



Kontrolní závěr z kontrolní akce

23/09

Peněžní prostředky státu určené na vybraná opatření proti daňovým únikům

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále také „NKÚ“) na rok 2023 pod číslem 23/09. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Josef Kubíček.

Cílem kontroly NKÚ bylo prověřit, zda byly peněžní prostředky státu určené na vybraná opatření proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty vynakládány účelně a v souladu s právními předpisy.

Kontrolováno bylo období let 2018–2022 a v případě věcných souvislostí i období předcházející a navazující.

Kontrola byla u kontrolovaných osob prováděna v období od května do prosince 2023.

Kontrolované osoby:

Ministerstvo financí (dále také „MF“),
Generální finanční ředitelství (dále také „GFŘ“),
Generální ředitelství cel (dále také „GŘC“).

Kolegium NKÚ na svém VII. jednání, které se konalo dne 20. května 2024,

schválilo usnesením č. 5/VII/2024

kontrolní závěr v tomto znění:

Peněžní prostředky státu určené na vybraná opatření proti daňovým únikům

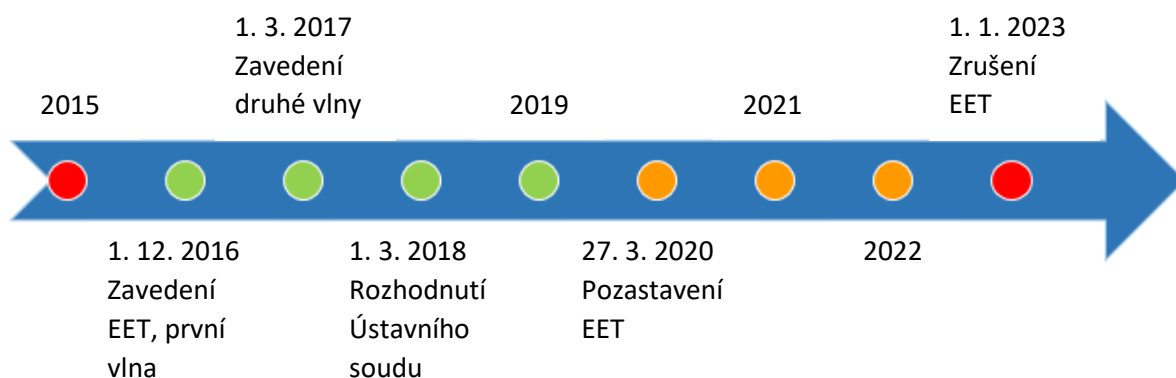
EVIDENCE TRŽEB

2 237,5 mil. Kč

vynaložily MF, GFŘ a GŘC
na EET v letech 2015–2023

652 mil. Kč

doměřeno na DPH, DPFO,
DPPO na základě EET
v letech 2017–2019



KONTROLNÍ HLÁŠENÍ

257,6 mil. Kč

vynaložilo GFŘ
na kontrolní hlášení
v letech 2015–2022

10 787 mil. Kč

doměřeno DPH
na základě kontrolního
hlášení v letech
2016–2022

I. Shrnutí a vyhodnocení

V boji proti daňovým únikům byly v roce 2016 zavedeny dva nové nástroje – od 1. ledna kontrolní hlášení¹ a od 1. prosince evidence tržeb². Kontrolní hlášení (dále také „KH“) bylo zavedeno z důvodu zlepšení výběru daní s cílem zavedení účinného a flexibilního nástroje v boji proti daňovým podvodům. Hlavním cílem evidence tržeb (dále také „EET“) bylo získání informací, které zabezpečí lepší správu daní³ (zejména daní z příjmů a daně z přidané hodnoty). Přínosem jejího zavedení mělo být narovnání neoprávněné konkurenční výhody poplatníků neodvádějících řádně daně a vyšší inkaso z daní.

Povinnost evidovat tržby měla nabíhat ve čtyřech vlnách. V první vlně se evidovaly tržby za stravovací a ubytovací služby (prosinec 2016), druhá vlna zahrnovala velkoobchod a maloobchod (březen 2017). Povinnost evidovat tržby dle zákona o EET pro subjekty zařazené do dalších dvou vln byla v důsledku rozhodnutí Ústavního soudu a pandemie covidu-19 odložena⁴, v období od 27. 3. 2020 do 31. 12. 2022 pozastavena⁵ a od 1. 1. 2023 byla EET zrušena⁶.

Cílem kontroly NKÚ bylo prověřit, zda byly peněžní prostředky státu určené na vybraná opatření proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty vynakládány účelně a v souladu s právními předpisy.

Peněžní prostředky vynaložené Generálním finančním ředitelstvím na kontrolní hlášení v letech 2015–2022 ve výši 257,6 mil. Kč vyhodnotil NKÚ jako účelné. Finanční správa České republiky jeho zavedením získala nástroj pro detekci rizikových transakcí.

MF, GFŘ a GŘC vynaložily v letech 2015–2023 na zavedení a provoz EET celkem 2 237,5 mil. Kč. FS ČR po zrušení EET ztratila jeden z nástrojů, které umožňují kontrolovat realizované tržby a odhalovat jejich kráčení. Z pohledu DPH byla EET prostředkem pro účinnější a administrativně jednodušší získání informací pro odhalení daňových subjektů, které překročily limit pro povinnou registraci k DPH.

Toto celkové vyhodnocení se opírá o následující zjištění:

1. Kontrolní hlášení napomáhá v boji proti daňovým únikům

NKÚ zjistil, že GFŘ vynaložilo v letech 2015 až 2022 na zavedení a fungování kontrolního hlášení celkem 257,6 mil. Kč. Analýzou dat z kontrolního hlášení Finanční správa ČR (dále také „FS ČR“) detekovala více než 10 mil. rizikových transakcí. FS ČR doměřila daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) na základě údajů z kontrolního hlášení za roky 2016–2022 ve výši 10 787 mil. Kč, což je 16 % z celkem doměřené daně v těchto letech.

¹ Zákonem č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

² Zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále také „zákon o EET“).

³ Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb.

⁴ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 ze dne 12. 12. 2017 zrušil ustanovení zákona č. 112/2016 Sb., na jejichž základě měla být realizována 3. a 4. vlna EET.

⁵ Pozastavení povinnosti EET pro již povinné subjekty a odklad povinnosti EET pro subjekty 3. a 4. vlny trvaly od 27. 3. 2020 do 31. 12. 2022 (zákony č. 137/2020 Sb., č. 263/2020 Sb. a č. 449/2020 Sb.), (dále také „pozastavení EET“ nebo „pozastavení povinnosti evidovat tržby“).

⁶ Zákon č. 458/2022 Sb., kterým se zrušuje zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.

2. Po spuštění první a druhé vlny EET tvořili plátcí DPH více než 50 % přihlášených subjektů

Na zavedení a provoz všech vln EET vynaložily MF, GŘČ a GŘC v letech 2015–2023 celkem 2 237,5 mil. Kč. Zavedení první a druhé vlny EET se mělo týkat 19 % daňových subjektů, které měly dle zákona o EET povinnost evidovat tržby. Tento předpoklad se v prvních dvou letech po zavedení EET naplnil a do roku 2019 nárůst subjektů přihlášených do EET pokračoval. Z celkového počtu daňových subjektů přihlášených k EET tvořili plátcí DPH více než 50 %.

3. Zrušením povinnosti evidovat tržby ztratili správci daně jeden z významných nástrojů pro cílené prověřování daňových úniků

NKÚ zjistil, že využitím dat z EET a následnou kontrolní činností v letech 2017–2019 doměřila FS ČR celkem 652 mil. Kč. Z toho 184,9 mil. Kč doměřila na dani z přidané hodnoty.

NKÚ zjistil, že FS ČR s využitím dat z EET zaregistrovala k DPH celkem 7 167 daňových subjektů z důvodu překročení zákonného limitu.

Následným zrušením EET ztratila FS ČR významný nástroj, který umožňoval kontrolu realizovaných tržeb a jejich případného krácení. Zároveň přišla o nástroj pro účinnější a administrativně jednodušší získání informací pro odhalení daňových subjektů, které registraci k DPH neprovedly, přestože překročily limit pro povinnou registraci k DPH.

4. Při kontrolních nákupech zjistily orgány finanční a celní správy porušení zákona o EET u téměř třetiny provedených kontrol

NKÚ zjistil, že po zavedení EET prováděly FS ČR a Celní správa České republiky (dále také „CS ČR“) kontroly plnění povinností vyplývajících ze zákona o EET formou kontrolních nákupů, na které vynaložily 13,9 mil. Kč. Celkem FS ČR a CS ČR provedly 258 656 kontrol, z toho 68 006 kontrol bylo se zjištěním porušení povinností v souvislosti s EET. Z uložených sankcí ve výši 229,7 mil. Kč bylo uhrazeno 220 mil. Kč, tj. téměř 96 % předepsaných sankcí.

NKÚ zjistil, že z celkového počtu provozoven, u nichž kontrola odhalila porušení povinností v souvislosti s EET, 38 % provozoven kontrolovaných FS ČR a 66 % provozoven kontrolovaných CS ČR napravilo zjištěné chyby a následné kontroly neodhalily další či opakovaná porušení těchto povinností.

II. Informace o kontrolované oblasti

V České republice evidenci tržeb upravoval zákon o EET, který nabyl účinnosti 1. 12. 2016⁷. Tímto zákonem bylo zamýšleno zavést plošně zacílené hlášení údajů o platbách, které se vyznačují nižší nebo nejasnou mírou dohledatelnosti⁸ (platby v hotovosti, šekem apod.), vůči správci daně v reálném čase. Povinnost evidovat tržby v první vlně náběhu EET od prosince 2016 se vztahovala pouze na tržby za stravovací a ubytovací služby, ve druhé vlně náběhu EET od března 2017 zahrnovala velkoobchod a maloobchod. Kontrolu dodržování povinností uložených zákonem o EET vykonávaly orgány FS ČR a orgány CS ČR.

⁷ Zákon o EET nabyl účinnosti v ustanoveních § 10 až § 17 a § 32 již dne 1. 9. 2016, v ostatních ustanoveních nabyl účinnosti 1. 12. 2016.

⁸ Viz ustanovení § 5 zákona o EET a důvodová zpráva k tomuto zákonu.

Na základě nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 byla zrušena povinnost evidence tržeb uskutečněných platebními kartami. Dále byla zrušena povinnost evidovat tržby pro subjekty zařazené do třetí a čtvrté vlny.

V reakci na pandemii covidu-19 došlo zákonem č. 137/2020 Sb.⁹ s účinností od 27. 3. 2020 k pozastavení povinnosti evidovat tržby. Tento zákon byl dvakrát novelizován, a to zákonem č. 263/2020 Sb.¹⁰ a zákonem č. 449/2020 Sb.¹¹, které prodloužily pozastavení povinnosti evidovat tržby do 31. 12. 2020, resp. do 31. 12. 2022. V tomto období měli poplatníci možnost evidovat tržby dobrovolně.

Dne 1. 1. 2023 nabyl účinnosti zákon č. 458/2022 Sb.¹², který povinnost evidovat tržby zrušil. Od tohoto data není evidence tržeb provozována ani na dobrovolné bázi. Do konce roku 2023 umožňovala FS ČR podnikatelům nahlížet přes aplikaci *Elektronická evidence tržeb* do evidence tržeb v EET.

Kontrolní hlášení zavedl zákon č. 360/2014 Sb.¹³ s účinností od 1. 1. 2016. Povinnost podat kontrolní hlášení má plátce, pokud uskutečnil plnění definovaná zákonem č. 235/2004 Sb.¹⁴ (dále také „zákon o DPH“). V kontrolním hlášení je plátce povinen kromě obecných náležitostí podání uvést identifikační a kontaktní údaje plátce, údaje týkající se plnění a úplat, pokud tyto plnění a úplaty zakládají povinnost podat kontrolní hlášení, údaje týkající se uplatnění nároku na odpočet daně, identifikační údaje odběratele nebo dodavatele¹⁵. Plátce, který je právnickou osobou, podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc. Plátce, který je fyzickou osobou, podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání¹⁶.

Působnost kontrolovaných osob v oblasti EET a kontrolního hlášení:

Ministerstvo financí

- je ústředním orgánem státní správy pro daně,
- navrhuje právní předpisy a jejich změny v oblasti daní, v rámci zákonného zmocnění vydává podzákonné právní předpisy,
- řídí GFŘ a GRČ,
- je správcem kapitol státního rozpočtu 312 – *Ministerstvo financí* a 398 – *Všeobecná pokladní správa*.

⁹ Zákon č. 137/2020 Sb., o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu.

¹⁰ Zákon č. 263/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 137/2020 Sb., o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu.

¹¹ Zákon č. 449/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 137/2020 Sb., o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu, ve znění pozdějších předpisů.

¹² Zákon č. 458/2022 Sb., kterým se zrušuje zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy (o zrušení zákona o evidenci tržeb).

¹³ Zákon č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

¹⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

¹⁵ Ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH.

¹⁶ Ustanovení § 101e odst. 1 a 2 zákona o DPH.

Generální finanční ředitelství

- řídí a kontroluje Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady,
- odpovídá za metodické řízení výkonu správy DPH,
- připravuje podklady pro návrhy právních předpisů,
- podílí se na zpracování analýz dopadů přijatých legislativních změn na inkaso DPH,
- vede centrální evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů FS ČR¹⁷.

Generální ředitelství cel

- řídí a kontroluje celní úřady,
- podílí se na přípravě návrhů právních předpisů,
- vede centrální evidenci o kontrolovaném zboží a další evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů CS ČR¹⁸.

Kontrolu dodržování povinností uložených zákonem o EET vykonávaly orgány FS ČR a orgány CS ČR. Kontrolu dodržování povinností stanovených zákonem o DPH pro oblast kontrolního hlášení vykonávaly orgány FS ČR.

III. Rozsah kontroly

Cílem kontroly NKÚ bylo prověřit, zda byly peněžní prostředky státu určené na vybraná opatření proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty vynakládány účelně a v souladu s právními předpisy.

NKÚ se v rámci kontroly zaměřil na peněžní prostředky státu určené na vybraná opatření proti daňovým únikům a účelnost jejich vynaložení. Vybranými opatřeními byly kontrolní hlášení a evidence tržeb, neboť se jednalo o opatření s významným peněžním dopadem a rozsahem informací, které díky nim správce daně získal pro správu daní.

NKÚ dále prověřoval, zda kontrolované osoby uplatňovaly vybraná opatření proti daňovým únikům v souladu s právními předpisy tak, aby daně byly zjištěny a stanoveny správně¹⁹.

Kontrolovaný objem byl stanoven jako hodnota nákladů vynaložených MF, GFŘ a GŘC na zavedení a provoz elektronické evidence tržeb a hodnota nákladů vynaložených GFŘ na kontrolní hlášení, tj. celkově 2 495,1 mil. Kč.

Kontrolováno bylo období let 2018–2022 a v případě věcných souvislostí i období předcházející a navazující.

Pozn.: Právní předpisy uvedené v tomto kontrolním závěru jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

¹⁷ FS ČR je soustavou správních orgánů pro výkon správy daní. Orgány FS ČR tvoří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu.

¹⁸ CS ČR je soustavou správních orgánů a ozbrojeným bezpečnostním sborem. Orgány CS ČR tvoří Generální ředitelství cel a celní úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu.

¹⁹ V souladu s § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

IV. Podrobné skutečnosti zjištěné kontrolou

1. Kontrolní hlášení napomáhá v boji proti daňovým únikům

Kontrolní hlášení je speciální daňové tvrzení, které slouží primárně jako analytický nástroj. Na jeho zavedení a provoz vynaložilo GFŘ v letech 2015 až 2022 celkem 257,6 mil. Kč. Rozdělení výdajů uvádí tabulka č. 1.

Tabulka č. 1: Výdaje na kontrolní hlášení (v mil. Kč)

Druhy výdajů	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Softwarové nástroje	X	3,7	6,5	1,0	0,0	2,0	1,5	1,0
Výpočetní technika	X	55,7	x	x	x	x	x	x
Úprava ADIS	24,9	44,5	3,2	x	2,1	6,9	x	0,6
Mzdové výdaje na analýzy KH	4,8	10,5	13,8	15,2	15,6	15,3	15,1	13,5
Celkem	29,7	114,4	23,6	16,2	17,7	24,2	16,6	15,2

Zdroj: GFŘ.

Kontrolní hlášení poskytovalo správcům daně v kontrolovaném období zdroj dat o zdanitelných plněních mezi plátcí DPH v tuzemsku. Při zpracování dat z KH se automaticky detekovaly neshody mezi informacemi tvrzenými dodavatelem a odběratelem o zdanitelných plněních. Počet plátců a údaje z kontrolních hlášení jsou uvedeny v tabulce č. 2.

Tabulka č. 2: Počet plátců DPH a údaje z kontrolních hlášení

Rok	Počet plátců DPH	Počet podaných KH celkem	Počet neshod mezi údaji vykázanými v KH	Hodnota neshod v KH (v Kč)
2017	509 881	4 515 850	2 048 718	101 164 935 175
2018	518 759	4 751 542	2 042 119	110 467 938 418
2019	526 979	4 967 586	1 955 481	95 806 310 534
2020	540 235	5 071 111	1 010 070	49 455 788 421
2021	559 283	5 283 019	1 469 901	67 076 055 412
2022	570 729	5 482 216	1 977 032	115 155 052 806
Celkem	x	30 071 324	10 503 321	539 126 080 766

Zdroj: GFŘ.

Správci daně prověřili neshody mezi transakcemi vykázanými dodavateli a odběrateli v KH v celkové hodnotě 82,9 mld. Kč postupy podle zákona č. 280/2009 Sb.²⁰ (dále také „daňový řád“).

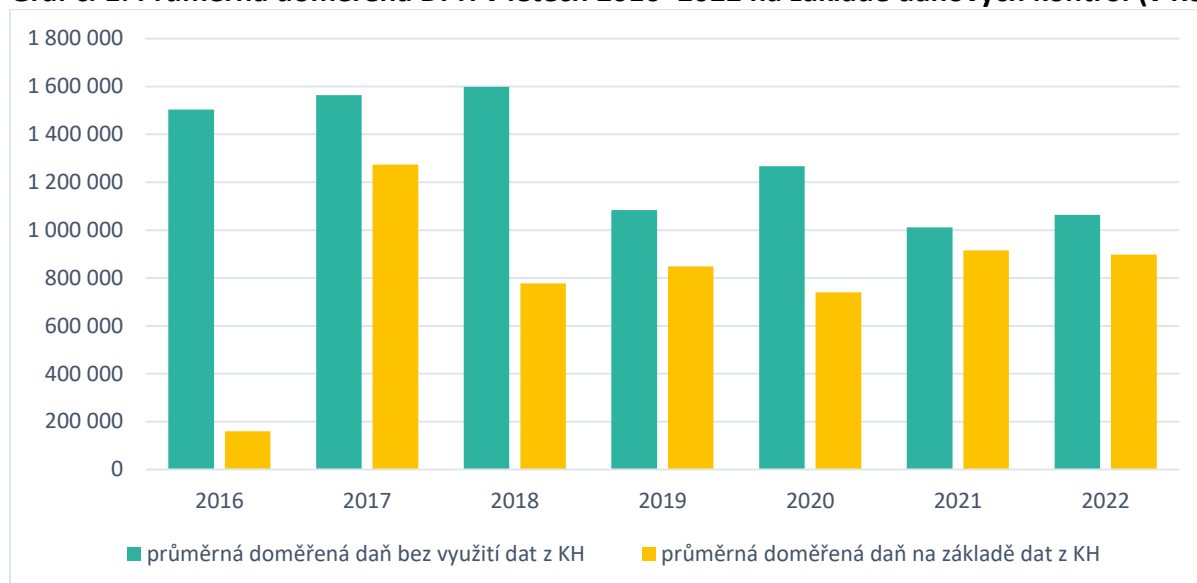
Daňová kontrola je postup při správě daní podle daňového řádu a jejím předmětem jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, zahájí u daňového subjektu postup k odstranění pochybností. Údaje o počtu a výsledcích daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností jsou uvedeny v příloze č. 1 v tabulkách č. 1 a 2.

Správci daně ukončili v letech 2016–2022 celkem 36 903 daňových kontrol, z toho na základě neshod z kontrolních hlášení celkem 6 706 kontrol. Správci daně v tomto období doměřili

²⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

z daňových kontrol daň z přidané hodnoty v celkové výši 47 561,6 mil. Kč, z toho na základě kontrol vyvolaných neshodami údajů v KH celkem 5 804,5 mil. Kč, tj. cca 12 %.

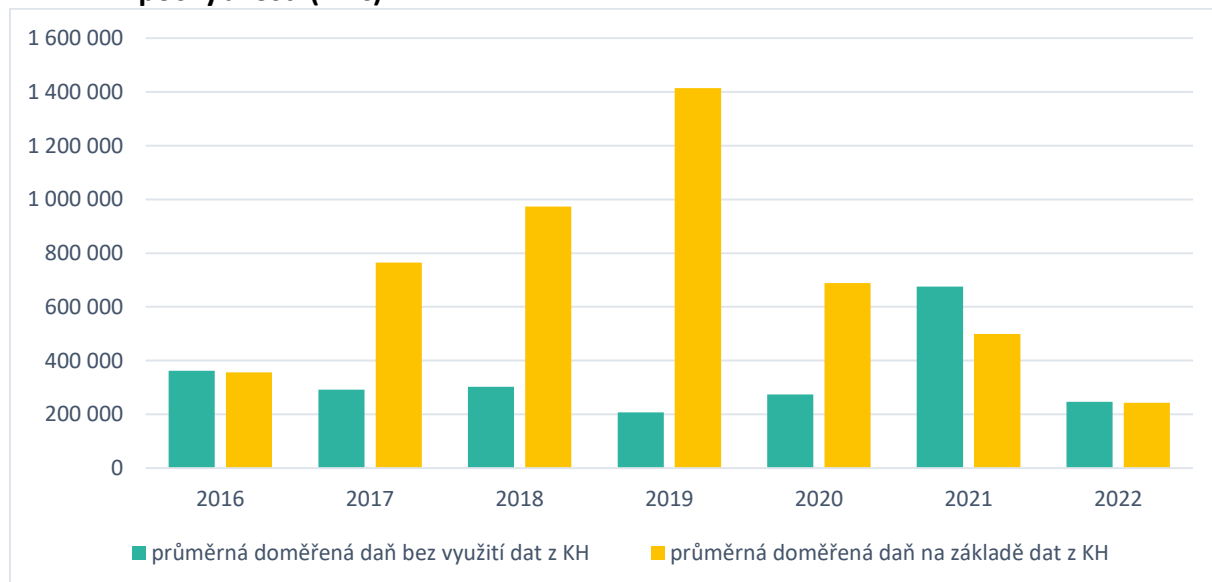
Graf č. 1: Průměrná doměřená DPH v letech 2016–2022 na základě daňových kontrol (v Kč)



Zdroj: GFŘ.

Správci daně ukončili v letech 2016–2022 celkem 48 893 postupů k odstranění pochybností, z toho na základě neshod z kontrolních hlášení celkem 6 964 postupů. Správci daně v tomto období doměřili DPH v celkové výši 18 520,6 mil. Kč, z toho na základě neshod z KH 4 982,4 mil. Kč, tj. 27 %.

Graf č. 2: Průměrná doměřená DPH v letech 2016–2022 na základě postupů k odstranění pochybností (v Kč)



Zdroj: GFŘ.

Nejčastější zjištění z daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností v období let 2016–2022 byla např. uplatnění odpočtu z fiktivních plnění a neprokázání použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost.

V případě postupu k odstranění pochybností se kontrolní hlášení projevilo jako účinný nástroj při identifikaci konkrétních pochybností o správnosti vykázané DPH. Průměrná doměřená daň byla v případě využití dat z kontrolního hlášení dvojnásobná než u postupů bez využití dat z kontrolního hlášení.

Dále FS ČR využívá data z KH k analýzám propojení subjektů v podvodných řetězcích. Zatímco v roce 2017 docházelo v tzv. řetězových podvodech ke krácení DPH prostřednictvím plátců, kteří nepodávali daňové přiznání a KH (tzv. missing trader), od roku 2020 se podoba daňových úniků na DPH stává mnohem sofistikovanější. Náročnost prokazování daňových úniků na DPH v daňovém řízení vzrostla mj. tím, že správce daně je povinen provést tzv. vědomostní test²¹, tedy prokázat, že plátce daně o této skutečnosti věděl nebo mohl vědět. Dále narostl počet vykázaných zdanitelných plnění v nízkých částkách. Hodnota možného úniku na DPH, kterou GFŘ na základě detailní analýzy dat z kontrolního hlášení označilo k prověření, činila v letech 2017–2022 min. 4,4 mld. Kč.

2. Po spuštění první a druhé vlny EET tvořili plátcí DPH více než 50 % přihlášených subjektů

Zavádění EET pro jednotlivé ekonomické činnosti (definované dle klasifikace NACE²²) mělo být dle ustanovení § 37 zákona o EET realizováno v několika vlnách:

- 1. vlna – od 1. 12. 2016 provozovatelé ubytovacích a stravovacích služeb (NACE pod kódem 55 a 56),
- 2. vlna – 3 měsíce od spuštění, tj. od 1. 3. 2017 – subjekty provozující maloobchod a velkoobchod (NACE pod kódem 45.1, 45.3, 45.4, 46 a 47),
- 3. vlna – 15 měsíců od spuštění, tj. od 1. 3. 2018 – podnikatelé provozující všechny ostatní činnosti, např. svobodná povolání (lékaři, právníci, účetní), dopravu či zemědělství, s výjimkou těch, které jsou zařazeny do čtvrté vlny,
- 4. vlna – 18 měsíců od spuštění, tj. od 1. 6. 2018 – vybraná řemesla a výrobní činnosti.

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 ze dne 12. 12. 2017 zrušil některá ustanovení zákona o EET (např. evidenci bezhotovostních plateb²³, termín náběhu třetí a čtvrté vlny EET, uvádění daňového identifikačního čísla na účtenkách aj.). V souvislosti s tímto nálezem byl zákon o EET novelizován²⁴ a novela dále mj. posunula náběh třetí a čtvrté vlny EET na dobu od 1. 5. 2020.

V tabulce č. 3 je uveden předpokládaný počet daňových subjektů, které dle GFŘ měly evidovat tržby v jednotlivých vlnách EET. Zavedení první a druhé vlny EET se týkalo pouze 19 % subjektů.

²¹ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 201/2021-74.

²² Klasifikace ekonomických činností uvedená v nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 ze dne 20. prosince 2006, kterým se zavádí statistická klasifikace ekonomických činností NACE Revize 2 a kterým se mění nařízení Rady (EHS) č. 3037/90 a některá nařízení ES o specifických statistických oblastech, v platném znění.

²³ Tj. dle § 5 písm. b) zákona o EET: platba uskutečněná bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat.

²⁴ Zákon č. 256/2019 Sb., kterým se mění zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Tabulka č. 3: Počty subjektů, které měly dle předpokladu evidovat tržby v EET

Vlna EET	Počet podnikajících FO	Počet podnikajících PO	Celkem (počet)	Celkem (v %)	
1.	26 141	7 182	33 323	3,45 %	19 %
2.	107 978	42 077	150 055	15,55 %	
3.	389 499	169 447	558 946		57,91 %
4.	208 756	14 153	222 909		23,09 %
Celkem			965 233		100 %

Zdroj: GFŘ, RIA 2015 k zákonu o EET.

Vysvětlivky: FO – fyzická osoba, PO – právnická osoba.

V průběhu let 2016–2019 sledovalo GFŘ vývoj počtu daňových subjektů přihlášených k EET a jejich registrace k DPH. Z tabulky č. 4 vyplývá, že počet přihlášených subjektů se v čase zvyšoval, resp. převýšil předpoklad GFŘ. Více než 50 % daňových subjektů přihlášených k EET tvořili plátcí DPH.

Tabulka č. 4: Vývoj počtu subjektů přihlášených k EET a jejich registrace k DPH

	12/2016	6/2017	12/2017	6/2018	12/2018	6/2019	12/2019
Subjekty přihlášené k EET	55 220	173 677	186 443	195 370	202 369	210 014	217 148
Registrováno k DPH z přihlášených k EET	31 166	105 596	109 142	110 570	111 540	111 943	112 327
Registrováno k DPH z přihlášených k EET (v %)	56	61	59	57	55	53	52

Zdroj: GFŘ.

Pozn.: Údaje nebylo možné rozdělit na jednotlivé vlny, neboť se činnosti, resp. hlavní převažující činnost, mohly měnit.

V reakci na pandemii covidu-19 a vyhlášení nouzového stavu došlo k pozastavení povinnosti evidovat tržby od 27. 3. 2020 a následně byla platnost pozastavení této povinnosti postupně prodlužována až do 31. 12. 2022. S účinností od 1. 1. 2023 byla EET zrušena bez náhrady.

Porovnáním počtu subjektů evidujících tržby před pozastavením EET, tj. v roce 2019, a počtu subjektů evidujících své tržby v době pozastavení EET bylo kontrolou NKÚ zjištěno, že v roce 2021 evidovalo své tržby dobrovolně celkem 50 % a v roce 2022 celkem 35,7 % subjektů. Jednalo se především o subjekty, jejichž činnost spadala do druhé vlny EET. Údaje o počtu subjektů, které evidovaly tržby v letech 2016–2022, jsou uvedeny v tabulce č. 5.

Tabulka č. 5: Počet daňových subjektů evidujících tržby v EET v letech 2016–2022

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1. vlna	28 779	43 739	44 434	44 023	37 490	14 839	9 670
2. vlna	2 193	96 784	98 782	96 428	88 670	56 217	41 044
1. a 2. vlna*	720	4 190	4 335	4 266	3 504	1 574	949
Celkem	31 692	144 713	147 551	144 717	129 664	72 630	51 663

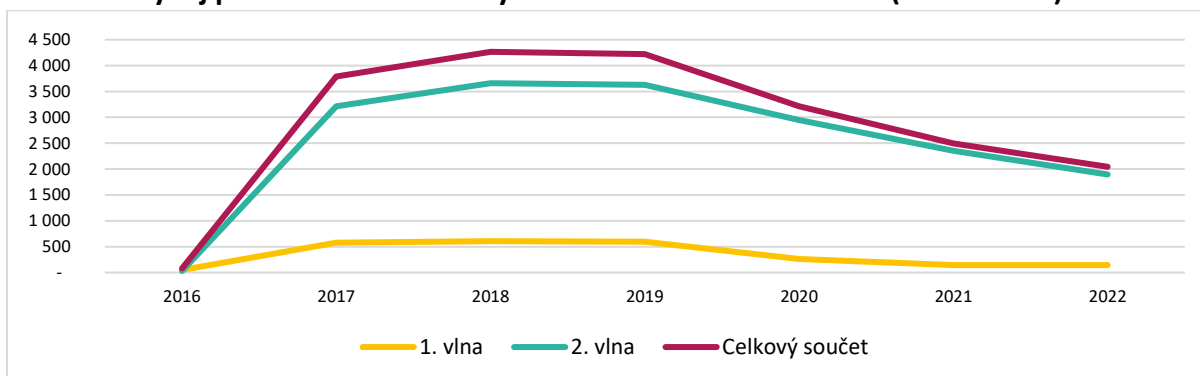
Zdroj: GFŘ.

* Jeden daňový subjekt mohl mít založeno více provozoven s různými kódy činnosti a mohl evidovat dobrovolně před zahájením své vlny EET. Některé subjekty proto mohly evidovat tržby zároveň v 1. i 2. vlně EET.

Počet tržeb evidovaných v EET v letech 2017–2019 byl po zavedení první a druhé vlny konstantní. V roce 2020 je zřejmý pokles počtu evidovaných tržeb v důsledku změn právní úpravy reagujících na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16. V době pozastavení EET se snížil počet a objem evidovaných tržeb. Počet a objem evidovaných tržeb za roky 2016–2022

uvádí v příloze č. 1 tabulka č. 3. Některé subjekty evidovaly tržby již před zavedením povinnosti k jejich evidenci.

Graf č. 3: Vývoj počtu tržeb evidovaných v EET v letech 2016–2022 (v milionech)

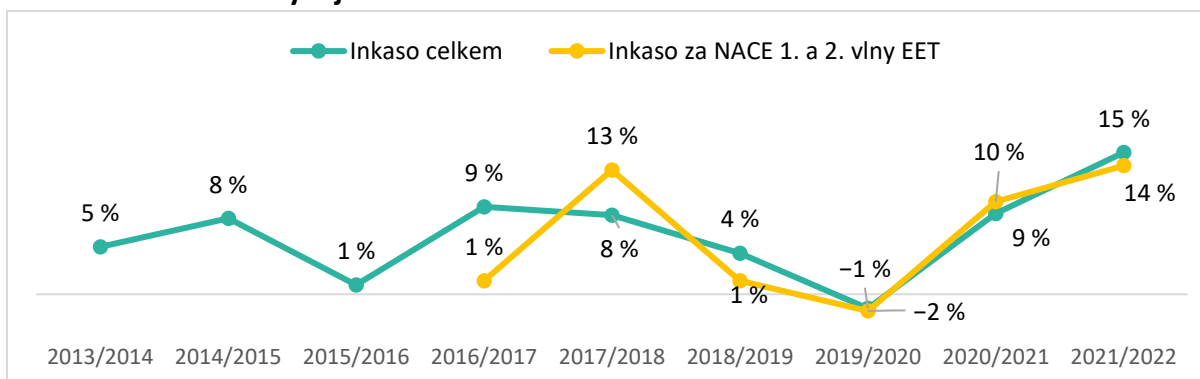


Zdroj: GFŘ; vlastní zpracování NKÚ.

Pozn.: Přestože 2. vlna byla spuštěna 1. 3. 2017, některé subjekty evidovaly tržby již v době před zavedením dané povinnosti.

Na vývoj inkasa DPH působilo kontrolní hlášení, které bylo v rámci boje proti daňovým únikům zavedeno v roce 2016. Nárůst inkasa byl dále způsoben stále rostoucí spotřebou domácností a vládních institucí a investicemi soukromého sektoru. Výrazný nárůst inkasa DPH je zřejmý v letech 2017 a 2018, tj. v době před omezením evidence tržeb (viz graf č. 4). V roce 2017 došlo k výraznému zvýšení počtu plátců DPH, který byl nejvyšší za několik posledních let (např. oproti roku 2007 vzrostl jejich počet o více než 44 tisíc)²⁵. Vývoj inkasa DPH v letech 2013–2022 je uveden v příloze č. 1 v tabulce č. 4.

Graf č. 4: Meziroční vývoj inkasa DPH



Zdroj: GFŘ, webové stránky FS ČR (roky 2013–2015); vlastní zpracování NKÚ.

V roce 2020 byl jedním z vlivů, které působily na propad inkasa, pokles celkové ekonomické aktivity v důsledku opatření proti pandemii covidu-19. V roce 2021 došlo k nárůstu inkasa z důvodu mírného oživení ekonomiky, rok 2022 byl ovlivněn válkou na Ukrajině, energetickou krizí a následnou inflací, která činila průměrně 15,1 %.

²⁵ Stanovisko NKÚ k návrhu státního závěrečného účtu České republiky za rok 2017.

Tabulka č. 6: Náklady na EET

(v mil. Kč)

Náklady	Období							
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
GŘC								
Platy a příslušenství	0,1	13,7	18,9	17,4	3,6	0,1	x	X
Technické zajištění	16,8	x	0,3	x	x	x	x	X
Ostatní	x	0,6	0,8	0,6	0,1	x	x	X
GFŘ								
Platy a příslušenství	181,9	256,9	289,3	306,5	301,2	0,0	0,0	0,0
Technické zajištění	221,7	126,7	85,8	98,7	87,0	87,4	56,2	4,8
Public relations	26,1	11,6	0,5	0,9	0,4	0,0	0,0	0,0
Ostatní	7,0	3,5	4,0	3,9	0,7	0,0	0,0	0,0

Zdroj: GFŘ a GŘC.

Na zavedení a provoz EET vynaložily GFŘ a GŘC v letech 2016–2023 celkem 2 235,7 mil. Kč. Tyto výdaje zahrnovaly mj. technické zajištění (např. hardware a software, služby Státní pokladny Centra sdílených služeb, s. p., služby certifikační autority), kontrolní nákupy, personální zajištění, call centrum a public relations (např. zajištění kampaně, nákup mediálního prostoru, zajištění konferencí a seminářů, průzkum veřejného mínění). V době pozastavení EET vynaložilo GFŘ peněžní prostředky na udržení systému EET v provozu (např. zajištění bezpečnosti dat, úlohy v ADIS, e-podpora, kontaktní formulář, EET.info), zaměstnanci byli přesunuti na jiné činnosti. GFŘ umožnilo daňovým subjektům po přechodnou dobu (do konce roku 2023) nahlížet na tržby evidované v EET, příp. žádat o výpis tržeb.

MF v roce 2015 vynaložilo v souvislosti se zavedením EET 1,8 mil. Kč na zpracování studie proveditelnosti a za poradenské služby.

Odhady dopadů zavedení EET na inkaso DPH se lišily v závislosti na použité metodě výpočtu. Jedná se o opatření v oblasti šedé ekonomiky, kde nejsou dostupná přesná data o výši ztracené DPH, ale pouze odhady daňových úniků. GFŘ v roce 2021 odhadlo vliv EET na celkové inkaso DPH za rok 2017 ve výši 4,7 mld. Kč a za rok 2018 ve výši 6,1 mld. Kč, a to na základě růstu tzv. autonomního inkasa DPH²⁶. Na základě jiné metody zohledňující vliv makroekonomických agregátů činil podle GFŘ odhad dopadu EET za rok 2017 celkem 4,7 mld. Kč a za rok 2018 celkem 1,4 mld. Kč²⁷.

²⁶ GFŘ odhadlo růst skutečného inkasa DPH v odvětvích, která spadala do EET, a nárůst inkasa způsobený růstem ekonomiky a očištěný o další možné vlivy. Rozdíl je hodnota vlivu EET na inkaso DPH.

²⁷ Jedná se o kladný rozdíl mezi skutečným inkasem a teoretickým inkasem daně. Hrubý meziroční rozdíl inkasa byl očištěn o autonomní růst (se zohledněním vlivu tvorby hrubého fixního kapitálu a vývoje výdajů na spotřebu domácností a vlády), o vliv diskrečních opatření, která mají vliv na inkaso v daném roce, a dále byl zohledněn vývoj zadržovaných nadměrných odpočtů.

Tabulka č. 7: Vliv EET na inkaso DPH – metoda růstu autonomního inkasa (v mld. Kč)

	2016	2017	2018
Odhadovaný dopad EET na inkaso DPH	0,00	5,5	6,9
Dopad snížení sazeb DPH (1. a 2. vlna)		-0,8	-0,8
Dopad EET na inkaso DPH po snížení sazeb	0,00	4,7	6,1

Zdroj: GFŘ.

Pozn.: Výpočet odhadu je založen na růstu skutečného inkasa DPH v odvětvích, která spadala do EET; odhad růstu tzv. autonomního inkasa DPH v těchto odvětvích byl upraven o další možné kalendářní vlivy a zbytek byl přisouzen EET.

Tabulka č. 8: Vliv EET na inkaso DPH – metoda pomocí makroekonomických agregátů (v mld. Kč)

	2016	2017	2018
Inkaso DPH	349,7	381,7	413,3
Hrubý meziroční růst inkasa DPH		32,0	31,6
z toho: - spotřeba domácností a vlády		19,6	23,6
- investice		1,9	6,4
- diskreční opatření a mimořádné vlivy		-0,4	1,9
- vyplacené NO (meziroční pokles zadržovaných NO)		-1,4	-2,9
Zbývá na EET a KH		12,3	2,6
z toho: - EET – hrubý odhad		4,7	1,4
- další opatření (KH, daňová Kobra) – odhad		7,6	1,2

Zdroj: GFŘ.

Pozn.: NO – nadměrný odpočet.

MF ve státním závěrečném účtu za rok 2017 odhadlo vliv EET na inkaso DPH za rok 2017 ve výši 4,1 mld. Kč a za rok 2018 ve výši 4,2 mld. Kč, a to na úrovni státního rozpočtu.

3. Zrušením povinnosti evidovat tržby ztratili správci daně jeden z významných nástrojů pro cílené prověřování daňových úniků

Správci daně využívali údaje z EET při doměření daně v případech rozdílů mezi údaji v daňových přiznáních k DPH, dani z příjmů fyzických osob a dani z příjmů právnických osob a údaji z EET.

GFŘ vytvářelo podněty k prošetření na základě porovnání hodnot vykazovaných v daňových přiznáních a tržeb zaslaných správci daně za příslušná období – cílem bylo prověřit správnost údajů uvedených v daňových přiznáních. Za roky 2017–2019 předalo k prošetření 11 325 podnětů u DPH, 4 678 u DPFO a 3 113 u DPPO.

Tabulka č. 9: Výsledky prověření podnětů na základě porovnání dat z EET a daňových přiznání

	2017		2018		2019		2017–2019	
	Počet prověřených podnětů s fiskálním efektem	Změna daně celkem v Kč	Počet prověřených podnětů s fiskálním efektem	Změna daně celkem v Kč	Počet prověřených podnětů s fiskálním efektem	Změna daně celkem v Kč	Celkem podnětů s fiskálním efektem	Změna daně celkem v Kč
DPH	686	29 523 771	1 016	82 360 582	661	73 045 525	2 363	184 929 878
DPPO	681	219 983 520	597	95 641 820	510	121 847 810	1 788	437 473 150
DPFO	842	12 105 965	198	9 376 679	312	7 678 085	1 352	29 160 729
Celkem							5 503	651 563 757

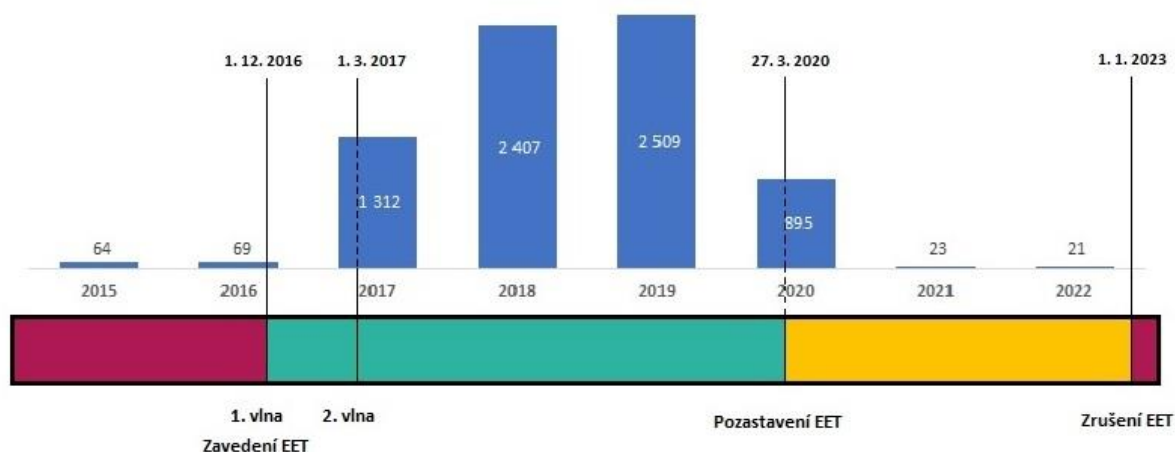
Zdroj: GFŘ.

Na základě podnětů vzešlých z porovnání dat z EET a daňových přiznání doměřila FS ČR na DPH, DPFO a DPPO v letech 2017–2019 částku v celkové výši 651,6 mil. Kč, z toho na DPH celkem 184,9 mil. Kč. Průměrná hodnota změny DPH se u prověřených podnětů s fiskálním efektem mezi roky 2017–2019 zvýšila z částky 43 038 Kč na částku 110 508 Kč.

GFŘ dále zpracovávalo sestavy ve vazbě na informace z EET, které zahrnovaly daňové subjekty, jejichž obrat by mohl přesáhnout limit pro povinnou registraci k DPH, avšak dosud nebyly k DPH registrovány.

Před zavedením EET využívala FS ČR ke kontrole překročení limitu pro povinnou registraci k DPH²⁸ výsledky šetření z daně z příjmu či další vyhledávací a kontrolní činnost správce daně. Po zavedení EET získala FS ČR nástroj pro účinnější a administrativně jednodušší získávání informací pro odhalení daňových subjektů, které překročily limit pro povinnou registraci k DPH, ale registraci k DPH neprovedly.

Graf č. 5: Počet nově registrovaných subjektů k DPH z důvodu překročení limitu



Zdroj: GFŘ; vlastní zpracování NKÚ (viz i tabulka č. 5 v příloze č. 1).

NKÚ zjistil, že využitím dat z EET k registraci k DPH z titulu překročení obratu vzrostly počty povinně registrovaných subjektů v jednotlivých letech 2017–2019 v průměru o 3 244 % oproti roku 2015. Naopak po pozastavení EET došlo v letech 2021 a 2022 k poklesu nových registrací k DPH, a to v porovnání s rokem 2015 o 64 %, resp. 67 %.

FS ČR po zrušení EET nedisponuje podobným nástrojem k detekci překročení obratu pro registraci k DPH.

²⁸ Osoba povinná k dani se při splnění podmínek zákona o dani z přidané hodnoty stává plátcem DPH, např. subjekt, který nejvýše ve dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsících překročí obrat 1 000 000 Kč. Pokud tato osoba nepodá přihlášku k registraci, zahájí registrační řízení správce daně. Osoba povinná k dani uvedená v ustanovení § 6 odst. 1 zákona o DPH je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat (§ 94 odst. 1 zákona o DPH).

4. Při kontrolních nákupech zjistily orgány finanční a celní správy porušení zákona o EET u téměř třetiny provedených kontrol

NKÚ zjistil, že v rámci kontrolní činnosti provedla FS ČR v období od prosince 2016 do března 2020 celkem 228 049 kontrol EET, z toho 62 284 kontrol odhalilo porušení zákona o EET. Finanční správa České republiky předepsala pokuty ve výši 174,3 mil. Kč, z toho bylo uhrazeno 167,5 mil. Kč.

FS ČR zkontrolovala 111 473 provozoven. Z toho u 43 002 provozoven byl proveden alespoň jeden opakovaný kontrolní nákup. U 56 194, tj. 50,4 %, provozoven z celkového počtu zkontrolovaných provozoven nebylo zjištěno žádné porušení zákona o EET.

NKÚ zjistil, že CS ČR provedla v období od prosince 2016 do března 2020 celkem 30 607 kontrol EET, z toho 5 722 kontrol odhalilo porušení zákona o EET. Celní správa České republiky předepsala pokuty ve výši 55,4 mil. Kč a z toho bylo uhrazeno 52,4 mil. Kč.

CS ČR za období 2018–2020²⁹ zkontrolovala 17 019 provozoven. Z toho u 3 321 provozoven byl proveden alespoň jeden opakovaný kontrolní nákup. U 12 601, tj. 74 %, provozoven z celkového počtu zkontrolovaných provozoven nebylo zjištěno žádné porušení zákona o EET.

Tabulka č. 10: Míra nápravy u kontrolovaných provozoven

	První kontrola provozovny odhalila porušení zákona o EET	Následná kontrola provozovny bez porušení zákona o EET	v %
Kontrola provedena u provozovny opakovaně – FS ČR	11 995	4 586	38 %
Kontrola provedena u provozovny opakovaně – CS ČR	738	488	66 %

Zdroj: GFŘ, GŘC; vlastní zpracování NKÚ.

Na základě dohody³⁰ ze dne 16. 12. 2015 uzavřené mezi GŘC a GFŘ byla nastavena spolupráce v podobě poskytování vzájemné součinnosti při plnění úkolů FS ČR a CS ČR. Na základě dodatku k této dohodě vznikla Generálnímu finančnímu ředitelství povinnost zasílat Generálnímu ředitelství cel podněty ke kontrole EET, a to zpravidla jednou měsíčně. CS ČR měla vykonávat kontrolní nákupy primárně na základě těchto podnětů.

GFŘ po spuštění EET neplnilo dohodnutou povinnost a nezasílalo podněty GŘC k prověření. Ze strany GŘC nebyla tato dohodnutá spolupráce vyžadována. V roce 2018 provedla CS ČR interní audit, na jehož základě byla ze zástupců CS ČR a FS ČR ustavena pracovní skupina, která se zabývala naplňováním předmětné dohody. Následně v srpnu a září 2018 CS ČR obdržela od GFŘ 1 718 podnětů k prověření ve dvou sestavách. Do té doby CS ČR využívala ke kontrolní činnosti v oblasti EET podněty z vlastní analytické činnosti.

GŘC po obdržení těchto dvou datových sad požádalo o odložení zaslání dalších podnětů k prověřování povinností v souvislosti s EET. Další podněty už GFŘ nezaslalo, a to z důvodu pozastavení a následného zrušení EET.

²⁹ Za období od 1. 12. 2016 do 31. 12. 2017 nejsou uvedeny údaje z důvodu nastavení interních předpisů GŘC, kdy došlo ke smazání těchto dat z důvodu nastavení retence dat 5 let.

³⁰ V souladu se zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zákonem č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, a zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů.

Seznam zkratk

ADIS	Automatizovaný daňový informační systém
CS ČR	Celní správa České republiky
daňový řád	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmů právnických osob
EET	elektronická evidence tržeb
FO	fyzická osoba
FS ČR	Finanční správa České republiky
GŘŘ	Generální finanční ředitelství
GŘC	Generální ředitelství cel
KH	kontrolní hlášení
MF	Ministerstvo financí
NACE	klasifikace ekonomických činností (obory činnosti)
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
NO	nadměrný odpočet
PO	právnická osoba
RIA	závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace
pozastavení EET nebo pozastavení povinnosti evidovat tržby	pozastavení povinnosti EET pro již povinné subjekty a odklad povinnosti EET pro subjekty 3. a 4. vlny
zákon o DPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
zákon o EET	zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb

Příloha č. 1

Tabulka č. 1: Daňové kontroly FS ČR v letech 2015–2022

Rok	Daňová kontrola						
	Počet ukončených			Doměřená daň v Kč			
	Celkem	S využitím KH	Podíl KH na celku	Celkem	Na základě KH	Průměrná doměřená daň bez KH	Průměrná doměřená daň z KH
2015	10 130		0 %	13 660 790 835		1 348 548	0
2016	8 351	75	0,9 %	12 454 914 396	11 950 578	1 503 500	159 341
2017	6 712	365	5,4 %	10 388 494 342	465 024 786	1 563 490	1 274 041
2018	5 256	778	14,8 %	7 763 568 394	604 421 533	1 598 738	776 891
2019	4 679	1 128	24,1 %	4 803 415 226	956 721 820	1 083 270	848 158
2020	3 432	1 085	31,6 %	3 776 526 082	803 000 065	1 266 948	740 092
2021	3 584	1 337	37,3 %	3 497 281 075	1 224 040 422	1 011 678	915 513
2022	4 889	1 938	39,6 %	4 877 372 505	1 739 331 495	1 063 382	897 488
Celkem 2016–2022	36 903	6 706	18,2 %	47 561 572 020	5 804 490 699	1 382 822	865 567

Zdroj: GFŘ.

Tabulka č. 2: Postupy k odstranění pochybností v letech 2015–2022

Rok	Postup k odstranění pochybností						
	Počet ukončených			Doměřená daň v Kč			
	Celkem	S využitím KH	Podíl KH na celku	Celkem	Na základě KH	Průměrná doměřená daň bez KH	Průměrná doměřená daň z KH
2015	17 672		0 %	10 564 998 474		597 838	0
2016	13 493	2 177	16,1 %	4 872 856 513	776 615 501	361 987	356 737
2017	8 898	1 068	12,0 %	3 100 975 002	816 982 528	291 698	764 965
2018	7 908	1 273	16,1 %	3 247 729 506	1 239 739 166	302 636	973 872
2019	6 882	994	14,4 %	2 625 046 495	1 405 185 256	207 178	1 413 667
2020	4 960	664	13,4 %	1 633 811 757	457 618 082	273 788	689 184
2021	3 357	370	11,0 %	2 203 673 491	184 764 348	675 899	499 363
2022	3 395	418	12,3 %	836 486 248	101 512 935	246 884	242 854
Celkem 2016–2022	48 893	6 964	14,2 %	18 520 579 012	4 982 417 816	322 883	715 453

Zdroj: GFŘ.

Tabulka č. 3: Údaje o evidovaných tržbách za období 2016–2022

	2016	2017	2018	2019	2020 ¹⁾	2021 ¹⁾	2022 ¹⁾
Počet evidovaných tržeb							
Za obory 1. vlny	49 813 833	579 307 393	606 584 776	594 311 684	265 031 200	146 001 078	145 788 209
Za obory 2. vlny	30 000 122 ²⁾	3 210 368 764 ²⁾	3 658 764 721	3 628 335 795	2 949 205 717	2 351 749 594	1 896 267 854
Objem evidovaných tržeb v mil. Kč							
Za obory 1. vlny	14 224,787	143 407,679	151 627,663	156 124,939	64 951,591	38 723,921	46 926,267
Za obory 2. vlny	7 806,800 ²⁾	1 215 571,780 ²⁾	1 396 694,608	1 401 250,938	1 255 581,217	1 067 659,291	922 667,078

Zdroj: GFŘ.**Pozn.:**

- 1) Od 27. 3. 2020 byla EET pro subjekty dobrovolná.
- 2) Druhá vlna EET byla až od 1. 3. 2017, některé subjekty však evidovaly tržby již v době před zavedením dané povinnosti; GFŘ současně uvedlo: „počátky evidence tržeb byly dotčeny testováním pokladních zařízení, kdy tyto testovací datové zprávy byly posílány do produkčního prostředí místo testovacího.“

Tabulka č. 4: Vývoj inkasa DPH**(v mil. Kč)**

DPH	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Inkaso celkem	308 300	322 661	349 459	351 932	384 417	416 467	434 503	428 025	464 484	533 889
– z toho inkaso za NACE 1. a 2. vlny EET				102 359	103 825	117 419	119 101	117 001	128 406	145 814

Zdroj: GFŘ, webové stránky FS ČR (roky 2013–2015).**Pozn.:** Kódy NACE zjistilo GFŘ z aktuálního stavu registru subjektů, zadaná činnost však nemusí plně odpovídat realitě, neboť jde o činnost, kterou subjekt uvádí při registraci.**Tabulka č. 5: Počet subjektů registrovaných k DPH z důvodu překročení limitu**

Rok registrace	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Počet registrací k DPH z důvodu překročení limitu	64	69	1 312	2 407	2 509	895	23	21

Zdroj: GFŘ.