 roky zpět (vazba na lhůty pro vyměření § 47 odst. 1 zák. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozd. předp. (nadále ZSDP)).¹ Proto počet DK provedených má klesající tendenci v porovnání s vyšším rokem, kdy v něm ještě neuplynul všechno čas, v němž by již nebylo možné DK zahájit. Tedy **Hledisko 2 a)** nepoukazuje na nečinnost správce daně.

2.3.2 K DK - příprava správce daně – kontrolora na DK (vazba na Hledisko 5)

Daňové kontrole předchází příprava na ni, tzn. správce daně využije dostupné materiály. Jde o dokumentaci daňového subjektu (nadále DS) k tomu kterému roku, která je tvořena zvláště vyměřenými běžnými daňovými přiznáními (nadále DP) a dodatečnými daňovými přiznáními (nadále DDP), poznatky z místních šetření (nadále MŠ), která proběhla v minulosti nejen u DS vybraného ke kontrole, ale i u jiného DS, mají-li být tyto nápomocny, písemné podniky jiných a dále i podklady vyzískané z programu ADIS /např. hodnoty pořízeného zboží z jiných členských států (nadále JČS), vazby na jiné DS, apod./, rovněž lze čerpat informace i z výpisů Obchodního rejstříku.

¹ § 47 odst. 1 ZSDP § 47 Lhůty pro vyměření

Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

2.3.3 K DK - průběh daňové kontroly (vazba na Hledisko 5)

Správce daně po zahájení DK prochází předloženými doklady a účetnictvím či daňovou evidencí DS a zprvu odsouhlasí správnost přenášených číselných údajů do daňových přiznání. Obvykle tento monitoring, který doplňuje přípravu správce daně na DK, již vyvolává jeho představu o plátcí DPH, o přesnějším předmětu jeho činnosti a o jeho ekonomických aktivitách a přidruží-li se k němu i zkušenosti správce daně z praxe, pak lze zúžit daňovou kontrolu již jen na určitou oblast a ostatními se nezabývat, protože je zde předpoklad časové ztrátovosti a nenálezovosti doměrku, předpoklad nulových či nepatrných zákonných pochybení DS. O výsledku daňové kontroly sepíše správce daně Zprávu o výsledku daňové kontroly, která je buď bez nálezu nebo s nálezem, tzn. s nálezem bez doměřené daně nebo s nálezem s doměřenou daní. Je-li obsahem Zprávy o výsledku daňové kontroly nález, vždy jej správce daně s DS projednává v průběhu DK, kdy může i DS vyzývat k prokazování údajů jím tvrzených a následně správce daně osvědčuje, zda daňovým subjektem předložené důkazní materiály se staly důkazy či nikoliv. Je-li tedy Zpráva o výsledku DK pozitivní, mění se prostřednictvím následně vydaného platebního výměru finančním úřadem číselné údaje DS dříve deklarované, a tyto buď nemají nebo mají dopad do doměření daně anebo jde o výskyt obou případů. Vždy však, dochází-li ke změnám číselných údajů, projednávají se tato zjištění zaznamenaná ve Zprávě o výsledku DK ještě s DS protokolárně. Pokud DS nemá námitek, což se do protokolu mimo jiné zaznamenává, lze aby správce daně vystavil platební výměr, jehož nabytím právní moci DK končí.

2.3.4 K vytýkácímu řízení (nadále VŘ) - obecně

Plátcí DPH podléhají VŘ na podkladě selekce nevyměřených DP, kterými deklarují svou výslednou daňovou povinnost za určité ZO. Selekcí provádí jednak opět program ADIS, dále však může správce daně sám na podkladě svých zkušeností vyjádřit pochybnosti o podaném DP (běžném, opravném, dodatečném), kdy dnem podání tohoto bylo zahájeno vyměřovací řízení. U těchto případů se zahajuje vytýkácí řízení v souladu s ust. § 43 ZSDP² a DS obdrží od finančního úřadu výzvu k odstranění pochybností ve smyslu uvedeného zákonného ustanovení. Výběr DS za účelem tohoto VŘ program ADIS provádí průběžně s ohledem na ZO jednotlivých plátců DPH již vyměřená a opět se do něj promítá i lidský faktor. Dále mohou zjištění prováděná

² § 43 ZSDP

formou místních šetření (nadále MŠ) vyvolat i potřebu dalších šetření, která nevzešla z automatického výběru prováděného programem ADIS (např. MŠ, kde podnětem je dožádání finančního úřadu o provedení úkonu v daňovém řízení u obchodních partnerů DS nebo výzva k součinnosti třetích osob, či výzva k provedení výslechu svědka, registrace k DPH či její zrušení, apod.).

MŠ jsou řízení, která obsáhnou ještě nevyměřená ZO (měsíce, čtvrtletí) a správce daně v tomto řízení prověřuje údaje uvedené v DP. Své poznatky zaznamená do Zprávy o výsledku vytýkacího řízení, z níž je patrné, že se buď s údaji daňového subjektu ztotožnil, pak následně správcem daně vydaný platební výměr souhlasí s údaji, které DS deklaroval ve svém DP nebo se neztotožnil, a pak následně správcem daně vydaný platební výměr upravuje číselné údaje o rozdíly, jež jsou obsaženy a okomentovány ve Zprávě o výsledku vytýkacího řízení.

Počet provedených VŘ – MŠ ve vyšších letech nemůže mít klesající tendenci, jak je tomu u DK, protože v každém kalendářním roce je provedeno x VŘ, zatímco daňová kontrola může být a je prováděna za jedno období i v letech následných. Tedy **Hledisko 2 b)** může poukazovat na efektivitu správce daně.

2.3.5 K VŘ - příprava správce daně – kontrolora na VŘ (vazba na Hledisko 5)

Vytýkacímu řízení předchází příprava na něj, tzn., správce daně využije dostupné materiály. Jde o dokumentaci daňového subjektu k tomu kterému zdaňovacímu nevyměřenému období roku, která je tvořena jím podaným DP (běžným, opravným či dodatečným). Po vložení údajů z těchto podání správcem daně do programu ADIS, tento některá podání vyhodnotí jako nedůvěryhodná. Tato nedůvěryhodná podání DP podlehnou dalšímu posouzení správcem daně, tzn. jejich další selekci, na konci které je skupina DP, ke kterým jsou vytvořeny výzvy k odstranění pochybností,³ jež správci daně vznikly a kterými se jejich převzetím daňovým subjektem zahájilo vytýkací řízení.

2.3.6 K VŘ - průběh vytýkacího řízení (vazba na Hledisko 5)

Správce daně po zahájení VŘ prochází předloženými doklady a účetnictvím či daňovou evidencí DS a zprvu odsouhlasí správnost přenášených číselných údajů do daňových priznání. Obvykle tento monitoring, který doplňuje přípravu správce daně

³ § 43 ZSDP

na VŘ již vyvolává jeho představu o plátcí DPH, o přesnějším předmětu jeho činnosti a o jeho ekonomických aktivitách, a to zvláště tehdy, jde-li o nově registrovaného plátce DPH nebo jde-li o plátce DPH, u kterého dosud neproběhla ani DK ani VŘ. Pokud jde o nového plátce DPH, správce daně prověřuje obvykle všechny údaje v DP, kterými DS deklaruje své ekonomické činnosti. Jde-li již o delší dobu registrovaného plátce DPH, u něhož proběhla dříve DK či VŘ, u kterých nebyla zjištěna žádná zákonná pochybení DS a správce daně má zkušenost s jeho podnikáním a rovněž, přidruží-li se k tomuto i zkušenosti správce daně z praxe, pak lze zúžit VŘ již jen na určitou oblast a ostatními se nezabývat, protože je zde předpoklad časové ztrátovosti a nenálezovosti doměrku, předpoklad nulových či nepatrných zákonných pochybení DS. Průběh vytýkacího řízení zaznamená správce daně obvykle do protokolu⁴ a následně o výsledku vytýkacího řízení sepiše Zprávu o výsledku vytýkacího řízení, která buď je bez nálezu, tzn. nezpochybňuje, a tedy potvrzuje údaje v DP daňovým subjektem tvrzené nebo je s nálezem, tzn. údaje mění. Změny údajů DP jsou dvojího charakteru, tzn. buď se výsledné saldo v DP mění, přičemž lze se setkat jak se zvýšením, tak se snížením daňového salda nebo se nemění, přesto však byly správcem daně zjištěny nedostatky, které se tímto řízením odstraňují anebo lze se setkat s kombinací obou případů, ale vždy, dochází-li ke změnám údajů v nevyměřeném DP, projednávají se tato zjištění zaznamenaná ve Zprávě o výsledku VŘ ještě s DS protokolárně. Pokud DS nemá námitek, což se do protokolu mimo jiné zaznamenává, lze, aby správce daně dosud nevyměřené daňové přiznání vyměřil prostřednictvím platebního výměru, jehož nabytím právní moci VŘ končí.

⁴ § 15 odst. 8 ZSDP

3 DETERMINACE SKUPINY PLÁTCŮ DLE

STANOVENÝCH HLEDISEK

Namísto slova determinace lze použít i označení jiné, např. vymezení. Namísto slova kritérium lze použít např. měřítko pro srovnávání, či hledisko pro posuzování, či pouze znak. Tedy níže stanovená kritéria představují rozličná autorem zvolená hlediska, která jsou potřebná pro stanovení výsledků, jež dopomohou dospět k vytyčenému cíli, tzn. zhodnocení efektivity daňové kontroly v závislosti na nich. V této kapitole bude pozornost zaměřena na odvětvovou identifikaci skupin plátců DPH v sedlčanském regionu, v následné kapitole pak jejich hodnocení z hlediska doměrku.

Hledisko 1: Počet plátců DPH v jednotlivých letech registrovaných na FÚ a jejich členění na PO a FO

- a) Početní a procentické členění PO dle předmětu jejich činnosti
- b) Početní a procentické členění FO dle předmětu jejich činnosti
- c) Ukazatelé ve výše uvedených hlediskách 1 a) a 1 b) bez členění na PO a FO

Hledisko 2:

- a) Počet provedených kontrol DPH dle § 16 ZSDP v jednotlivých letech uskutečněných FÚ v Sedlčanech
- b) Počet provedených vytýkacích řízení – místních šetření DPH dle § 15 ZSDP v jednotlivých letech uskutečněných FÚ v Sedlčanech

Hledisko 3: Výše doměřené DPH vztahující se ke všem provedeným kontrolám

- a) Výše doměřené DPH vztahující se k provedeným kontrolám u PO členěná na předmět jejich činnosti v letech 2004 - 2006
- b) Výše doměřené DPH vztahující se k provedeným kontrolám u FO členěná na předmět jejich činnosti v letech 2004 - 2006
- c) Porovnání zjištěných ukazatelů ve výše uvedených hlediskách 3 a) a 3 b) poté co byly zprůměrovány

Hledisko 4: Nejvyšší doměrek ve vazbě na uskutečněná plnění DS

Hledisko 5: Zacílení se správce daně – kontrolora u prováděných kontrol DPH

(souvislost s monitoringem spravovaných DS a s přípravou správce daně – kontrolora na daňovou kontrolu a vytýkací řízení):

- a) na činnost DS veškerou či na činnost dílčí, tj. uvedenou v dalších bodech b) až e) nebo v jejich kombinacích

- b) na činnost DS na straně vstupů, tj. na přijatá zdanitelná plnění veškerá či členěná na tuzemská, či dovozy ze 3. zemí, či pořízení zboží z JČS, či poskytnutí služeb osobami registrovanými k dani v JČS, či poskytnutí služeb zahraničními osobami, či pořízení zboží ve zvláštním režimu, při jehož pořízení není nárok na odpočet daně
- c) na činnost DS na straně výstupů, tj. na uskutečněná plnění veškerá (tzn. zdanitelná, osvobozená od daně, a ta, která nejsou předmětem daně) či členěná na tuzemská, či vývozy do 3. zemí, či dodání zboží do JČS, či ta, která nejsou předmětem daně
- d) na chybovost DS, která byla předmětem doměrku v již provedených kontrolách, event. VŘ
- e) na DS, u kterých novelované předpisy DPH způsobují vyšší zdaňování daní z přidané hodnoty oproti předpisu, který pozbyl platnost nebo existuje nově, de facto na jejich akceptace novel

TABULKA 1

Hledisko 1: Počet plátců DPH v jednotlivých letech registrovaných na FÚ v Sedlčanech a jejich členění na PO a FO

	počet plátců DPH celkem		z toho PO		z toho FO	
		nárůst plátců DPH	sloupec 3.		sloupec 4.	
01.01.93 - 31.12.03	606		94	16%	512	84%
rok 2004	682	76	108	16%	574	84%
rok 2005	783	101	119	15%	654	85%
rok 2006	806	23	129	16%	677	84%
rok 2007	856	50	140	16%	716	84%
rok 2008	919	63	158	17%	761	83%
rok 2009	981	62	170	17%	811	83%
průměr	803		131	16%	672	84%

Zdroj: ADIS pro data sloupců 3. a 4.

Pozn.: K datu 31.12.09 je ve skutečnosti zaregistrovaných plátců DPH 953 (a ne 981), tj. PO 169 (a ne 170) a FO 784 (a ne 811), tedy méně, než jak ukazuje poslední řádek tabulky, což je způsobeno tím, že docházelo též k odregistracím či změně místní příslušnosti (28 plátců DPH), takže např. část ze 76 plátců DPH zaregistrovaných v r. 04 nemusí být obsažena v celkovém počtu 981 plátce v r. 09.

TABULKA 2

**Hledisko 1 a): Početní a procentické členění PO dle předmětu jejich činnosti,
tj. těch PO, na kterých byla provedena DK DPH**

počet PO, na kterých byla provedena DK z celkového počtu provedených DK		k uvedenému počtu PO jednotlivé sloupce vyjadřují procenticky zastoupené předměty jejich činností v jejich nejobjemnějším výskytu									
		zemědělství		stavebnictví		výrobní činnost		obchodní činnost (nákup/prodej)		služby	
		počet PO	%	počet PO	%	počet PO	%	počet PO	%	počet PO	%
rok 2004	40 ze 72	6	15,0	3	8,0	13	32,0	10	25,0	8	20,0
rok 2005	52 ze 102	10	19,0	10	19,0	12	24,0	11	21,0	9	17,0
rok 2006	30 z 94	7	23,0	2	7,0	8	27,0	7	23,0	6	20,0
průměr			19,0		11,3		27,6		23,0		19,0
pořadí			3.		4.		1.		2.		3.

Zdroj: Ručně vedená evidence provedených DK (materiál kontrolního oddělení FÚ)

TABULKA 3

**Hledisko 1 b): Početní a procentické členění FO dle předmětu jejich činnosti
tj. těch FO, na kterých byla provedena DK DPH**

počet FO, na kterých byla provedena DK z celkového počtu provedených DK		k uvedenému počtu FO jednotlivé sloupce vyjadřují procenticky zastoupené předměty jejich činností v jejich nejobjemnějším výskytu									
		zemědělství		stavebnictví		výrobní činnost		obchodní činnost (nákup/prodej)		služby	
		počet FO	%	počet FO	%	počet FO	%	počet FO	%	počet FO	%
rok 2004	32 ze 72	4	13,0	2	6,0	2	6,0	18	56,0	6	19,0
rok 2005	50 ze 102	8	16,0	7	14,0	2	4,0	24	48,0	9	18,0
rok 2006	64 z 94	9	14,0	6	9,0	1	2,0	33	52,0	15	23,0
průměr			14,3		9,6		4,0		52,0		20,0
pořadí			3.		4.		5.		1.		2.

Zdroj: Ručně vedená evidence provedených DK (materiál kontrolního oddělení FÚ)

Pro demonstraci je u obou hledisek 1a) i 1b) postačující členění pouze ve třech letech:

- protože předměty činností v sedlčanském regionu jednak nedoznaly v šetřených obdobích výrazných změn,

- protože počet provedených DK DPH je udáváný k datu 31.12.2010 a k němu u FÚ v Sedlčanech jsou čísla provedených DK DPH za období 2004 – 2006 úplná, tzn. že nelze již v následném roce 2011 zahajovat DK DPH na uvedené roky 2004 – 2006, zatímco na následné roky ano.

TABULKA 4

Hledisko 1 c): Ukazatelé ve výše uvedených hlediskách 1 a) a 1 b) bez členění na PO a FO

Počet PO a FO, na kterých byla provedena DK DPH za roky 2004 - 2006 představuje 268 zkontrolovaných plátců DPH.	k uvedenému počtu jednotlivé sloupce vyjadřují procenticky zastoupené předměty jejich činností v jejich nejobjemnějším výskytu v průměru				
	zemědělství	stavebnictví	výrobní činnost	obchodní činnost (nákup/prodej)	služby
Průměr počet DSx100/268 DK	16,4%	11,1%	14,2%	38,4%	19,8%
Pořadí	3.	5.	4.	1.	2.

Vysvětlivky k hlediskům 1a) - c), činnostem tam uváděným:

Zemědělství	jde o činnost zemědělskou a lesnictví
Stavebnictví	jde o činnost dodávání stavebních děl
Výrobní činnost	jde o výrobu mlékárenských produktů, nožířského zboží a výtahů vč. dalšího železí, výrobu textilií, plastových oken, výrobu pletiva, žaluzií, cihel, brašnářství a zpracování dřeva
Služby	jde o služby ponejvíce kadeřnictví, provozování sportovišť, rehabilitací, poradenství v investiční oblasti, služby realitní a zprostředkovatelské, služby účetní, doprava, tiskařské služby, údržba silnic

4 ANALÝZA VÝSLEDKŮ KONTROL VE VZTAHU K DEFINOVANÝM SKUPINÁM PLÁTCŮ

4.1 Analýza efektivnosti kontrolní činnosti

Tato kapitola se zabývá hodnocením efektivnosti kontrol u definovaných skupin plátců DPH v závislosti na objemu doměřené daně.

TABULKA 5

Hledisko 2 a): Počet provedených kontrol DPH dle § 16 ZSDP v jednotlivých letech uskutečněných FÚ v Sedlčanech

	počet kontrol DPH celkem (zjištěných k datu 31.12.2010) sloupec 2.	procentické vyjádření množství plátců DPH, na kterém byla provedena DK DPH
rok 2004	72 nezmění se	72 x 100/682 11%
rok 2005	102 nezmění se	102 x 100/783 13%
rok 2006	94 nezmění se	94 x 100/806 12%
rok 2007	72 změní se	
rok 2008	56 změní se	
rok 2009	22 změní se	

Pozn. „změní se“ pro roky 2007 – 2009 značí, že se počty kontrol DPH budou zvyšovat s ohledem na provedené a ukončené DK DPH za uvedený rok po datu 31. 12. 2010

Zdroj: ADIS pro data sloupce 2.

Tabulka znázorňuje počet provedených DK v jednotlivých letech a rovněž počet plátců DPH, na kterých byla DK provedena. Počet plátců je vyjádřen i procenticky.

TABULKA 6

Hledisko 2 b): Počet provedených vytýkacích řízení – místních šetření DPH

dle § 15 ZSDP v jednotlivých letech uskutečněných FÚ v Sedlčanech

	počet MŠ DPH celkem provedených na PO i FO sloupec 2.		počet nálezů z množství provedených MŠ sloupec 3.		výše nálezu na množství provedených MŠ sloupec 4.	průměrná výše nálezu: na 1 DS z celkového množství	
						na 1 DS z množství provedených MŠ, u nichž byl nález	
r. 2004	115	nezmění se	21	18,26%	737 398,-	6 412,-	35 114,-
r. 2005	122	nezmění se	24	19,67%	549 298,-	4 502,-	22 887,-
r. 2006	112	nezmění se	17	15,17%	404 195,-	3 609,-	23 776,-
r. 2007	122	nezmění se	23	18,85%	821 119,-	6 730,-	35 701,-
r. 2008	123	nezmění se	40	32,50%	704 981,-	5 732,-	17 625,-
r. 2009	119	nezmění se	33	27,73%	1 706 381,-	14 339,-	51 709,-

Zdroj: Pomocná evidence FÚ v jednotlivých letech se záznamy provedených MŠ a výší doměřené DPH pro data sloupců 2. – 4.

Tabulka 6 znázorňuje počet provedených MŠ v letech 2004-2009, počet je konečný a nezmění se. K uvedenému počtu je viditelný další počet vztahující se k případům MŠ, ze kterých byl výstupem nález – doměrek a tento počet je vyjádřen i procenticky. Další sloupec tabulky obsahuje celkový doměrek, který se vztahuje k celkovému počtu MŠ provedených v jednotlivých letech. Poslední sloupec tabulky zaznamenává údaje, které představují doměřenou daň v průměru na 1 DS z celkového množství provedených MŠ v jednotlivých letech (tučně vyjádřená hodnota – horní údaj v řádku) a dále doměřenou daň v průměru na 1 DS z množství provedených MŠ, u kterých byl zaznamenán nález – doměrek (dolní údaj v řádku).

TABULKA 7

Hledisko 3: Výše doměřené DPH vztahující se ke všem provedeným kontrolám

	doměřena DPH celkem Kč (zjištění k datu 31.12.2010)	z toho na PO		z toho na FO	
za rok 04 nezmění se	1 189 161,-	571 526,-	48%	617 635,-	52%
za rok 05 nezmění se	1 188 324,-	764 635,-	64%	423 689,-	36%
za rok 06 nezmění se	2 412 202,-	1 581 254,-	66%	830 948,-	34%
za rok 07 změní se	2 307 361,-	1 522 306,-	66%	785 055,-	34%
za rok 08 změní se	2 546 443,-	2 421 500,-	95%	124 943,-	5%
za rok 09 změní se	1 861 894,-	1 839 355,-	99%	22 539,-	1%

Pozn. „změní se“ pro roky 2007 – 2009 značí, že se částky DPH budou zvyšovat s ohledem na doměřovanou DPH za uvedený rok v DK DPH zahájených po datu 31. 12. 2010

Zdroj: Ručně vedená evidence provedených DK (materiál kontrolního oddělení FÚ)

Tabulka znázorňuje výši doměřené DPH celkem v letech 2004 – 2009 a dále tuto částku člení ve vztahu k PO a FO. Hodnoty doměřené daně u PO a u FO dále vyjadřuje procenticky k celkovému množství doměřené daně v jednotlivých letech.

TABULKA 8

Hledisko 3 a): Výše doměřené DPH vztahující se k provedeným kontrolám u PO členěná na předmět jejich činnosti v letech 2004 - 2006

Pozn. k Hledisku 3a) – c): Pro demonstraci je použitelné členění pouze v uvedených letech, protože existují případy nedokončených DK, které se vztahují k období roku 2007 a vyšším a s ohledem na tuto skutečnost jsou i údaje týkající se doměřené DPH v DK zjišťovány k datu max. 31. 12. 2010.

počet provedených DK DPH u PO	k uvedenému počtu provedených DK DPH u PO jednotlivé sloupce vyjadřují výši doměřené DPH v tom kterém odvětví										
	zemědělství		stavebnictví		výrobní činnost		obchodní činnost (nákup/prodej)		služby		
	počet DK	doměrek (Kč)	počet DK	doměrek (Kč)	počet DK	doměrek (Kč)	počet DK	doměrek (Kč)	počet DK	doměrek (Kč)	
rok 04	40 ze 72	6	1 941	3	19 104	13	9 806	10	539 232	8	1 443
rok 05	52 ze 102	10	90 830	10	111 420	12	29 943	11	527 936	9	4 506
rok 06	30 z 94	7	12 754	2	999	8	77 757	7	1 454 839	6	34 905
průměr			35 175		43 841		39 169		840 669		13 618
pořadí			4.		2.		3.		1.		5.

Zdroj: Ručně vedená evidence provedených DK (materiál kontrolního oddělení FÚ)

Údaje v tabulce zaznamenané znázorňují počet provedených DK DPH na PO z celkového počtu provedených DK v letech 2004 – 2006. Dále je znázorněno pět odvětví, ke kterým vždy váže počet provedených DK a doměrek k tomuto počtu celkem. Poslední řádek tabulky stanovuje pořadí odvětví s ohledem na výši doměrku vyjádřeného v průměru za 3 roky.

TABULKA 9

Hledisko 3 b): Výše doměřené DPH vztahující se k provedeným kontrolám u FO členěná na předmět jejich činnosti v letech 2004 - 2006

počet provedených DK DPH u FO	k uvedenému počtu provedených DK DPH u FO jednotlivé sloupce vyjadřují výši doměřené DPH v tom kterém odvětví									
	zemědělství		stavebnictví		výrobní činnost		obchodní činnost (nákup/prodej)		služby	
	počet DK	doměrek (Kč)	počet DK	doměrek (Kč)	počet DK	doměrek (Kč)	počet DK	doměrek (Kč)	počet DK	doměrek (Kč)
rok 04 32 ze 72	4	99 150	2	45 414	2	30 501	18	432 493	6	10 077
rok 05 50 ze 102	8	95 069	7	115 044	2	0	24	156 764	9	56 812
rok 06 64 z 94	9	33 496	6	1 105	1	0	33	713 335	15	83 012
průměr		75 905		53 854		10 167		434 197		49 967
pořadí	2.		3.		5.		1.		4.	

Zdroj: Ručně vedená evidence provedených DK (materiál kontrolního oddělení FÚ)

Údaje v tabulce zaznamenané znázorňují počet provedených DK DPH na FO z celkového počtu provedených DK v letech 2004 – 2006. Dále je znázorněno pět odvětví, ke kterým vždy váže počet provedených DK a doměrek k tomuto počtu celkem. Poslední řádek tabulky stanovuje pořadí odvětví s ohledem na výši doměrku vyjádřeného v průměru za 3 roky.

TABULKA 10

Hledisko 3 c): Porovnání zjištěných ukazatelů ve výše

uvedených hlediskách 3a) a 3b) poté co byly zprůměrovány

Počet provedených DK DPH na PO i FO za roky 2004 - 2006 představuje 268	k uvedenému počtu jednotlivé sloupce vyjadřují v průměru doměrek vztahující se k tomu kterému odvětví					
	zemědělství	stavebnictví	výrobní činnost	obchodní činnost (nákup/prodej)	služby	
průměr	doměrek/počet DK	333 240/44	293 086/30	148 007/38	3 824 599/103	190 755/53
	v odvětví = Kč	7 574 Kč	9 770 Kč	3 895 Kč	37 132 Kč	3 599 Kč
pořadí		3.	2.	4.	1.	5.

Vysvětlivky k hlediskům 3a) – c), činnostem tam uváděným:

Zemědělství	jde o činnost zemědělskou a lesnictví
Stavebnictví	jde o činnost dodávání stavebních děl
Výrobní činnost	jde o výrobu mlékárenských produktů, nožířského zboží a výtahů vč. dalšího železí, výrobu textilií, plastových oken, výrobu pletiva, žaluzií, cihel, brašnářství a zpracování dřeva
Služby	jde o služby ponejvíce kadeřnictví, provozování sportovišť, rehabilitací, poradenství v investiční oblasti, služby realitní a zprostředkovatelské, služby účetní, doprava, tiskařské služby, údržba silnic

Údaj v tabulce zaznamenaný představuje počet provedených DK DPH na PO i FO v celkovém počtu 268 provedených DK v letech 2004 – 2006. Dále je znázorněno pět odvětví, ke kterým vždy váže počet provedených DK (údaj za lomítkem) a doměrek k tomuto počtu celkem (údaj před lomítkem). Poslední řádek tabulky stanovuje pořadí odvětví s ohledem na výši doměrku vyjádřeného v průměru za 3 roky.

TABULKA 11

Zprůměrnovaný objem doměřené DPH v letech 2004 – 2006, který se vztahuje k předmětu činnosti PO a FO

	Výtah z Tabulek 8 a 9 a stanovení pořadí v závislosti na objemu doměrku a předmětu činnosti plátců DPH				
	zemědělství doměrek (Kč) 8.	stavebnictví doměrek (Kč) 6.	výrobní činnost doměrek (Kč) 7.	obchodní činnost (nákup/prodej) doměrek (Kč) 1.	služby doměrek (Kč) 9.
průměr pořadí PO	35 175 8.	43 841 6.	39 169 7.	840 669 1.	13 618 9.
průměr pořadí FO	75 905 3.	53 854 4.	10 167 10.	434 197 2.	49 967 5.

Hodnoty doměřené daně v jednotlivých odvětvích jsou údaje vztahující se k období 2004 – 2006 vyjádřené v průměru za tyto tři roky a vyjádřené ve vztahu k PO a FO. K doměrkům je přiřazeno pořadí odvětví.

TABULKA 12

Hledisko 4: Nejvyšší doměrek u PO a FO a hodnota uskutečněných plnění v Kč těmito osobami deklarovaná v letech 2006 – 2009

	nejvyšší doměrek v Kč u: (vyměřený k datu 31. 12. 2010)		DS v DP deklarovaná uskutečněná plnění v Kč, ř. 510 DP		výše doměrku v % k uskutečněným plněním	
	PO sloupec 2.	FO sloupec 3.	PO sloupec 4.	FO sloupec 5.	PO sloupec 6.	FO sloupec 7.
za r. 2004 nezmění se	272 002,-	240 233,-	2 837 461,-	25 449 228,-	9,59 %	0,95 %
za r. 2005 nezmění se	392 384,-	115 044,-	3 531 881,-	11 736 933,-	11,11 %	0,98 %
za r. 2006 nezmění se	1 073 320,-	307 772,-	4 649 518,-	6 604 406,-	23,08 %	4,66 %
za r. 2007 může se změnit	502 094,-	239 561,-	5 292 494,-	82 709 915,-		
za r. 2008 může se změnit	2 036 186,-	99 208,-	709 797,-	218 668,-		
za r. 2009 může se změnit	1 812 790,-	13 645,-	52 700 924,-	1 258 848,-		

Zdroje:

- 1.) Ručně vedená evidence provedených DK (materiál kontrolního oddělení FÚ)
se záznamy provedených DK a výší doměřené DPH pro data ve 2. a 3. sloupci
- 2.) Obrazovka ADISu 3812 pro DS a rok, k němuž se vztahuje nejvyšší doměřená DPH
pro data ve 4. a 5. sloupci

Údaje v tabulce zobrazují nejvyšší doměrky zjištěné k datu 31. 12. 2010 u PO a u FO v jednotlivých letech 2004 – 2009. K těmto se pak vztahuje další oddíl 4.2 Rozbor případů se zásadními ekonomickými dopady, v němž jsou popisovány ve smyslu obsahu nálezu – doměrku. Dále tabulka zobrazuje uskutečněná plnění, která PO a FO deklarovaly ve svých daňových přiznáních v jednotlivých letech 2004 – 2009.

4.2 Rozbor případů se zásadními ekonomickými dopady

4.2.1 zákonná pochybení DS, která měla nejvyšší dopady do doměřené DPH

(vazba na hlediska 2 a), 3 a 4 a Tabulky 5, 7 a 12)

V roce 2004 bylo provedeno 72 daňových kontrol.

Doměřená DPH byla u zkontrolovaných PO ve výši 571 526,- Kč a nejvyšší doměrek z této částky na jednu kontrolu činil 272 002,- Kč.

DS – PO měla v předmětu činnosti nákup a prodej ojetých aut. Tato auta pořizovala dvojitým způsobem, jednak jako pořízení použitého zboží ve zvláštním režimu v souladu s ust. § 90 zák. o DPH⁵ a jednak jako pořízení zboží v souladu s ust. § 25 zák. o DPH.⁶ Vzhledem k tomu, že DS rozdílný způsob pořízení zboží daňově správně neošetřil, učinil tak správce daně v daňové kontrole jednak rozlišením uvedených dvou způsobů, a pak i rozlišením dvou stanovení základů daně při prodeji uvedeného zboží. Následně tam, kde nebyla splněna daňová povinnost ve správné výši, ji v souladu s ust. § 21 odst. 1 zák. o DPH⁷ doměřil.

Doměřená DPH byla u zkontrolovaných FO ve výši 617 635,- Kč a nejvyšší doměrek z této částky na jednu kontrolu činil 240 233,- Kč.

DS – FO měla v předmětu činnosti obchodní činnost, nákup a prodej železí. Program VIES u tohoto DS vyčíslil hodnotu pořízeného zboží a DK bylo zjištěno, že skutečně DS zboží z JČS pořídil, ovšem nesplnil daňovou povinnost v souladu s ust. § 25 zák. o DPH,⁸ proto tato byla předmětem doměření.

⁵ § 90 zák. o DPH § 90 Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi

⁶ § 25 zák. o DPH § 25 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu

⁷ § 21 odst. 1 zák. o DPH § 21 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitosti (1) Daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

⁸ § 25 zák. o DPH § 25 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu

V roce 2005 bylo provedeno 102 daňových kontrol.

Doměřená DPH byla u zkontrolovaných PO ve výši 764 635,- Kč a nejvyšší doměrek z této částky na jednu kontrolu činil 392 384,- Kč.

Šlo o tentýž DS a tutéž problematiku jako je popsáno v roce 2004. U tohoto DS se ve stejném čase zahájily dvě DK, jedna na rok 2004, druhá na rok 2005.

Doměřená DPH byla u zkontrolovaných FO ve výši 423 689,- Kč a nejvyšší doměrek z této částky na jednu kontrolu činil 115 044,- Kč.

DS – FO měla v předmětu činnosti obchodní činnost, nákup a prodej zboží. Program VIES u tohoto DS nevyšetřil hodnotu pořízeného zboží, přesto DK bylo zjištěno, že skutečně DS zboží z JČS pořídil, ovšem nesplnil daňovou povinnost v souladu s ust. § 25 zák. o DPH,⁹ proto tato byla předmětem doměření.

V roce 2006 bylo provedeno 94 daňových kontrol.

Doměřená DPH byla u zkontrolovaných PO ve výši 1 581 254,- Kč a nejvyšší doměrek z této částky na jednu kontrolu činil 1 073 320,- Kč.

DS – PO měla v předmětu činnosti obchodní činnost, nákup a prodej zboží a opravy motorových vozidel. DS realizoval zdanitelná plnění, ze kterých neodváděl daň, proto tato byla v souladu s ust. § 21 odst. 1 zák. o DPH¹⁰ doměřena.

Doměřená DPH byla u zkontrolovaných FO ve výši 830 948,- Kč a nejvyšší doměrek z této částky na jednu kontrolu činil 307 772,- Kč.

DS – FO měla v předmětu činnosti obchodní činnost, nákup a prodej zahradních strojů. DS nevedl přesnou evidenci denních tržeb z prodejů zahradních strojů a tržby přiznával nižší, než jaké skutečně byly. I zde byla doměřena daň v souladu s ust. § 21 odst. 1 zák. o DPH.

V roce 2007 bylo provedeno 72 daňových kontrol.

Doměřená DPH byla u zkontrolovaných PO ve výši 1 522 306,- Kč a nejvyšší doměrek z této částky na jednu kontrolu činil 502 094,- Kč.

DS – PO měla v předmětu činnosti mezinárodní autodopravu. Vystavovala faktury jak ve prospěch plátců DPH, tak ve prospěch osob registrovaných k dani v JČS.

⁹ § 25 zák. o DPH § 25 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu

¹⁰ § 21 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitosti (1) Daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

Na částky fakturované osobám registrovaným k dani v JČS nahlížela tak, jako by nebyly předmětem daně v tuzemsku, tzn., nahlížela na ně v souladu s ust. § 10 odst. 2, 3. věty tam uvedené zák. o DPH.¹¹ Ve skutečnosti však neprokázala faktické uskutečnění mezinárodní přepravy ve smyslu ust. § 10 odst. 3 zák. o DPH,¹² proto byla doměřena správcem daně daň v souladu s ust. § 21 odst. 1 zák. o DPH.¹³

Doměřená DPH byla u zkontrolovaných FO ve výši 785 055,- Kč a nejvyšší doměrek z této částky na jednu kontrolu činil 239 561,- Kč.

DS – FO měla v předmětu činnosti obchodní činnost, mycí linku, tiskárnu, atd. DS byla poskytnuta služba zahraniční osobou a šlo o poradenskou službu, která je službou vyjmenovanou v ust. § 10 odst. 6 písm. c) zák. o DPH¹⁴ a která, je-li poskytnuta v souladu s ust. § 10 odst. 7 zák. o DPH,¹⁵ pak místem plnění je tuzemsko a plátcí dle § 15 odst. 1 zák. o DPH¹⁶ vzniká daňová povinnost v souladu s ust. § 108 odst. 1 písm. b) zák. o DPH,¹⁷ kterou však nesplnil, proto došlo k doměření daně.

V roce 2008 bylo provedeno 56 daňových kontrol.

Doměřená DPH byla u zkontrolovaných PO ve výši 2 421 500,- Kč a nejvyšší doměrek z této částky na jednu kontrolu činil 2 036 186,- Kč.

DS – PO měla v předmětu činnosti stavění bowlingových drah. Uplatňovala odpočet daně na podkladě přijatých faktur od českých plátců DPH u plnění, která představovala opravy na nemovitostech nacházejících se mimo území ČR. DS postupoval neoprávněně, protože nepřijal zdanitelná plnění, ale plnění, která nebyla předmětem české DPH, proto správce daně odpočet daně vyloučil a doměřil v souladu s ust. § 72 odst. 1 zák. o DPH.¹⁸

Doměřená DPH byla u zkontrolovaných FO ve výši 124 943,- Kč a nejvyšší doměrek z této částky na jednu kontrolu činil 99 208,- Kč.

¹¹ § 10 odst. 2 3. věta zák. o DPH § 10 Místo plnění při poskytnutí služby ve zvláštních případech (2) 3. věta: Jestliže je však přeprava zboží mezi členskými státy poskytnuta pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, než ve kterém je zahájena přeprava, považuje se za místo plnění území členského státu, který vydal daňové identifikační číslo, které tato osoba poskytla pro poskytnutí této služby.

¹² § 10 odst. 3 zák. o DPH § 10 Místo plnění při poskytnutí služby ve zvláštních případech

¹³ § 21 odst. 1 zák. o DPH

¹⁴ § 10 odst. 6 písm.c) zák. o DPH

¹⁵ § 10 odst. 7 zák. o DPH

¹⁶ § 15 odst. 1 zák. o DPH

¹⁷ § 108 odst. 1 písm. b) zák. o DPH Osoby povinné přiznat a zaplatit daň(1) Přiznat a zaplatit daň správci daně je povinen b) plátce nebo osoba identifikovaná k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, kterým jsou poskytnuty služby podle § 10 odst. 7 s místem plnění v tuzemsku,

¹⁸ § 72 odst. 1 zák. o DPH § 72 Nárok na odpočet daně (1) Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

DS – FO měla v předmětu činnosti obchodní činnost, řeznictví. V kontrolovaném období dodala zboží do JČS, ovšem neprokázala, že dodání bylo ve prospěch osoby registrované k dani v JČS, čímž postupovala v rozporu s ust. § 64 odst. 1 zák. o DPH¹⁹ a na dodávku nešlo nahlížet jako na osvobozenou od daně, výsledkem čehož bylo její □průměrně v souladu s ust. § 21 odst. 1 zák. o DPH.²⁰

V roce 2009 bylo provedeno 22 daňových kontrol.

Doměřená DPH byla u zkontrolovaných PO ve výši 1 839 355,- Kč a nejvyšší doměrek z této částky na jednu kontrolu činil 1 812 790,- Kč.

DS – PO měla v předmětu činnosti obchodní činnost, nákup a prodej navijáků. Importovala navijáky a daňovou povinnost vyčíslila nižší, než by byla vyčíslena, postupovala-li by v souladu s ust. § 36 odst. 3 písm. a) zák. o DPH,²¹ čímž postupovala v rozporu s ust. § 23 odst. 1 písm. a) zák. o DPH.²² Tedy základ daně a potažmo DPH touto právnickou osobou stanové byly DK daňově ošetřeny, tj. doměřen rozdíl do správné vyšší hodnoty.

Doměřená DPH byla u zkontrolovaných FO ve výši 22 539,- Kč a nejvyšší doměrek z této částky na jednu kontrolu činil 13 645,- Kč.

DS – FO měla v předmětu činnosti obchodní činnost. V kontrolovaném období uplatnila odpočet daně u nákupu zboží určeného na reprezentaci, čímž postupovala v rozporu s ust. § 75 odst. 3 zák. o DPH.²³ Zákonná pochybení byla ošetřena doměřením v DK.

¹⁹ § 64 odst. 1 zák. o DPH § 64 Osvobození při dodání zboží do jiného členského státu (1) Dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

²⁰ § 21 odst. 1 zák. o DPH § 21 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitosti (1) Daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

²¹ § 36 odst. 3 písm. a) zák. o DPH § 36 Základ daně (3) Základ daně také zahrnuje a) **jiné daně, cla, dávky nebo poplatky,**

²² § 23 odst. 1 písm. a) zák. o DPH § 23 Uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň při dovozu zboží (1) **Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost při dovozu zboží vzniká^{19a)} a) propuštěním zboží do celního režimu volný oběh,^{19a)} 19a) Čl. 92, 114 a 201 až 208 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92.**

²³ § 75 odst. 3 zák. o DPH § 75 Přijatá plnění, u nichž nemá plátce nárok na odpočet daně (3) Plátce nemá nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro reprezentaci, která nelze podle zvláštního právního předpisu⁵³⁾ uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. 53) § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 492/2000 Sb.

4.2.2 zákonná pochybení DS, která měla nejvyšší dopady do doměřené DPH (vazba na hledisko 2 b), Tabulku 6

V této stati uvedená zákonná pochybení nejsou již členěna na pochybení, která se vztahují k PO a k FO jak je tomu ve stati 4.2.1.

V roce 2004 bylo provedeno celkem 115 místních šetření, pozitivních jich bylo 21. Na těchto pozitivních případech byla doměřena DPH ve výši celkem 737 398,- Kč.

DS měl v předmětu činnosti výrobu nábytku, ke které dovážel komponenty, a dalším jeho nákladem byly poradenské služby ze strany svého jednatele. Hodnota dovezených komponentů nebyla *DS* vůbec zaznamenána do DP a ošetřena v souladu s ust. § 23 odst. 1 písm. a) zák. o DPH.²⁴ Dále v DP deklaroval *DS* hodnotu poradenských služeb jako PSOR, ale ve skutečnosti šlo o náklad, který nebyl předmětem české DPH, a to proto, že jednatel společnosti nebyl osobou registrovanou k dani v JČS v rozporu s ust. § 4 odst. 1 písm. u) zák. o DPH.²⁵ Správce daně v případě prvním vyměřil DPH při dovozu a v případě druhém neuznal odpočet DPH v souladu s ust. § 73 odst. 8 zák. o DPH.²⁶

DS měl v předmětu činnosti obchodní činnost, nákup a prodej železí. Správce daně zjistil, že ve své evidenci DPH, potažmo DP uplatňuje odpočet DPH u dokladů, kterými přijal služby a které mají DUZP z období před registrací plátce DPH. Správce daně vyloučil odpočet DPH v souladu s ust. § 74 odst. 2 zák. o DPH.²⁷

V roce 2005 bylo provedeno celkem 122 místních šetření, pozitivních jich bylo 24. Na těchto pozitivních případech byla doměřena DPH ve výši celkem 549 298,- Kč.

DS měl v předmětu činnosti výrobu nožů, ke které nakoupil výrobní linku od plátce DPH, ovšem DUZP tohoto plnění připadlo na ZO pozdější než bylo ZO

²⁴ § 23 odst. 1 písm. a) zák. o DPH § 23 Vznik daňové povinnosti při dovozu zboží (1) Daňová povinnost při dovozu zboží v tuzemsku vzniká a) dnem propuštění zboží do celních režimů volný oběh, dočasné použití, aktivní zušlechťovací styk v systému navracení nebo dnem, kdy je zboží, které bylo dočasně vyvezeno v pasivním zušlechťovacím styku, dovezeno zpět do tuzemska a propuštěno do volného oběhu,

²⁵ § 4 odst. 1 písm. u) zák. o DPH § 4 Vymezení základních pojmů (1) Pro účely tohoto zákona se rozumí u) osobou registrovanou k dani v jiném členském státě osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v jiném z členských států,

²⁶ § 73 odst. 8 zák. o DPH § 73 Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně (8) Nárok na odpočet daně má plátce při poskytnutí služby podle § 15, pokud mu při tomto poskytnutí vznikla povinnost přiznat daň. Plátce při poskytnutí služby podle § 15 prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem podle § 31 nebo 32, který byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu,⁵⁰⁾ popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví, a který byl vystaven osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobou povinnou k dani. Nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém plátcí vznikla povinnost přiznat daň podle § 24.50) § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, ve znění zákona č. 353/2001 Sb.

²⁷ § 74 odst. 2 zák. o DPH § 74 Nárok na odpočet daně při změně režimu (2) Odpočet daně je možné uplatnit pouze u obchodního majetku pořízeného za posledních 12 měsíců přede dnem účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci. Podmínkou pro uplatnění odpočtu daně jsou daňové doklady nebo doklady vystavené plátcem, které obsahují částku za zdanitelné plnění, která je včetně daně.

ve VŘ prověřované a správce daně zjistil tak, že nárok na odpočet daně má být předmětem až ZO následného, proto jej v šetřeném ZO v souladu s ust. § 73 odst. 1 zák. o DPH²⁸ neuznal.

DS měl v předmětu činnosti galvanizaci železí, kdy tuto práci na movité věci prováděl ve své firmě v tuzemsku ve prospěch osoby registrované k dani v JČS. Výnos z této služby DS osvobodil od daně, ovšem v průběhu VŘ neprokázal odeslání nebo přepravu „zušlechtěné“ movité věci z Česka, takže správce daně v souladu s ust. § 10 odst. 5, 2. věty tam uvedené zák. o DPH²⁹ stanovil místo plnění této služby v Česku a doměřil daň na výstupu ve smyslu ust. § 21 odst. 1 zák. o DPH.³⁰

V roce 2006 bylo provedeno celkem 112 místních šetření, pozitivních jich bylo 17. Na těchto pozitivních případech byla doměřena DPH ve výši celkem 404 195,- Kč.

DS měl v předmětu činnosti údržbu města. V rámci této činnosti pronajímal i pozemky, které deklaroval jako osvobozené dle § 56 odst. 4, 1. věty tam uvedené zák. o DPH.³¹ Ve VŘ bylo zjištěno, že šlo o krátkodobý nájem míst k parkování vozidel v souladu s ust. § 56 odst. 4, 2. věty tam uvedené zák. o DPH,³² kdy se na tuto službu osvobození nevztahuje, proto výnos z této služby byl správcem daně doměřen ve smyslu ust. § 21 odst. 1 zák. o DPH.³³

DS měl v předmětu činnosti půjčování svatebních šatů. Dům, ve kterém půjčoval svatební šaty, byl daňovému subjektu pronajímán neplátcem DPH a DS

²⁸ § 73 odst. 1 zák. o DPH § 73 Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně (1) Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu,⁵⁰⁾ popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínka splněna zaúčtováním jednotlivých částek uvedených na těchto daňových dokladech, popřípadě jejím zaevidováním podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.⁵⁰⁾ § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, ve znění zákona č. 353/2001 Sb.

²⁹ § 10 odst. 5 2. věta zák. o DPH § 10 Místo plnění při poskytnutí služby ve zvláštních případech (5) 2. věta: Jestliže však movitá věc nebyla odeslána nebo přepravena z území členského státu, ve kterém byla služba oceňována movité věci nebo práce na movité věci uskutečněna, za místo plnění se nepovažuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které tato osoba poskytla pro poskytnutí této služby, ale místem plnění je místo, kde je tato služba uskutečněna.

³⁰ § 21 odst. 1 zák. o DPH § 21 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitosti (1) Daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve, **pokud zákon nestanoví jinak**. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

³¹ § 56 odst. 4 1. věta zák. o DPH § 56 Převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (4) 1. věta: Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně.

³² § 56 odst. 4 2. věta zák. o DPH Převod a nájem pozemků, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (4) 2. věta: Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby, bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů.

³³ § 21 odst. 1 zák. o DPH § 21 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitosti (1) Daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

uvedený dům používal jednak pro své ekonomické činnosti a dále ho i podnájímal,³⁴ a to plátcům DPH a i neplátcům DPH. Znění ust. § 56 odst. 5 zák. o DPH³⁵ dává plátcům DPH možnost rozhodnout se, zda u nájmu nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatní daň. DS v případě podnájmu plátcům DPH daň uplatňoval a v případě podnájmu neplátcům, kde mu zákon nedává možnost takovato rozhodování činit, šlo o plnění osvobozená od daně dle § 56 odst. 4, 1. věty tam uvedené zák. o DPH.³⁶ DS měl s těmito uvedenými příjmy spojeny i výdaje, a to nejenom výdaj nájemného za dům, ale i další výdaje, které pořizoval od plátců DPH, a právě u těchto všech přijatých zdanitelných plnění uplatnil odpočet DPH. Zákon o DPH v § 51 odst. 1 zák. o DPH³⁷ taxativně vyjmenovává plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a mezi tato plnění patří i výše zmíněná služba nájmu a dále tentýž zákon o DPH v § 75 odst. 1³⁸ říká, že plátce nemá nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně uvedených v § 51.³⁹

Správce daně zkrátil uplatňovaný odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 odst. 4, 2. věty tam uvedené zák. o DPH,⁴⁰ protože tuto povinnost krátit odpočet daně DS nesplnil.

V roce 2007 bylo provedeno celkem 122 místních šetření, pozitivních jich bylo 23. Na těchto pozitivních případech byla doměřena DPH ve výši celkem 821 119,- Kč.

³⁴ § 4 odst. 3 písm. h) zák. o DPH § 4 Vymezení základních pojmů (3) Pro účely tohoto zákona se dále rozumí h) nájmem věci i podnájem věci,

³⁵ § 56 odst. 5 zák. o DPH § 56 Převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (5) Plátce se může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se uplatňuje daň. Plátce je povinen oznámit správci daně nejpozději do 30 dnů ode dne uzavření nájemní smlouvy uplatňování daně u tohoto nájmu.

³⁶ § 56 odst. 4 1. věta zák. o DPH § 56 Převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (4) 1. věta: Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně.

³⁷ § 51 odst. 1 zák. o DPH § 51 Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (1) Při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění: a) poštovní služby (§ 52), b) rozhlasové a televizní vysílání (§ 53), c) finanční činnosti (§ 54), d) pojišťovací činnosti (§ 55), e) převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56), f) výchova a vzdělávání (§ 57), g) zdravotnické služby a zboží (§ 58), h) sociální pomoc § 59), i) zrušeno, j) provozování loterií a jiných podobných her (§ 60), k) ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61), l) dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62).

³⁸ § 75 odst. 1 zák. o DPH § 75 Přijatá plnění, u nichž nemá plátce nárok na odpočet daně (1) Nárok na uplatnění odpočtu daně nemá plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 51, a to včetně uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud tento zákon nestanoví jinak [§ 72 odst. 2 písm. d)].

³⁹ § 51 zák. o DPH § 51 Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

⁴⁰ § 72 odst. 4 2. věta zák. o DPH § 72 Nárok na odpočet daně (4) 2. věta: Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2, tak i plnění uvedených v § 75 odst. 1, je povinen krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76.

DS měl v předmětu činnosti stavební činnost, kterou realizoval jak dodavatelsky, tak subdodavatelsky a šlo o jak bytovou výstavbu, tak i o výstavbu jinou. Správce daně zjistil, že *DS* v několika případech uplatnil sníženou sazbu daně 5% u dodání bytů tak, jak říká ust. § 48 odst. 2, 1. věty tam uved. zák. o DPH,⁴¹ ovšem zjistil i, že dle předloženého rozhodnutí stavebního úřadu uvedené byty k bydlení určeny nejsou, čímž nebyl naplněn institut § 48 odst. 3, 4. věty tam uved. zák. o DPH,⁴² a proto doměřil rozdíl do základní sazby DPH 19%.

Tentýž DS v jiném ZO prováděl opravu sazby daně a výše daně v rozporu s ust. § 49 odst. 2 zák. o DPH.⁴³ Daňový subjekt v již vyměřeném DP z předcházejícího ZO zjistil, že v něm uskutečnil osvobozené plnění (export zboží), přičemž jej zatížil daní. V dalším ZO, na které se vztahovalo vytykáací řízení nárokoval odvedenou DPH z chybně daní zatíženého exportu tím, že ponižoval daň na výstupu. Tento postup mu uvedené zákonné ustanovení neumožňovalo, proto správce daně ponížení daně na výstupu neakceptoval a doměřil zpět.

V roce 2008 bylo provedeno celkem 123 místních šetření, pozitivních jich bylo 40. Na těchto pozitivních případech byla doměřena DPH ve výši celkem 704 981,- Kč.

DS měl v předmětu činnosti výrobní a obchodní činnost. Vystavoval daňové doklady a plnil svou daňovou povinnost. K některým vystaveným fakturám vystavil dobropisy,⁴⁴ protože rušil část zdanitelného plnění.⁴⁵ Následně však nepostupoval v souladu s ust. § 42 odst. 4 písm. a) zák. o DPH,⁴⁶ kdy ponižoval svou daňovou

⁴¹ § 48 odst. 2 1. věta zák. o DPH § 48 Sazby daně u bytové výstavby (2) 1. věta: U dodání bytového domu, rodinného domu a bytu, a to i nedokončených, včetně stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami včetně konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení, které se do nich jako jejich součástí montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují, se uplatní snížená sazba daně.

⁴² § 48 odst. 3 4. věta zák. o DPH § 48 Sazby daně u bytové výstavby (3) 4. věta: Bytem je místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení, včetně podílu na společných částech domu podle zvláštního právního předpisu.²⁷⁾ 27) Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů.

⁴³ § 49 odst. 2 zák. o DPH § 49 Oprava sazby daně a výše daně u plnění (2) Pokud plátce zjistí po vyměření daně z daňového přiznání, že uskutečnil plnění nebo přijal platbu, přičemž u tohoto plnění v tomto daňovém přiznání uplatnil jinou než platnou sníženou nebo základní sazbu daně, nebo osvobození od daně a zvýšil tím daňovou povinnost, nelze opravu sazby daně a výše daně provést.

⁴⁴ § 43 odst. 1 a 2 zák. o DPH § 43 Daňový dobropis a vrubopis při opravě základu daně a výše daně u zdanitelných plnění (1) Pokud dojde k opravě základu daně a výše daně podle § 42, plátce, který uskutečnil původní zdanitelné plnění, je povinen vyhotovit pro plátce, pro kterého uskutečnil zdanitelné plnění, daňový dobropis nebo daňový vrubopis, a to ke dni, kdy byla provedena oprava základu daně. Údaje o dani se v daňovém dobropise nebo daňovém vrubopise uvádějí v české měně.(2) Daňovým dobropisem je daňový doklad, kterým se opravuje výše daně při opravě podle § 42 odst. 1 a 3.

⁴⁵ § 42 odst. 1 písm. a) zák. o DPH § 42 Oprava základu daně a výše daně u zdanitelných plnění (1) Plátce může opravit výši daně a) při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění,

⁴⁶ § 42 odst. 4 písm. a) zák. o DPH § 42 Oprava základu daně a výše daně u zdanitelných plnění (4) Oprava základu daně a výše daně je samostatným zdanitelným plněním, které se považuje za uskutečněné a) ve zdaňovacím období,

povinnost v kontrolovaném ZO, přičemž neprokázal, že v témže ZO byl dobropis doručen odběrateli nebo prokázal jeho doručení až v následném ZO. Správce daně neakceptoval v uvedených případech ponížení daňové povinnosti.

DS měl v předmětu činnosti obchodní činnost. V průběhu roku 2008 se registroval jako plátce DPH a ve svém prvním DP uplatňoval nárok na odpočet daně při změně režimu⁴⁷ u dlouhodobého hmotného majetku, u kterého však neprovedl úpravu odpočtu daně dle § 78 odst. 5 zák. o DPH,⁴⁸ tuto úpravu provedl správce daně ve VŘ a výsledkem tohoto propočtu bylo ze strany správce daně uznání na odpočet daně jen v ponížené výši.

V roce 2009 bylo provedeno celkem 119 místních šetření, pozitivních jich bylo 33. Na těchto pozitivních případech byla doměřena DPH ve výši celkem 1 706 381,- Kč.

DS měl v předmětu činnosti zemědělství. Ve svých přijatých zdanitelných plněních uplatnil odpočet daně na nákup kombajnu, kdy od dodavatele obdržel nákladovou fakturu. Správce daně v rámci VŘ požadoval prokázání přijatého zdanitelného plnění v souladu s ust. § 72 odst. 1 zák. o DPH,⁴⁹ kdy toto zákonné ustanovení koresponduje se dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, tzn. povinnost přiznat daň u uskutečněného zdanitelného plnění dodavatelem-plátcem DPH dle § 21 odst. 1 zák. o DPH.⁵⁰ Vzhledem k tomu, že u odběratele nebyla prokázána ani úplata dodavateli a ani se kombajn u odběratele ve ZO podléhajícím VŘ nevyskytoval (tzn. DS měl předávací a přebírací protokol o předmětu dodání s datem pozdějším, než které spadalo do šetřeného ZO), dle správce

ve kterém byl daňový dobropis doručen plátcí, pro kterého se uskutečnilo zdanitelné plnění, pokud jde o opravu výše daně podle odstavce 1 písm. a), b), a c), nebo

⁴⁷ § 74 odst. 2 zák. o DPH § 74 Nárok na odpočet daně při změně režimu (2) Odpočet daně je možné uplatnit pouze u obchodního majetku pořízeného za posledních 12 měsíců přede dnem účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci. Podmínkou pro uplatnění odpočtu daně jsou daňové doklady nebo doklady vystavené plátcem, které obsahují částku za zdanitelné plnění, která je včetně daně.

⁴⁸ § 78 odst. 5 zák. o DPH § 78 Úprava odpočtu daně (5) Částka úpravy odpočtu daně se vypočítá jako podíl, v jehož jmenovateli je 5 a v čitateli součin

- a) daně na vstupu při pořízení majetku, který je předmětem úpravy odpočtu daně,
- b) rozdílu mezi ukazatelem nároku na odpočet daně ke dni provedení úpravy odpočtu daně a ukazatelem nároku na odpočet daně
 1. ke dni pořízení majetku, pokud je úprava odpočtu daně prováděna poprvé, nebo
 2. ke dni provedení předchozí úpravy odpočtu daně, a
- c) počtu roků zbývajících do konce období pro úpravu odpočtu daně, do počtu roků se započítává i rok, ve kterém je úprava odpočtu daně prováděna.

⁴⁹ § 72 odst. 1 zák. o DPH § 72 Nárok na odpočet daně (1) Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

⁵⁰ § 21 odst. 1 zák. o DPH § 21 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitosti (1) Daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí **úplaty**, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

daně nenastalo ani uskutečnění zdanitelného plnění a ani neproběhla úplata dodavateli, a proto konstatoval ve výsledku VŘ, že zdanitelné plnění přijato nebylo a že DS nepostupoval v souladu s ust. § 72 odst. 1 zák. o DPH⁵¹ a nárok na odpočet uznán v uvedeném ZO nebyl.

DS měl v předmětu činnosti obchodní, realitní, stavební a zprostředkovatelskou činnost. Ve svém DP deklaroval mnoho údajů, které neprokázal.

V jeho evidenci DPH na vstupu se:

- nacházel mimo jiné doklad, u kterého správce daně zjistil, že nepochází od plátce DPH a správce daně odpočet daně u tohoto plnění vyloučil, protože DS postupoval v rozporu s ust. § 73 odst. 1 zák. o DPH,⁵² tzn., neprokázal nárok na odpočet daně daňovým dokladem vystaveným plátcem.

Neobstál ani jeho argument, že postupoval v dobré víře a netušil, že dodavatel plnění plátce DPH není. Tento argument neobstál z toho důvodu, že neměl zákonný podklad, zatímco dle správce daně nenastal soulad odpočtu daně s povinností přiznat daň na výstupu plátcem tak, jak je stanoveno v ust. § 72 odst. 1, věty 2. tam uvedené zák. o DPH,⁵³ kdy daň na výstupu, tak jak je definovaná v § 4 odst. 1 písm. h) zák. o DPH⁵⁴ nebyla tou daní, která se nacházela na sporném dokladu. Ze strany správce daně, a to z téhož důvodu, nebylo možné ani akceptovat další argument DS ve smyslu, že dodavateli vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň v souladu s ust. § 108 odst. 1 písm. k) zák. o DPH,⁵⁵ a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, v němž uvedená povinnost vznikla v souladu s ust. § 101 odst. 1 zák. o DPH.⁵⁶

⁵¹ § 72 odst. 1 zák. o DPH § 72 Nárok na odpočet daně (1) Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

⁵² § 73 odst. 1 zák. o DPH § 73 Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně (1) Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. ↗

⁵³ § 72 odst. 1 2. věta zák. o DPH § 72 Nárok na odpočet daně (1) 2. věta: Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

⁵⁴ § 4 odst. 1 písm. h) zák. o DPH § 4 Vymezení základních pojmů (1) Pro účely tohoto zákona se rozumí h) daní na výstupu daň, kterou je plátce povinen přiznat ze základu daně, za uskutečněné zdanitelné plnění, **z přijaté úplaty**, daň při dovozu zboží, daň při pořízení zboží, daň při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, daň při poskytnutí služby **zahraniční osobou**, daň přiznaná podle § 92a, **nebo daň přiznaná při poskytnutí služby podle § 10 odst. 14**,

⁵⁵ § 108 odst. 1 písm. k) zák. o DPH § 108 Osoby povinné přiznat a zaplatit daň (1) **Přiznat a zaplatit daň správci daně jsou povinni k) osoba, která uvede daň na dokladu**

⁵⁶ § 101 odst. 1 zák. o DPH § 101 Daňové přiznání a splatnost daně (1) Plátce je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost, pokud zákon nestanoví jinak. Vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, s výjimkou daně vyměřované v souvislosti s dovozem zboží podle § 20, ^{66a)} u kterého je splatnost stanovena celními předpisy. 66a) Např. čl. 222 bod 1 písmeno a) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92.

• nenacházely doklady na pořízení zboží od osoby registrované k dani v JČS, přičemž správce daně prostřednictvím VIESu měl avízo o tom, že DS v určitých hodnotách zboží z JČS pořídil. Přestože DS pořízení zboží z JČS popíral, správce daně si prostřednictvím zaslané žádosti do JČS a vyzískáním odpovědi na ni sehnal důkazní materiály bez účasti DS a v rámci této skutečnosti vyměřil daňovou povinnost v souladu s ust. § 25 odst. 1 zák. o DPH.⁵⁷ K takto vyměřené dani na výstupu, která se vztahovala k určitému ZO následně DS podával DDP za totéž ZO, kde předmětem tohoto byl uplatňovaný nárok na odpočet daně v souladu s ust. § 73 odst. 7 zák. o DPH.⁵⁸ K podanému DDP bylo opět provedeno VŘ, kdy deklarovaný nárok na odpočet daně nebyl ze strany správce daně uznán, protože přijatá zdanitelná plnění nepoužil DS pro uskutečnění svých ekonomických činností, takže postupoval v rozporu s ust. § 72 odst. 1 zák. o DPH.⁵⁹

4.3 NEJZAJÍMAVĚJŠÍ PŘÍPADY

4.3.1 obecně

V oddíle 4.2.1 Zákonná pochybení DS, která měla nejvyšší dopady do doměřené DPH (vazba na Hlediska 2 a), 3 a 4, Tabulky 5, 7 a 11 a v oddíle 4.2.2 Zákonná pochybení DS, která měla nejvyšší dopady do doměřené DPH (vazba na Hledisko 2 b), Tabulkou 6 je poukazováno na vždy nejvyšší doměřenou či nevyměřenou daň a dále na zákonná ustanovení. Uvedená zjištění byla však někdy i zjištěními nejen kvantitativními, ale i kvalitativními. Vzhledem k tomu, že v uvedených oddílech 4.2.1 a 4.2.2 je již odkazováno na právní prameny, v tomto oddíle bude odkazováno na ostatní prameny, a to proto, aby právě díky kombinaci právních pramenů s ostatními, které se o paragrafy neopírají bylo umožněno snadněji pochopit řešenou daňovou problematiku. V oddíle 4.2.1 jsou popsány nejvyšší doměrky z daňových kontrol

⁵⁷ § 25 odst. 1 zák. o DPH § 25 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu (1) Při pořízení zboží z jiného členského státu s **místem plnění v tuzemsku** vzniká plátcí nebo osobě identifikované k dani povinnost přiznat daň **k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Pokud však byl daňový doklad vystaven před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, vzniká plátcí nebo osobě identifikované k dani povinnost přiznat daň k datu vystavení daňového dokladu.**

⁵⁸ § 73 odst. 7 zák. o DPH § 73 Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně (7) Nárok na odpočet daně má plátce při pořízení zboží z jiného členského státu, pokud mu při tomto pořízení vznikla povinnost přiznat daň. Plátce při pořízení zboží z jiného členského státu prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem podle § 35. Nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve za zdaňovací období, ve kterém plátcí vznikla povinnost přiznat daň podle § 25.

⁵⁹ § 72 odst. 1 zák. o DPH § 72 Nárok na odpočet daně (1) Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

v letech 2004 – 2009 vztahované vždy zprvu k PO, pak k FO. V oddíle 4.2.2 jsou popsány nejvyšší doměrky z vytýkacích řízení v letech 2004 – 2009, přičemž popis zákonného pochybení DS u těchto nejvyšších doměrků nerozlišuje, zda jde o popis zákonného pochybení u PO či FO. Nečlenění popisu zákonného pochybení na PO a FO nijak neovlivňuje kvantitativní zjištění, právě protože se popis vztahuje na zjištění kvalitativní.

4.3.2 nejzajímavější kvalitativní případy z uvedených daňových kontrol

Doměřená daň v jednotlivých letech poukazuje v oddíle 4.2.1 Zákonná pochybení DS, která měla nejvyšší dopady do doměřené DPH na různá zákonná ustanovení. K některým z nich je zde přidán další odkaz, pomocí kterého lze získat lepší vjem pochybení daňového subjektu zjištěného v DK.

V roce 2004 a 2005 se u PO opíral doměrek mimo jiné i o zákonná ustanovení § 90⁶⁰ a § 25⁶¹ zák. o DPH. Pro lepší pochopení uvedených zákonných ustanovení a jejich následného užití v praxi lze zmínit i Komentář k § 90, vč. Stanoviska Ministerstva financí, vč. Dotazu 2. a Odpovědi 2.⁶² a Komentář k § 25.⁶³ Přestože obsah uvedeného odkazu platí pro zákonná znění účinná až od 1. 1. 2005,⁶⁴ lze jej použít i k daňové kontrole za rok 2004 prováděné v souladu se zákonem o DPH.⁶⁵ Možnost použití je dána tím, že i když u obou zákonných ustanovení došlo k novelizaci, zůstal jejich smysl pro konkrétní uvedený případ stejný. Kvalita zjištění nespočívala v tom, že DS nerozlišoval 2 způsoby přijatého plnění, ale v tom, že následkem této jeho zákonné nevědomosti odváděl daň při realizaci prodeje nižší, opět na podkladě neznalosti zákona, než by ji odváděl, pokud by zákonnou znalost měl.

⁶⁰ § 90 zák. o DPH § 90 Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi

⁶¹ § 25 zák. o DPH § 25 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu

⁶² HOVORKA, M. *Zákon o DPH praktický průvodce 2005*. 1. vyd. Ostrava : Nakladatelství Jiří Motloch-Sagit, 2005. s. 187. ISBN 80-7208-507-7.

⁶³ HOVORKA, M. *Zákon o DPH praktický průvodce 2005*. 1. vyd. Ostrava : Nakladatelství Jiří Motloch-Sagit, 2005. s. 95. ISBN 80-7208-507-7.

⁶⁴ *Daň z přidané hodnoty a spotřební daně 2005 podle stavu k 1.1 2005*. Ostrava-Hrabůvka : Nakladatelství Jiří Motloch-Sagit, 2004. s. 208. ISBN 80-7208-470-4.

⁶⁵ *Daň z přidané hodnoty květen 2004 a spotřební daně*. Ostrava-Hrabůvka : Nakladatelství Jiří Motloch-Sagit, 2004. s. 192. ISBN 80-7208-429-1.

V roce 2006 se u obou DS, tedy jak u PO, tak u FO opíral doměrek o zákonné ustanovení § 21 odst. 1 zák. o DPH.⁶⁶

Podle tohoto odstavce je plátce povinen přiznat DPH na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (co se tímto dnem rozumí, je stanoveno v odstavcích 4 až 11) nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. A jinak stanoví právě následující odstavce 2 a 3, podle nichž je rozhodující pro přiznání DPH na výstupu pouze den uskutečnění zdanitelného plnění (definovaný v odstavcích 4 až 11) a nikoliv den přijetí platby. To, že se podle výše uvedených případů má DPH přiznat na výstupu v případě, že dojde dříve k přijetí platby než k vlastnímu uskutečnění zdanitelného plnění, je zásadní změnou proti stavu podle předchozího zákona o DPH. Pokud plátce přijme dříve platbu (zálohu, dotaci k ceně plnění apod.) související s jeho zdanitelným plněním, tak je povinen přiznat daň ke dni, kdy ji přijal. Proto plátce musí důrazně identifikovat všechny platby, které bude přijímat.

Bude tak, např. přijímat platby předem nebo zálohy na plnění, která:

- a) se budou vztahovat k jeho zdanitelným plněním, a proto bude muset z těchto přijatých částek přiznat daň,
- b) se budou vztahovat k plněním, která nejsou zdanitelná (např. k jeho plněním, která nebudou předmětem tohoto zákona, protože místo plnění nebude v tuzemsku, k plněním, které nejsou zdanitelnými plněními, protože jsou osvobozeny od daně).

Plátce bude také přijímat částky, které s plněními nebudou vůbec souviset – např. přijaté částky za vyfakturované penále, přijaté částky různých jistin, kaucí, apod. Také z těchto přijatých částek plátce DPH přiznávat nebude.⁶⁷

Tato uvedená citace je použitelná k ustanovení § 21 odst. 1 zák. o DPH⁶⁸ aplikovanému na doměření daně v DK za rok 2006, a to proto, že u něj nedošlo k další novelizaci, tzn. je stejné i pro rok 2006. Kvalita zjištění zvláště u PO spočívala v tom, že správce daně u této DK využil i poznatky získané u jiných DS před jejím zahájením, a tyto napomohly jako důkazní materiál při vyměření daňové povinnosti.

⁶⁶ § 21 odst. 1 zák. o DPH § 21 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitosti

⁶⁷ HOVORKA, M. *Zákon o DPH praktický průvodce 2005*. 1. vyd. Ostrava : Nakladatelství Jiří Motloch-Sagit, 2005. s. 86-87. ISBN 80-7208-507-7.

⁶⁸ § 21 odst. 1 zák. o DPH § 21 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitosti

V roce 2007 se u FO opíral doměrek o zákonná ustanovení § 10 odst. 6 písm. c) zák. o DPH,⁶⁹ § 10 odst. 7 zák. o DPH,⁷⁰ § 15 odst. 1 zák. o DPH⁷¹ a § 108 odst. 1 písm. b) zák. o DPH.⁷² Všechna zde pro rok 2007 uvedená zákonná ustanovení s výjimkou ust. § 108 odst. 1 písm. b) zák. o DPH (k tomuto ustanovení komentáře netřeba) jsou možná komentovat za pomoci níže uvedených komentářů platných od data 1. 1. 2005, ale použitelných i pro rok 2007, protože tato zákonná ustanovení nedoznala změn, tedy nepodlehla novelizaci.

Komentář k § 10 odst. 6 písm.c)⁷³ a § 10 odst. 7⁷⁴ a Komentář k § 15 odst. 1⁷⁵ poskytuje výklad těchto zákonných ustanovení, z něhož lze dovodit jeho použití pro uvedený doměřený případ přijaté poradenské služby poskytnuté zahraniční osobou ve prospěch FO plátce DPH. Kvalita zjištění tohoto zákonného pochybení ze strany DS vychází ze zkušenosti správce daně, který si je vědom toho, že obecně většina daňových subjektů nepřikládá váhu k přijatým službám v zákoně o DPH taxativně vyjmenovaným, u kterých dochází k přenesení daňové povinnosti na jejich příjemce.

V roce 2008 byl doměrek obhajován u PO ust. § 72 odst. 1 zák. od DPH⁷⁶ a u FO ust. § 64 odst. 1 zák. o DPH.⁷⁷

K doměřené dani u PO kuriozitou byla skutečnost, že tato osoba přijala plnění – službu na nemovitosti a v rámci toho, že fakturace proběhla mezi plátcí DPH a toho, že oba partneři postupovali nezákonným způsobem, došlo k vystavení daňového dokladu dodavatelem a následného uplatnění odpočtu daně odběratelem.

Ust. § 2 odst. 1 písm. b) a Komentář k § 2⁷⁸ vysvětlují mimo jiné, jakých pět zákonných podmínek musí být splněno, aby šlo o předmět daně. Jednou z nich je,

⁶⁹ § 10 odst. 6 písm. c) zák. o DPH § 10 Místo plnění při poskytnutí služby ve zvláštních případech

⁷⁰ § 10 odst. 7 zák. o DPH § 10 Místo plnění při poskytnutí služby ve zvláštních případech

⁷¹ § 15 odst. 1 zák. o DPH § 15 Poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a zahraniční osobou

⁷² § 108 odst. 1 písm. b) zák. o DPH § 108 Osoby povinné přiznat a zaplatit daň (1) Přiznat a zaplatit daň správci daně je povinen b) plátce nebo osoba identifikovaná k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, kterým jsou poskytnuty služby podle § 10 odst. 7 s místem plnění v tuzemsku,

⁷³ HOVORKA, M. *Zákon o DPH praktický průvodce 2005*. 1. vyd. Ostrava : Nakladatelství Jiří Motloch-Sagit, 2005. s. 53-54. ISBN 80-7208-507-7.

⁷⁴ HOVORKA, M. *Zákon o DPH praktický průvodce 2005*. 1. vyd. Ostrava : Nakladatelství Jiří Motloch-Sagit, 2005. s. 56. ISBN 80-7208-507-7.

⁷⁵ HOVORKA, M. *Zákon o DPH praktický průvodce 2005*. 1. vyd. Ostrava : Nakladatelství Jiří Motloch-Sagit, 2005. s. 78. ISBN 80-7208-507-7.

⁷⁶ § 72 odst. 1 zák. o DPH § 72 Nárok na odpočet daně (1) Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

⁷⁷ § 64 odst. 1 zák. o DPH § 64 Osvobození při dodání zboží do jiného členského státu (1) Dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

že místem plnění musí být tuzemsko. Tato podmínka splněna nebyla, proto o předmět daně nešlo, proto odpočet daně nebyl z přijatého plnění zdanitelného. Komentář k § 10 zák. o DPH je podpůrným pro zde uváděná tvrzení.⁷⁹

Obchodování FO v roce 2008 také nebylo v souladu se zákonem o DPH.

Dodání zboží není osvobozeno od daně, jestliže je zboží dodáváno osobě, která není osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a pořízení zboží není pro tuto osobu předmětem daně.⁸⁰ Doměření daně v roce 2008 u FO se stalo důsledkem překlasifikace osvobozeného plnění na plnění zdanitelné, kdy kvalita doměrku nevycházela z nesplnění podmínky prokázání fyzického odeslání či přepravy zboží do JČS, ale vycházela z nesplnění podmínky prokázání, že plnění bylo ve prospěch osoby registrované k dani v JČS.

Doměřená daň v roce 2009 u PO v této práci zmiňovaná je sice v nepatrné výši, nicméně i zde šlo o nález kvalitativní, nefrekventovaný, a to proto, že po vstupu do EU nedochází k obchodování se třetími zeměmi tak často, jak tomu bylo před vstupem do ní. Správné stanovení základu daně, tj. stanovení, které DS při dovozu navijáků – položka celního sazebníku 84253190⁸¹ neaplikoval, lze pro názornost uvést na 1. příkladu ve Výkladu, event. příkladu⁸² k ust. § 36 odst. 3 písm.a) zák. o DPH, kterým jsou stanovena pravidla pro stanovení základu daně.

4.3.3 nejzajímavější kvalitativní případy z uvedených vytýkacích řízení

Doměřená daň v jednotlivých letech poukazuje v oddíle 4.2.2 Zákonná pochybení DS, která měla nejvyšší dopady do doměřené DPH na různá zákonná ustanovení. K některým z nich je zde přidán další odkaz, pomocí kterého lze získat lepší vjem pochybení daňového subjektu zjištěného ve VŘ.

V roce 2004 se ve vytýkacím řízení stalo kvalitativním zjištěním zjištění, že daňovým subjektem, PO deklarované pořízení služeb bylo poskytnuto jejím jednatelem, který se pro uvedené plnění postavil nesprávně do role osoby registrované

⁷⁸ GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2008 výklad s příklady*. 4. vyd. Praha : Grada Publishing, 2008. s. 11-12. ISBN 978-80-247-2398-3.

⁷⁹ GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2008 výklad s příklady*. 4. vyd. Praha : Grada Publishing, 2008. s. 33. ISBN 978-80-247-2398-3.

⁸⁰ GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2008 výklad s příklady*. 4. vyd. Praha : Grada Publishing, 2008. s. 139. ISBN 978-80-247-2398-3.

⁸¹ *Celní sazebník 2003*. Olomouc : Anag, 2002. s. 644. ISBN 80-7263-144-6.

⁸² STRAKOVÁ, H., KUNEŠ, Z. *Zákon o DPH s komentářem a příklady ve znění účinném od 1. 1. 2009*. 1. vyd. Praha : Bilance, 2008. s. 136. ISBN-978-8086371-51-1.

k dani v JČS s argumentem, že je Angličan. Šlo o zjištění spadajícího do oddílu 4.2.2 Zákonná pochybení DS, která měla nejvyšší dopady do doměřené DPH – VR.

Obdobně, jako u dalšího jiného zjištění spadajícího však do oddílu 4.2.1 Zákonná pochybení DS, která měla nejvyšší dopady do doměřené DPH – DK, a to zjištění, které pojednávalo mimo jiné i o doměrku roku 2008 u PO, kdy u této byl vyloučen odpočet daně z titulu, že nešlo o přijaté plnění zdanitelné, protože šlo o přijaté služby na nemovitosti umístěné mimo Česko, a tyto služby na to konto byly hodnoceny jako plnění, které předmětem české daně není, dochází i zde k přehodnocení z přijatého plnění zdanitelného na plnění, které předmětem české daně není. Definice osoby registrované k dani v jiném členském státě je ve smyslu osoby s daňovým identifikačním číslem přiděleným pro účely DPH v jiném členském státě.⁸³ A takovou osobou jednatel společnosti nebyl.

Kvalitativním případem v roce 2006 lze označit opět překlasifikaci, a to z uskutečněného plnění osvobozeného na uskutečněné plnění zdanitelné. PO nahlížela při realizaci nájmu pozemků na tuto službu jakoby byla osvobozená od daně, ovšem ve skutečnosti šlo o krátkodobý nájem míst k parkování vozidel, na který se osvobození nevztahuje. K zákonným ustanovením § 56 odst. 4 1. věty tam uvedené zák. o DPH⁸⁴ a § 56 odst. 4 2. věty tam uvedené zák. o DPH⁸⁵ lze uvést dotaz a odpověď:

172. Dotaz: Ve kterých případech se jedná při pronájmu garážového stání o zdanitelné plnění bez nároku na odpočet daně? Odpověď: Za předpokladu, že plátce pronajme garážové stání, jedná se o plnění, které je podle ustanovení § 56 odst. 4 zákona o DPH plněním zdanitelným a na které se osvobození daně nevztahuje. Za předpokladu, že plátce je vlastníkem rodinného domu, který pronajme včetně garáže a garážového stání, posuzuje se celý pronájem podle věci hlavní, což je v daném případě rodinný dům, a v takovém případě u celého pronájmu rodinného domu, včetně garáže a garážového stání se bude jednat o osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně podle § 56 zákona o DPH.⁸⁶

V roce 2007 byla ve vytýkáčím řízení u daňového subjektu zjištěna skutečnost, kdy tento nárokoval snížení daňové povinnosti, kterou v předcházejícím již vyměřeném

⁸³ HOVORKA, M. *Zákon o DPH praktický průvodce 2005*. 1. vyd. Ostrava : Nakladatelství Jiří Motloch-Sagit, 2005. s. 21. ISBN 80-7208-507-7.

⁸⁴ § 56 odst. 4 1. věta zák. o DPH § 56 Převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (4) 1. věta: Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně.

⁸⁵ § 56 odst. 4 2. věta zák. o DPH § 56 Převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (4) 2. věta: Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby, bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů.

⁸⁶ STRAKOVÁ, H., KUNEŠ, Z. Daň z přidané hodnoty v otázkách a odpovědích. *Účetnictví*, 2008, č. 8, s. 47.

zdaňovacím období chybně zvýšil, protože ji vztáhnul na vývoz zboží, což je plnění od daně osvobozené. Snížení daňové povinnosti správce neumožnil, protože institut § 49 odst. 2 zák. o DPH⁸⁷ to neumožňoval. Kuriozitou v tomto zákonném postupu je, že i když ani v následném roce u uvedeného zákonného ustanovení k jeho novelizaci nedošlo (došlo k ní až v roce 2009), bylo u něj poukazováno na skutečnost nesouladu (neharmonizace) s právem EU, které DS dává oprávnění opravit výši daně, uplatnil-li ji a přiznal-li ji jinak, než v souladu se zákonem o DPH. Poukazování na skutečnost, kdy ještě právo EU u zmíněného případu nebylo do zákona o DPH implementováno zdokladovává uvedený dotaz a odpověď:

109. Dotaz: Má plátce možnost opravit výši daně a jakým způsobem opravu může provést v případě, kdy vystavil daňový doklad a přiznal daň u bezúplatně poskytnutých obchodních vzorků, tj. u plnění, které není předmětem daně? Odpověď: Jestliže byla nesprávně uplatněna daň při bezúplatném poskytování obchodních vzorků, kdy plátce vystavil daňový doklad, a z tohoto plnění přiznal a zaplatil daň, přestože se jedná o plnění, které není předmětem daně, zákon o DPH opravu daného stavu specificky neřeší. Podle směrnice má být přiznána daň pouze do výše stanovené zákonem a v případech, kdy dojde k nesprávnému přiznání výše daně, má mít plátce možnost provést opravu daně. Zákon o DPH neřeší opravu v daných případech, což není v souladu s právem EU. Proto v případě, že plnění není předmětem daně, plátce může provést opravu daně dodatečným daňovým přiznáním.⁸⁸

V roce 2008 FO nárokovala ve svém 1. DP odpočet daně u majetku, aniž by provedla úpravu odpočtu. Aplikace § 78 odst. 5 zák. o DPH⁸⁹ je patrná z uvedeného dotazu a odpovědi:

135. Dotaz: Jaký je postup při uplatnění nároku na odpočet daně při zaregistrování se jako plátce DPH? Při výpočtu nároku na odpočet daně dochází ke snížení nároku? Stal jsem se čtvrtletním plátcem a jsem zaregistrován k dani k 1. 2. 2008. Mám v obchodním majetku zásoby, které jsem pořídil v květnu 2007, tedy v období 12 měsíců před účinností registrace, u nichž bych měl možnost uplatnit nárok na odpočet daně. Tyto zásoby jsou pořízeny v hodnotě 100 000 Kč. Současně jsem v listopadu 2007 pořídil dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě 600 000 Kč.

⁸⁷ § 49 odst. 2 zák. o DPH § 49 Oprava sazby daně a výše daně u plnění (2) Pokud plátce zjistí po vyměření daně z daňového přiznání, že uskutečnil plnění nebo přijal platbu, přičemž u tohoto plnění v tomto daňovém přiznání uplatnil jinou než platnou sníženou nebo základní sazbu daně, nebo osvobození od daně a zvýšil tím daňovou povinnost, nelze opravu sazby daně a výše daně provést.

⁸⁸ STRAKOVÁ, H., KUNEŠ, Z. Daň z přidané hodnoty v otázkách a odpovědích. *Účetnictví*, 2008, č. 8, s. 33

⁸⁹ § 78 odst. 5 zák. o DPH § 78 Úprava odpočtu daně

Odpověď: Osoba povinná k dani má nárok na odpočet při registraci k DPH u majetku, který je ke dni účinnosti uvedenému na osvědčení o registraci evidován v účetní, resp. u osob, které nejsou účetní jednotkou, v daňové evidenci jako součást jejího obchodního majetku, a který byl pořízen za posledních 12 měsíců podle § 74 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Rozhodující je skutečnost, že majetek je součástí obchodního majetku osoby povinné k dani k datu účinnosti uvedenému na osvědčení o registraci, a že tento majetek je řádně evidován. Odpisování nárok na odpočet daně neovlivní. Při výpočtu výše nároku na odpočet při registraci k dani z přidané hodnoty podle § 74 odst. 4 zákona o DPH se u majetku vymezeného v § 78 odst. 2 zákona o DPH, tj. u dlouhodobého majetku se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč a dlouhodobého nehmotného majetku se vstupní cenou vyšší než 60 000 Kč, postupuje podle § 78 odst. 5 zákona o DPH. V důsledku registrace totiž dochází ke skutečnosti, že tento majetek bude používán pro uskutečnění plnění zakládajících nárok na odpočet daně. Při výpočtu částky snížení se zohledňuje počet let, který uplynul od pořízení, resp. převedení do užívání daného majetku.

V daném případě je výpočet následující:

- | | |
|--|--|
| 1) zásoby | $100\,000 \times 0,1597 = 15\,970$ Kč |
| 2) dlouhodobý hmotný majetek, který je vymezený v § 78 odst. 2 | |
| • postup při výpočtu daně | $600\,000 \times 0,1597 = 95\,820$ Kč |
| • úprava odpočtu daně podle § 78 odst. 5: | $\{95\,820 \times (1-0) \times 4\} : 5 = 76\,656$ Kč |
| • nárok na odpočet daně ze zásob a dlouhodobého hmotného majetku | $76\,656 + 15\,970 = 92\,626$ Kč |

Plátce má nárok uplatnit odpočet daně ve výši 92 626 Kč, a to v ř. 370 v daňovém přiznání za únor.⁹⁰

Poslední kvalitativní případ, který stojí za zmínku je zjištění ve vytýkacím řízení v roce 2009 u PO, které není výše v oddíle 4.1.2 popsáno, protože hodnota doměrku nebyla vysoká. Hodnota zjištění však váhu má, a to proto, že DS nepostřehl novelu zákona platnou ode dne 1. 4. 2009.⁹¹

DS pořídil po datu účinnosti uvedené novely ojetý OA, u kterého prodávající uvedl 19% DPH. DS uplatňoval daň v odpočtu. Správce daně zjistil, že dodavatel předmět prodeje zatížil daní neoprávněně, protože prodával ve skutečnosti starší OA, u kterého nebyl možný odpočet DPH v souladu s ust. § 75 odst. 2 zák. o DPH.⁹²

⁹⁰ STRAKOVÁ, H., KUNEŠ, Z. Daň z přidané hodnoty v otázkách a odpovědích. *Účetnictví*, 2008, č. 8, s. 38.

⁹¹ Zákon č. 87/2009 Sb. s účinností od 1.4.2009

⁹² Zákon o dani z přidané hodnoty účinností od 1. 1. 2009 Ostrava-Hrabůvka : Sagit, 2008. s. 176. ISBN 978-80-7208-701-3.

Od 1. 4. 2009 je tedy možné u osobního automobilu uplatnit nárok na odpočet jako u jakéhokoliv jiného obchodního majetku.⁹³ Jestliže plátce při nákupu OA před datem 1. 4. 2009 neměl nárok na odpočet, pak prodej tohoto OA i po účinnosti novely (podle bodu 3 přechodných ustanovení z. č. 87/2009 Sb.), zůstává plněním osvobozeným od daně. Prodávající osvobozené plnění neoprávněně zatížil daní a kupující nepřijal zdanitelné, ale ve skutečnosti osvobozené plnění, u kterého neměl nárok na odpočet daně.⁹⁴

⁹³ PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem podle právního stavu 1. 4. 2009*. 4. aktualizované vyd. Olomouc : Anag, 2009. s. 234. ISBN 978-80-7263-539-9.

⁹⁴ *Informace o uplatňování nároku na odpočet daně u osobních automobilů* [online]. Praha, 2009 [cit 2010-09-15]. Česká daňová správa, . Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_9599.html?year= >.

5 VÝSLEDKY A DOPORUČENÍ

(ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ, tj. EFEKTIVITY DK a VŘ V ZÁVISLOSTI NA UVEDENÝCH HLEDISKÁCH A DALŠÍCH ASPEKTECH)

Počet plátců DPH v jednotlivých letech registrovaných na FÚ v Sedlčanech a jejich členění na PO a FO (Tabulka 1, Hledisko 1)

Z údajů uvedených v tabulce z tohoto kritéria vyplývá, že počet plátců v jednotlivých letech vzrůstal, a to jak PO, tak FO, přičemž tito plátcí jsou v průměru zastoupeni v každém roce v poměru 16% : 84%. Vzrůstající počet je jevem normálním, protože po vstupu do EU, kdy je dáván prostor k podnikání, roste i počet podnikatelů a protože DPH je daní, s níž se setkáváme ve všech zemích EU, vzrůstá i počet podnikatelů plátců DPH, neboť pak této dani podléhající obchodní transakce mezi nimi uskutečňované mají větší logiku, tzn. jsou ekonomičtější, než když by se realizovaly mezi neplátcí, či neplátcí a plátcí. Zvláště pak existují oblasti, kdy je dokonce výhodou plátcem DPH být (např. stavebnictví, zemědělství). Vzrůstá-li počet plátců DPH, nabízí se myšlenka, že vzroste i počet provedených DK a VŘ.

Doporučením k uvedenému zjištěnému výsledku je zvýšení počtu správců daně v oddělení daňové kontroly.

Početní a procentické členění PO dle předmětu jejich činnosti, tj. těch PO, u kterých byla provedena DK DPH (Tabulka 2, Hledisko 1a))

Z údajů zde uvedených vyplývá, jak velkým objemem byli zastoupeni zkontrolovaní plátcí DPH – PO v činnostech, které představují jejich předmět podnikání. Z tohoto hlediska lze říci, že ze zastoupených pěti nejhlavnějších v sedlčanském regionu vyskytujících se kategorií (zemědělství, stavebnictví, výrobní činnost, obchodní činnost, služby) se PO zabývají ponejvíce výrobní činností (27,6 %) a nejméně stavebnictvím (11,3 %), použijí-li se zprůměrované údaje za tři šetřené roky.

Doporučením k uvedenému zjištěnému výsledku se nabízí dílčí přesun počtu správců daně v oddělení daňové kontroly z oblasti kontrol zaměřených na PO se stavební činností do oblasti kontrol zaměřených na PO s výrobní činností, aby u této nedošlo k jejímu opomíjení.

Početní a procentické členění FO dle předmětu jejich činnosti, tj. těch FO, u kterých byla provedena DK DPH (Tabulka 3, Hledisko 1b))

Z údajů zde uvedených vyplývá, jak velkým objemem byli zastoupeni zkontrolovaní plátcí DPH – FO v činnostech, které představují jejich předmět podnikání. Z tohoto hlediska lze říci, že ze zastoupených pěti nejhlavnějších v sedlčanském regionu vyskytujících se kategorií (zemědělství, stavebnictví, výrobní činnost, obchodní činnost, služby) se FO zabývají ponejvíce obchodní činností (52,0 %) a nejméně výrobní činností (4,0 %), použijí-li se zprůměrované údaje za tři šetřené roky.

Doporučením k uvedenému zjištěnému výsledku se nabízí dílčí přesun počtu správců daně v oddělení daňové kontroly z oblasti kontrol zaměřených na FO s výrobní činností do oblasti kontrol zaměřených na FO s obchodní činností, aby u této nedošlo k jejímu opomíjení.

Ukazatelé ve výše uvedených hlediskách 1 a) a 1 b) bez členění na PO a FO (Tabulka 4, Hledisko 1 c))

Z údajů zde uvedených vyplývá, že provedené daňové kontroly byly provedeny největší měrou na plátcích DPH, jejichž předmětem činnosti byla obchodní činnost a nejmenší měrou na plátcích, jejichž předmětem činnosti byla stavební činnost. Značnou měrou (pořadí 3.) byly provedeny daňové kontroly na plátcích DPH, jejichž předmětem činnosti bylo zemědělství, což kopíruje skutečnost, že Sedlčansko je krajem zemědělským a je třeba zmínit i skutečnost, že v zemědělství obvykle odpočty DPH u přijatých zdanitelných plnění představují základní sazbu daně a daňová povinnost u uskutečněných zdanitelných plnění sníženou sazbu daně.

Se stejnou skutečností „překlopení sazby DPH ze základní do snížené“ se setkáváme i u činnosti stavební. Zde však údaje ukázaly, že plátců DPH – stavebníků bylo zkontrolováno nejméně, protože jde o plátce DPH, jejichž předmět činnosti není příliš na Sedlčansku rozšířený, vypovídají o tom i data uvedená v tabulkách 2 a 3.

Doporučením k uvedenému zjištěnému výsledku je dostatečné množství správců daně v oddělení daňové kontroly, kteří budou vybaveni znalostmi nejen z oblasti DPH a procesu jejího vyměrování, ale i z oblastí jiných, zvláště pak oblastí činností, jež jsou předmětem kontrolovaných plátců DPH. Potenciál znalostí se příznivě promítá do efektivity doměřené DPH, a to i např. u plátců DPH – stavebníků, u nichž by se spíš na podkladě výsledků nabízela myšlenka nekontrolovat je. Přesto v této oblasti nějaké kontroly provedeny byly a opodstatnění měly, protože právě zmíněná skutečnost

„překlopení sazby DPH ze základní do snížené“ tak nezpůsobila nechtěnou eventualitu neefektivity doměrku.

Počet provedených kontrol DPH dle § 16 ZSDP v jednotlivých letech uskutečněných FÚ v Sedlčanech (Tabulka 5, Hledisko 2 a))

Z údajů zde uvedených vyplývá, že počet provedených kontrol nevykazuje v průběhu třech po sobě jdoucích let výkyvy, které by poukazovaly na jeho pokles či růst.

Počet provedených vytykáčích řízení – místních šetření DPH dle § 15 ZSDP v jednotlivých letech uskutečněných FÚ v Sedlčanech (Tabulka 6, Hledisko 2 b))

Z údajů zde uvedených vyplývají obdobné výsledky jako jsou zjištění uvedená v tabulce 5, tzn. že i zde se v počtu provedených místních šetření (sloupec 2) neobjevují výkyvy, které by poukazovaly na jeho pokles či růst.

K tabulkám 5 a 6 společně:

Obě dvě hlediska, která se vztahují k Tabulce 5 – počtu provedených DK (Hledisko 2 a)) a k Tabulce 6 – počtu provedených VŘ (Hledisko 2 b)) jsou hlediska stále sledovaná a požadavek ke správci daně je, aby počet těchto řízení vzrůstal, ale na druhé straně zde existuje obecný fakt, že při zachování počtu zaměstnanců ve veřejném sektoru, nemluvě o jeho snižování, nemůže mít počet DK a VŘ vzrůstající tendenci neustále. Z uvedených důvodů se volí optimum prováděných DK a VŘ, které vychází z počtu registrovaných plátců DPH a počtu správců daně, které dále vychází z plánu DK a vytipování DS k prováděným VŘ a u kterého je ponejvíce zdrojem ADIS.

Z Hlediska 2b), Tabulky 6, lze dovodit, že průměrný počet provedených VŘ na 1 rok, kdy zdrojem byly údaje z let 2004 – 2009, byl 119, z tohoto počtu byl nález na 26 případech, a to představuje každé 5. VŘ s doměrkem. Efektivita řízení se v této oblasti sleduje dvojí, tzn. trend je stimulovat správce daně k produktivitě ve smyslu provedeného co možná nejvyššího počtu DK a VŘ (k počtu provedených DK a VŘ však již bylo pojednáno výše v předchozím odstavci) a dále k nálezovosti v těchto řízeních. Nálezovost v provedených VŘ, tak jak opět vyplývá z kritéria 2b) je v letech 2004 – 2008 (hodnoty tučně uvedené) vyvážená a v průměru za uvedené roky činí hodnotu doměrku 5 397,00 Kč na 1 DS z těch, kteří podlehly VŘ. Nálezovost v roce 2009 byla sice vyšší než v předcházejících letech, ale takovýto vyšší nález nemusí vždy vypovídat například o vyšší chybovosti plátce, v některých případech může jít pouze o obchodní transakce s vyššími hodnotami DPH, které byly ze strany správce daně vyloučeny.

Doporučením k uvedeným zjištěním může být pouze lepší analýza rizikových plátců DPH, jež je poskytována k činnosti správců daně – kontrolorů softwarem ADIS. Zlepšená analýza rizikovosti zajistí, že rizikovní plátcí DPH určení k daňové kontrole a vytýkácímu řízení budou programem ADIS vybráni s větší přesností, výsledkem které bude pak při počtech bez výkyvů prováděných daňových kontrol a vytýkácích řízení vyšší nálezovost na provedené šetření u plátců DPH.

Výše doměřené DPH vztahující se ke všem provedeným kontrolám (Tabulka 7, Hledisko 3)

Údaje zde zjištěné v letech 2004 až 2006 ukazují nárůst doměřené daně, jde o žádaný trend. Doporučením k uvedenému zjištění může být pouze udržování nárůstu doměřované daně, jež lze docílovat již zmiňovanými skutečnostmi, např. lépe vypracovanou analýzou rizikových plátců DPH, znalými správci daně – kontrolory, počtem míst v kontrolním oddělení, které zajistí efektivitu jejich využití, atd.

Výše doměřené DPH vztahující se k provedeným kontrolám u PO členěná na předmět jejich činnosti v letech 2004 – 2006 (Tabulka 8, Hledisko 3 a))

Údaje zde zjištěné poukazují na to, že nejvyšších doměrků bylo docíleno u PO, jejichž předmětem činnosti byla činnost obchodní, naopak nejnižších doměrků bylo docíleno u PO, jejichž předmětem činnosti byly služby.

Výše doměřené DPH vztahující se k provedeným kontrolám u FO členěná na předmět jejich činnosti v letech 2004 – 2006 (Tabulka 9, Hledisko 3 b))

Údaje zde zjištěné poukazují na to, že nejvyšších doměrků bylo docíleno u FO, jejichž předmětem činnosti byla rovněž činnost obchodní, naopak nejnižších doměrků bylo docíleno u FO, jejichž předmětem činnosti byla činnost výrobní.

Porovnání zjištěných ukazatelů ve výše uvedených hlediskách 3a) a 3b) poté co byly zprůměrnovány (Tabulka 10, Hledisko 3 c))

Jde o zprůměrovaná data, ve 3 po sobě jdoucích letech, ve kterých bylo provedeno 268 DK, a tyto byly provedeny na plátcích DPH, kteří se zabývali pěti na Sedlčansku nejrozsaáhlejšími činnostmi v různých objemech. Největším objemem je zastoupena obchodní činnost a došlo v ní k nejvyšším doměrkům, nejmenší doměrky byly zaznamenány ve službách.

K tabulce 8 a 9 a 10 společně:

Společně posuzované údaje uvedené v Tabulkách 8 a 9 a 10, tj. v hlediskách 3 a), 3 b) a 3 c) poukazují na to, že nejvyšších doměrků bylo docíleno u plátců DPH, a to jak PO, tak FO, jejichž předmětem činnosti je činnost obchodní.

Doporučením k uvedenému zjištěnému výsledku je zaměření správce daně – kontrolora na plátce DPH, jejichž předmětem činnosti je obchodní činnost. Doporučení neznamená, že ostatní plátcí DPH zůstanou stranou daňové kontroly, protože směřovat daňová řízení na plátce DPH dle předmětu jejich činnosti význam pochopitelně má. Na místě je neopomenutí právě oblastí stavebnictví a zemědělství, u kterých dochází při realizaci „k překlpení“ základní sazby do snížené, následkem čehož je záporné saldo, které by eventuálně DS mohl čerpat ve vyšších hodnotách neoprávněně. Na místě je i doporučení kontrolovat plátce DPH s obchodní činností nejen v obecné rovině, ale i obsáhnout v ní i leckdy přítomné zprostředkování, které bývá obtížné v procesu dokazování, nicméně v závěru může přinést vyšší efektivnost – doměřenou DPH.

Zprůměrnovaný objem doměřené DPH, který se vztahuje k předmětu činnosti PO a FO (Tabulka 11) ukázal, že doměrky ve vazbě na odvětví, která tato studie vymezila mají uvedené pořadí.

obchodní činnost	PO	1.	stavební činnost	PO	6.
obchodní činnost	FO	2.	výrobní činnost	PO	7.
zemědělství	FO	3.	zemědělství	PO	8.
stavební činnost	FO	4.	služby	PO	9.
služby	FO	5.	výrobní činnost	FO	10.

Doporučení k uvedenému zjištění je výběr DS k následné DK především těch, jejichž předmětem činnosti je činnost obchodní, a to jak PO, tak FO, a to třeba i na úkor PO, jež podnikají ve službách a FO, jež podnikají ve výrobní činnosti. Výsledky ukázaly, že objem doměrků u PO ve službách a výrobní činnosti u FO je nejmenší. Dále je doporučením do plánu kontrol zahrnovat však i všechny plátce DPH, jejichž předmětem činnosti je stavební činnost a zemědělství, neboť u těchto činností dochází k „překlpení“ sazby daně.

Nejvyšší doměrek u PO a FO a hodnota uskutečněných plnění v KČ těmito osobami deklarovaná v letech 2006 – 2009 (Tabulka 12, Hledisko 4)

Zde v tabulce uvedená zjištění ve sloupcích 2. a 3. ukazují nejvyšší doměřenou DPH při DK (nikoliv při VŘ) u PO a u FO v letech 2004 – 2009. Jako doplněk studie, který ji může oživit, je k těmto nejvyšším doměřeným hodnotám popsán konkrétní případ, který se k nim vztahuje, a to v oddíle 4.2.1 Zákonná pochybení DS, která měla nejvyšší dopady do doměřené DPH. Údaje zjištěné v tomto hledisku vykazují na letech 2004 – 2006 skutečnost nárůstu doměřené daně, a to jak u PO, tak u FO. Doporučením k uvedenému zjištění je udržování trendu nárůstu doměřované daně, vznik velkého specializovaného finančního úřadu, který se zaměří na vymezení daňových subjektů s vysokým obratem nad 1 miliardu ročně, do jehož specializace spadnou hlavně PO.

K hledisku 5: Zacílení se správce daně – kontrolora u provedených kontrol DPH (bez tabulky)

Jde o hledisko ve velmi širokém spektru, jde o porovnávání, které má váhu a jehož jednotlivé body se mohou promítat příznivě a i v mnohých pádech se příznivě promítají do nálezovosti a výše doměřované daně. Důležitost tohoto hlediska v obecné rovině se dá vyjádřit tak, že rychlost, správná zákonná znalost správce daně, nevyjímaje jeho znalosti o daňových subjektech a jejich ekonomických poměrech, dále jeho schopnost získaná praxí provádění daňových kontrol a proškolením nadřízenými orgány, přináší do celého daňového řízení žádanou produktivitu a předpoklad správného a efektivního výběru daně, což koresponduje s požadavkem státu.

Posledním hlediskem, které nenesé číselné označení, ale v celé práci se objevuje, je přítomnost ADISu, k němuž je nutno zmínit, že jde o neustále propracovávaný a aktualizovaný program, bez něhož dnes již nelze vymezit množiny daňových subjektů k DK a k VŘ. Jde o program, do kterého správce daně – kontrolor nezasahuje, ovšem i v něm sehrává lidský faktor důležitou roli, protože mimo jiné program ADIS umožňuje shromáždit poznámky správců daně – kontrolorů z DK a VŘ, výsledkem čehož je pak to, že tyto mohou být následně využívány v dalších daňových řízeních, a to nejen u řízení, která probíhají v rámci jednoho FÚ, ale v rámci všech FÚ v České republice. Jde tedy o hledisko, které napomáhá tomu, aby množina DS vybraná k DK a VŘ byla vybrána co nejspolehlivěji a při zacílení se správce daně – kontrolora na ni se dosáhlo v následném probíhajícím řízení správného a úplného stanovení daně.

ZÁVĚR

Studie prokázala, že v regionu Sedlčany v šetřených letech 2004 – 2009 na vymezené množině plátců DPH došlo k jejich nárůstu, a to jak osob právnických, tak i fyzických. U plátců DPH, u nichž byla provedena DK bylo zjištěno, že jejich **nejpočetnější množinou** byly u PO plátci DPH s předmětem výrobní činnosti a u FO plátci DPH s předmětem obchodní činnosti a jejich **nejméně početní množinou** byly u PO plátci DPH s předmětem stavební činnosti a u FO plátci DPH s předmětem výrobní činnosti.

Zjištění, které je zprůměrované, tedy nerozlišující DK provedené zvlášť na PO a zvlášť na FO ukázalo, že **nejpočetnější množinou** plátců DPH byli ti, jejichž činnost byla obchodní a **nejméně početní množinou** plátců DPH byli ti, jejichž činnost byla stavební.

Rovněž bylo zjištěno, že počet provedených DK a VŘ nevykázal výkyvy, tedy s přibývajícím počtem plátců DPH roste též. V šetřených letech 2004 – 2006 byl prokázán nárůst doměřené daně a také bylo zjištěno, že v těchto stejných letech se vztahují maximální doměrky u PO i FO k obchodní činnosti, zatímco minimální doměrky se vztahují u PO na služby a u FO na výrobní činnost.

V rámci hodnocení efektivity autor doporučuje např. zvýšit počet správců daně – kontrolorů, jejich zaměření se v rámci kontrol DPH na daňové subjekty s určitým předmětem činnosti, zajištění dostatečného množství správců daně – kontrolorů se znalostmi i z jiných oblastí (stavebnictví, zemědělství), lepší analýza rizikových plátců DPH produkovaná zejména programem ADIS, zajišťování udržování nárůstu doměřené daně i v dalších letech, založení specializovaného FÚ zaměřeného na plátce s vysokými obraty.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Literární zdroje:

1. *Celní sazebník 2003*. Olomouc : Anag, 2002. 960 s. ISBN 80-7263-144-6.
2. *Daň z přidané hodnoty květen 2004 Spotřební daně podle stavu k 1. 5. 2004*. Ostrava-Hrabůvka : Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2004. 192 s. ISBN 80-7208-429-1.
3. *Daň z přidané hodnoty Spotřební daně 2005 podle stavu k 1. 1. 2005*. Ostrava-Hrabůvka : Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2004. 208 s. ISBN 80-7208-470-4.
4. *Daň z přidané hodnoty 2006 podle stavu k 1. 1. 2006*. Ostrava-Hrabůvka : Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2005. 80 s. ISBN 80-7208-532-8.
5. *Daň z přidané hodnoty 2007 podle stavu k 1. 1. 2007*. Ostrava-Hrabůvka : Nakladatelství Sagit a.s., 2006. 160 s. ISBN 80-7208-604-9.
6. *Daň z přidané hodnoty 2008 podle stavu k 1. 1. 2008*. Ostrava-Hrabůvka : Nakladatelství Sagit a.s., 2007. 176 s. ISBN 978-80-7208-655-9.
7. GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2008 výklad s příklady*. 4. vyd. Praha : Grada Publishing, 2008. 240 s. ISBN 978-80-247-2398-3.
8. HOVORKA, M. *Zákon o DPH praktický průvodce 2005*. 1. vyd. Ostrava : Nakladatelství Jiří Motloch-Sagit, 2005. 259 s. ISBN 80-7208-507-7.
9. PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem podle právního stavu 1. 4. 2009*. 4. aktualizované vyd. Olomouc : Anag, 2009. 479 s. ISBN 978-80-7263-539-9.
10. *Správa daní a poplatků Platby v hotovosti Daňové poradenství podle stavu k 13. 10. 2008*. Ostrava-Hrabůvka : Nakladatelství Sagit a.s., 2008. 176 s. ISBN 978-80-7208-710-5.
11. STRAKOVÁ, H., KUNEŠ, Z. *Zákon o DPH s komentářem a příklady ve znění účinném od 1. 1. 2009*. 1. vyd. Praha : Bilance, 2008. 348 s. ISBN-978-8086371-51-1.
12. STRAKOVÁ, H., KUNEŠ, Z. *Daň z přidané hodnoty v otázkách a odpovědích. Účetnictví*. Praha : Bilance, 2008. č. 8, 64 s. ISSN 0139-5661.

13. *Zákon o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. 1. 2009.*

Ostrava-Hrabůvka : Sagit, 176 s. ISBN 978-80-7208-701-3.

Elektronické zdroje:

1. *Informace o uplatňování nároku na odpočet daně u osobních automobilů* [online]. Praha: Česká daňová správa, 2009 [cit 2010-09-15]. Dostupný z WWW: <http://cbs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cbs/xsl/legislativa_metodika_9599.html?year=>>.

Legislativní dokumenty:

1. *Zákon č. 87/2009 Sb. s účinností od 1. 4. 2009.*

Ostatní zdroje:

Kromě výše uvedených zdrojů byly využity při zpracování případové studie regionu Sedlčansko následující materiály:

- Databáze ADIS
- Pomocná a podpůrná evidence DK a MŠ oddělení daňové kontroly
- Zprávy o výsledku daňové kontroly DPH za roky 2004 – 2009 (po jejich zobečnění)
- Zprávy o výsledku vytýkácího řízení za roky 2004 – 2009 (po jejich zobečnění)

SEZNAM ZKRATEK

ADIS	Automatizovaný Daňový Informační Systém (software)
BP	bakalářská práce
ČDS	Česká daňová správa
DDP	dodatečné daňové přiznání
DK	daňová kontrola
DP	daňové přiznání
DPH	daň z přidané hodnoty
DS	daňový subjekt
DUZP	datum uskutečnění zdanitelného plnění
EU	Evropská Unie
EX	export zboží
FÚ	finanční úřad
IM	import zboží
JČS	jiný členský stát
m.	plátce DPH se ZO měsíc
MŠ	místní šetření
OA	osobní automobil
PSOR	poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v JČS
Q	plátce DPH se ZO čtvrtletí
SH	souhrnné hlášení
VIES	součást programu ADIS, která mimo jiné vyčíslí hodnoty deklarované osobami registrovanými k dani v JČS, které jsou rovny hodnotám pořízeného zboží z JČS plátcí DPH a uvedené hodnoty jsou vyčíslvány v rámci Q
VŘ	vytýkácí řízení
zák. o DPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozd. předp.
ZO	zdaňovací období
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozd. předp.

SEZNAM TABULEK

strana

Tabulka 1	Hledisko 1: Počet plátců DPH v jednotlivých letech <u>registrovaných</u> na FÚ v Sedlčanech a jejich členění na PO a FO	15
Tabulka 2	Hledisko 1 a): Početní a procentické členění PO dle předmětu jejich činnosti, tj. těch PO, u kterých byla provedena DK DPH	16
Tabulka 3	Hledisko 1 b): Početní a procentické členění FO dle předmětu jejich činnosti, tj. těch FO, u kterých byla provedena DK DPH	16
Tabulka 4	Hledisko 1 c): Ukazatelé ve výše uvedených hlediskách 1 a) a 1 b) bez členění na PO a FO	17
Tabulka 5	Hledisko 2 a): Počet provedených kontrol DPH dle § 16 ZSDP v jednotlivých letech uskutečněných FÚ v Sedlčanech	18
Tabulka 6	Hledisko 2 b): Počet provedených vytýkacích řízení – místních šetření DPH dle § 15 ZSDP v jednotlivých letech uskutečněných FÚ v Sedlčanech	19
Tabulka 7	Hledisko 3: Výše doměřené DPH vztahující se ke všem provedeným kontrolám	20
Tabulka 8	Hledisko 3 a): Výše doměřené DPH vztahující se k provedeným kontrolám u PO členěná na předmět jejich činnosti v letech 2004-2006	21
Tabulka 9	Hledisko 3 b): Výše doměřené DPH vztahující se k provedeným kontrolám u FO členěná na předmět jejich činnosti v letech 2004-2006	22
Tabulka 10	Hledisko 3 c): Porovnání zjištěných ukazatelů ve výše uvedených hlediskách 3a) a 3b) poté co byly zprůměrovány	23
Tabulka 11	Zprůměrnovaný objem doměřené DPH, který se vztahuje k předmětu činnosti PO a FO	24
Tabulka 12	Nejvyšší doměrek u PO a FO a hodnota uskutečněných plnění v Kč těmito osobami deklarovaná v letech 2006 – 2009	25