

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Eliminace úniků na DPH**

**Bc. Ondřej Štěpánek, DiS.**



# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Ondřej Štěpánek, DiS.

Podnikání a administrativa

Název práce

Eliminace úniků na DPH

Název anglicky

VAT Frauds Elimination

---

### Cíle práce

Cílem diplomové práce je návrh opatření směřujících ke zvýšení efektivity rizikové analýzy plátců DPH se zaměřením na odhalování zejména karuselových, akvizičních a podobných typů úniků. Návrh bude zahrnovat doporučení pro úpravu vnitřních procesů finanční správy a také případná doporučení pro úpravu relevantního právního rámce.

### Metodika

Teoretická část práce bude obsahovat přehled stávajících studií o problematice daňových úniků na DPH a výčet odhadů ztrát pro ČR z titulu DPH podvodů.

V praktické části bude na vzorové skupině dat o podvodech na DPH definována typologie úniků na DPH s důrazem na determinaci faktorů klíčových pro včasnou identifikaci rizikových subjektů potenciálně zapojených v podvodech typu karusel.

Pro analýzu a vyhodnocení dat bude využita korelační, případně regresní analýza. V následné části práce budou na základě získaných poznatků doporučena opatření vedoucí k možnému zlepšení systematického vyhodnocování informací z kontrolní činnosti ve finanční správě, případně návrhy vedoucí k vyšší efektivitě kontrolní činnosti.

**Doporučený rozsah práce**

60 – 80 stran

**Klíčová slova**

DPH, daňová kontrola, daňový subjekt, karuselový podvod, daňový únik, nadměrný odpočet

---

**Doporučené zdroje informací**

Generální finanční ředitelství, Praha, METODICKÁ POMŮCKA č. 1/2012 Eurofisc

KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. Daňový řád s komentářem. Olomouc: ANAG, 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7

KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. Manuál k daňovému řádu. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9

MATES, P., SMEJKAL, V. E-government v České republice: právní a technologické aspekty. Praha: Leges, 2012. ISBN 978-80-87576-36-6

MORÁVKOVÁ, H. Daňové zákony 2017. Praha: Grada Publishing, 2017. ISBN 978-80-271-0451-2

SMEJKAL, V. Právo informačních a telekomunikačních systémů. Praha: C.H. Beck, 2004. ISBN 80-7179-765-0

---

**Předběžný termín obhajoby**

2018/19 ZS – PEF (únor 2019)

**Vedoucí práce**

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

**Garantující pracoviště**

Katedra obchodu a financí

---

Elektronicky schváleno dne 14. 9. 2017

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2017

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 09. 07. 2018

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Eliminace úniků na DPH" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne \_\_\_\_\_

## **Poděkování**

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D., za odborné rady a přínosné připomínky, které mi poskytl při zpracování mé diplomové práce.

# Eliminace úniků na DPH

## Abstrakt

Tématem diplomové práce je navržení takových opatření, která povedou ke zvýšení efektivity rizikové analýzy DPH se zaměřením na odhalování řetězových podvodů. V teoretické rovině práce obsahuje vymezení daně z přidané hodnoty. Stěžejní část teoretické části představuje charakteristiku řetězových podvodů jako podmnožinu daňových úniků obecně i vůči daňové mezeře a šedé ekonomice. Daňové úniky jsou součástí daňové mezery, v tomto případě mezery na DPH (VAT GAP). Součástí práce je přehled studií zabývajících se velikostí mezery na DPH.

Praktická část zahrnuje stručný popis vlastností zkoumaného souboru a definici rizikových faktorů, o nichž je předpoklad, že detekují rizikové subjekty pohybující se především v oblasti řetězových obchodů s cílem zkrátit daň z přidané hodnoty. Na základě korelační analýzy je posouzen možný vliv detekovaného rizikového faktoru na rizikový subjekt. Část práce je věnována hodnocení vlivu kombinace více detekovaných rizikových faktorů na rizikový subjekt. Závěr práce patří navrhovaným opatřením směřujících k zlepšení systematického vyhodnocování informací z kontrolní činnosti vedoucí k vyšší efektivitě detekce rizikových subjektů.

**Klíčová slova:** DPH, Daň z přidané hodnoty, daňová kontrola, daňový subjekt, daňový únik, daňový podvod, nadměrný odpočet, tax gap, daňová mezera, VAT GAP, missing trader, buffer, broker,

# Vat Frauds Elimination

## Abstract

The topic of the diploma thesis is to propose a motion of such measures that could increase the effectiveness of VAT risk analysis focusing the chain fraud detection. On the theoretical level this work includes the definition of value added tax. The key part of the theoretical part is featuring chain fraud as a subset of tax evasion against the tax gap and the gray economy. Tax evasion is a part of the tax gap, in this case VAT GAP. The work includes a studies overview dealing with the size of the VAT gap.

The practical part includes a brief characteristic description of a surveyed set and definitions of risk factors that are supposed to detect risk subjects moving in the chain commerce especially to reduce value added tax. Based on the correlation analysis the potential impact of detected risk factor on the risk subject is assessed. Part of the work is devoted to the evaluation influence as the combination of more detected risk factors on the risk subject. The conclusion of the thesis is to propose a measure aim improving systematic information evaluation from the control activity leading to the higher effectiveness of the detection of risk subjects.

**Keywords:** VAT (Value Added Tax), tax audit, tax entity, tax evasion, tax fraud, excessive tax deduction, tax gap, VAT GAP, missing trader, buffer, broker



# Obsah

<b>1 Úvod</b> .....	<b>11</b>
<b>2 Cíl práce a metodika</b> .....	<b>12</b>
2.1 Cíl práce .....	12
2.2 Metodika .....	12
<b>3 Teoretická východiska</b> .....	<b>13</b>
3.1 Vymezení daně z přidané hodnoty v rámci daňové soustavy ČR .....	13
3.1.1 Daň z přidané hodnoty .....	13
3.1.2 Vliv inkasa daně z přidané hodnoty na státní rozpočet .....	15
3.2 Vliv EU na systém daně z přidané hodnoty – harmonizace daně .....	18
3.2.1 Opatření pro boj s daňovými úniky ze strany EU .....	20
3.3 Negativní vlivy na inkaso daně z přidané hodnoty .....	23
3.4 Šedá ekonomika .....	23
3.5 Daňová mezera .....	26
3.6 Daňový podvod .....	30
3.6.1 Daňový únik versus daňový podvod .....	31
3.7 Řetězové podvody .....	32
3.8 Vymezení řetězových podvodů .....	32
3.8.1 Karuselový podvod .....	32
3.8.2 Akviziční podvod .....	33
3.9 Stručný pohled do vývoje v současnosti přijatých opatření .....	35
3.10 Daňová mezera na DPH a stávající studie problematiky úniků DPH .....	37
3.11 Přehled studií velikosti mezery na DPH .....	41
<b>4 Vlastní práce</b> .....	<b>45</b>
4.1 Zkoumaný soubor .....	45
4.2 Rizikové faktory .....	46
4.3 Korelace s rizikovými faktory .....	51
4.3.1 Definice cílové proměnné .....	52
4.3.2 Korelační koeficient .....	52
4.3.3 Vyhodnocení kritérií .....	53
4.3.4 Vyhodnocení kritérií ve vzájemných souvislostech .....	65
<b>5 Výsledky a diskuze</b> .....	<b>67</b>
<b>6 Návrh opatření směřujících ke zvýšení efektivního výběru daně</b> .....	<b>68</b>
6.1.1 Navrhovaná nelegislativní opatření - interní .....	68
6.1.2 Navrhovaná legislativní opatření .....	70

<b>7 Závěr</b> .....	<b>72</b>
<b>Seznam použitých zdrojů</b> .....	<b>73</b>
<b>8 Přílohy</b> .....	<b>78</b>
8.1 Příloha č. 1.....	78
8.2 Příloha č. 2.....	79

## Seznam obrázků

Obrázek 1 Struktura akčního plánu pro DPH .....	19
Obrázek 2 HMRC - definice tax gap .....	27
Obrázek 3 Příklad karuselového podvodu .....	35

## Seznam tabulek

Tabulka 1 Přehled definovaných rizikových faktorů.....	46
Tabulka 2 Korelační koeficient ve vztahu k rizikové osobě.....	53
Tabulka 3 Výsledky Apriori modelu .....	66

## Seznam grafů

Graf 1 Přehled vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993 až 2017 v mil. Kč ....	15
Graf 2 Vývoj hrubého domácího produktu v letech 1993 - 2017 .....	16
Graf 3 Struktura příjmů státního rozpočtu roku 2017.....	17
Graf 4 Definice stínové ekonomiky - graficky .....	25
Graf 5 Velikost stínové ekonomiky v % na GDP za rok 2014 .....	26
Graf 6 Daňový únik versus daňová optimalizace .....	29
Graf 7 Schéma karuselového podvodu .....	33
Graf 8 Schéma akvizičního podvodu na PHM.....	34
Graf 9 NKÚ - Rozklad mezery DPH .....	40
Graf 10 GFŘ - Rozklad mezery DPH .....	41
Graf 11 VAT Gap as a percent of the VTTL in EU-28 Member States, 2016 and 2015 ....	42
Graf 12 Rozložení dat změna daně - histogram.....	51
Graf 13 Vyjádření relativního poměru subjektů s virtuální adresou.....	54
Graf 14 Vyjádření relativního poměru subjektů s rizikovou informací.....	55
Graf 15 Vyjádření relativního poměru subjektů s odepsanými pohledávkami.....	56
Graf 16 Vyjádření relativního poměru nespolehlivých subjektů.....	57
Graf 17 Vyjádření relativního poměru nových plátců .....	58
Graf 18 Vyjádření relativního poměru u pořízeného zboží .....	59
Graf 19 Vyjádření relativního poměru u dovozu .....	60
Graf 20 Vyjádření relativního poměru u dodání zboží do JČS.....	61
Graf 21 Vyjádření relativního poměru u vývozu zboží .....	62
Graf 22 Vyjádření relativního poměru u činnosti shrom. a sběr odpadů.....	63
Graf 23 Vyjádření relativního poměru u reklamní činnosti.....	64
Graf 24 Vyjádření relativního poměru u provádění stavebních prací.....	64

# 1 Úvod

Osoba, ať již podnikatelská nebo fyzická entita, vynakládá určité úsilí (duševní/fyzické) prioritně za účelem uspokojování svých různorodých potřeb. V moderních dějinách osoba vynakládá zejména práci, za kterou obdrží odměnu, z níž si může opatřit takové statky, kterými své potřeby uspokojí. V případě podnikatelských entit je vynakládáno úsilí za účelem dosažení dlouhodobého zisku. Přirozeným jevem vynakládaného úsilí je jeho maximalizace. Jinými slovy, v zájmu dané entity je za vynaložené úsilí (náklady) získat dlouhodobě maximální užitek.

Je tedy přirozené, že cokoliv, co tento maximální užitek snižuje je vnímáno poměrně negativně. Jedním z faktorů snižujících užitek z vykonávané činnosti jsou daně. Entity podléhající daňové povinnosti se snaží, aby jejich daňová zátěž byla co nejnižší. Toho dosahují využitím zákonných možností, ale také postupy stojícími mimo legislativní rámec. Naproti tomu stojí snaha vlád výnosy z daní dlouhodobě maximalizovat. Toho se snaží dosáhnout optimalizací zákonných možností snižování daňového zatížení subjektů a tím zvyšování jejich motivace daně platit, ale i bojem se subjekty, které využívají postupy stojících mimo zákon.

V posledních letech se tlak na subjekty využívající postupy stojící mimo zákon ke snižování své daňové povinnosti zvyšuje. Jinými slovy je všeobecně vyvíjen tlak na to, aby byla snižována tzv. daňová mezera. Vláda v minulosti přijala celou řadu legislativních opatření za účelem snižování daňové mezery vycházející mimo jiné z nařízení EU. Mimo to přijala i další legislativní opatření z vlastní iniciativy. V důsledku schválených opatření Finanční správa prohloubila rizikovou analýzu umožňující cíleně vyhledávat daňové subjekty systematicky se vyhýbající plnění svých zákonných povinností.

## **2 Cíl práce a metodika**

### **2.1 Cíl práce**

Cílem diplomové práce je návrh opatření směřujících ke zvýšení efektivity rizikové analýzy plátců DPH. Specificky se bude orientovat především na zvýšení efektivity rizikové analýzy zaměřené na karuselové, akviziční a podobné typy daňových úniků.

Návrh předpokládá doporučení úpravy vnitřních procesů finanční správy a případná doporučení pro úpravu relevantního právního rámce.

Dílním cílem je zmapovat problematiku daňových úniků na DPH a poskytnout výčet studií odhadujících ztráty (VAT GAP) z titulu podvodů na DPH.

### **2.2 Metodika**

Teoretická část bude obsahovat stručný exkurz do problematiky správy daní, vymezení základních pojmů včetně zařazení daně z přidané hodnoty do rámce daňové soustavy.

Na tuto část naváže vymezení daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie s možnými negativními vlivy harmonizace na daňové výnosy. Rovněž zde bude zpracován dílní cíl, a to zmapování studií zabývajících se problematikou daňových úniků na DPH a odhadů daňových mezer.

Na teoretickou část naváže analýza, zpracování a vyhodnocení dat s cílem postihnout typologii úniků na DPH a podtrhnout ty nejzávažnější. V této části se bude autor snažit vystihnout klíčové faktory nezbytné pro včasnou identifikaci rizikových subjektů potenciálně zapojených do podvodů.

Závěrem budou doporučena opatření směřující k možnému zlepšení systematické rizikové analýzy vedoucí k vyšší efektivitě kontrolní činnosti a v konečném důsledku ke snižování daňové mezery na DPH.

## 3 Teoretická východiska

### 3.1 Vymezení daně z přidané hodnoty v rámci daňové soustavy ČR

Daň z přidané hodnoty patří do skupiny tzv. nepřímých daní. Vedle daní důchodových, majetkových a ekologických jsou nepřímé daně součástí daňových příjmů<sup>1</sup> veřejných rozpočtů<sup>2</sup>. Tyto příjmy slouží ke krytí veřejných výdajů.

Daň jako taková je povinná, nenároková, zákonem stanovená platba do veřejných rozpočtů. V rámci daňové soustavy ČR se jedná o provázaný systém, jehož cílem je zabezpečit příjmy veřejných rozpočtů. Daňová soustava se skládá ze soustavy daní, a ze soustavy správních orgánů určených pro výkon správy daní<sup>3</sup>. Postupy správce daně, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, realizuje daňový řád<sup>4</sup>. Rozdělení výtěžku daní do jednotlivých rozpočtů se děje rovněž na základě zákona<sup>5</sup>. Daňová soustava je formována jak právem hmotným, tak právem procesním.

#### 3.1.1 Daň z přidané hodnoty

Kubátová vystihuje daň z přidané hodnoty takto: „Všechny státy, které dnes používají daň z přidané hodnoty, aplikují tzv. nepřímou rozdílovou metodu. Metoda identifikuje přidanou hodnotu jako rozdíl mezi outputy (o) a inputy (i) (materiál, polotovary, použité služby, investice) daňového subjektu. Daň je určena nepřímo tak, že je od daně z celkových outputů odečtena daň z celkových inputů za určité období:

$$\text{daň na výstupu} - \text{daň na vstupu} = o \text{ krát sazba daně} - i \text{ krát sazba daně.}$$

<sup>1</sup> Do daňových příjmů zahrnujeme rovněž cla, poplatky a příspěvky na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti.

<sup>2</sup> Veřejným rozpočtem se rozumí státní rozpočet, rozpočet územního samosprávních celků, rozpočet státního fondu nebo Národní fond, rozpočet Evropské unie, nebo rozpočet, o němž to stanoví zákon viz § 2 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Podíl výtěžku z daní jednotlivých rozpočtů je určen rozpočtovým určením daní.

<sup>3</sup> § 1 zákona č. 456/2011 Sb., zákon o finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

<sup>4</sup> § 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>5</sup> zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určením výnosů některých daní územní samosprávním celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

*Daň z přidané hodnoty má jednu velkou přednost – podíl daně v konečné spotřebitelské ceně je stejný ve všech výrobcích a službách se stejnou sazbou.“<sup>6</sup>*

Spotřební daně mají charakter daně in rem (na věc), tj. daň je splatná bez ohledu na výši majetku, sociální postavení nebo výši důchodu poplatníka.

Stejná autorka charakterizuje systém DPH v porovnání s daní z obratu následovně:

Kladné názory:

- neutralitou.
- možností zdanit služby
- výhodností pro mezinárodní obchod
- odolností proti daňovým únikům
- spolehlivostí výnosů pro stát

Záporné názory:

- náročnost přechodu na novou daň
- administrativní nákladnost fungování daně
- obavy ze zvýšení inflace<sup>7</sup>

Nerudová<sup>8</sup> v souvislosti s daněmi z obratu doplňuje charakteristiku ještě o:

- daňové sazby jsou v porovnání s daní z obratu výrazně vyšší, neboť jsou uvalovány pouze na přidanou hodnotu.

---

<sup>6</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky.*, s. 67

<sup>7</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky.*, s. 69

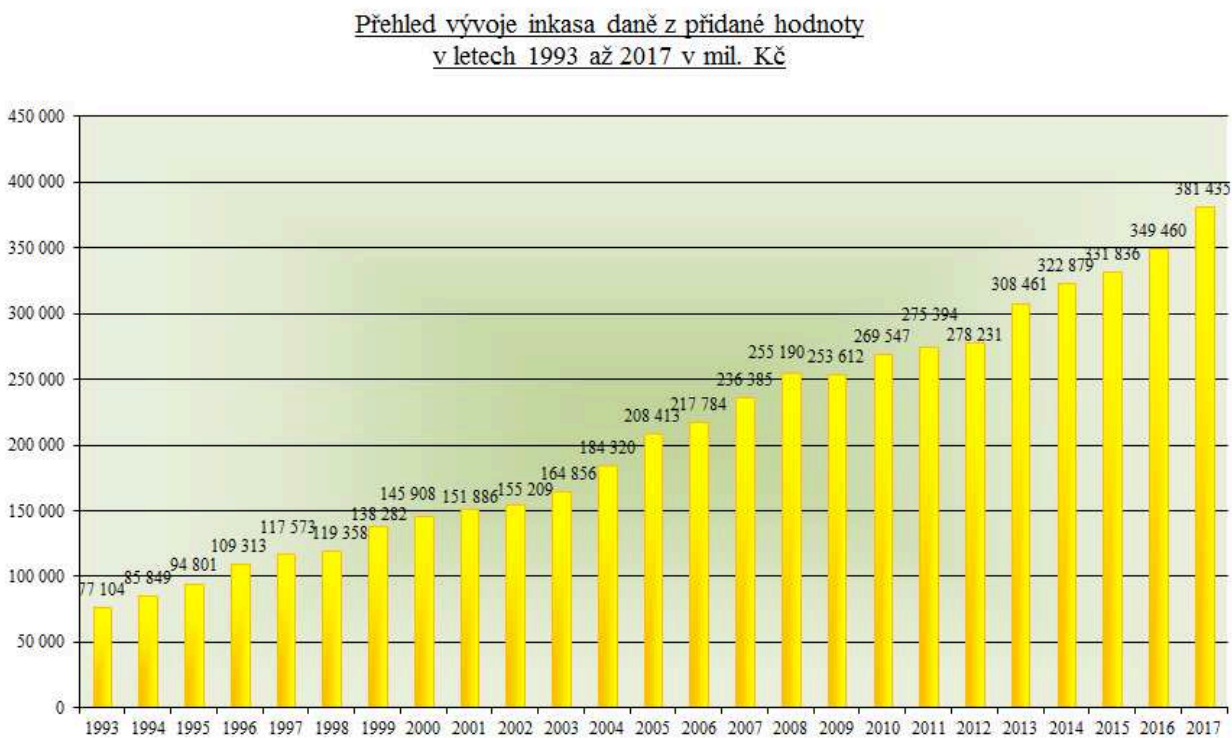
<sup>8</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii.*, s. 48

V současné době mezi odbornou/politickou veřejností rezonuje názor odolnosti daně proti daňovým únikům. Zejména se jeví, že země jižní a východní části Evropy jsou vůči únikům méně odolné než zbytek osmadvacítky. Evropská unie na vzniklé situace reaguje a postupnými kroky zavádí určitá opatření, viz níže v této práci.

### 3.1.2 Vliv inkasa daně z přidané hodnoty na státní rozpočet

Jak potvrzují grafy níže, je daň z přidané hodnoty jedním z nejvýznamnějších příjmů veřejných rozpočtů. Graf 1 zobrazuje přehled vývoje inkasa daně v letech 1993 – 2017. V porovnání s grafem 2 o přehledu vývoje hrubého domácího produktu<sup>9</sup> za stejné období je zřejmé, že výběr daně sleduje trend vývoje hrubého domácího produktu.

**Graf 1 Přehled vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993 až 2017 v mil. Kč**

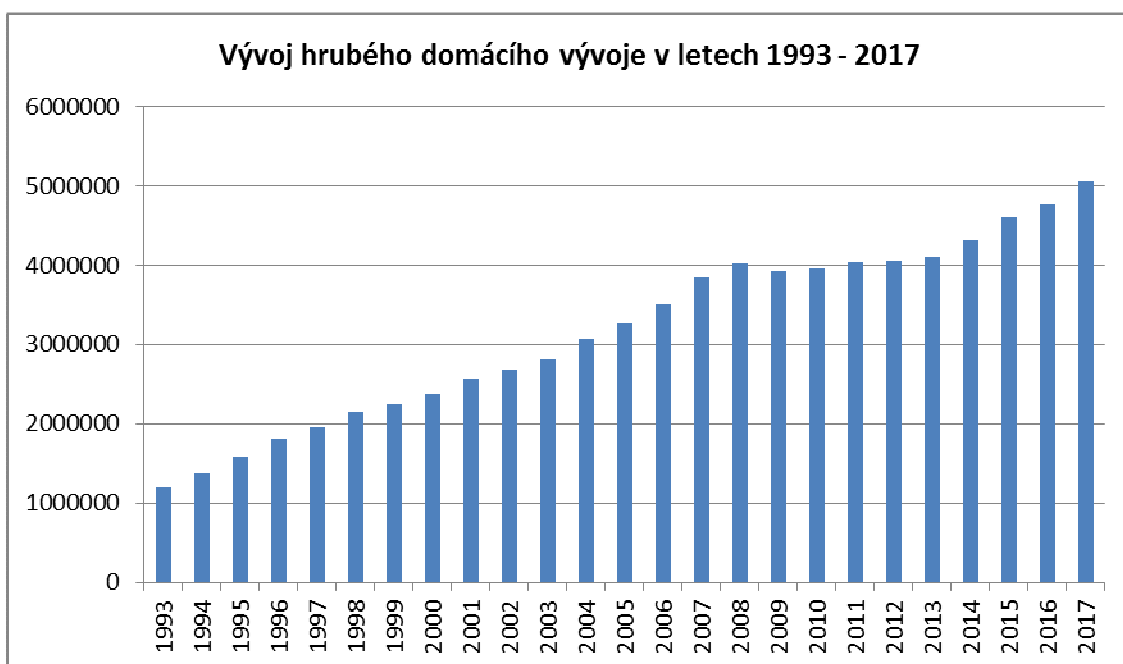


**Zdroj:** FINANČNÍ SPRÁVA. Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR.

<sup>9</sup> Dle definice Českého statistického úřadu je Hrubý domácí produkt (HDP) „peněžním vyjádřením celkové hodnoty statků a služeb nově vytvořených v daném období na určitém území; používá se pro stanovení výkonnosti ekonomiky. Může být definován, resp. spočten třemi způsoby: produkční metodou, výdajovou metodou a důchodovou metodou.“ Zdroj: ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Hrubý domácí produkt (HDP) - Metodika [online].

Z grafu 1 je zřejmý vliv hospodářských cyklů, např. příchod tzv. ekonomické krize v roce 2008 a její pokračování v dalších letech se zjevně projevil na výši inkasa, které bylo v roce 2009 dokonce o několik miliard nižší než v roce předchozím.

**Graf 2 Vývoj hrubého domácího produktu v letech 1993 - 2017**

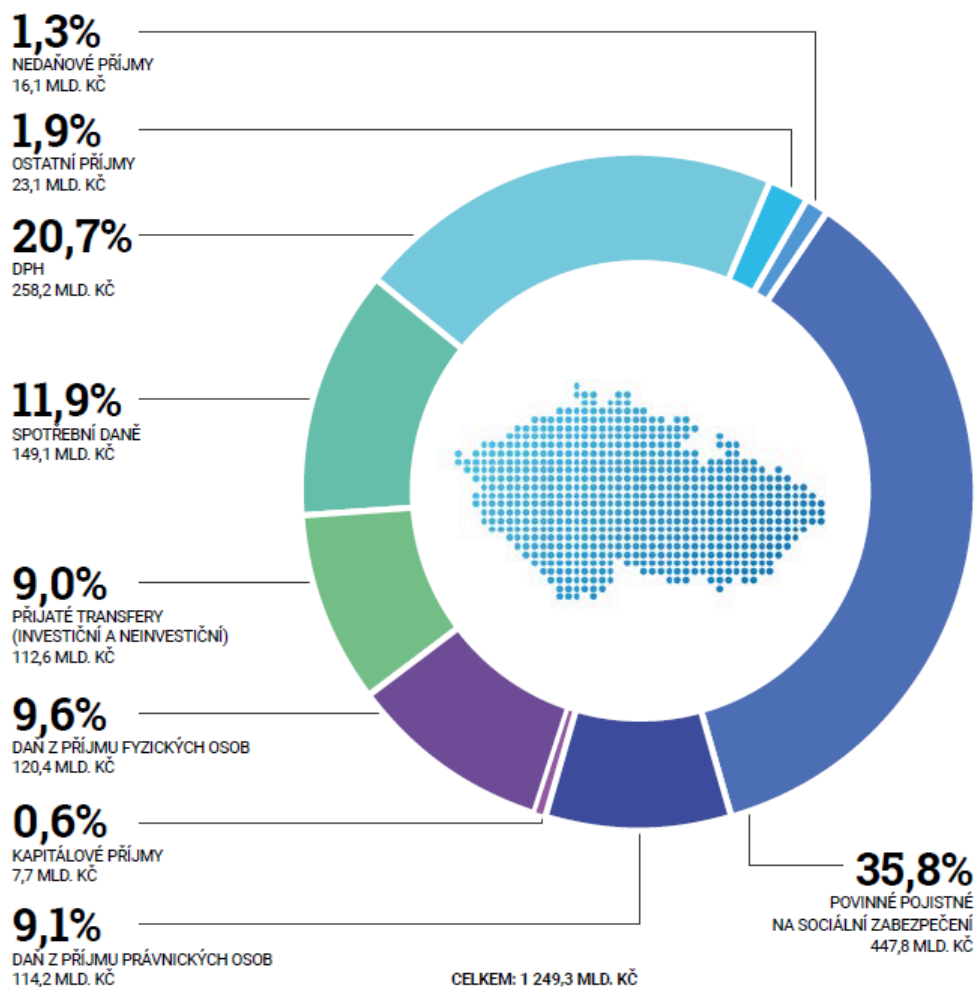


**Zdroj:** Vlastní zpracování; data ČSÚ

Graf č. 3 znázorňuje strukturu příjmů státního rozpočtu a podíl daně z přidané hodnoty na celkových příjmech.



**Graf 3** Struktura příjmů státního rozpočtu roku 2017



**Zdroj:** MINISTERSTVO FINANČÍ. *Státní rozpočet 2017 v kostce: kapesní příručka Ministerstva financí České republiky* [online].

Z hlediska struktury státního rozpočtu je daň z přidané hodnoty druhým nejvýznamnějším příjmem. Nicméně dle rozpočtového určení daní je daň z přidané hodnoty nejenom příjmem státního rozpočtu, ale část z takto vybrané daně jde do rozpočtu obcí a krajů.

Vzhledem k objemu získaných prostředků z této daně má i menší relativní změna inkasa poměrně zásadní dopady na veřejné rozpočty v absolutní hodnotě (v mld. Kč).

### 3.2 Vliv EU na systém daně z přidané hodnoty – harmonizace daně

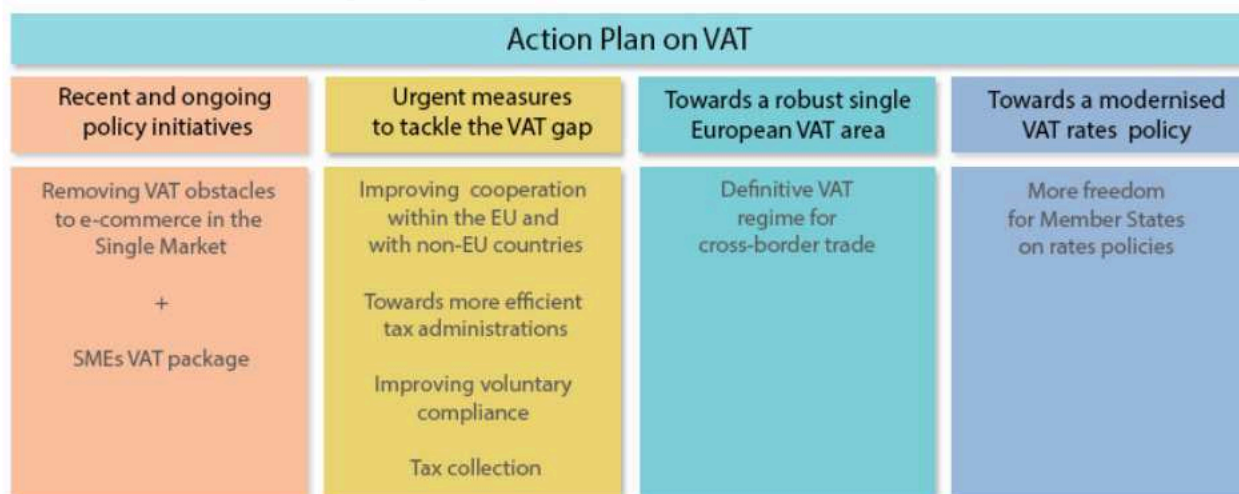
Vstupem České republiky do Evropské unie se země zapojila do harmonizačního procesu. V případě daňové oblasti je cílem harmonizace sladit daňové systémy jednotlivých finančních správ do té míry, aby nedocházelo k deformaci hospodářské soutěže napříč EU. Aby mohl vzniknout jednotný trh, musela být primárně vyřešena otázka nepřímého zdanění. Na půdě EU bylo rozhodnuto přejít po vzoru Francie na systém DPH, čehož bylo dosaženo přijutím celé řady směrnic, z nichž nejvýznamnější je tzv. šestá směrnice č. 77/388/EEC, která stanovuje pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně a další. S účinností od 1. 1. 2007 vstoupila v platnost směrnice č. 2006/112/EC ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Do této směrnice byly zpracovány ustanovení předchozích, rozsáhle novelizovaných směrnic upravujících oblast nepřímého zdanění, které byly posléze zrušeny. Nicméně od této doby prošla tato směrnice dalšími novelami<sup>10</sup>.

Mimo přijetí celé řady směrnic za účelem boje proti daňovým únikům (viz samostatná kapitola) publikovala Evropská komise v roce 2016 Akční plán pro DPH. Kromě postupů ke snížení mezery v DPH se akční plán zaměřil na nedávné a současné iniciativy zahrnující odstranění překážek, jež DPH klade elektronickému obchodu na jednotném trhu. Dále pak reflektuje potřeby malých a středních podniků. Akční plán navrhuje opatření k řešení výpadku příjmů z DPH směrem ke spolehlivému jednotnému evropskému prostoru DPH a směrem k politice modernizovaných sazeb.

---

<sup>10</sup> blíže NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii.*, s. 49 - 54

**Obrázek 1** Struktura akčního plánu pro DPH



Zdroj: Evropská komise, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/action-plan-vat\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en)

Na akční plán navazují iniciativy, které rozpracovávají jednotlivé oblasti. V rámci první oblasti byly zahájeny iniciativy se zaměřením na odstranění překážek v podnikání na digitálním trhu (e-commerce) a překážek bránících rozvoji malých a středních podniků na jednotném trhu. V rámci druhé oblasti se Evropská komise zavázala, přijmout účinná opatření v boji proti daňovým únikům viz kapitola 3.2.1.

V rámci oblasti směřující ke spolehlivému jednotnému Evropskému prostoru DPH je dlouhodobým cílem Evropské komise zavedení systému principu zdanění v zemi původu. V rámci této iniciativy by se tento problém měl řešit a Evropská komise se zavázala, že v průběhu roku 2017 předloží legislativní návrh na konečné řešení systému DPH pro přeshraniční obchod. Jádrem řešení by mělo spočívat ve změně původně dočasně zavedeného principu zdanění v zemi spotřeby<sup>11</sup> na princip zdanění v zemi původu. Nicméně v rámci zachování daňové neutrality je třeba zavést jednotnou daňovou sazbu.

<sup>11</sup> blíže k principům zdanění v zemi určení a v zemi původu např. NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii.*, s. 49

Čtvrtá oblast se týká modernizace politik daňových sazeb. Evropská komise navrhla členským státům dvě možnosti. „*Možnost 1: Rozšíření a pravidelný přezkum seznamu zboží a služeb způsobilých pro snížené sazby. Možnost 2: Zrušení seznamu*“<sup>12</sup>

### **3.2.1 Opatření pro boj s daňovými úniky ze strany EU**

V souvislosti s bojem proti daňovým únikům byly přijaty následující opatření:

- směrnice č. 2008/117 EC – stanovuje u služeb, které trvají déle než jeden rok uskutečněné uplynutím kalendářního roku. Povinnost odvést daň má příjemce služby.
- nařízení č. 143/2008 zavádí nástroje správní spolupráce a výměnu informací. Týká se především zvláštních režimů a postupu při vrácení DPH
- směrnice č. 2009/69/ EC zpřesňuje minimální podmínky nutné pro osvobození při dovozu
- směrnice č. 2009/132/ EC se týká osvobození některých druhů zboží od DPH při konečném dovozu
- směrnice č. 2009/162/ EC zpřesňuje pravidla místa dodání u plynu a elektrické energie.
- směrnice č. 2010/23/ EU umožňuje dočasně používat mechanismus přenesení daňové povinnosti u poskytování některých služeb s vysokým rizikem podvodů.
- směrnice č. 2010/45/ EU ukládá do 31. 12. 2012 implementovat do národních zákonů o daních z přidané hodnoty zjednodušená pravidla fakturace.
- směrnice č. 2013/42/ EU poskytuje právní základ pro rychlý reakční mechanismus státům, které tím získaly schopnost přijmout mimořádná opatření v případě vážného a masivního podvodu s DPH
- směrnice č. 2013/43/ EU umožňuje volitelně použít mechanismus přenesení daňové povinnosti, pro dodání dalších druhů zboží a služeb s vysokým rizikem podvodů

---

<sup>12</sup> EVROPSKÁ KOMISE. SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU, RADĚ A EVROPSKÉMU HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU: o akčním plánu v oblasti DPH - Směrem k jednotné oblasti DPH v EU - Čas přijmout rozhodnutí.

V akčním plánu pro DPH Evropská komise navrhla v oblasti boje s daňovou mezerou v DPH okruhy, kterým je třeba věnovat zvýšenou pozornost: dosažení lepší správní spolupráce, zlepšování v oblasti dobrovolného dodržování předpisů a kolektivní zlepšování výkonnosti evropských daňových správ. Kromě toho prudký rozvoj elektronického obchodování vyžaduje nový přístup k výběru daní.<sup>13</sup>

- Zlepšování spolupráce se zeměmi EU i se třetími zeměmi – v této oblasti EK konstatuje, že měla být posílena role Eurofisc, státy by měly těžit z kapacity řízení rizik na úrovni EU, dále upravit stávající legislativu v oblasti administrativní spolupráce, která by měla být posílena směrem k širšímu sdílení informací a společnému postupu. Dále je také potřeba posílit vzájemnou pomoc při vymáhání daňových dluhů. Podpora spolupráce mezi daňovými správami a celními orgány a s donucovacími orgány a finančními institucemi na vnitrostátní úrovni a na úrovni EU. Lepší spolupráce s mezinárodními organizacemi a třetími zeměmi v oblasti administrativní spolupráce.
- Zlepšování výkonnosti daňových správ – kroky směřující ke zlepšení dodržování daňových předpisů a zvýšení kapacity daňových správ. V rámci modernizace výběru DPH posílit elektronizaci, která by zjednodušila postupy pro daňové správy a snížila zátěž pro podniky. Dále je třeba vypracovat společnou agendu pro daňové správy s cílem posílit důvěru a schopnost daňových správ bojovat s podvody a přizpůsobit se v rámci vzájemné spolupráce ekonomickému vývoji. V neposlední řadě Evropská komise zajistí strategickou diskuzi mezi řediteli daňových správ, jakož i s celními orgány, s cílem zpracovat agendu směřující ke koordinaci, která by měla vyústit v pravidla usnadňující uzavření dohod o minimálních standardech kvality pro klíčové funkce a hodnocení daňových správ a vytvoření platformy pro sdílení znalostí a zkušeností a technickou pomoc na podporu reforem.

---

<sup>13</sup> EVROPSKÁ KOMISE. SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU, RADĚ A EVROPSKÉMU HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU: o akčním plánu v oblasti DPH - Směrem k jednotné oblasti DPH v EU - Čas přijmout rozhodnutí.

- Zlepšování v oblasti dobrovolného dodržování předpisů - podpora motivace dobrovolného dodržování předpisů a spolupráce mezi podniky a daňovými orgány neboli voluntary compliance<sup>14</sup>. Podpora konkrétních projektů směřujících k usnadnění řízení nebo např. účinných mechanismů předcházení sporům a jejich řešení. Podpora dohody mezi daňovými správami a hospodářskými odvětvími.
- Výběr daní – podpora a posílení spolupráce v boji proti únikům v nových oblastech elektronického obchodu, sdílených ekonomikách a jiných forem podnikání.
- Dočasná výjimka pro členské státy při boji s vnitrostátními a strukturálními podvody – Evropská komise by se měla návrhy směřujících na zavedení dočasného všeobecného systému přenesení daňové povinnosti, který by se lišil od obecných zásad směrnice o DPH<sup>15</sup>, přestože tento problém přesahuje rámec současné směrnice a vyžaduje proto legislativní změnu.

V rámci akčního plánu byla přijata celá řada opatření. Lze uvést např. iniciativu v rámci Eurofisc a pracovního pole WF 6, kdy pokračuje vývoj nástroje pro zpracování údajů vyměněných v rámci EU za účelem rekonstrukce vztahů mezi rizikovými společnostmi (TNA).<sup>16,17</sup> Nebo dlouho očekávané vyústění tématu reverse charge, jehož zastáncem a propagátorem je český premiér Andrej Babiš. Český stát uspěl u Evropské komise se svým návrhem, kdy země budou moci použít systém reverse charge, nicméně pouze dočasně (do roku 2022) a navíc pouze u transakcí nad 450 000 Kč. Po červnu 2022 bude na celém území EU platit definitivní režim, který by měl spočívat na systému odvodu daně u plátce v místě sídla, a příslušné úřady částku převedou do rozpočtu země, ve které obchodní své zboží prodal.<sup>18,19</sup>

---

<sup>14</sup> ŠPIČKOVÁ, Iveta. *Tax gap a Voluntary compliance jako jedna z možností* [online]. K tomuto pojmu uvádí: „voluntary compliance znamená dobrovolné plnění daňových povinností poplatníkem. Tento pojem lze vysvětlit i jako ochotu k dobrovolné spolupráci s daňovou správou. (...) Business slovník definuje voluntary compliance jako předpoklad, že daňoví poplatníci budou konat v souladu s daňovými zákony a vykazovat své příjmy daňové odpočty poctivě a čestně.“

<sup>15</sup> Směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>16</sup> MELICHOVÁ, Magda. *Mezinárodní spolupráce: prezentace*.

<sup>17</sup> TNA byl poprvé použit v rámci Beneluxu jako pilotní projekt (2014) a v dubnu 2017 bylo založeno pracovní pole WF 6 zabývající se zavedením TNA v EU. Základní princip je identifikace rizikových subjektů na základě analytického zpracování zdrojových dat a následné poskytnutí výstupů členským státům.

<sup>18</sup> HENDRYCH, Lukáš. Europoslanci umožnili Babišovi zavést „jeho“ reverse charge. Ale jen dočasně.

### 3.3 Negativní vlivy na inkaso daně z přidané hodnoty

Vývoj inkasa daně z přidané hodnoty sleduje zejména přirozený vývoj ekonomiky (HDP) daného státu (viz kapitola 3.1.2.). Na ekonomiku působí značné penzum vlivů vznikajících přirozenými vazbami na vnější ekonomiky světa, a dále sociologický, sociálně právní a právní vývoj jak vnitřního, tak vnějšího prostředí. Tyto přirozeně působící vlivy jsou ovlivňovány hospodářskými cykly, které zásadně působí na hrubý domácí produkt a tím tedy i na výši vybrané daně. Hospodářský cyklus působí proaktivně, tj. pozitivně ve vzrůstající fázi, nicméně za vrcholem zesiluje negativní tlak působící proaktivně na sestupnou tendenci výše HDP.

Vstupem do jednotného hospodářského prostoru se Česká republika zapojila do harmonizace systému DPH. Nedotažená harmonizace (viz kapitola 3. 2.), poměrně vysoká administrativní náročnost systému a zapojení mezičlánků v řetězci zdaňování dává možnost vzniku negativních vlivů působících na inkaso DPH. Mezi takto působící vlivy lze jednoznačně zařadit vlivy způsobené chováním subjektů za hranici zákona.

Nezanedbatelným vlivem působícím proti výběru daní jsou neustálé legislativní změny, resp. změny legislativy přijímané na poslední chvíli a z toho plynoucí nevědomost daňových poplatníků, a rovněž neustálený výklad dané změny.

### 3.4 Šedá ekonomika

Pojem šedá ekonomika má celou řadu ekvivalentů jako stínová ekonomika, neformální, podzemní, skrytá atd. Dle autora je šedá ekonomika podmnožinou ekonomiky daného státu,

---

<sup>19</sup> „Evropský parlament se přiklonil k tzv. definitivnímu režimu. Podle něj daň sice i nadále půjde do pokladny státu, ve kterém obchodní transakce končí, plátcem daně ale bude prodejce nebo dodavatel, a ne kupující. Podíl karuselových podvodů by se díky tomu měl podle Bruselu snížit. Daňovou povinnost totiž bude mít rovnou ten, kdo zboží do zahraničí posílá.“ Viz HENDRYCH, Lukáš. Europoslanci umožnili Babišovi zavést „jeho“ reverse charge. Ale jen dočasně.

kdy druhou část celku tvoří ekonomika oficiální. Oficiální ekonomika obsahuje činnosti, jejichž výsledky jsou zachyceny statistickou službou a nejedná se čistě o odhady. Studie zabývající se vymezením, odhalováním a měřením stínové ekonomiky citují definice vyplývající z Příručky měření stínové ekonomiky od OECD, např. studie Stínová ekonomika v České republice, ze které je převzato následující členění stínové ekonomiky:

*„Skrytá ekonomika označuje legální produkci a služby, ze kterých plyne příjem záměrně nehlášen (či hlášen podhodnocený) příslušným úřadům. Primárním účelem je vyhnout se určitým regulacím či placení daní nebo sociálního a zdravotního pojištění.*

*Nelegální ekonomika (někdy též černá) označuje produkci zboží a služeb, jejichž výroba, prodej či držení je v rozporu se zákonem, a také činnost, jejichž vykonávání je nelegální bez příslušného povolení. V užším pojetí může v rámci stínové ekonomiky být příkladem nelicencovaná produkce alkoholu či pašování, výroba a prodej padělaného zboží. V širším pojetí patří pod nelegální ekonomiku třeba i prostituce či výroba a distribuce drog.*

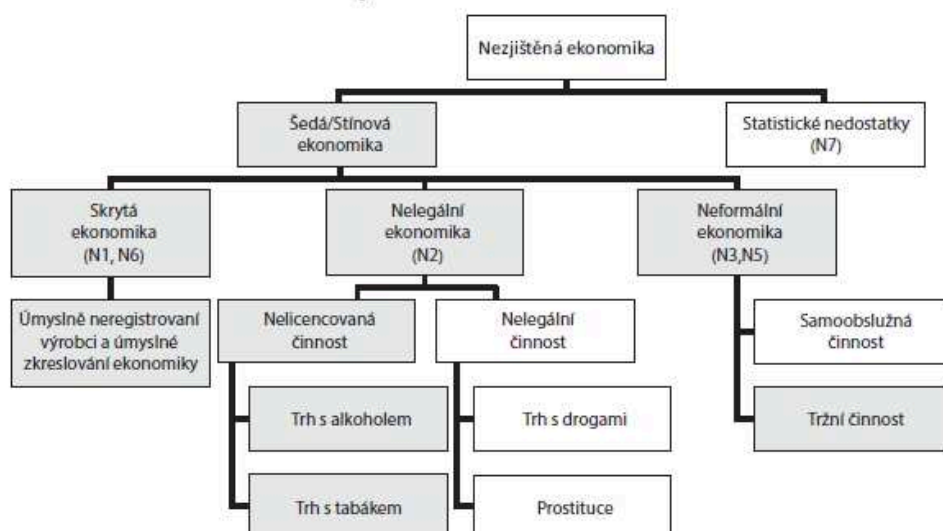
*Neformální ekonomika označuje produkci zboží a služeb, která je vykonávána neregistrovanými podniky (osobami) v sektoru domácnost. Příkladem může být neregistrovaný přímý prodej zemědělských produktů či hlídání dětí a jiné služby v domácnostech.“<sup>20</sup>*

---

<sup>20</sup> RAIS, Tomáš, Ondřej KLIČKA a Aleš ROD. *Studie Stínová ekonomika v České republice* [online]. s. 8



Graf 4 Definice stínové ekonomiky - graficky<sup>21</sup>



Zdroj: RAIS, Tomáš, Ondřej KLIČKA a Aleš ROD. Studie Stínová ekonomika v České republice [online]. s. 8

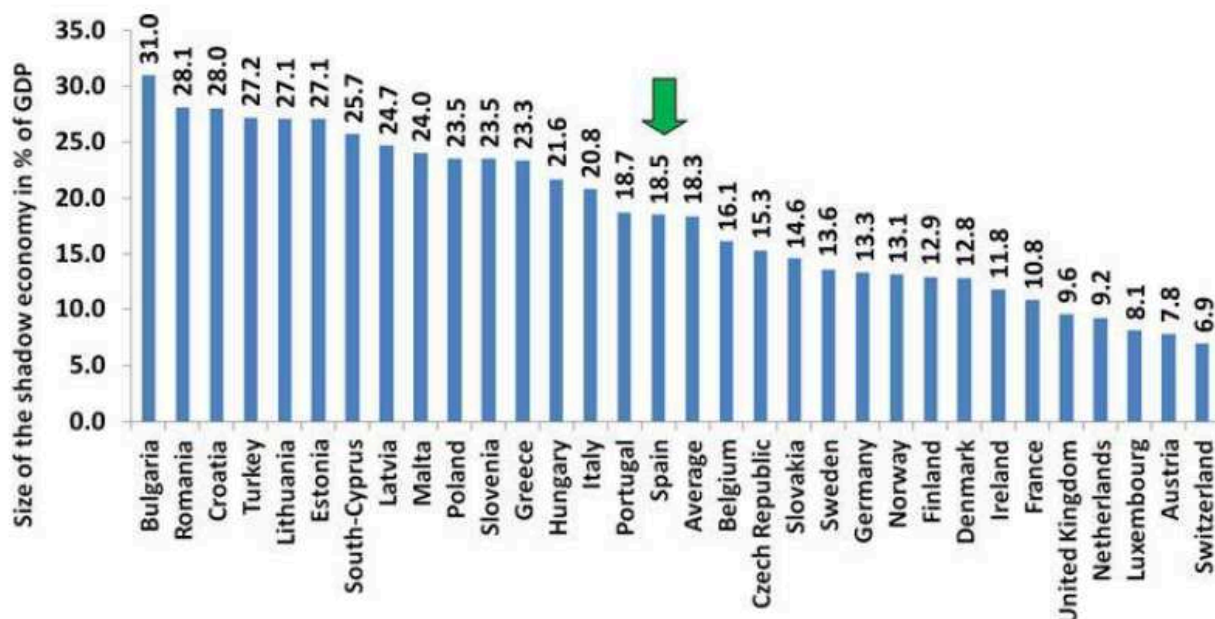
Porovnáním údajů o šedé ekonomice v roce 2014 s Evropskou unií může být velikost šedé ekonomiky v České republice hodnocena jako podprůměrná. Zatímco průměrná výše šedé ekonomiky v Evropské unii byla odhadována na 18,6 % HDP, tak výše odhadované šedé ekonomiky v České republice byla odhadována na 15,3 %. V absolutní hodnotě je odhad stínové ekonomiky za rok 2014 odhadován na zhruba 612 mld. Kč<sup>22</sup>. Studie dále uvádí, že stínová ČR je koncentrována především ve „stavebnictví, v odvětví velkoobchodu a maloobchodu, údržbě a opravě motorových vozidel, ve zpracovatelském průmyslu a v odvětví údržbě a opravě motorových vozidel, ve zpracovatelském průmyslu a v odvětví ubytování, stravování a pohostinství.(...)Odvětví, v nichž se stínová ekonomika nejvíce vyskytuje, mají jeden důležitý charakteristický znak – vyznačují se velkým množstvím malých hotovostních transakcí.“<sup>23</sup>

<sup>21</sup> Poznámka: N-kategorizace odpovídá pokrytí v rámci odhadů ČSÚ: N1 – Úmyslně neregistrovaní výrobci, N2 – Nelegální ekonomika, N3 – Výrobci bez povinnosti registrace, N5 – Registrovaní výrobci bez povinnosti vykazovat, N6 – Úmyslné zkreslování ekonomiky a N7 – Další statistické nedostatky (naturální mzdy).

<sup>22</sup> RAIS, Tomáš, Ondřej KLIČKA a Aleš ROD. Studie Stínová ekonomika v České republice [online]. s. 15

<sup>23</sup> RAIS, Tomáš, Ondřej KLIČKA a Aleš ROD. Studie Stínová ekonomika v České republice [online]. s. 54

Graf 5 Velikost stínové ekonomiky v % na GDP za rok 2014



Zdroj: SCHNEIDER, Friedrich, Konrad RACZKOWSKI a Bogdan MRÓZ. Shadow economy and tax evasion in the EU.

Novinky.cz zveřejnily informace o velikosti nezjištěné ekonomiky za rok 2016 ve výši 10,9 % na HDP. Z toho největší část představovala šedá ekonomika ve výši 8,5 % na HDP<sup>24</sup>. Mezinárodní měnový fond odhadl velikost šedé ekonomiky za rok 2017 v České republice na 9,2 % HDP, resp. na 14,1 % HDP (výsledky se liší v závislosti na použité metodě).<sup>25</sup> Faktem zůstává, že z pohledu delšího časového období má velikost šedé ekonomiky klesající charakter<sup>26</sup>.

### 3.5 Daňová mezera

V literatuře se mnohdy pojem daňová mezera nepřekládá. Je používán standardně význam TAX GAP. Napříč literaturou neexistuje jednotné vymezení daňové mezery.

<sup>24</sup> VAVROŇ, Jiří. *V ekonomice je až 500 „šedých“ miliard* [online].

<sup>25</sup> MEDINA, Leonardo a Friedrich SCHNEIDER. *Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?*

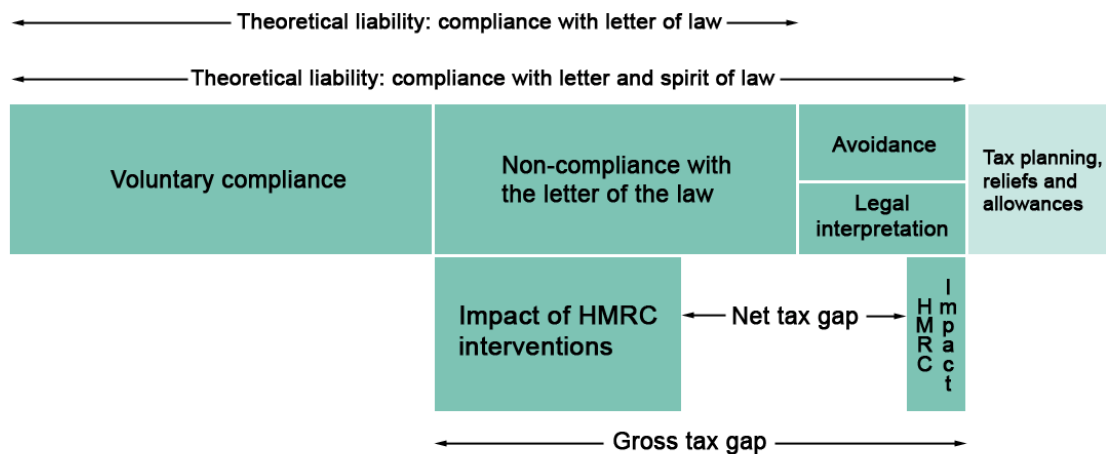
<sup>26</sup> RAIS, Tomáš, Ondřej KLIČKA a Aleš ROD. *Studie Stínová ekonomika v České republice* [online]. s. 15

V obecné rovině lze konstatovat, že daňová mezera je rozdíl mezi hypoteticky stanovenou daní, která by měla být součástí veřejných rozpočtů a daní skutečně vybranou.

Daňová mezera se vyskytuje v každé zemi, nicméně je důležité podotknout, že zásadně záleží na metodice stanovení daňových rozdílů a při srovnávání zveřejněných odhadů je třeba věnovat značnou opatrnost při jejich interpretaci. Jednou z příčin je mimo již zmíněné rozdílné metodiky výpočtu také významný rozdíl v daňových systémech, jakož i úroveň a množství detailů dostupných pro analýzu.

Britská daňová správa (Her Majesty Revenue and Customs, dále „HMRC“) definuje tax gap jako rozdíl mezi vybranými daněmi a tím co mělo být vybráno při dodržení všech zákonných povinností. Teoretická daňová povinnost představuje daň, která by byla zaplacená, pokud by všechny osoby a společnosti dodrželi znění zákona a jednali i v „duchu“ zákona. Daňová mezera tedy obsahuje daň, která se ztratí z důvodu nezaplacení, omylů, chyb, podvodů a dalších schémat vedoucích k vyhýbání se daňové povinnosti<sup>27</sup>.

**Obrázek 2 HMRC - definice tax gap**



Zdroj: HM REVENUE AND CUSTOMS. Protecting Tax Revenues 2009. s. 7

<sup>27</sup> HM REVENUE AND CUSTOMS. Protecting Tax Revenues 2009. s.7

Americká daňová správa (Internal Revenue Service, dále „IRS“) daňovou mezeru interpretuje jako hrubý ukazatel úrovně celkového nedodržení předpisů a dobrovolného plnění všech událostí za dané období<sup>28</sup>.

Jak britské, tak americké prameny uvádějí tzv. hrubou daňovou mezeru (gross tax gap), což je částka skutečného daňového závazku, který není splacen dobrovolně a včas. Po snížení hrubé daňové mezery o daň, která bude následně vybrána, a to buď dobrovolně, nebo jako výsledek administrativních a donucovacích činností uvádí takovýto výsledek jako čistou daňovou mezeru (NET tax gap)<sup>29</sup>.

Daňová mezera je tvořena úmyslným chováním směřujícím ke snížení daňové povinnosti, a také neúmyslným chováním směřujícím ke snížení daňové povinnosti. Odborná veřejnost užívá dělení tax avoidance a tax evasion. Např. Klimešová uvádí pod pojmem tax avoidance „(vyhýbání se placení daní) představuje v podstatě legální aktivity, které vedou k minimalizaci odvedené daně (mohli bychom je nazvat tzv. efektivní daňovou optimalizací). Prostředkem této daňové optimalizace je využívání všech dostupných zákonných ustanovení včetně uplatnění veškerých výjimek a daňových úlev, mnohdy však tako využití mezer v daňových zákonech a souvisejících předpisech. Tax avoidance může být na jedné straně výsledkem využití zákonných úprav, které vláda přímo zamýšlela a domyslela jejich dopady, na straně druhé však také výsledkem neúmyslných pochybení, které legislativci vložili do nepřehledné směsice daňových zákonů a souvisejících předpisů.“<sup>30</sup> Pod pojmem tax evasion uvádí právě „daňový únik, podvod, tzn. za nelegální činnost, za kterou může být daňový poplatník postižen. Míra postihu závisí jednak na rozsahu neodvedení nebo zkrácení daně, jednak na tom, zda bylo prokázáno úmyslné překročení zákona. (...) Je nutné dodat, že ne všechny daňové úniky spadají do této kategorie jsou úmyslné a záměrné, mnohé mohou vyplývat z neúplné informovanosti, nedbalosti či neopatrnosti, které jsou důsledkem značné nepřehlednosti zákonů, spojené s rozdílnými výklady jejich jednotlivých zákonných ustanovení.“<sup>31</sup>

---

<sup>28</sup> INTERNAL REVENUE SERVICE. *Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2008–2010* [online]. s. 1

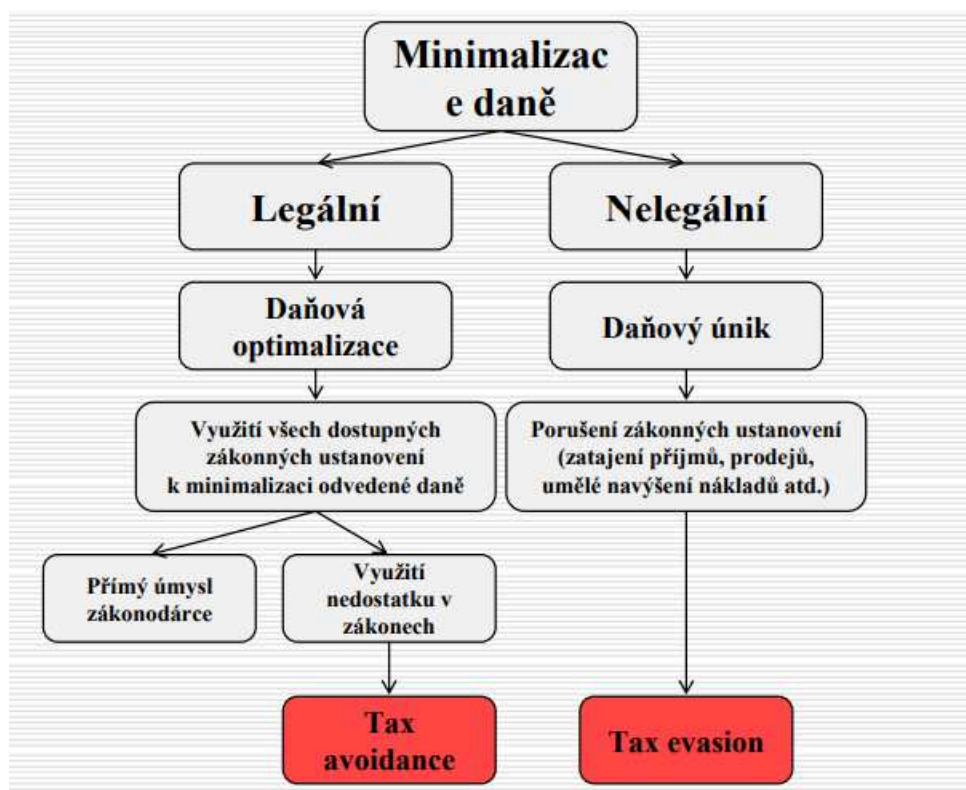
<sup>29</sup> HM REVENUE AND CUSTOMS. *Protecting Tax Revenues 2009*. s.7 nebo INTERNAL REVENUE SERVICE. *Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2008–2010* [online]. s. 1

<sup>30</sup> KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*

<sup>31</sup> KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*

Někteří autoři pro obě citované kategorie užívají daňový únik<sup>32</sup>, naopak jiné zdroje tax evasion přiřazují k daňovému úniku, kdežto tax avoidance k daňové optimalizaci<sup>33</sup>. Autor se přiklání k výkladům směřující daňový únik do oblasti nelegálního snižování daňové povinnosti, kdežto tax avoidance řadí do oblasti daňové optimalizace.

**Graf 6 Daňový únik versus daňová optimalizace**



Zdroj: Ministerstvo financí, Daňové nedoplatky a daňové úniky, <https://docplayer.cz/2722289-Danove-nedoplatky-a-danove-uniky-smilovice-rijen-2013-odbor-25-mf-strategie-danove-politiky-a-spravy.html>

Hranice mezi legální minimalizací daně a daňovým únikem nemusí být jednoznačná. Do vymezení vstupuje nejednoznačný výklad legislativy nebo nejednotné rozhodování finančních úřadů, apod. V konečném důsledku lze tedy daňový únik zařadit jako podmnožinu tax gap, ale to neplatí naopak.

<sup>32</sup> viz např. ŠPIČKOVÁ, Iveta. *Tax gap a Voluntary compliance jako jedna z možností* [online].

<sup>33</sup> KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*.

### 3.6 Daňový podvod

V odborné literatuře v oblasti daní se poměrně často setkáváme s pojmem daňový podvod, který je často přejímán i do mediálních článků. Daňový podvod není explicitně vymezen, a to ani na národní úrovni a diskuze o vymezení tohoto pojmu probíhají i na mezinárodní půdě. V souvislosti s vývojem praxe v postihování záměrného snižování daňové povinnosti za hranicí zákonných oprávnění prochází také výklad tohoto pojmu judikатурním vývojem. Názor na evropské úrovni formuje zejména soudní dvůr EU, na který reagují národní soudy členských států. Nutno dodat, že situaci mnohdy komplikuje faktické zaměňování tohoto pojmu s pojmem zneužití práva a z pohledu trestně právní odpovědnosti s pojmem daňový zločin.

Na úrovni Evropského soudního dvora lze již mnohokrát zmiňované rozsudky ve věci Alex Kittel<sup>34</sup> nebo Optigen, je možné považovat za základ pro formování výkladu tohoto pojmu. Na národní úrovni lze uvést např. rozsudek Nejvyššího správního soudu 9 Afs 111/2009 – 288 ze dne 21.10.2010 ve kterém s odvoláním na evropský soudní dvůr uvádí situaci, *v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Opakovaně se zde konstatuje: „Obchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“.*

Z novějších rozsudků lze uvést rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 Afs 60/2017 – 60. Ondřej Moravec<sup>35</sup> jeho výrok o definici podvodu na DPH shrnul *„jako záměrné vylákání nároku na odpočet s vědomím, že daň z přijatého plnění nebude subjektem k tomu povinným uhrazena“.* Z judikатурního vývoje vyplývá, že nelze

---

<sup>34</sup> rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „*Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, (dále jen „*Kittel*“), rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)

<sup>35</sup> MORAVEC, Ondřej. *Nástroje pro boj proti podvodům na DPH a limity jejich využívání.*

judikaturu správních soudů v dané věci aplikovat bezvýhradně ale vždy s přihlédnutím ke konkrétnímu skutkovému stavu a veškerým zjištěným okolnostem případu.

Mnohdy je daňový podvod zaměňován s pojmem zneužití práva. Výsledkem obou činů je de facto snížení daňové povinnosti, nicméně dle autora je vhodné uvést, že zatímco daňový podvod na DPH je činnost spočívající ve vylákání nároku na odpočet s vědomím, že daň z tohoto plnění nebude uhrazena, tak zneužití práva je získání daňového zvýhodnění (hlavní cíl chování subjektu), jehož poskytnutí je v rozporu s cílem sledovaným danými právními předpisy<sup>36</sup>. Jinými slovy nelze jít s odkazem na literu zákona proti jeho smyslu.<sup>37</sup> Jinak řečeno právní normy jsou vykládány v rozporu s podstatou daného práva (jeho smyslem a účelem), čímž dochází k rozporu s materiální spravedlností.<sup>38</sup>

Daňový zločin pak patří výhradně do oblasti trestně právní a tyto skutky postihuje trestní řád, tj. zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů vymezuje trestné činy v §§ 240 a 241. Jedná se o zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Pro citované paragrafy platí, že činy musí být klasifikovány jako úmyslné neodvedení nebo zkrácení daně a škoda musí činit nejméně 50 000 Kč.

### **3.6.1 Daňový únik versus daňový podvod**

Pokud pojem daňový únik budeme spojovat se záměrným krácením daňové povinnosti, pak obecně daňový únik a daňový podvod jsou v zásadě stejného významu. Zatímco se s pojmem daňový podvod setkáváme zejména v rozsudcích a na nich navazujících výkladech tak pojem daňový únik je užíván především v literatuře, která se zabývá daňovými úniky spíše z hlediska teorie. Nicméně faktem zůstává, že autoři se shodují na tom, že podstatou obojího je záměrné vylákání určité daňové výhody na základě porušení daňových předpisů. Jinými slovy daňové subjekty vyvíjejí nelegální aktivity s vědomím, že daň nebude zaplácena. Dále budou tyto pojmy považovány za synonyma.

---

<sup>36</sup> Blíže LANG, Michal. Vymezení daňového práva v unijním právu. s.20

<sup>37</sup> ŠIMKA, Karel. Zákaz zneužití práva nelze používat metodou "kobercového" bombardování.

<sup>38</sup> Zákaz zneužití práva. Dostupné z: <http://lexperanto.cz/clanky/detail/342-zakaz-zneuziti-prava>.

### 3.7 Řetězové podvody

Ministerstvo financí, resp. Generální finanční ředitelství mimo jiné v roce 2015 argumentovalo nutností zavedení kontrolního hlášení pro velmi rozšířené podvody řetězového typu<sup>39</sup>. Že se tak děje bylo již v té době zcela zjevné u pohonných hmot, kde finanční správa jen velice těžko bojovala s daňovými úniky na PHM. Zavedením kaucí se zredukoval počet distributorů PHM přibližně 1950 na 160, což samo o sobě naznačuje podvodné jednání ve značném rozsahu<sup>40</sup>. Zavedením kontrolního hlášení přispělo k velmi významné redukci podvodů tohoto typu v této oblasti. Podvody samotné nevymizely, nicméně konkurenční výhoda je mnohdy realizována jiným způsobem.

Řetězovým podvodem lze zjednodušeně nazvat podvod, do kterého jsou zapojeni (ať vědomě, či nevědomě) jednotlivé články řetězu, kde zpravidla u jednoho článku dochází ke „ztracení“ daně. Důvodem může být neoprávněné získání nadměrného odpočtu nebo konkurenční výhody před ostatními subjekty na trhu. Rozlišujeme různé typy podvodů, kde významnou roli mimo jiné hraje teritoriální hledisko.

### 3.8 Vymezení řetězových podvodů<sup>41</sup>

V rámci metodiky zavedené pracovním panelem pro detekci MTIC (missing trader intra-community) podvodů je rozlišováno několik typů schémat podvodů. Jedná se vždy o základní schémata, jelikož podvody mohou nabývat různých variant a forem, které často v praxi zahrnují více účastníků a členských států. Níže jsou stručně popsány základní typy podvodů.

#### 3.8.1 Karuselový podvod

*„Cílem karuselových podvodů není zpravidla reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu missing trader následované inkasem nadměrného odpočtu Brokerem. Ke krácení DPH dochází ve státě, ve kterém se nachází plátce typu missing trader a Broker.“<sup>42</sup>*

---

<sup>39</sup> JANEČEK, Martin. Daňové podvody na DPH a boj proti nim.

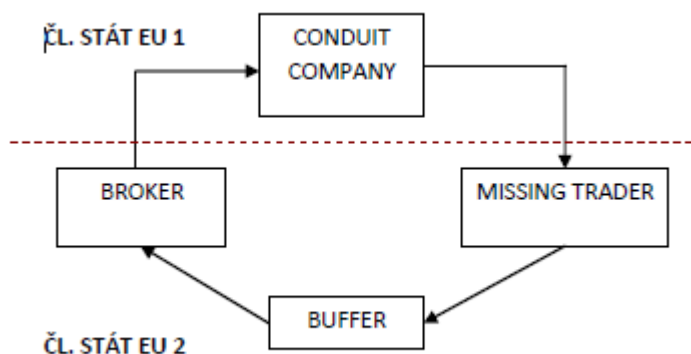
<sup>40</sup> Kauce pro distributory PHM. Dostupné z: <https://dibena.cz/distribuce-pohonných-hmot/kauce-distributori-phm/>.

<sup>41</sup> GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Taktický postup č. 1/2012: Eurofisc.*

<sup>42</sup> GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Taktický postup č. 1/2012: Eurofisc.* s.9



Graf 7 Schéma karuselového podvodu



Zdroj: GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Taktický postup č. 1/2012: Eurofisc.

Nosičem podvodu je často komodita malé velikosti, která má vyšší hodnotu. Pro platby jsou často využívány účty v nejrůznějších zemích, tok plateb tak často neodpovídá toku zdanitelného plnění. Opakovaná cirkulace zboží zvyšuje fiskální ztrátu na území státu, kde je plátce typu missing trader nebo broker. Hlavní role missing tradera, defaultera a Cross-Invoicera je neodvedení DPH tímto plátcem z uskutečněného zdanitelného plnění v tuzemsku a umožnění nároku na odpočet daně odběrateli v obchodním řetězci. Charakteristika jednotlivých základních rolí vystupujících v řetězových podvodech je v příloze č. 2.

### 3.8.2 Akviziční podvod

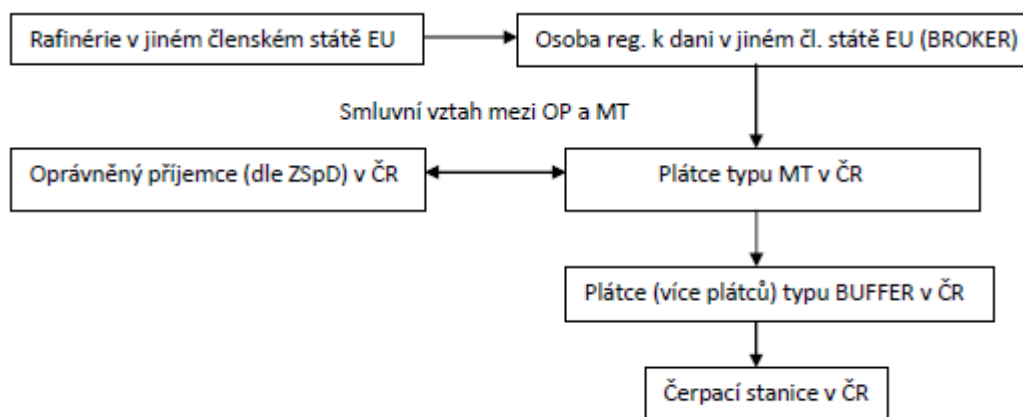
V rámci akvizičního podvodu se zboží nebo služby „na území příslušného státu dostávají nejprve k plátcovi typu missing trader, který nepřizná pořizení zboží/přijetí služeb z EU a následně prodává zboží/služby jinému plátcovi v daném členském státě. Zboží/služby končí na maloobchodním trhu druhého členského státu, tj. nedochází k opětovnému prodeji do prvního členského státu a cirkulaci zboží/služeb jako u karuselového podvodu. Fiskální

ztrátu v těchto případech reprezentuje plátcem typu missing trader neuhrazená DPH na výstupu.<sup>43</sup>

Únik DPH umožňuje prodej zboží v maloobchodní síti za nižší cenu oproti konkurenci, tj. tento typ podvodu bývá často spojen se získáním neoprávněné konkurenční výhody na daném trhu.

V ČR se variantou akvizičního podvodu v minulosti staly např. některé podvody s pohonnými hmotami, kdy se zboží dostává ze zahraničních rafinérií přes tuzemské plátce typu missing trader viz schéma níže.

**Graf 8 Schéma akvizičního podvodu na PHM**



Zdroj: GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Taktický postup č. 1/2012: Eurofisc. s.10

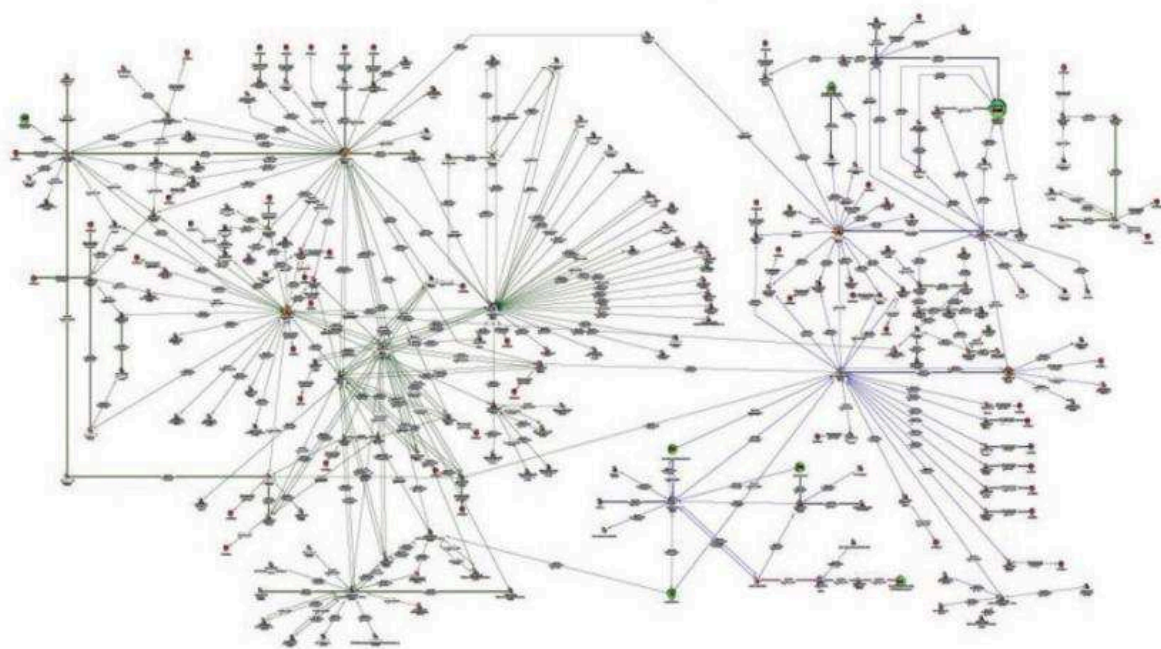
Schéma výše zachycuje konkrétnější schéma podvodu. Únik DPH umožňuje prodej zboží v maloobchodní síti za nižší cenu oproti konkurenci, tj. tento typ podvodu bývá spojen se získáním neoprávněné konkurenční výhody na daném trhu. Broker deklaruje dodání zboží a uplatňuje nárok na osvobození této transakce.

Výše jsou uvedeny základní schémata průběhu řetězových podvodů. Je ovšem zjevné, že tato schémata mohou být značně variabilní, mohou se kombinovat mezi sebou. Do schémat mohou vstupovat další subjekty (někdy i nevědomky např. v případě tzv.

<sup>43</sup> GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Taktický postup č. 1/2012: Eurofisc. s.10

zneužití identity dodavatele<sup>44</sup>), do transakcí mohou být zapojeny subjekty z více států, peněžní toky nemusí sledovat toky zboží. Jak naznačuje obrázek níže, karuselové podvody mohou nabývat poměrně složitých struktur.

**Obrázek 3 Příklad karuselového podvodu**



Zdroj: JANEČEK, Martin. Daňové podvody na DPH a boj proti nim.

### **3.9 Stručný pohled do vývoje v současnosti přijatých opatření**

Je zřejmé, že celá řada přijatých opatření vychází z postupů přijatých Evropskou unií. Obzvláště v posledních několika letech je kladen důraz na důraznější boj s daňovými úniky. Je to impuls k přijetí dalších nástrojů umožňující efektivnější boj proti nim nebo některé z nich prosazovat na půdě EU viz celoplošné RCH.

#### **Roky 2011 – 2015**

---

<sup>44</sup> Zavedením kontrolních hlášení se objevily zjevné nesrovnalosti mezi kontrolním hlášením dodavatele a odběratele. Odběratel si nárokoval odpočet z plnění, které vykázal na dodavatele, nicméně u dodavatele tyto transakce nebyly nalezeny, a tudíž je zde riziko, že odběratel neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně z plnění, která dodavatel buď vůbec neuskutečnil (může jít o zneužití identity dodavatele), nebo záměrně neodvedl daň.

Nabývá účinnosti rekodifikovaný daňový řád. Byla zavedena nová soustava územních finančních orgánů. Vznik Generálního finančního ředitelství, samostatného odvolacího ředitelství, měl zejména za cíl sjednotit rozhodovací praxi finančních orgánů v rámci odvolacího řízení. Územní pracoviště přešla do přímé řídicí působnosti finančních úřadů a vznikl zcela nový Specializovaný finanční úřad, v jehož gesci je výkon správy nad velkými subjekty nebo jinak specifickými subjekty – bankami, pojišťovnami apod. Cílem tohoto opatření bylo zejména vytvořit specializovanou instituci, která se bude efektivně postihovat specifické potřeby společností. Vznikem Daňové kobry byla významně posílena možnost spolupráce mezi celní a finanční správou a policií ČR<sup>45</sup>. Organizační opatření se dotkla rovněž celní správy. V oblasti PHM byla novelou zákona č.311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot, ve znění pozdějších předpisů zavedena kauce a vznikem registru distributorů PHM s povinností obchodovat pouze registrovaným distributorem fakticky velmi významně postihlo daňové úniky na PHM.

Vznikem Generálního finančního ředitelství dochází ke snaze metodicky sjednotit dosavadní praxi ve výkonu správy daní při kontrolách. Dochází k vydání pomůcek postihující dožádání, s důrazem na řešení karuselových podvodů systémem „jedné hlavy“ kdy jeden FU fakticky řídí kontrolní činnost i u dalších subjektů zapojených do karuselových obchodů, i když nejsou místně příslušní danému úřadu. Dále lze uvést metodickou pomůcku k postupu k odstranění pochybností a k delegaci místní příslušnosti těch subjektů, které fakticky vykonávají svoji činnost mimo sídlo registrace.

Mimo organizační opatření byl zaveden institut ručení za nezaplacenou daň, institut zajištění daně, měsíční zdaňovací období u nově registrovaných plátců DPH, institut nespolehlivého plátce.

---

<sup>45</sup> *Daňová kobra* [online]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>. „*Daňová Kobra je společný tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Členové týmu společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, a to především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně. (...) Nastavená spolupráce jednotlivých složek Daňové Kobry umožňuje včas identifikovat, odhalovat a potírat daňové úniky.*“

Z mezinárodního pohledu byl zaveden institut reverse charge, zapojení ČR do systému Eurofisc, rovněž byla posílena výměna informací mezi členskými státy.

### **Roky 2016 – 2019**

V tomto období byla přijata další opatření, jež umožňují prohloubit analytickou činnost finanční správy s cílem včasného vyhledání rizikových subjektů a přijetí účinných opatření k zamezení daňových úniků. Tímto institutem je zejména kontrolní hlášení, které správci daně poskytuje informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí. Dále nelze nezmínit evidenci tržeb cílící zejména na příjmovou stranu. Novelou zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, může správce daně využít v případech, kdy nabyde důvodné pochybnosti o jemu oznámených příjmech v porovnání se skutečností institutu tzv. prokazování původu majetku.

Z důvodu obcházení institutu nespolehlivého plátce na toto finanční správa reagovala zavedením institutu nespolehlivé osoby. Dále došlo i k úpravě pravidel týkající se věcné a místní příslušnosti správce daně ve věci vykonávání daňové kontroly mimo místní příslušnost - celorepublikový kontrolor. Významným pro efektivitu správce daně se stal institut umožňující správci daně dotázat se na data v centrálním registru bankovních účtů vedený ČNB.

Na mezinárodní úrovni Česká republika zaznamenala dílčí úspěch v podobě schválení jejího návrhu EU o zavedení reverse charge viz kap. 3.2.1.

### **3.10 Daňová mezera na DPH a stávající studie problematiky úniků DPH**

Ustáleným, mnohdy nepřekládaným a významově stejným pojmem, je VAT GAP. Nerudová uvádí daňovou mezeru na DPH jako „rozdíl mezi očekávanými výnosy z DPH (tzv. výnosy z teoretického základu DPH) a skutečně vybranými výnosy DPH.“<sup>46</sup> Evropská komise<sup>47</sup> uvádí daňovou mezeru na DPH jako „rozdíl v DPH, který je rozdílem mezi

---

<sup>46</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii.*, s. 58

<sup>47</sup> EUROPEAN COMMISSION. *VAT Gap* [online].

očekávanými výnosy z DPH a skutečně vybíranou DPH, poskytuje odhad ztráty příjmů z důvodu daňových podvodů, daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem, ale také kvůli bankrotu, finančnímu platební neschopnosti nebo nesprávným výpočtům.“ V reportu<sup>48</sup> stejné organizace je definována VAT GAP jako rozdíl mezi částkou vybrané DPH a celkovou daňovou odpovědností DPH (VTTL) - tedy daňová odpovědnost podle daňového práva. Rozdíl v oblasti DPH by mohl být vyjádřen v absolutním nebo relativním vyjádření, obvykle jako poměr VTTL nebo GDP.

Inštitút finančnej politiky<sup>49</sup> vykládá pojem daňové mezery jako odhad objemu daňových příjmů, o které veřejná správa přichází v důsledku legálních a nelegálních aktivit. Jako hlavní část mezery na DPH institut přisuzuje neidentifikované DPH, které představuje rozdíl mezi daňovou povinností dle daňových přiznání a potenciální DPH. Druhá část připadá na mezeru výběru daně, tj. povinností podle daňových přiznání a skutečně odvedenou daní.

Reckon chápe mezeru DPH trojím způsobem:

1. Neuhrazená daň (tax not remitted) – znamená neuhrazenou daň z obchodů, jenž by nebyly zahrnuty daňových přiznání a plateb, přestože plátce vybral daň od poplatníka.

2. Nevybraná daň (tax not collected) - znamená neuhrazenou daň z obchodů, jenž by nebyly zahrnuty do daňových přiznání a plateb, a tyto obchody by nebyly ani zatíženy příslušnou sazbou DPH (DPH nebyla uvalena). Plátce daň od poplatníka nevybral.

3. Plné vymožení (full recovery) – znamená částku, která by byla vymožena daňovou správou prostřednictvím donucovacích prostředků, za předpokladu, perfektních znalostí o minulých podvodech a neprojevíli by se ztráty z důvodu platební neschopnosti. Tato definice vyžaduje úplné a konkrétní informace o konkrétním typu podvodu<sup>50</sup>.

V ČR existují odhady struktury VAT GAP z minulých let na úrovni agregovaných ukazatelů. NKÚ ve své zprávě 14/17 o dani z přidané hodnoty a dopadů legislativních

---

<sup>48</sup> PONIATOWSKI, Grzegorz, Mikhail BONCH-OSMOLOVSKIY a ET AL. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*, TAXUD/2015/CC/131 [online].

<sup>49</sup> INŠTITÚT FINANČNEJ POLITIKY. *Daňový report Slovenskej republiky 2018* [online]. s. 47

<sup>50</sup> RECKON. *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States* [online]. s. 90

změn na příjmy státního rozpočtu uvádí rozklad VAT GAP faktory působící na výši mezery.

- *„Nelegální a stínová ekonomika (7,1 mld. Kč, 7 % mezery DPH) – produkce nelegální a stínové ekonomiky je zahrnuta v národních účtech, z transakcí v této oblasti však daň vybírána není. Tato část ekonomické aktivity je zachycena v tzv. nezjištěné ekonomice.*

- *Podnikatelé úmyslně zkreslující údaje (42,2 mld. Kč, 40 % mezery DPH) – ČSÚ v rámci sestavování národních účtů odhaduje rozdíl mezi vykazovanou a skutečnou aktivitou u ekonomických subjektů. Tento rozdíl je zahrnut v národních účtech jako součást nezjištěné ekonomiky.*

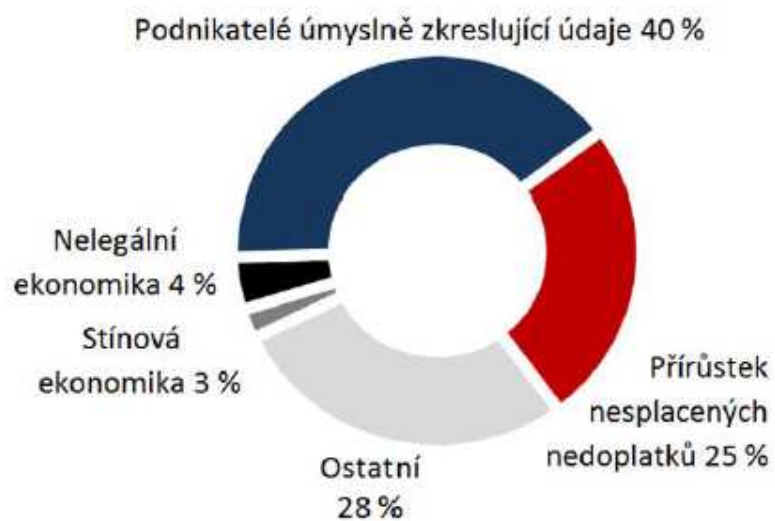
- *Přírůstek nesplacených nedoplatků (26,3 mld. Kč, 25 % mezery DPH) – část dlouhodobě nesplacených nedoplatků vzniká doměřením daňové povinnosti v souvislosti s odhalením daňových úniků a podvodů.*

- *Zbývající část mezery (28 %) je kombinací několika faktorů, například zahrnuje neodhalené daňové úniky a podvody, chyby a omyly v daňových přiznáních a rozdíly mezi statistickými a daňovými výkazy, které nejsou zachyceny v nezjištěné ekonomice<sup>51</sup>“.*

---

<sup>51</sup> NKÚ. Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu. s. 15

**Graf 9 NKÚ - Rozklad mezery DPH**

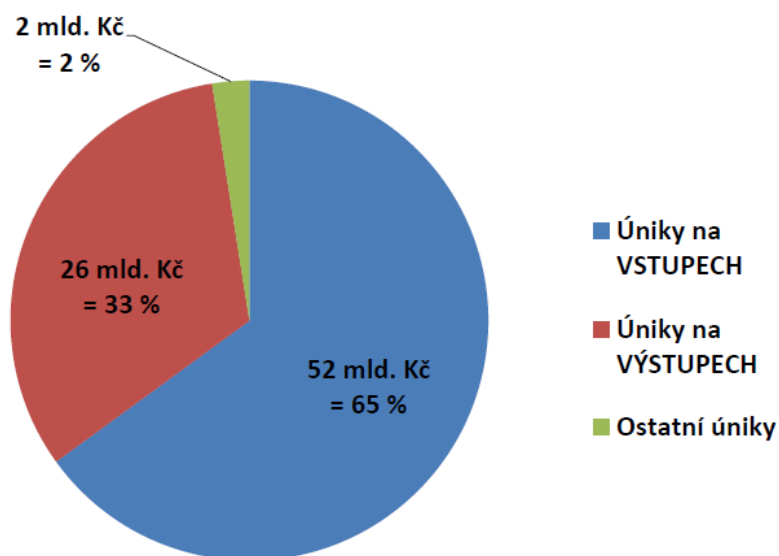


Zdroj: NKÚ. Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu.

Tehdejší generální ředitel finanční správy Ing. Martin Janeček zveřejnil předpokládanou strukturu daňové mezery v tomto formátu:



**Graf 10 GFR - Rozklad mezery DPH**



Zdroj: JANEČEK, Martin. Daňové podvody na DPH a boj proti nim.

V průběhu zpracování této diplomové práce se autorovi nepodařilo najít studii kvantifikující typologií daňových úniků na DPH, která by postihla jednotlivé typy daňových podvodů (karusel, řetězec, ukradená identita, fiktivní faktury, ostatní) nikoliv pouze na malém vybraném vzorku dat, ale z pohledu celého trhu.

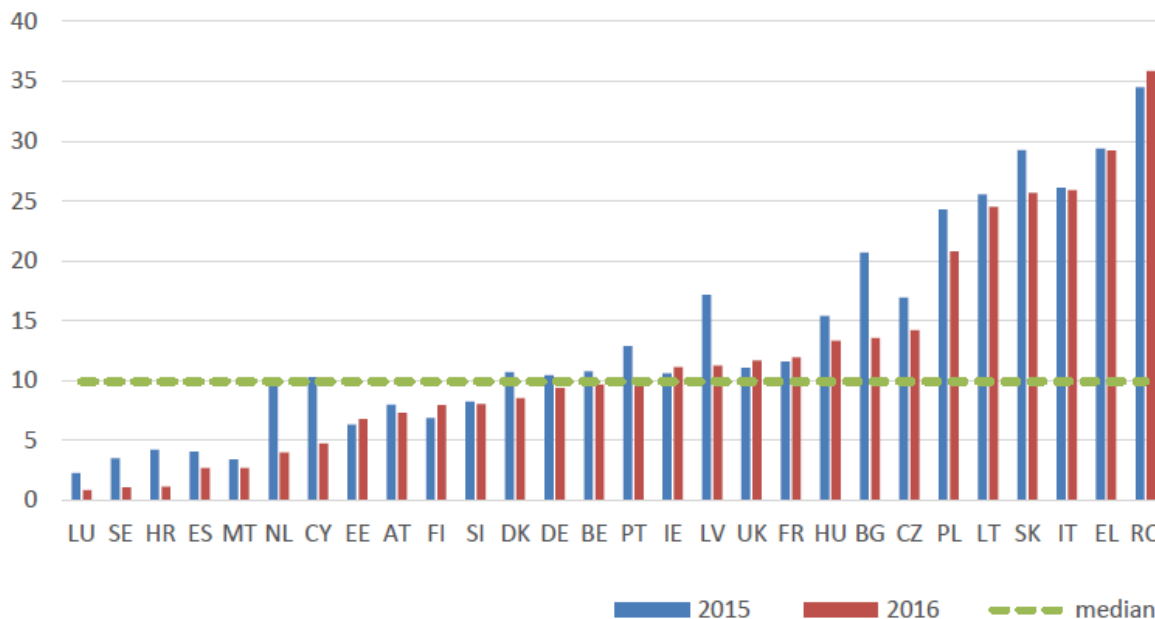
### **3.11 Přehled studií velikosti mezery na DPH**

Daňová mezera na DPH, tedy výše neodvedené daně, je v posledních letech častým tématem nejen mezi politiky. Evropská komise vývoj VAT GAP v posledních letech poměrně bedlivě sleduje, stejně tak jako i další státy. Při interpretaci výsledků je však třeba věnovat pozornost metodice výpočtu a použitých dat. Komparace výsledků dosažených různými metodami nad nejednotnou datovou základnou může vést ke značnému zkreslení výsledků srovnávaných států v poměrně velkém rozmezí hodnot.

Centrum sociálního a ekonomického výzkumu zveřejňuje na úrovni Evropské Unie odhady nejen pro Českou republiku ale i pro ostatní státy. Použitím jednotné metodiky pro

výpočet daňové mezery a použití dat národních statistických úřadů CASE vytvořil jednotnou srovnávací základnu mezi státy<sup>52</sup>.

Graf 11 VAT Gap as a percent of the VTTL in EU-28 Member States, 2016 and 2015



Zdroj: PONIATOWSKI, Grzegorz, Mikhail BONCH-OSMOLOVSKIY a ET AL. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, TAXUD/2015/CC/131* [online].

Odhad daňové mezery provedl NKÚ, který při stanovení mezery postupoval dle metodiky vypracované Ministerstvem financí. Základními datovými vstupy byly příjmy z DPH podle akruálního principu a roční národní účty ČSÚ<sup>53</sup>. Ministerstvo financí mezeru na DPH periodicky nepočítá. Výpočet provedlo v roce 2013 a odkazuje se na metodiky Ministerstva financí Slovenskej republiky, kterou používal i NKÚ ve své zprávě 14/17, zároveň však uvádí, že srovnání těchto odhadů je problematické, jelikož jsou tyto odhady založeny na statistických údajích, které podléhají revizím<sup>54</sup>.

<sup>52</sup> PONIATOWSKI, Grzegorz, Mikhail BONCH-OSMOLOVSKIY a ET AL. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, TAXUD/2015/CC/131* [online].

<sup>53</sup> NKÚ. *Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu*. s. 7

<sup>54</sup> KAŇKA, Stanislav. *Stanovení mezery DPH České republiky* [online]. s.95

Uvedené lze doplnit ještě o studii Stavjaňové, která odhady mezery na DPH provedla pomocí metody identifikace transakcí podléhajících DPH a očišťování HDP. Odhady provedla za roky 2006 až 2012<sup>55</sup>. Dále se jedná o studii Zídkové, která mimo jiné odhadovala mezeru na DPH<sup>56</sup>.

Moravec, Hinke a Kaňka ve své studii Stanovení mezery DPH – Příklad České republiky v zásadě výše uvedené odhady podrobili kritice a konstatovali, že „*Autoři prostudovali zveřejňovaná data a dospěli k názoru, že aktuálně veřejně deklarované výpočty odhadu mezery DPH nelze replikovat, neboť není jasné, jakým způsobem byla daňová mezera odhadnuta, ani jaká vstupní data byla použita*“<sup>57</sup>. Autoři provedli vlastní výpočty a komparovali je se zjištěnými výsledky NKÚ a Ministerstva financí ČR. Svě výsledky studie shrnuli do tabulky (viz příloha č. 1), která komparuje výsledky studií NKÚ (14/17), Ministerstva financí, Stavjaňové, Reckon, CASE se zjištěním autorů.

Autoři ve studii poukazují na diferenciaci dosažených výsledků, které jsou způsobeny několika faktory. „*Různé metody používají sice stejné zdroje dat, ale odlišnou skupinu vstupních dat, takže stejný výchozí součet HDP je pak dle různých metod segmentován různě. Vzhledem k položkám, jež jsou započteny do výchozího HDP (nezjištěná ekonomika, prostituce, samosběr ovoce atd.), nelze za stávající úrovně poznání jednoznačně identifikovat, které položky mají největší vliv na rozdíly v odhadu dle různých metod*“<sup>58</sup>.

Ze studie je dále patrný rozptyl zjištěných výsledků. V absolutní hodnotě se např. pro rok 2010 jedná o zjištění od 37,628 mld. Kč do 122,974 mld. Kč, což v relativním vyjádření znamená podíl na teoretickém výběru DPH v rozmezí horního maxima až 31,82 %.

Mezi další autory můžeme zařadit Marešovou, která prováděla odhady daňové mezery za roky 2010 až 2016. Odhady uváděné v práci se pohybovaly za porovnávané roky v rozmezí od 100 mld. Kč v roce 2011 po 121 mld. Kč v roce 2013. V relativním srovnání se autorka pohybuje v rozmezí od 24,67 (rok 2016) do 30,71 % (rok 2010) vůči

---

<sup>55</sup> STAVJAŇOVÁ, Jana. VALUE ADDED TAX GAP IN THE CZECH REPUBLIC.

<sup>56</sup> ZÍDKOVÁ, Hana. *Analýza mezery DPH* [online].

<sup>57</sup> MORAVEC, Lukáš, Jana HINKE a Stanislav KAŇKA. STANOVENÍ MEZERY DPH – PŘÍPAD ČESKÉ REPUBLIKY. S. 453

<sup>58</sup> Tamtéž. S. 470

HDP<sup>59</sup>. V porovnání s výše uvedenými studii se jedná o horní hranici dosažených výsledků.

---

<sup>59</sup> MAREŠOVÁ, Kateřina. *Odhad daňové mezery DPH pro Českou republiku* [online].

## 4 Vlastní práce

Následující část je rozdělena na popisnou část vlastností souboru dat, definici rizikových faktorů, které budou analyzovány, definici cílové proměnné a vyjádření intenzity vzájemného vztahu mezi rizikovým subjektem a proměnnými za pomoci korelačních koeficientů. Dále bude diskutován model detekující scénáře kombinací možných rizikových faktorů.

### 4.1 Zkoumaný soubor

Vzhledem k zaměření práce na návrh opatření vedoucích ke zvýšení efektivity rizikové analýzy plátců DPH směrem k odhalování daňových úniků na DPH v oblasti karuselových obchodů, byl zvolen vzorek dat obsahující data z oblasti daňových kontrol provedených v působnosti Finanční správy.

Kontroly byly prováděny u právnických osob, plátcích DPH za zdaňovací období 2011 až 2018 a byly ukončeny v průběhu roku 2018. Zkoumaný soubor obsahuje údaje dostupné správci daně ve strukturované podobě. Vzorek obsahuje data za jednotlivá zdaňovací období, u kterých bylo zjištěno porušení předpisů a je zaznamenán doměrek. Rovněž jsou zde zahrnuta kontrolovaná období, u kterých nebylo zjištěno porušení předpisů a u daňové kontroly doměrek zaznamenán není.

Dále je u některých kontrolovaných zdaňovacích období zaznamenána informace, že se kontrolovaný subjekt účastní řetězového podvodu. Toto je stěžejní informace potvrzující, že kontrolovaný daňový subjekt byl zapojen do podvodného řetězce. Na druhou stranu je třeba konstatovat, že u některých kontrolovaných zdaňovacích období tato informace zaznamenána není, byť byl daný subjekt v daném období detekován v podvodném řetězci. Důvodem tohoto stavu může být např. nezaznamenání této informace správcem daně do systému, chyba v datech, apod.

Zkoumaný soubor obsahuje údaje o 15 519 kontrolovaných zdaňovacích obdobích, o výši doměřené daně, některé údaje z přiznání k dani z přidané hodnoty a údaje o chování daňového subjektu (sídlo, riziková informace, apod.). Z důvodu mlčenlivosti byla data pro účely analýzy transformována do nekonkrétní a zobecněné podoby.

Přestože správce daně má k dispozici poměrně značné penzum informací, nemá je k dispozici tzv. na „jednom místě“, ale informace jsou mnohdy značně roztrženy v oddělených zdrojích. Toto je poměrně významný faktor ztěžující hloubkovou analýzu, na základě které by bylo možno definovat další možné rizikové faktory a přesněji detekovat potenciálně rizikové subjekty.

V průběhu sběru dat a jejich zkoumání bylo zjištěno, že finanční správa u provedených kontrol systematicky neviduje typy daňových úniků. Kromě oblasti řetězových podvodů v zásadě neexistuje ani metodologie definující ostatní typy daňových úniků. Navíc vzhledem k charakteru kontrolní činnosti finanční správy lze konstatovat, že výběr daňových subjektů ke kontrole se děje cíleně. Z tohoto vyplývá, že typologii podvodů lze vymezit pouze na dané množině dat a nelze danou situaci interpretovat tak, že pokud by z daného vzorku vyplynulo procentuální zastoupení jednotlivých podvodů, jednalo by se o procentuální zastoupení daného podvodu v rámci úplné množiny plátců daně (zobecnění na celou populaci). Vzhledem k rozsahu a cíli diplomové práce, kdy má být představen návrh opatření směřujících ke zvýšení efektivity rizikové analýzy, a vzhledem k tomu, že finanční správa disponuje pouze určitými údaji o rizikových subjektech, byl upřednostněn návrh rizikových faktorů identifikující potenciálně rizikové subjekty.

Výpočty byly vypočteny v programu IBM SPSS Modeler. Grafy a tabulky byly prováděny v tomtéž programu nebo v programu Excel.

## 4.2 Rizikové faktory

Expertním výběrem byly definovány faktory, jejichž význam rizikivosti bude ověřen analýzou. Jedná se o:

**Tabulka 1 Přehled definovaných rizikových faktorů**

<b>Definované rizikové faktory</b>
Virtuální sídlo
Riziková informace
Existence odepsaných pohledávek
Nespolehlivost
Nový plátc

Rizikové činnosti
Dodání do JČS
Vývoz
Pořízení zboží
Dovoz

Zdroj: Vlastní zpracování

Uvedené faktory mohou detekovat rizikový subjekt jako takový, nicméně jsou zde faktory, jež jsou relevantní pouze k určité roli dané entity v podvodném řetězci. Jde třeba o pořízení zboží z jiného členského státu, resp. dovoz, který je zneužíván především na „počátku“ řetězce, tj. v případě missing tradera, resp. cross-invoicera.

Virtuální sídlo – jedná se o adresu, která je charakteristická určitými specifickými znaky. Obvykle jde o adresu, na níž sídlí více společností, které pokud by vykonávaly na této adrese skutečnou činnost, a za předpokladu, že by jejich obratu odpovídal i počet zaměstnanců, tak by se do této budovy (nebo její části) jednoduše nevešly. Dle zákona o DPH se sídlem míní místo, kde daňový subjekt zpravidla přijímá zásadní rozhodnutí týkající se jeho řízení. Virtuální adresa se může nacházet např. v panelákovém bytě, staveništi, ruině nebo naopak v administrativní budově, kde je recepce, na kterou je přijímána pošta daného subjektu, mohou zde být „zvedány“ telefony a prováděny drobné administrativní služby za poplatek. Na druhou stranu to ale mohou být i místa se skutečnými kancelářskými prostorami určenými k podnikání.

Z tohoto důvodu nelze za virtuální adresu považovat každou adresu, na které je shluk určitého „nadstandardního“ počtu sídel daňových subjektů. Ke stanovení „verdiktu“ o virtuální adrese je třeba k této problematice přistupovat zodpovědně a prověřovat fakta. Skutečně se může totiž jednat o místa, kde jsou nabízeny prostory k podnikání, jako kancelářský stůl, připojení k internetu, jednací místnosti, které si mohou drobní podnikatelé pronajmout na konkrétní čas, jelikož své podnikání za běžných okolností provozují například z domova. Mnohdy se jedná o kombinaci obojího. Virtuální sídla se vyskytují zejména ve velkých městech. Důvodů proč společnosti využívají tzv. virtuálního sídla, může být více – jednak to mohou být místa, kde dochází k faktickému podnikání malých společností, dále to mohou být místa tzv. „prestižního“ charakteru (prestižní

adresa, snaha o zvýšení kreditu společnosti), nebo to naopak mohou být místa, kde se skutečně koncentrují pochybné společnosti. Využívání virtuálního sídla může být také z důvodu očekávaného snížení hrozby kontroly ze strany správce daně.

O subjektu existují rizikové informace – správce daně využívá souborů poznatků získaných při správě daní. Poznatek se týká celé řady typů informací, jejichž spojovacím znakem je, že nestrukturovaně popisují určité riziko nebo rizika. Jde především o zachycení závažných skutečností o chování jednoho nebo více daňových subjektů a mnohdy představují významný rizikový faktor pro výběr daní. Naopak se může jednat také o informace, které jsou z pohledu detekování daného subjektu nerelevantní.

Odepsané nedobytné pohledávky – jedná se o subjekty, kterým byly, pro jejich nedobytnost, odepsány pohledávky, jejichž součet ke konkrétnímu dni odpisu převýšil částku 100,-Kč. Rizikový faktor vychází z § 158 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, kdy správce daně odepíše nedobytný nedoplatek, který je bezvýsledně vymáhán nebo jeho vymáhání je spojeno se značnými obtížemi.

Nespolehlivost – označuje soubor rizikových faktorů, které jsou prověřovány dle jednotlivých právních předpisů, v nichž je uložena povinnost orgánů Celní správy prověřit podmínky jejichž splnění vyžaduje zákon (distributoři PHM, lihu a další). V případě rizikového hodnocení se k danému subjektu přiřadí příznak A, B nebo C. Jedná se o informaci, z jakého důvodu vznikla rizikovost:

- A – nespolehlivý plátce podle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů;
- B – na plátce daného IČ byl vydán zajišťovací příkaz;
- C – Daňové přiznání bylo vyměřeno pomůckami nebo kontrola byla provedena pomůckami.

Popsaný rizikový faktor fakticky zahrnuje tři výše popsané dílčí podfaktory svou povahou však zásadní. Plátce se stane nespolehlivým, poruší-li závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně. Institut nespolehlivého plátce je poměrně zásadní opatření zasahující do práv plátců. Obchoduje-li plátce s nespolehlivým plátcem, vystavuje se poměrně značnému riziku, že v případě, že nespolehlivý plátce neuhradí daň, přejde na plátce institut ručení.



V souladu s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů vydá správce daně zajišťovací příkaz v případě, hrozí-li nebezpečí z prodlení. Zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně využije tohoto institutu v případě, že má důvodné podezření o tom, že v termínu pro uhrazení daně nebude daň uhrazena. Z tohoto důvodu přistupuje správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, kdy požaduje zaplatit daň před řádným datem úhrady daně.

Správce daně v rámci své činnosti vykonává kontrolní činnost. „*Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.*“<sup>60</sup> Z pohledu doměření daně jde o výjimečný institut a indikuje u plátce závažné problémy, na základě kterých nebylo možno ukončit kontrolu dokazováním.

Nový plátce – plátce se registruje k dani z přidané hodnoty z titulu dosažení příslušného obratu, na jehož základě je povinen podat přihlášku k registraci k DPH. Plátce však může daně učinit také dobrovolně, zejména spatřuje-li pro sebe v tomto počínání výhodu. Výhodou zpravidla bývá možnost zapojení se do distribučního řetězce plátců, do kterého by jako neplátce neměl z důvodu nevýhodné ceny možnost vstoupit. Skutečnost proč tak činí je, že pokud neplátce nakupuje od plátce je pro něj celková zaplacená cena nákladem, tj. základ daně a daň. Chce-li neplátce např. prodat takto nakoupené zboží plátci, je pro tohoto cena zvýšena a nelze si daň odečíst, byť neplátce daň na začátku uhradil. Pro analýzu byl tento rizikový faktor vybrán z důvodu, že je všeobecně známo, že pro daňové úniky jsou zakládány společnosti pouze za účelem provedení daňového úniku. Jinými slovy, společnost je založena a v relativně krátké době zneužita pro podvod, aniž by prováděla jakoukoliv faktickou činnost. Pro analýzu byl za nového plátce považován subjekt, od jehož registrace k počátku kontrolovaného zdaňovacího období neuplynulo více než 365 kalendářních dnů.

---

<sup>60</sup> viz § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Rizikové činnosti – předmětem daně je dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu, pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu a dovoz (podrobněji viz § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů). Plátce má povinnost z těchto plnění odvést daň. Daňové úniky se vyskytují v různých obchodních komoditách napříč trhem (reklama, software, pohonné hmoty, obilí apod.). Často je jako nosič daňového podvodu využíváno zboží malé velikosti, které má vyšší hodnotu nebo jsou využívány specifické služby. Expertně byly zvoleny tři odvětví - shromažďování, sběr a odstraňování odpadů a úprava odpadů k dalšímu využití, reklamní činnost a stavební práce. Zkoumaná odvětví vycházejí z CZ-NACE (klasifikace ekonomických činností) evidované u správce daně.

Výše uvedené rizikové faktory vstupovaly do analýzy s hodnotou 0 – daňový subjekt nemá rizikovou informaci nebo 1 – daňový subjekt má rizikovou informaci. Skutečnost je vztažena do okamžiku začátku kontrolovaného zdaňovacího období.

Dodání zboží do jiného členského státu, vývoz zboží – v případě podvodů často dochází k tomu, že plnění je vykázáno jako osvobozené z důvodu dodání zboží do jiného členského státu nebo vývozu do třetí země, zatímco je fakticky prodáno na území tuzemska, kde mělo při prodeji podléhat tuzemské dani. Dodání zboží do jiného členského státu, resp. vývoz zboží je osvobozen od daně z přidané hodnoty a v příznání k dani z přidané hodnoty jde o řádky č. 20 a 22. Bližší vymezení dodání zboží do jiného členského obsahuje § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Pojem vývoz zboží stejný zákon vymezuje v § 66.

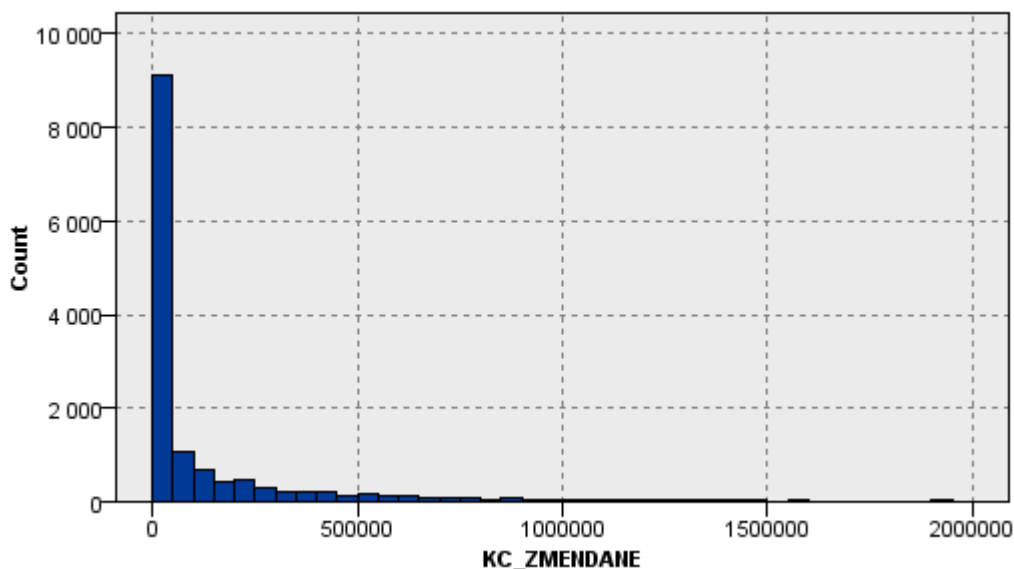
Pořízení zboží z jiného členského státu, dovoz zboží – v případě podvodů může dojít k tomu, že plnění je vykázáno fiktivně, nebo jde o skutečné zboží, které je ovšem pouhým nositelem podvodu. Může se jednat o pořízení zboží z jiného členského státu nebo o dovoz zboží ze třetí země, jež je vykazováno na řádku 3 (pořízení zboží z JČS), resp. 7 (dovoz) příznání k dani z přidané hodnoty. Dovoz je deklarován JSD (Jednotným správním dokladem) a je upřesněn v § 23 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Pořízení zboží z jiného členského státu vymezuje stejný zákon v § 16 a následujících. V případě missing tradera se může jednat o stav, kdy příznání k dani z přidané hodnoty obsahuje fiktivní transakce, které mají zakrýt ostatní reálné transakce typické pro rizikového příjemce zboží z EU.

Výše uvedené rizikové faktory vstupovaly do analýzy s hodnotou 0 – hodnota se na příslušném řádku přiznání k dani z přidané hodnoty nenalézá nebo 1 – hodnota se na příslušném řádku přiznání k dani z přidané hodnoty nalézá. Skutečnost je vztažena do okamžiku začátku kontrolovaného zdaňovacího období, tj. jsou brány v potaz daňová přiznání vyměřená do okamžiku zahájení daňové kontroly.

### 4.3 Korelace s rizikovými faktory

Před zpracováním byla vyhodnocena kvalita dat. V případě hodnoty změna daně byla zjištěna značná šikmost 19,821 (skewness), tj. existují odlehlé hodnoty, viz graf č. 12 histogram.

Graf 12 Rozložení dat změna daně - histogram



Zdroj: Vlastní zpracování, data GFR

Z hlediska rizikových faktorů nejsou pro všechna kontrolovaná období dostupná data. Ze zkoumaného vzorku vyplývá, že data jsou poměrně různorodá. U rizikových faktorů se data vyskytují ve tvaru ano/ne, písmenného hodnocení, případně ve formě číselné. U daňových přiznání jsou hodnoty rovněž nerovnoměrně rozloženy (odlehlé

hodnoty, šikmost, apod.) vzhledem k velikosti daňového subjektu (tzn. subjekt s vysokým obratem vykazuje v přiznání vyšší částky než subjekt s nižším obratem).

Rizikové faktory vzhledem k jejich vlastnostem byly transformovány na hodnoty 0 nebo 1, kdy 0 znamená, že daňový subjekt nesplnil rizikové kritérium a 1 znamená, že subjekt splnil rizikové kritérium. Na tuto škálu byly transformovány i údaje z přiznání k dani z přidané hodnoty, kdy je pro detekci rozhodující výskyt a nikoliv výše uváděné částky. Tato data byla převedena na nominální proměnné 0 nebo 1.

Prostřednictvím programu IBM SPSS Modeler byla připravena datová matice pro výpočet korelačních koeficientů. Nejdříve bylo třeba určit k jakému faktoru se budou korelační koeficienty vypočítávat.

#### 4.3.1 Definice cílové proměnné

Vzhledem k charakteru dat není účelné vypočítávat tzv. korelační matici, ve které je zaznamenán vliv všech faktorů na ostatní faktory. Předmětem analýzy je prozkoumat:

- a) vliv rizikového faktoru na doměrek
- b) vliv rizikového faktoru na přítomnost subjektu v rizikovém řetězci.

Vzhledem k charakteru množiny dat, ve které jsou zaznamenána kontrolovaná období, u kterých je nebo není doměrek a jsou zde informace o tom, jestli je nebo není subjekt zapojen do rizikového řetězce, byla s ohledem na cíl práce zvolena varianta b).

Jako cílová proměnná byla zvolena přítomnost subjektu v podvodném řetězci a data byla transformována na škálu 0 nebo 1.

#### 4.3.2 Korelační koeficient

Při výpočtech byl použit Pearsonův korelační koeficient.

$$r = \frac{\sum(x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum(x_i - \bar{x})^2 \sum(y_i - \bar{y})^2}}$$

Jeli korelační koeficient roven 0 (nekorelovanost), pak mezi znaky není žádná statisticky zjištělná lineární závislost. Jestliže se blíží  $\pm 1$  jedná se o silnou závislost.

**Tabulka 2 Korelační koeficient ve vztahu k rizikové osobě**

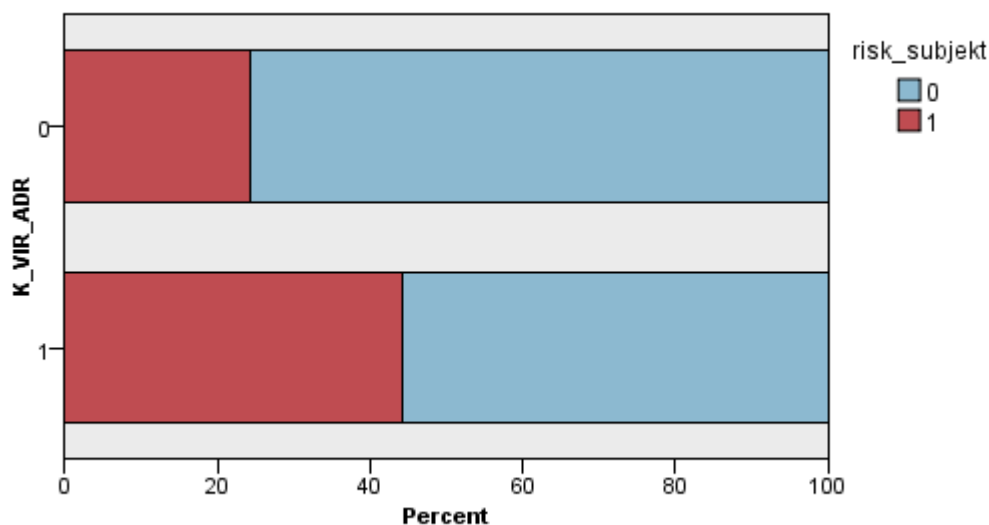
Rizikový faktor	Název sloupce	Korelační koeficient
Virtuální sídlo	K_VIR_ADR	0.189
Riziková informace	K_POZN	0.244
Existence odepsaných pohledávek	K_ODPIS_POHL	0.054
Nespolehlivost	K_NESPOLEHLIVOST	0.245
Nový plátce	NOVY_PLAT	-0.025
Nakládání s odpady	ODPADY_38	0.066
Reklamní činnost	REKLAMNI_C_731	0.069
Stavební práce	STAVEBNÍ_PRÁCE_41	-0.045
Dodání do JČS	R3_ind	-0.062
Vývoz	R7_ind	-0.048
Pořízení zboží	R20_ind	-0.094
Dovoz	R22_ind	-0.043

Zdroj: Vlastní zpracování, data GFR

### 4.3.3 Vyhodnocení kritérií

Virtuální sídlo (K\_VIR\_ADR) – korelační koeficient je v porovnání s ostatními kritérii poměrně silný, koeficient naznačuje závislost na rizikovém subjektu. Pro názornější zobrazení závislosti slouží obarvený normalizovaný sloupcový graf rozložení kategorizované proměnné (Distribution graph). Graf porovnává procentuální podíl cílové proměnné v rámci kategorií prediktoru. V grafu č. 13 je znázorněn relativní poměr subjektů s virtuálním sídlem v rámci subjektů zapojených do řetězového podvodu. Ze zobrazených výsledků vyplývá znatelně vyšší zastoupení rizikové informace o virtuální adrese v množině rizikových subjektů než u nerizikových subjektů. Subjekty nedetekované v řetězci mají virtuální adresu ve 24% případů, zatímco subjekty detekované v řetězci sídlí na virtuální adrese ve 44% případů.

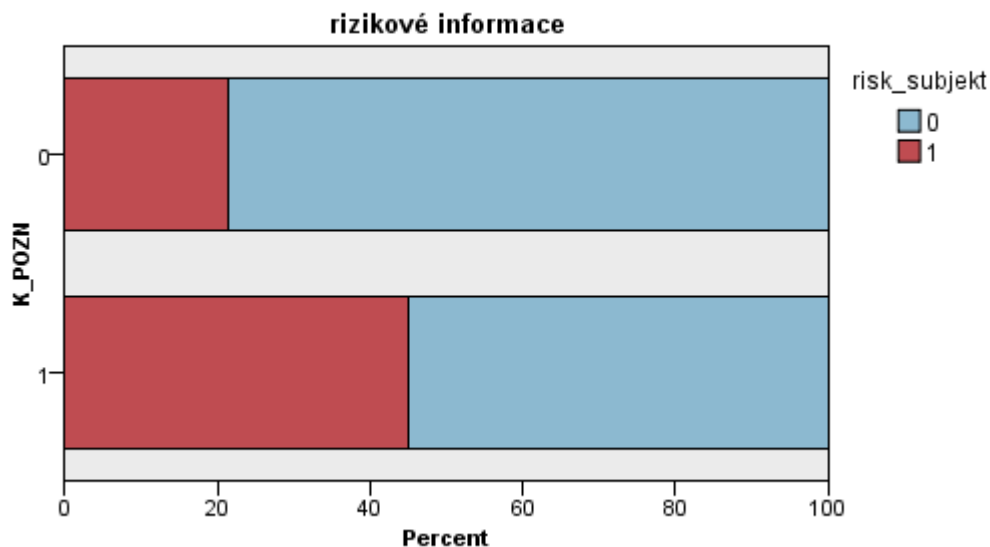
Graf 13 Vyjádření relativního poměru subjektů s virtuální adresou



Zdroj: Vlastní zpracování, data GFR

Rizikové informace (K\_POZN) – korelační koeficient je v porovnání s ostatními kritérii poměrně silný a naznačuje závislost na rizikovém subjektu. Pro názornější zobrazení závislosti slouží obarvený normalizovaný sloupcový graf rozložení kategorizované proměnné (Distribution graph). Graf porovnává procentuální podíl cílové proměnné v rámci kategorií prediktoru. V grafu č. 14 je znázorněn relativní poměr subjektů s rizikovou informací v rámci subjektů, zapojených do řetězového podvodu. Ze zobrazených výsledků vyplývá znatelně vyšší zastoupení rizikové informace v množině rizikových subjektů než u nerizikových subjektů. U subjektů nedetekovaných v řetězci se riziková informace vyskytuje méně často (ve 21 % případů), zatímco v druhé skupině se vyskytuje ve 44 % případů.

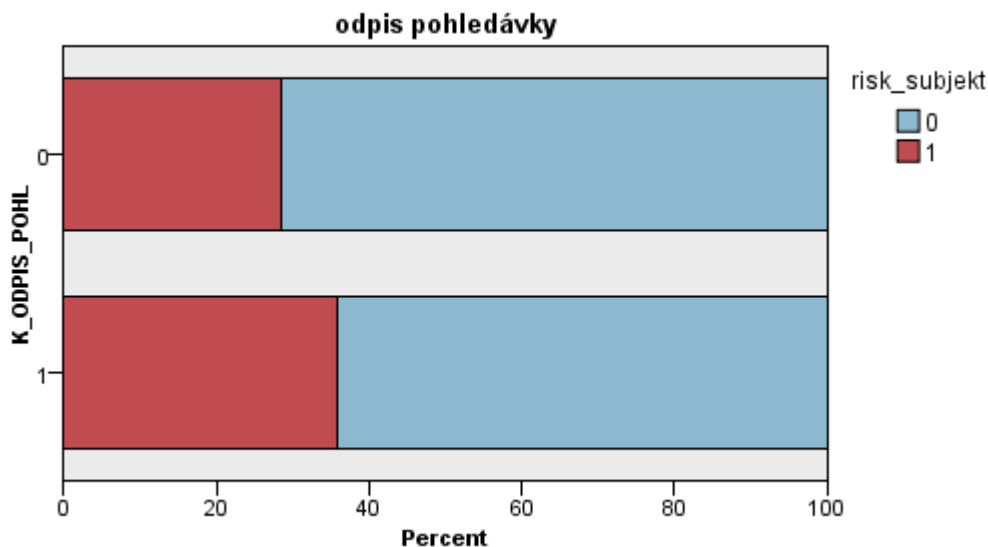
Graf 14 Vyjádření relativního poměru subjektů s rizikovou informací



Zdroj: Vlastní zpracování, data GFŘ

Odpis pohledávky (K\_ODPIS\_POHLED) – korelační koeficient je v porovnání s ostatními kritérii slabý. Pro názornější zobrazení závislosti slouží obarvený normalizovaný sloupcový graf rozložení kategorizované proměnné (Distribution graph). Graf porovnává procentuální podíl cílové proměnné v rámci kategorií prediktoru. V grafu č. 15 je znázorněn relativní poměr subjektů s rizikovou informací v rámci subjektů zapojených do řetězového podvodu. I přes slabý korelační koeficient ze zobrazených výsledků vyplývá vyšší zastoupení odepsaných pohledávek v množině rizikových subjektů než u nerizikových subjektů. U subjektů nedetekovaných v řetězci se odepsané pohledávky vyskytují méně často (ve 28% případů), zatímco v druhé skupině se vyskytují ve 35 % případů.

Graf 15 Vyjádření relativního poměru subjektů s odepsanými pohledávkami

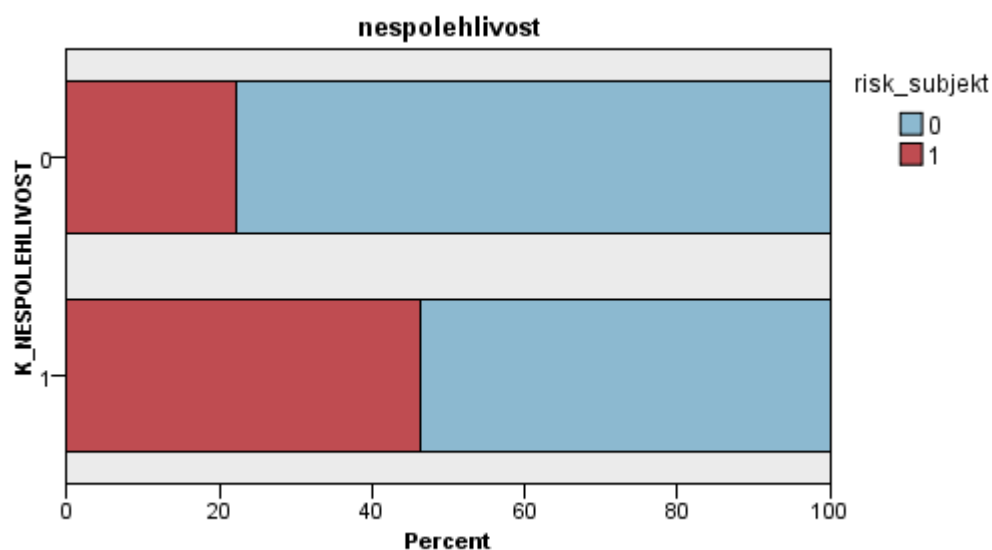


Zdroj: Vlastní zpracování, data GFŘ

Nespolehlivost (K\_NESPOLEHLIVOST) – korelační koeficient je v porovnání s ostatními kritérii nejsilnější. Pro názornější zobrazení závislosti slouží obarvený normalizovaný sloupcový graf rozložení kategorizované proměnné (Distribution graph). Graf porovnává procentuální podíl cílové proměnné v rámci kategorií prediktoru. V grafu č. 16 je znázorněn relativní poměr nespolehlivých subjektů v rámci subjektů zapojených do řetězového podvodu. Ze zobrazených výsledků vyplývá vyšší zastoupení nespolehlivých subjektů v množině rizikových subjektů než u nerizikových subjektů. U subjektů nedetekovaných v řetězci se nespolehlivé osoby vyskytují méně často (ve 22% případů), zatímco v druhé skupině se vyskytují ve 46 % případů.



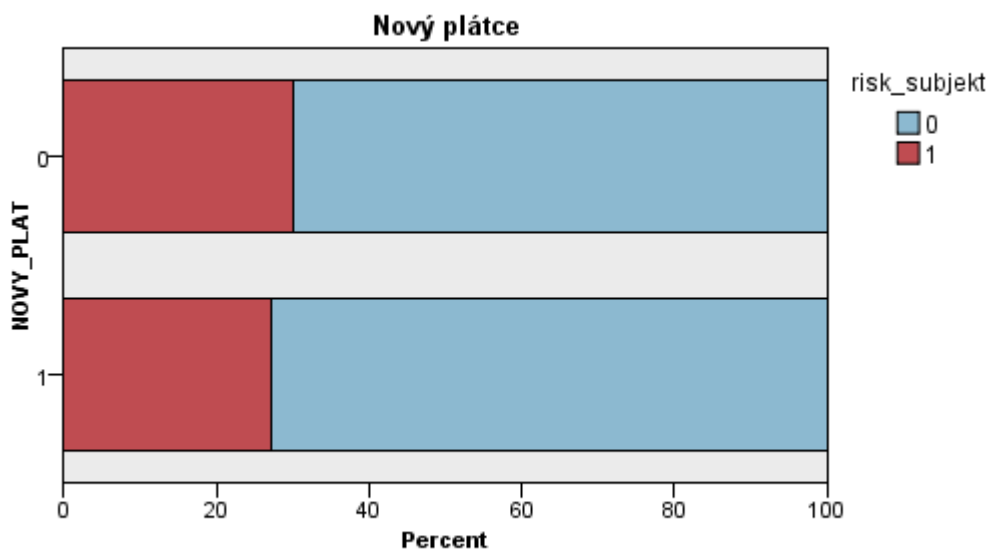
Graf 16 Vyjádření relativního poměru nespolehlivých subjektů



Zdroj: Vlastní zpracování, data GFŘ

Nový plátce (K\_NOVY PLAT) – korelační koeficient je v porovnání s ostatními kritérii velice slabý. Jeho záporná hodnota naznačuje spíše opačný trend, tj. pokud je entita novým plátcem, tak spíše ve skupině rizikových subjektů nebude. Pro názornější zobrazení závislosti slouží obarvený normalizovaný sloupcový graf rozložení kategorizované proměnné (Distribution graph). Graf porovnává procentuální podíl cílové proměnné v rámci kategorií prediktoru. V grafu č. 17 je znázorněn relativní poměr nových subjektů v rámci subjektů zapojených do řetězového podvodu. Ze zobrazených výsledků vyplývá nižší zastoupení nových subjektů v množině rizikových subjektů než u nerizikových subjektů. U subjektů nedetekovaných v řetězci se nové subjekty vyskytují častěji (ve 29 % případů), zatímco v druhé skupině se vykytují ve 27 % případů.

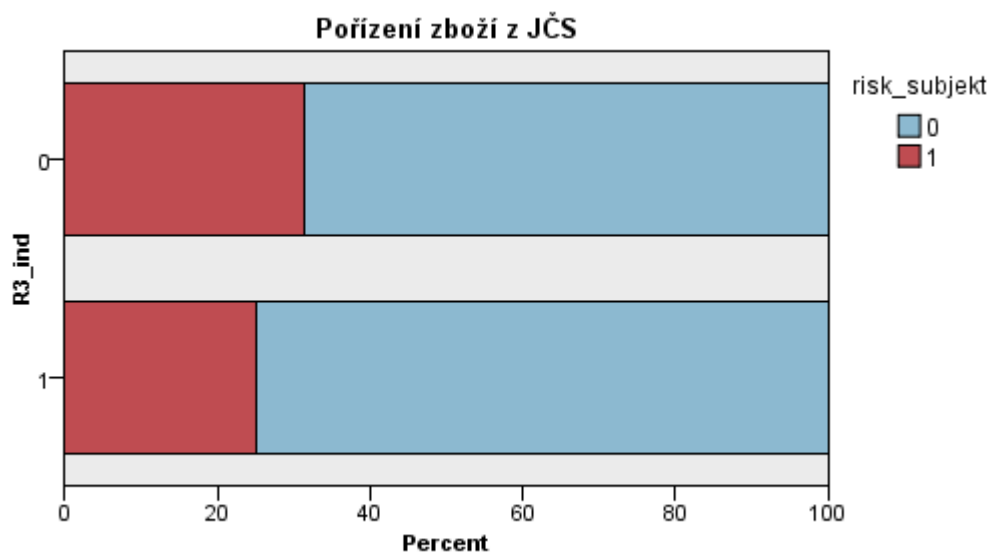
Graf 17 Vyjádření relativního poměru nových plátců



Zdroj: Vlastní zpracování, data GFŘ

Pořízení zboží z JČS (R3\_ind) – korelační koeficient je v porovnání s ostatními kritérii velice slabý. Jeho záporná hodnota naznačuje spíše opačný trend, pokud má entita vyplněn řádek č. 3 přiznání k dani z přidané hodnoty, tak spíše ve skupině rizikových subjektů nebude. Pro názornější zobrazení závislosti slouží obarvený normalizovaný sloupcový graf rozložení kategorizované proměnné (Distribution graph). Graf porovnává procentuální podíl cílové proměnné v rámci kategorií prediktoru. V grafu č. 18 je znázorněn relativní poměr nových subjektů v rámci subjektů zapojených do řetězového podvodu. Ze zobrazených výsledků vyplývá nižší zastoupení výskytu informace v množině rizikových subjektů než u nerizikových subjektů. U subjektů nedetekovaných v řetězci se nové subjekty vyskytují častěji (ve 31% případech), zatímco v druhé skupině se vyskytují ve 25 % případech.

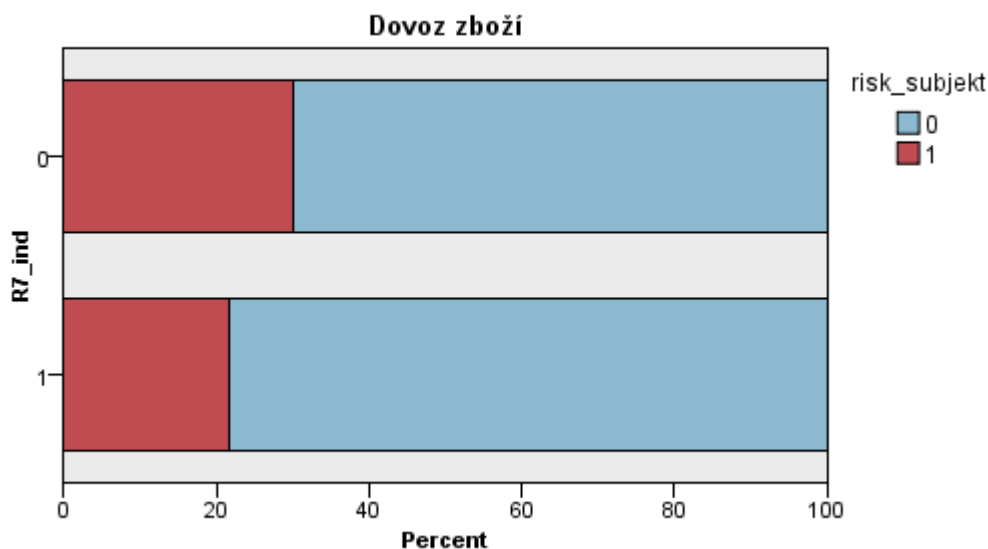
Graf 18 Vyjádření relativního poměru u pořízeného zboží



Zdroj: Vlastní zpracování, data GFŘ

Dovoz zboží (R7\_ind) – korelační koeficient je stejně jako v případě pořízení zboží z JČS velice slabý. Jeho záporná hodnota naznačuje spíše opačný trend, tj. pokud má entita vyplněn řádek č. 7 přiznání k dani z přidané hodnoty, tak spíše ve skupině rizikových subjektů nebude. Pro názornější zobrazení závislosti slouží obarvený normalizovaný sloupcový graf rozložení kategorizované proměnné (Distribution graph). Graf porovnává procentuální podíl cílové proměnné v rámci kategorií prediktoru. V grafu č. 19 je znázorněn relativní poměr nových subjektů v rámci subjektů zapojených do řetězového podvodu. Ze zobrazených výsledků vyplývá nižší zastoupení výskytu informace v množině rizikových subjektů než u nerizikových subjektů. U subjektů nedetekovaných v řetězci se nové subjekty vyskytují častěji (ve 30% případech), zatímco v druhé skupině se vyskytují ve 21 % případech.

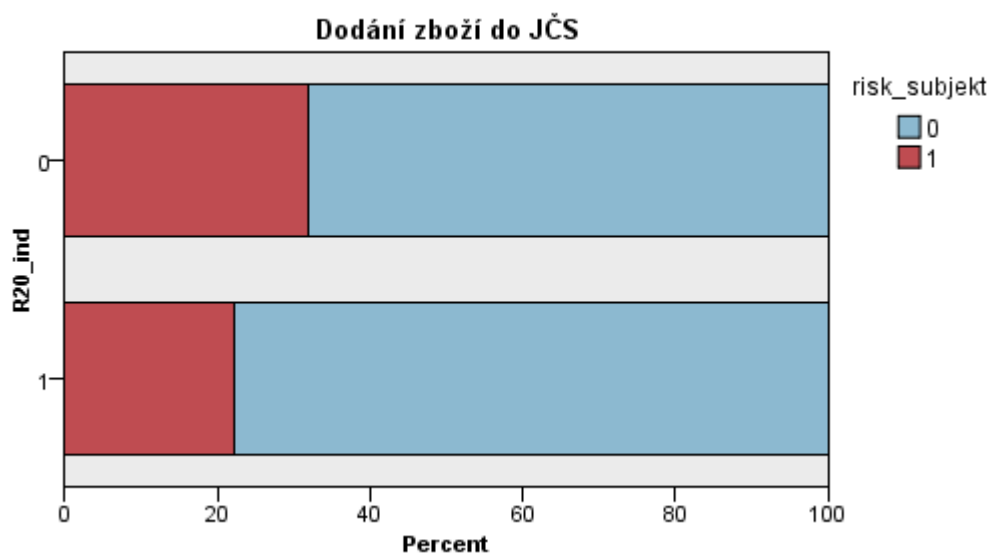
Graf 19 Vyjádření relativního poměru u dovozu



Zdroj: Vlastní zpracování, data GFŘ

Dodání zboží do JČS (R20\_ind) – korelační koeficient je stejně jako v předchozích dvou případech velice slabý. Jeho záporná hodnota naznačuje spíše opačný trend, tzn. pokud má entita vyplněn řádek č. 20 přiznání k dani z přidané hodnoty, tak spíše ve skupině rizikových subjektů nebude. Pro názornější zobrazení závislosti slouží obarvený normalizovaný sloupcový graf rozložení kategorizované proměnné (Distribution graph). Graf porovnává procentuální podíl cílové proměnné v rámci kategorií prediktoru. V grafu č. 20 je znázorněn relativní poměr nových subjektů v rámci subjektů zapojených do řetězového podvodu. Ze zobrazených výsledků vyplývá nižší zastoupení výskytu informace v množině rizikových subjektů než u nerizikových subjektů. U subjektů nedetekovaných v řetězci se nové subjekty vyskytují častěji (ve 31 % případů), zatímco v druhé skupině se vykytují ve 22 % případů.

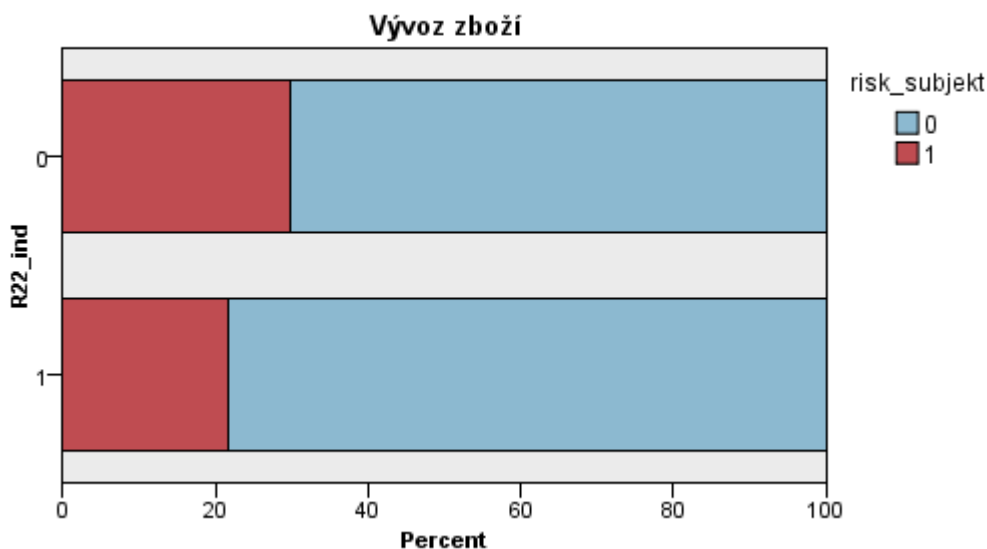
Graf 20 Vyjádření relativního poměru u dodání zboží do JČS



Zdroj: Vlastní zpracování, data GFŘ

Vývoz zboží (R22\_ind) – korelační koeficient je stejně jako v předchozích třech případech velice slabý. Jeho záporná hodnota naznačuje spíše opačný trend, pokud má entita vyplněn řádek č. 22 přiznání k dani z přidané hodnoty, tak spíše ve skupině rizikových subjektů nebude. Pro názornější zobrazení závislosti slouží obarvený normalizovaný sloupcový graf rozložení kategorizované proměnné (Distribution graph). Graf porovnává procentuální podíl cílové proměnné v rámci kategorií prediktoru. V grafu č. 21 je znázorněn relativní poměr nových subjektů v rámci subjektů zapojených do řetězového podvodu. Ze zobrazených výsledků vyplývá nižší zastoupení výskytu informace v množině rizikových subjektů než u nerizikových subjektů. U subjektů nedetekovaných v řetězci se nové subjekty vyskytují častěji (ve 29 % případů), zatímco v druhé skupině se vykytují ve 21 % případů.

Graf 21 Vyjádření relativního poměru u vývozu zboží



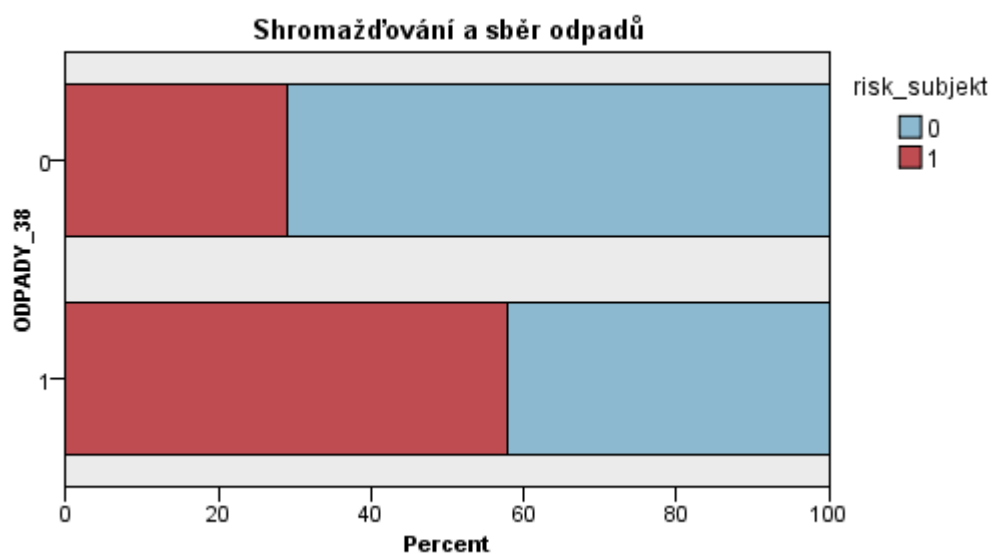
Zdroj: Vlastní zpracování, data GFŘ

Výsledek korelačního koeficientu u rizikových faktorů pořízení zboží z JČS, dovoz zboží, dodání zboží do JČS a vývoz se pohybuje v rozmezí od -0,094 do -0,042 a naznačuje, že dané rizikové faktory nejsou dostatečně silné proto, aby identifikovaly rizikový subjekt. Rizikový faktor v daném kontextu přímo neidentifikuje rizikový subjekt zapojený v řetězci, nicméně je třeba zmínit, že ne pro všechny pozice v řetězci (missing trader, buffer, broker) je dané kritérium relevantní. Pokud by existovala data, ze kterých by bylo možné k rizikovému subjektu přiřadit rovněž jeho roli v řetězci, pak lze předpokládat, že by pro vybrané role byl daný rizikový faktor silnější.

Činnosti – korelační koeficienty jsou v porovnání s ostatními kritérii slabé. Výsledek koeficientu pro činnost provádění stavebních prací je záporný, což naznačuje spíše opačný trend, tj. že subjekt ve skupině rizikových subjektů nebude. V grafech č. 22, 23 a 24 je znázorněn relativní poměr subjektů s rizikovou informací v rámci subjektů zapojených do řetězového podvodu. I přes slabý korelační koeficient ze zobrazených výsledků vyplývá vyšší zastoupení rizikových činností v množině rizikových subjektů než u nerizikových subjektů (graf č. 22, 23). U subjektů nedetekovaných v řetězci se rizikové činnosti vyskytují méně často (ve 29 % případů, resp. 28 % v grafu č. 23), zatímco v druhé skupině se vyskytují ve 57% případů, resp. 49 % v grafu č. 23. V grafu č.

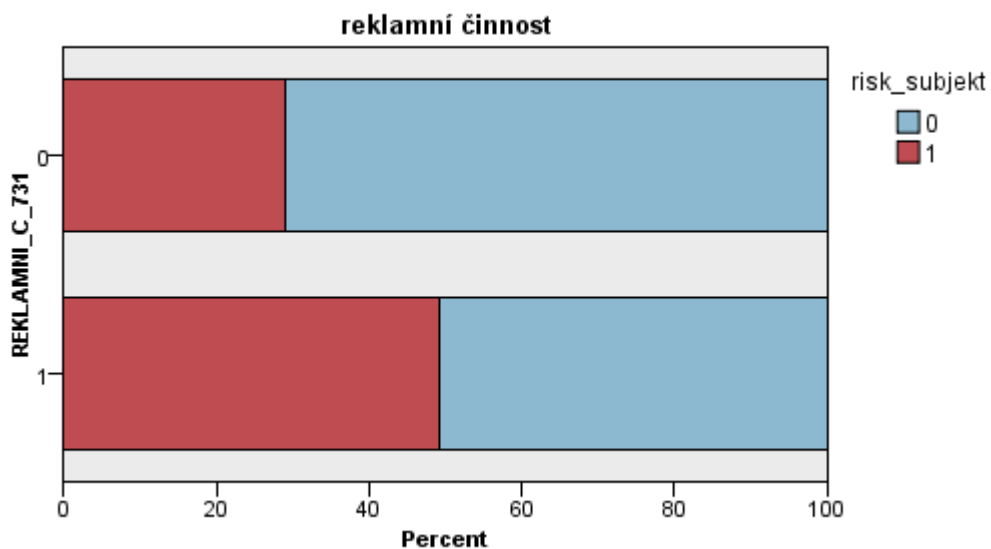
24 je znázorněn relativní poměr prováděných stavebních prací v rámci subjektů zapojených do řetězového podvodu. Ze zobrazených výsledků vyplývá nižší zastoupení výskytu informace v množině rizikových subjektů než u nerizikových subjektů. U subjektů nedetekovaných v řetězci se subjekty s činností ve stavebnictví vyskytují častěji (ve 29% případů), zatímco v druhé skupině se vykytují v 18 % případů.

**Graf 22 Vyjádření relativního poměru u činnosti shrom. a sběr odpadů**



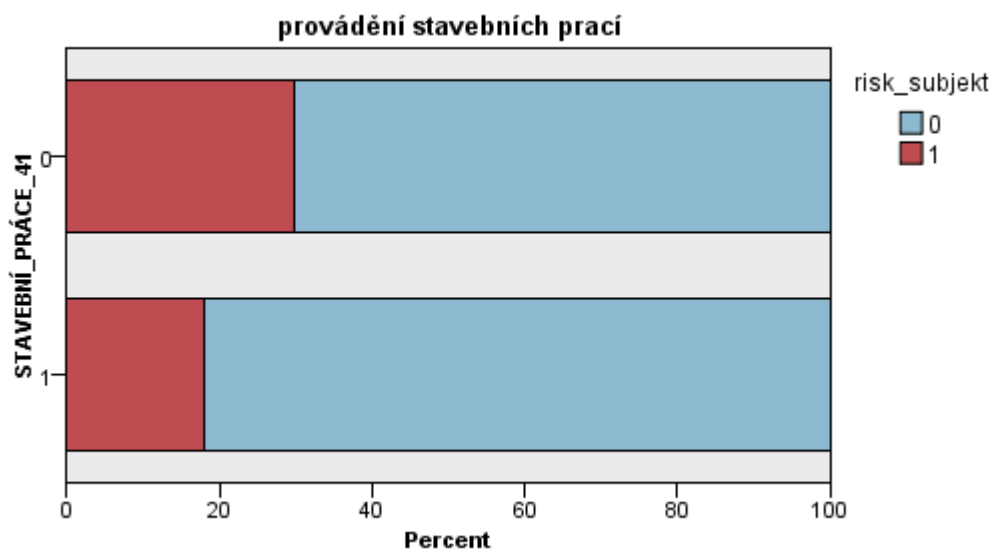
Zdroj: Vlastní zpracování, data GFŘ

Graf 23 Vyjádření relativního poměru u reklamní činnosti



Zdroj: Vlastní zpracování, data GFŘ

Graf 24 Vyjádření relativního poměru u provádění stavebních prací



Zdroj: Vlastní zpracování, data GFŘ



#### 4.3.4 Vyhodnocení kritérií ve vzájemných souvislostech

Pokud bychom hodnotili každé kritérium samostatně, tak z výše uvedených výsledků lze konstatovat, že ani jedno kritérium není samo o sobě natolik významné, že by při „splnění“ podmínek daného kritéria avizovalo dostatečně silnou intenzitu vzájemného vztahu. Vhodná kombinace kritérií však může v případě jejich naplnění daleko spolehlivěji detekovat rizikový subjekt.

Data ze základního souboru byla použita jako základ pro modelování vzorů chování, které by mohly s relativně vysokou pravděpodobností detekovat subjekt zapojený v řetězci. K tomuto byl využit model Apriori v programu IBM SPSS Modeler.

Apriori model patří mezi asociační modely. Zjednodušeně lze říci, že hledá nejlepší pravidla asociace – scénáře, kdy sleduje výskyt událostí, a vyvozujeme závěry o tom, jaký vliv má výskyt těchto konkrétních událostí na současný výskyt událostí jiných.

Jednou z veličin pro pravidla je tzv. míra podpory (support) a udává procentuální část všech daňových subjektů, u nichž se vyskytuje jak množina událostí A (příčiny), tak množina událostí B (následky). Spolu s touto veličinou se uvádí tzv. míra spolehlivosti (confidence). Jde o veličinu odpovídající svou povahou podmíněné pravděpodobnosti, která vztahuje počet daňových subjektů, u nichž nastaly všechny události v množinách A a B zároveň, k počtu daňových subjektů, u nichž nastaly pouze události A (tj. počet daňových subjektů, kde A má za následek B, vůči všem daňovým subjektům, u nichž došlo k událostem z množiny A bez ohledu na možné důsledky). Čím větší je míra podpory a spolehlivost, tím lépe. K výpočtu je třeba jedno nebo více vstupních proměnných a jedno nebo více cílových proměnných a vyžaduje, aby všechna vstupní a výstupní data byla kategorizovaná. Model nabízí pět různých metod výběru pravidel. Výběr nejlepšího pravidla byl ponechán na modelu.

**Tabulka 3 Výsledky Apriori modelu**

Consequent	Antecedent	Support %	Confidence %	Lift
risk_subjekt	K_VIR_ADR K_NESPOLEHLIVOST K_POZN	9,06	56,899	1,933
risk_subjekt	K_NESPOLEHLIVOST K_POZN	17,392	53,538	1,819
risk_subjekt	K_VIR_ADR K_NESPOLEHLIVOST	13,506	51,097	1,736
risk_subjekt	K_VIR_ADR K_POZN	15,91	50,668	1,722
risk_subjekt	K_VIR_ADR R25_ind	5,87	49,835	1,693
risk_subjekt	K_NESPOLEHLIVOST R25_ind	5,812	49,002	1,665
risk_subjekt	NOVY_PLAT K_VIR_ADR K_NESPOLEHLIVOST	4,259	47,655	1,619
risk_subjekt	K_ODPIS_POHL K_NESPOLEHLIVOST K_POZN	6,759	46,902	1,594
risk_subjekt	R25_ind K_POZN	9,285	46,704	1,587
risk_subjekt	K_NESPOLEHLIVOST	30,26	46,38	1,576
risk_subjekt	K_POZN	33,836	44,963	1,528
risk_subjekt	K_VIR_ADR	25,588	44,12	1,499
risk_subjekt	K_ODPIS_POHL K_POZN	7,462	43,523	1,479

Zdroj: Vlastní zpracování, data GFŘ

Model Apriori v tomto případě odhalil komplexnější vzory chování, které detekují pravděpodobné zapojení daného subjektu do řetězového podvodu s vyšší pravděpodobností než samostatné rizikové faktory. První pravidlo v tabulce č. 3 interpretujeme tak, že pokud u daného subjektu existují rizikové faktory v kombinaci virtuální adresy, rizikové informace a nespolehlivosti, tak s pravděpodobností 56,899 % jde o rizikový subjekt. Jen o něco nižší pravděpodobnost, že subjekt je rizikový, plyne z kombinace rizikové informace, a nespolehlivosti.

Z uvedených výsledků vyplývá, že model našel takové kombinace rizikových faktorů, že při jejich naplnění můžeme s poměrně vysokou pravděpodobností tvrdit, že daný subjekt je rizikový a může být zapojen do karuselových obchodů.

## 5 Výsledky a diskuze

Získaný vzorek dat, na kterém byla provedena analýza, vychází z provedených kontrol. Výběr subjektů ke kontrole se dnes neděje náhodně, tzn. v zásadě veškeré kontroly, které jsou finanční správou prováděny, jsou prováděny cíleně na základě různých indicií. Pokud bychom chtěli tímto způsobem promítnout zjištěné výsledky na celý soubor, což jsou v našem případě veškeré subjekty (právnícké osoby - plátcí) v České republice, musel by být vzorek tvořen množinou náhodně kontrolovaných subjektů.

Z tohoto vyplývá, že typologii podvodů lze tímto způsobem udělat vždy pouze na dané množině dat a nelze danou situaci interpretovat tak, že pokud by z daného vzorku vyplynulo procentuální zastoupení jednotlivých podvodů, jednalo by se o procentuální zastoupení daného podvodu v rámci úplné množiny plátců daně.

Hodnoty vypočtených korelačních koeficientů se nachází v intervalu od -0,094 do 0,245, což naznačuje nízkou míru závislosti zkoumaných proměnných. Z tohoto lze odvodit, že jednotlivé rizikové faktory samy o sobě neidentifikují lineární závislost na rizikovém subjektu. Nicméně to neznamena, že zkoumané veličiny nejsou na sobě závislé jinak, tzn. daty by mohla být proložena jiná funkce. I přestože jsou korelační koeficienty poměrně slabé, byly rizikové faktory podrobeny zkoumání, jestli při jejich vhodné kombinaci mohou detekovat rizikový subjekt. K tomuto byl použit model, za jehož využití bylo ověřováno zvýšení prediktivní síly při kombinací rizikových faktorů.

Prezentovaný pravděpodobnostní model však můžeme použít pro skórování všech daňových subjektů, kdy odhadnuté pravděpodobnosti budou indikovat závažnost (nikoli pravděpodobnost) zapojení subjektů do řetězového podvodu. Na subjekty s vyšším skóre se pak mohou zaměřit daňové kontroly a potvrdit či vyvrátit podezření ze zapojení do podvodu. Zacílení kontrol na podezřelejší subjekty umožní zvýšit efektivitu kontrol a podíl pozitivních nálezů.

## **6 Návrh opatření směřujících ke zvýšení efektivního výběru daně**

Z výsledků lze identifikovat poměrně slabé korelační koeficienty, které jsou v některých případech záporné. Přesto, bylo prokázáno, že ve vhodné kombinaci rizikových faktorů bylo dosaženo zvýšené prediktivní síly těchto faktorů vzhledem k pravděpodobnosti identifikace rizikového subjektu. Při zpracování této práce bylo poměrně značným problémem ke stanoveným rizikovým faktorům získat relevantní data. Z pohledu autora by se finanční správa, resp. ministerstvo financí mělo zaměřit na procesy zabezpečující relevantní data, na základě kterých bude moci být prohloubena riziková analýza s cílem identifikace rizikových subjektů.

S tímto souvisí zvýšení účinnosti procesu správy daně. Nejedná se pouze o zvýšení vymahatelnosti práva, ale rovněž o zvýšení efektivnosti postupů a procesů, které nemusí být nutně podloženy změnou zákona. V daném případě, má autor na mysli např. informační podporu správce daně při daňovém řízení (postupu), efektivní výběr daňových subjektů ke kontrole nebo odbourání zvýšení byrokratické zátěže v rámci vnitřních procesů správce daně, zavádění nových prvků elektronizace atd. V rámci legislativního procesu podpořit efektivní výměnu dat mezi správcem daně a daňovým subjektem (např. SAF-T, MOOS, apod.), vyvíjet tlak na třetí strany směrem ke zefektivnění komunikace např. s bankami, kartovými společnostmi, alternativními taxislužbami, e-commerce, apod.

### **6.1.1 Navrhovaná nelegislativní opatření - interní**

Zavádění nových legislativních opatření majících za cíl snížení daňové mezery je tato cesta většinou spíše doprovázena zvyšující se zátěží ať již daňových subjektů, nebo i správce daně. Doprovodným prvkem je často negativní dopad na veřejné mínění. Druhou cestou je efektivnější a důslednější využívání stávajících zákonných oprávnění. Toto řešení na druhou stranu může negativní dopad na veřejné mínění také vyvolat (viz např. zajišťovací příkazy, jejichž využití stále rezonuje ve společnosti). Nicméně aby nelegislativní opatření byla využívána skutečně efektivně, pak je třeba realizovat již dlouho plánované projekty datového skladu a nového daňového informačního systému.

Zpřísnění podmínek umožňující vstup do systému DPH - ještě v relativně nedávné době byl v praxi uplatňován přístup k registraci daňového subjektu ve směru k „povinnosti“ zaregistrovat subjekt na jeho žádost. Tím se do systému DPH dostávaly poměrně snadno společnosti typu missing trader, apod. Praxe vedla ke zpřísnění přístupu a nastavení nových parametrů k posuzování podmínek registrace, zpřísněním předregistračních kontrol a zavedením metodických postupů. I přes přijatá opatření dochází v současné době stále k tomu, že do systému vstupují nové firmy a v zásadě ve velmi krátké době jsou zapojeny do karuselových obchodů, nebo jsou k tomuto využívány tzv. „spící firmy“, tj. společnosti relativně dlouhou dobu nevykonávající činnost a stejně jako v předchozím případě jsou aktivovány a zapojeny do karuselových obchodů. Z pohledu autora je třeba revidovat stávající, relativně statické, podmínky<sup>61</sup> a postupy v předregistrační kontrole směrem k zahájení procesu aktivního získávání informací ihned od vzniku společnosti, tj. od zapsání do obchodního rejstříku.

Datový sklad – nejde o nový návrh. Finanční správa se dlouhodobě snaží datový sklad nakoupit. Nicméně autor chce tímto zdůraznit potřebu vzniku datového skladu, na jehož základě by bylo možno efektivně využít stávajících legislativních opatření postavených na hlubší analýze dat a jejich efektivnějšího sběru. Datový sklad by měl umožňovat dostat všechny potřebné údaje také pro kontrolní sestavy, důležité pro řízení finančních úřadů, nebo pro reporting médiím.

Nový daňový informační systém - rovněž nejde o nový návrh. Finanční správa se dlouhodobě snaží nahradit ADIS<sup>62</sup> (Automatizovaný daňový informační systém) novým. Stejně jako datový sklad by měl zefektivnit práci finanční správy, tentokrát na straně zpracování vstupních údajů (daňových přiznání, hlášení a dalších podání) a poskytování dat pro data mining.

---

<sup>61</sup> V současnosti správce daně začíná prověřovat podmínky k registraci v zásadě okamžikem podání přihlášky k registraci. Tento proces je třeba zahájit co možná nejdříve po vzniku společnosti s cílem co možná nejrychlejší detekcí nového daňového subjektu, jeho rizikové vyhodnocení a případné oslovení bank, nebo zahájení dalších kontrolních postupů ještě před podáním přihlášky.

<sup>62</sup> Ústřední informační systém finanční správy spuštěný v roce 1992.

Vzdělávání pracovníků - prohlubování znalostí pracovníků a jejich profesionalizace má vliv na kvalitu prováděných analýz. V současné době nemá finanční správa nastavený žádný systémový aparát zaměřený na vzdělávání pracovníků v analytické oblasti. Na druhou stranu je nutno podotknout, že těchto pracovníků je vůči ostatním pracovníkům finanční správy nepoměrně menší procento, nehledě na to, že i v rámci těchto činností je s ohledem na různorodé úkoly jednotlivých oddělení poptávka po vzdělání poměrně různorodá. V tomto směru se jedná spíše o vyčlenění dostatečných peněžních prostředků na úhradu vzdělávání u externích školitelů.

Prohloubení přímé přeshraniční spolupráce s okolními zeměmi - v tomto směru bylo dosaženo pokroku v oblasti výměny informací se Slovenskou republikou, kdy došlo k uzavření separátní dohody s Daňovou správou Slovenské republiky umožňující oběma stranám účinnější výměnu informací<sup>63</sup>. Nicméně zdaleka nebylo dosaženo takové dohody s ostatními správami sousedních států s cílem sdílení informací a zkušeností. Včasná výměna dat je zásadní součástí analýzy zaměřující se na detekci řetězových podvodů, jelikož principálně jsou některé typy řetězových podvodů založeny na deklaraci fiktivních plnění z a do jiných členských států, a to právě nejčastěji se sousedními zeměmi.

### **6.1.2 Navrhovaná legislativní opatření**

Prodloužení lhůty k vrácení nadměrných odpočtů - Správce daně má třicet dní k vrácení nadměrného odpočtu vyplývajícího z daňového přiznání. V těchto třiceti dnech musí být daňové přiznání zpracováno systémem ADIS, a zkontrolováno po formální stránce. V případě kontrolních hlášení musí být transakce v něm uvedené komparovány a vyhodnoceny v rámci systému kontrolních hlášení. Daňové přiznání musí být vyměřeno a dán příkaz do banky k vyplacení požadovaného nadměrného odpočtu. Každá část tohoto procesu ubírá správci daně čas k tomu, aby daňové přiznání k DPH důkladně vyhodnotil v komparaci s ostatními rizikovými faktory a informacemi z ostatních kontrolních hlášení. Negativním faktorem promítající se do kvality rizikové analýzy je záměrné chování právě

---

<sup>63</sup> HOSPODÁŘESKÉ NOVINY. Česko a Slovensko mají dohodu o výměně informací v oblasti DPH. Má přispět k efektivnějšímu odhalování daňových podvodů.

rizikových subjektů, které ve snaze znesnadnit správci daně jeho postavení, podávají podání na poslední chvíli, nebo po lhůtách pro podání i za cenu pokut.

Spolupráce s členskými státy - Na poli Evropské Unie by měly být podpořeny tendence k přijetí takových opatření, které umožní rychlejší a efektivnější výměnu dat mezi státy. I přesto, že jsou přijímána opatření zefektivňující proces mezinárodního dožádání, je třeba se opět zaměřit na rychlost, s jakou je možné ověřit prověřované transakce.

Nastavení jednotného formátu komunikace směrem k bankám a kartovým společnostem - správce daně dnes běžně využívá výzvu dle § 57 daňového řádu k získávání potřebných údajů. Cílem navrhované legislativní úpravy je povinnost využití jednotného formátu předávání dat v elektronické formě. Stávající situace je taková, že každá banka předává správci daně data v nejednotném formátu, kdy se často liší i jednotlivé odpovědi v rámci jedné banky. Sjednocení formátu by zrychlilo analýzu dat a ulehčilo by převod dat do zpracovatelného formátu.

Nastavení jednotného formátu komunikace směrem k daňovým subjektům - hlavním cílem je jednoduchým způsobem získat ověřitelná data od daňových subjektů, která by byla snadno analyzovatelná. Tím by mělo dojít k „právní“ jistotě toho, co bude finanční správa požadovat pro standardní kontrolu. Jinými slovy – daňovému subjektu bude zřejmé, co po něm bude finanční správa chtít. V některých okolních státech je využíván formát SAF-T (Standard Audit File for Tax) – jedná se o XML soubor vycházející z exportu elektronicky zpracovávaných účetních dat z aplikací a ekonomických systémů používaných daňovými subjekty.

## 7 Závěr

V souladu se stěžejním cílem práce jsou v kapitole 6 navržena opatření směřující ke zvýšení efektivity rizikové analýzy plátců DPH. Z legislativních opatření je to zejména prodloužení lhůty k vrácení nadměrných odpočtů, a to z důvodu „získání času“ pro správce daně k provedení rizikových analýz. Z nelegislativních opatření jsou to zejména taková opatření, jejichž cílem je zajistit správci daně spolehlivá data efektivně a včas.

Korelační analýzou byly zjištěny slabé závislosti rizikových faktorů, což se dá interpretovat tak, že rizikový faktor nemá vysoký potenciál sám o sobě identifikovat rizikový subjekt. Na druhou stranu nelze vyloučit, že mezi veličinami není jiná než lineární závislost. Nicméně na základě popsaného modelu bylo prokázáno, že v případě jejich vhodné kombinace může být při jejich „naplnění“ poukázáno na rizikový subjekt zapojený v řetězci. Jinak řečeno vhodná kombinace faktorů v případě využití vhodného modelu detekce rizikových společností zvyšuje jejich prediktivní sílu.

Prezentovaný pravděpodobnostní model můžeme použít pro skórování všech daňových subjektů, kdy odhadnuté pravděpodobnosti budou indikovat závažnost (nikoli pravděpodobnost) zapojení subjektů do řetězového podvodu. Na subjekty s vyšším skóre se pak mohou zaměřit daňové kontroly a potvrdit či vyvrátit podezření ze zapojení do podvodu. Zacílení kontrol na podezřelejší subjekty umožní zvýšit efektivitu kontrol a podíl pozitivních nálezů.



## Seznam použitých zdrojů

- Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04. Lucemburk: Evropský soudní dvůr, 2006.
- EUROPEAN COMMISSION. *VAT Gap* [online]. Brusel, 2018 [cit. 2019-01-21]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en)
- EVROPSKÁ KOMISE. SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU, RADĚ A EVROPSKÉMU HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU: o akčním plánu v oblasti DPH - Směrem k jednotné oblasti DPH v EU - Čas přijmout rozhodnutí. *Evropská komise* [online]. Brusel, 2016, 7.4.2016 [cit. 2019-01-06]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/CS/1-2016-148-CS-F1-1.PDF>
- Daňová kobra* [online]. Praha: Finanční správa, 2014 [cit. 2019-01-22]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>
- Daňové nedoplatky a daňové úniky* [online]. In: MINISTERSTVO FINANCÍ. Smilovice: Ministerstvo financí, 2013, říjen 2013 [cit. 2019-02-10]. Dostupné z: <https://docplayer.cz/2722289-Danove-nedoplatky-a-danove-uniky-smilovice-rijen-2013-odbor-25-mf-strategie-danove-politiky-a-spravy.html>
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. M000101a HDP výrobní metodou (běžné ceny). *Český statistický úřad* [online]. Praha, 2019, 11.1.2019 [cit. 2019-01-11]. Dostupné z: [http://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenka.presmsocas?jmeno\\_tabulka=M1aa&rokod=1990&rokdo=2017&mylang=CZ&ceny=bc&vystup=obrazovka&prizn.ak=M00010&typ=2&jak=1&dejarchiv=0](http://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenka.presmsocas?jmeno_tabulka=M1aa&rokod=1990&rokdo=2017&mylang=CZ&ceny=bc&vystup=obrazovka&prizn.ak=M00010&typ=2&jak=1&dejarchiv=0)
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Hrubý domácí produkt (HDP) - Metodika* [online]. Praha: Český statistický úřad, 2015, 19.2.2015 [cit. 2019-01-11]. Dostupné z: [https://www.czso.cz/csu/czso/hruby\\_domaci\\_produk\\_t\\_hdp-](https://www.czso.cz/csu/czso/hruby_domaci_produk_t_hdp-)
- FINANČNÍ SPRÁVA. Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR. *Finanční správa* [online]. Praha: Finanční správa [cit. 2019-01-10]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-vyberu-dani/Inkasa\\_dani\\_1993-2017.xls](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-vyberu-dani/Inkasa_dani_1993-2017.xls)
- GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Taktický postup č. 1/2012: Eurofisc*. Praha, 2017.
- HENDRYCH, Lukáš. Europoslanci umožnili Babišovi zavést „jeho“ reverse charge. Ale jen dočasně. *Euractiv.cz* [online]. Praha: EU-Media, 2019, 14.2.2019 [cit. 2019-02-

- 24]. Dostupné z: <https://euractiv.cz/section/evropske-finance/news/europoslanci-umoznili-babisovi-zavest-jeho-reverse-charge-ale-jen-docasne/>
- HM REVENUE AND CUSTOMS. Protecting Tax Revenues 2009. *HM REVENUE AND CUSTOMS* [online]. HM Revenue & Customs, 2009, 9.12.2009 [cit. 2019-02-01]. Dostupné z: <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20120207221912/http://www.hmrc.gov.uk/pbr2009/protect-tax-revenue-5450.pdf>
- HOSPODÁŘSKÉ NOVINY. Česko a Slovensko mají dohodu o výměně informací v oblasti DPH. Má přispět k efektivnějšímu odhalování daňových podvodů. *Hospodářské noviny* [online]. Praha, 2018 [cit. 2019-02-21]. Dostupné z: <https://domaci.ihned.cz/c1-66276100-cesko-a-slovensko-maji-dohodu-o-vymene-informaci-v-oblasti-dph-ma-prispet-k-efektivnejsimu-odhalovani-danovych-podvodu>
- INŠTITÚT FINANČNEJ POLITIKY. *Daňový report Slovenskej republiky 2018* [online]. In: . Bratislava: Ministerstvo financií Slovenskej republiky, 2018, 2018 [cit. 2019-02-11]. Dostupné z: [https://www.finance.gov.sk/files/archiv/priloha-stranky/19959/52/Danovy\\_report\\_2018\\_final.pdf](https://www.finance.gov.sk/files/archiv/priloha-stranky/19959/52/Danovy_report_2018_final.pdf)
- INTERNAL REVENUE SERVICE. *Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2008–2010* [online]. Washington, DC: Internal Revenue Service, 2016, květen 2016 [cit. 2019-02-01]. Dostupné z: <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/p1415.pdf>
- KAŇKA, Stanislav. *Stanovení mezery DPH České republiky* [online]. Praha, 2016 [cit. 2019-02-26]. Dostupné z: <https://is.czu.cz/auth/lide/clovek.pl?id=131625;zalozka=7;zp=201446;studium=175024>. Diplomová práce. Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta. Vedoucí práce Ing. Lukáš Moravec.
- Kauce pro distributory PHM. *Dibena.cz* [online]. Brno: DIBENA MORAVA [cit. 2019-02-20]. Dostupné z: <https://dibena.cz/distribuce-pohonnych-hmot/kauce-distributori-phm/>
- KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014, 248 s. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, c2009, 120 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7357-423-9.
- LANG, Michal. Vymezení daňového práva v unijním právu. *Bulletin Komory daňových poradců*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015, (4), 9 -20. ISSN 1211-9946.
- JANEČEK, Martin. Daňové podvody na DPH a boj proti nim. In: *Finanční správa* [online]. Praha: GFŘ, 2015, 20. října 2015 [cit. 2019-02-11]. Dostupné z:

[https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2015-VSE\\_Danove\\_podvody\\_20151020.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2015-VSE_Danove_podvody_20151020.pdf)

MINISTERSTVO FINANCÍ. *Státní rozpočet 2017 v kostce: kapesní příručka Ministerstva financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2017 [cit. 2019-01-10]. ISBN 978-80-85045-96-3. Dostupné z: [https://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjCpunhXuPfAhUSqaQKHbjmAtMQFjADegQIAxAC&url=https%3A%2F%2Fwww.mfcr.cz%2Fassets%2Fcs%2Fmedia%2FInformacni-letak\\_2017\\_Statni-rozpozecet-v-kostce.pdf&usq=AOvVaw0yzHzuc0r\\_-BzzmGzfiH-A](https://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjCpunhXuPfAhUSqaQKHbjmAtMQFjADegQIAxAC&url=https%3A%2F%2Fwww.mfcr.cz%2Fassets%2Fcs%2Fmedia%2FInformacni-letak_2017_Statni-rozpozecet-v-kostce.pdf&usq=AOvVaw0yzHzuc0r_-BzzmGzfiH-A)

MELICHOVÁ, Magda. *Mezinárodní spolupárce: prezentace*. Praha, 2019.

*Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11*. Lucemburk: Evropský soudní dvůr, 2012.

MAREŠOVÁ, Kateřina. *Odhad daňové mezery DPH pro Českou republiku* [online]. Praha, 2018 [cit. 2019-02-15]. Dostupné z: [https://is.czu.cz/auth/zp/index.pl?podrobnosti\\_zp=233657;zpet=;prehled=vyhledavani;vzorek\\_zp=odhad](https://is.czu.cz/auth/zp/index.pl?podrobnosti_zp=233657;zpet=;prehled=vyhledavani;vzorek_zp=odhad) daňové mezery;dohledat=Dohledat;kde=nazev;kde=autor;kde=klic\_slova;stav\_filtr=bez;typ=1;typ=2;typ=3;typ=101;typ=8;typ=7;fakulta=20;fakulta=41;fakulta=40;fakulta=71;fakulta=50;fakulta=73;fakulta=72;fakulta=10;fakulta=30;obhajoba=2019;obhajoba=2018;obhajoba=2017;jazyk=1;jazyk=3;jazyk=2;jazyk=-1. Diplomová práce. Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta. Vedoucí práce Lukáš Moravec.

MEDINA, Leonardo a Friedrich SCHNEIDER. *Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?*. USA: International monetary fund, 2018. ISBN 978-14-8433-863-6. ISSN 9781484338636/1018-5941. Dostupné také z: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/01/25/Shadow-Economies-Around-the-World-What-Did-We-Learn-Over-the-Last-20-Years-45583>

MORAVEC, Lukáš, Jana HINKE a Stanislav KAŇKA. STANOVENÍ MEZERY DPH – PŘÍPAD ČESKÉ REPUBLIKY. *Politická ekonomie* [online]. Praha, 2018, 2018, **66**(4), 23 [cit. 2019-02-11]. ISSN 2336-8225. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.polek.1212>

MORAVEC, Ondřej. *Nástroje pro boj proti podvodům na DPH a limity jejich využívání*. ASPI, 2018.

NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 228 s. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-682-3.

NKÚ. *Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu*. In: *NKÚ* [online]. Praha: NKÚ, 2017 [cit. 2019-02-11]. Dostupné z: <https://www.nku.cz/assets/media/informace-14-17.pdf>

*Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. Lucemburk: Evropský soudní dvůr, 2006.*

PONIATOWSKI, Grzegorz, Mikhail BONCH-OSMOLOVSKIY a ET AL. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, TAXUD/2015/CC/131* [online]. Varšava: CASE, 2018, 11. září 2018 [cit. 2019-01-03]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2018\\_vat\\_gap\\_report\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf)

RAIS, Tomáš, Ondřej KLIČKA a Aleš ROD. *Studie Stínová ekonomika v České republice* [online]. Praha: CETA - Centrum ekonomických a tržních analýz, z. ú., 2015 [cit. 2019-02-02]. Dostupné z: [http://eceta.cz/wp-content/uploads/2015/11/SE\\_01\\_2015\\_web.pdf](http://eceta.cz/wp-content/uploads/2015/11/SE_01_2015_web.pdf)

RECKON. *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States* [online]. London, 2009, 21. september 2009 [cit. 2019-02-11]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/reckon\\_report\\_sep2009.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/reckon_report_sep2009.pdf)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 111/2009-274. In: Nejvyšší správní soud [online]. [cit. 2019-02-15]. Dostupné z: <https://www.danovykonzultant.cz/reserse/9-afs-111-2009-274>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017-60. In: Nejvyšší správní soud [online]. [cit. 2019-02-15]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2017/0060\\_5Afs\\_1700060\\_201802\\_05134356\\_20180207104017\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2017/0060_5Afs_1700060_201802_05134356_20180207104017_prevedeno.pdf)

STAVJANOVÁ, Jana. VALUE ADDED TAX GAP IN THE CZECH REPUBLIC. *Acta Univ. Agric. Silvic. Mendelianae Brun* [online]. 2014, 62(6), 1427-1436 [cit. 2019-02-14]. Dostupné z: [https://www.researchgate.net/publication/273300022\\_Value\\_Added\\_Tax\\_Gap\\_in\\_the\\_Czech\\_Republic](https://www.researchgate.net/publication/273300022_Value_Added_Tax_Gap_in_the_Czech_Republic)

SCHNEIDER, Friedrich, Konrad RACZKOWSKI a Bogdan MRÓZ. Shadow economy and tax evasion in the EU. *Journal of Money Laundering Control* [online]. 2015, 18(1), 34-51 [cit. 2019-02-02]. DOI: 10.1108/JMLC-09-2014-0027. ISSN 1368-5201. Dostupné z: <https://www.vero.fi/globalassets/harmaa-talous-jatalousrikollisuus/laajuus/jmlc-09-2015-0027fskrbm.pdf>

ŠIMKA, Karel. Zákaz zneužití práva nelze používat metodou "kobercového" bombardování. *Bulletin Komory daňových poradců*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016, (1), 80. ISSN 1211-9946.

ŠPIČKOVÁ, Iveta. *Tax gap a Voluntary compliance jako jedna z možností* [online]. Praha, 2013 [cit. 2019-01-06]. Dostupné z: <https://www.pef.czu.cz/dl/46025>. Disertační práce. Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta. Vedoucí práce Doc. Ing. Antonín Valder, CSc.

VAVROŇ, Jiří. *V ekonomice je až 500 „šedých“ miliard* [online]. Praha: Seznam.cz, 2019, 23.1.2019 [cit. 2019-02-03]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/ekonomika/494554-v-ekonomice-je-az-500-sedych-miliard.html>

Zákaz zneužití práva. *Lexperanto.cz* [online]. Olomouc: Lexperanto, z.s, 2016, 26.6.2016 [cit. 2019-02-25]. Dostupné z: <http://lexperanto.cz/clanky/detail/342-zakaz-zneuzeni-prava>

ZÍDKOVÁ, Hana. *Analýza mezery DPH* [online]. Praha, 2014 [cit. 2019-02-14]. Dostupné z: [https://vskp.vse.cz/40202\\_analyza\\_mezery\\_dph](https://vskp.vse.cz/40202_analyza_mezery_dph). Doktorská disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Jan Pavel.

## Zákony

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

Zákon č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územní samosprávním celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č.311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot, ve znění pozdějších předpisů

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

## 8 Přílohy

### 8.1 Příloha č. 1<sup>64</sup>

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
VAT GAP MF CR	70	60	92	95	109	107	x	x	x
VAT GAP NKU	x	57,116	84,634	90,937	102,849	91,978	100,634	104,936	x
Podíl na teoretickém výběru DPH	x	19,7	24,5	26	28,1	25	26	25,7	x
VAT GAP Stavjaňová 1. metoda	63	53	88	92	107	107	127	x	x
Podíl na teoretickém výběru DPH	22,7	18,6	25,4	26,3	29,0	28,3	31,4	x	x
VAT GAP Stavjaňová 2. metoda	76	68	95	97	111	107	121	x	x
Podíl na teoretickém výběru DPH	26,3	22,7	26,7	27,3	29,8	28,4	30,3	x	x
VAT GAP Reckon	47,468	x	x	x	x	x	x	x	x
Podíl na teoretickém výběru DPH	18	x	x	x	x	x	x	x	x
VAT GAP CASE <sup>6</sup>	1,396	2,023	3,165	2,852	3,571	2,876	3,506	3,375	x
Podíl na teoretickém výběru DPH	16	19	23	23	26	20	24	22	x
VAT GAP Autoři Metoda rozkládání 1. způsob	x	x	x	39,152	43,882	45,741	46,416	50,540	x
VAT GAP Autoři Metoda rozkládání 2. způsob	x	x	x	33,969	37,628	39,384	39,443	42,592	x
VAT GAP Autoři Metoda TBaU <sup>7</sup> 1. způsob	x	x	x	93,019	121,201	96,425	115,557	118,445	113,828
Podíl na teoretickém výběru DPH	x	x	x	26,45	31,51	25,85	28,77	28,05	26,27
VAT GAP Autoři Metoda TBaU 2. způsob	x	x	x	94,874	122,974	98,178	116,610	119,491	114,937
Podíl na teoretickém výběru DPH	x	x	x	26,84	31,82	26,20	28,96	28,23	26,46
VAT GAP Autoři Metoda očišfování 1. způsob	x	x	x	43,207	61,397	45,102	55,549	58,176	51,005
Podíl na teoretickém výběru DPH	x	x	x	14,31	18,9	14,02	16,26	16,07	13,77
VAT GAP Autoři Metoda očišfování 2. způsob	x	x	x	49,799	71,604	52,383	65,369	69,034	60,524
Podíl na teoretickém výběru DPH	x	x	x	16,15	21,37	15,93	18,60	18,51	15,93

<sup>64</sup> MORAVEC, Lukáš, Jana HINKE a Stanislav KAŇKA. STANOVENÍ MEZERY DPH – PŘÍPAD ČESKÉ REPUBLIKY. S. 453

## 8.2 Příloha č. 2

### Základní typy účastníků podvodů<sup>65</sup>

**Conduit Company (In & Out Company), dále jen „CC“** = plátce, který provádí pouze nebo převážně intrakomunitární obchody (intrakomunitární pořízení zboží/přijetí služeb a intrakomunitární dodání zboží/poskytnutí služeb), jedná se přitom pochopitelně o obchody značného rozsahu, deklarace všech těchto transakcí je vzhledem k rychlosti uskutečňovaných transakcí v karuselu zpravidla v jednom zdaňovacím období. Ačkoli z těchto intrakomunitárních transakcí nevzniká v konečném důsledku povinnost uhradit DPH v daném státě a daný plátce proklamuje, že jednal v dobré víře, jedná se o společnost, která v podstatě umožňuje samotné uskutečnění podvodu s negativním fiskálním efektem v jiném členském státě.

**Missing trader (dále jen „MT“)** = plátce, který neplní své základní daňové povinnosti v oblasti DPH, mezi které patří např. podávání daňového přiznání k DPH a podávání kontrolního hlášení. Tento plátce nespolupracuje s finanční správou a je nekontaktní. MT sídlí zpravidla na „virtuální adrese“ nebo v „office house“, a ke své nejasně prokazatelné ekonomické činnosti často využívá tzv. „bílé koně“ nebo osoby ze zahraničí. Pro výkon ekonomické činnosti (v závislosti na typu této činnosti) nedisponuje zpravidla potřebným materiálním a personálním zabezpečením.

**Buffer** = plátce, jehož role je pomocná a zastírací (zastření přímé vazby mezi plátcí typu MT a Broker, za tímto účelem se může jednat o celý řetězec plátců typu Buffer), podvod funguje i bez jeho účasti. Typický je rychlý sled nákupních a prodejních operací s často nízkým nebo žádným ziskem a splnění případných daňových povinností (vykázání a platba nízké vlastní daňové povinnosti) v souvislosti s předmětnými transakcemi.

**Broker** (někdy také označovaný jako „Profit Taker“) = plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě (nákup od plátce typu Buffer nebo přímo od plátce typu MT) a osvobozeného plnění nebo plnění s místem plnění mimo tuzemsko při dodání zboží/poskytnutí služeb do EU.

**Defaulter** = plátce typu „neplatič“, tj. plátce podávající daňové přiznání k DPH, přičemž:

---

<sup>65</sup> GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Taktický postup č. 1/2012: Eurofisc. s.7*

- přiznaná daňová povinnost, která většinou reflektuje skutečnost, zůstává neuhrazena;
- v daňovém přiznání nejsou vykázána žádná plnění (nulová přiznání);
- vykazuje pouze fiktivní údaje v daňovém přiznání

**Cross-Invoicer** = v podstatě „zdokonalený“ MT, tj. účel zapojení v podvodných schématech je stejný – nezaplatit DPH na výstupu. Cross-Invoicer na rozdíl od některých plátců typu MT podává daňové přiznání k DPH, toto přiznání ale obsahuje fiktivní transakce (fiktivní přijatá zdanitelná plnění v tuzemsku a fiktivní intrakomunitární uskutečněná plnění do jiného členského státu), které mají zakrýt ostatní reálné transakce typické pro rizikového příjemce zboží / služeb z EU, (intrakomunitární plnění z jiného členského státu a uskutečněná plnění v tuzemsku). Deklarována může být velmi nízká vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet.