

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Eliminace daňových úniků na DPH

Bc. Michaela Kršňáková

© 2017 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Michaela Kršňáková

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Eliminace daňových úniků na DPH

Název anglicky

VAT Fraud Elimination

Cíle práce

Cílem této diplomové práce je zhodnotit činnosti finančních úřadů při provádění daňové kontroly DPH a vyhodnotit efektivitu odhalování podvodů na DPH. Zjištění budou doplněna opatřeními, která by zvýšila efektivitu daňové kontroly DPH.

Metodika

Práce bude zaměřena na kontrolní činnosti orgánů finanční správy a efektivitu odhalování daňových úniků při správě DPH.

Teoretická část představí dostupné informace a předchozí studie záchytu daňových úniků na DPH.

V praktické části bude provedeno zhodnocení agregovaných výsledků kontrolní činnosti a efektivity, s jakou vedou stávající postupy k odhalování nelegálních daňových úniků s ohledem na četnost zachycení a výše doměrků. Ke zpracování získaných informací budou použity metody komparace a korelace. Využit bude software SPSS.

Na základě zpracovaných dat bude vyhodnocen dosavadní postup odhalování úniků na DPH a navrženy doporučení pro zvýšení efektivity eliminace těchto úniků.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

daň z přidané hodnoty, správce daně, plátce daně, daňová kontrola, daňový únik, nadměrný odpočet, daňová povinnost

Doporučené zdroje informací

BONĚK, V. – VANČUROVÁ, A. *Správa daní pro ekonomy*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-701-8.

KOBÍK, J. ŠPERL, J. a RAMBOUSEK, J. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-185-4.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

ŠRETR, V. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011. ISBN 978-80-7201-856-7.

VANČUROVÁ, A a LÁCHOVÁ, L. *Daně a sociální zabezpečení*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1994. ISBN 80-7079-616-2.

ZATLOUKAL, T. a KRUPÍČKOVÁ, L. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C.H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0.

Předběžný termín obhajoby

2016/17 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2016

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 9. 11. 2016

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 09. 01. 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Eliminace daňových úniků na DPH" jsem vypracovala 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 autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31.3.2017

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala panu Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D. za jeho odbornou pomoc a cenné rady, které mi pomohly při zpracování diplomové práce.

Eliminace daňových úniků na DPH

Souhrn

Diplomová práce Eliminace daňových úniků na DPH je zaměřena na vyhodnocení činnosti finančních úřadů při provádění kontrolních úkonů a činností, které vedou k eliminaci daňových úniků. V teoretické části jsou charakterizovány základní informace z oblasti DPH a postupy správce daně, které jsou užívány při provádění kontrolních úkonů, dále jsou definovány jednotlivé typy úniků a představeny instituty, které mají tomuto jednání zabránit. V analytické části jsou vyhodnoceny skutečné případy realizovaných podvodů z pohledu jednotlivých prvků daňových podvodů, jako je riziková komodita, fiktivní doklady nebo existence bílých koní. Dále je vyhodnocena kontrolní činnost finančního úřadu se zaměřením na doměřenou daň. V závěru práce jsou na základě předchozích zjištění navržena doporučení, která by mohla daňové úniky eliminovat. Kromě úpravy legislativy jsou také navržena opatření k efektivnímu vymáhání daně, rozšíření režimu přenesené daňové povinnosti na více komodit a zakládání obchodních společností stejnými jednateli nebo se sídlem na virtuálních adresách.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, správce daně, plátce daně, daňová kontrola, daňový únik, nadměrný odpočet, daňová povinnost

VAT Fraud Elimination

Summary

Diploma thesis named VAT Fraud Elimination is focused on the evaluation of the activities of tax revenue agencies in executing inspections and activities that lead to the elimination of tax evasion. In the theoretical part are characterized the basic information from the VAT and tax administration procedures, which are used in executing control operations, followed by the different types of releases and introducing institutions that are supposed to prevent such actions. In the analytical part are evaluated real cases of tax fraud, undertaken from the perspective of the individual elements of tax fraud, like the commodity risk, fictitious documents or existence of white horses. Next are evaluated financial tax office activities, focusing on additional assessment of tax. In the conclusion, there are suggested recommendations that could eliminate tax evasion. These recommendations are based on previous findings. Except the changes in legislation, there are also proposed some arrangements for effective enforcement of tax, the extension of the reverse charge for commodities and founding companies with the same representatives or based on virtual addresses.

Keywords: value added tax, tax administrator, tax payer, tax control, tax evasion, excessive deduction, tax liability

Obsah

1 Úvod	12
2 Cíl práce a metodika	13
3 Teoretická východiska	14
3.1 Finanční správa České republiky	14
3.1.1 Orgány finanční správy	15
3.2 Daně v České republice	16
3.2.1 Daňový systém.....	16
3.2.2 Daň z přidané hodnoty	17
3.2.3 Daňové prvky.....	18
3.2.4 DPH v Evropské unii.....	20
3.3 Daňové úniky	24
3.3.1 Legální a nelegální únik	24
3.3.2 Nástroje proti daňovým únikům	27
4 Analytická část	33
4.1 Správa daně.....	33
4.1.1 Plátcí daně.....	33
4.1.2 Výnos daně	35
4.1.3 Vymáhání daňových nedoplatků.....	37
4.1.4 Kontrolní postupy	39
4.1.5 Trestné činy	40
4.2 Prvky daňového podvodu	41
4.3 Analýza výstupů ze systému ADIS	48
5 Výsledky a diskuse	59
5.1 Výsledky.....	59
5.2 Návrhy a doporučení	60
5.3 Diskuse	63
6 Závěr	66
7 Seznam použitých zdrojů	67
8 Přílohy	71

Seznam obrázků

Obrázek 1: Organizace Finanční správy.....	14
Obrázek 2: Rozdělení daní v ČR.....	17

Obrázek 3 : Karuselový obchod.....	27
------------------------------------	----

Seznam tabulek

Tabulka 1: Historie sazeb DPH v ČR.....	18
Tabulka 2: Trestné činy	41
Tabulka 3: Kritéria vzorku.....	48
Tabulka 4: Popisné statistky	50
Tabulka 5: Výše doměřené daně	50
Tabulka 6: Korelační matice programu SPSS	55
Tabulka 7: Závislost proměnné na výši doměřené daně.....	56
Tabulka 8: Kontingenční tabulka Plátce * doměrek 10 mil.	57
Tabulka 9: Výpočet chí-kvadrát testu plátce*doměrek 10 mil.	57
Tabulka 10: Kontingenční tabulka kontrolní úkon*doměrek 10 mil.	57
Tabulka 11: Výpočet chí-kvadrát testu kontrolní úkon*doměrek 10 mil.....	58
Tabulka 12: Kontingenční tabulka kontaktnost*doměrek 10 mil.....	58
Tabulka 13: Výpočet chí-kvadrát testu kontaktnost*doměrek 10 mil.	58

Seznam grafů

Graf 1: Sazby DPH ve státech Evropské unie	21
Graf 2: Množství ověřených VAT	22
Graf 3: Počet souhrnných hlášení a přijatých plnění z EU	23
Graf 4: Počet plátců DPH	33
Graf 5: Vývoj nespolehlivých plátců.....	34
Graf 6: Výnos DPH vybrané finančními úřady	35
Graf 7: Vývoj inkasa daní.....	36
Graf 8: Plnění rozpočtu u DPH.....	37
Graf 9: Podíl vymáhaných a vymožených nedoplatků u DPH a celkových nedoplatků.....	38
Graf 10 Postup k odstranění pochybností.....	39
Graf 11: Doměrky z daňových kontrol.....	40
Graf 12: Frekvence výskytu obchodované komodity	41
Graf 13: Krácení daně u doměřené komodity.....	42

Graf 14: Dotčené státy při pohybu komodity	43
Graf 15: Osoby podílející se na daňovém podvodu	44
Graf 16: Existence fiktivní faktury nebo falšované DAP	45
Graf 17: Existence bílého koně, jiné pozice	45
Graf 18: Krácení daně	46
Graf 19: Informace o vzorku dat.....	49
Graf 20: Výše doměrků podle NACE	51
Graf 21: Počet doměrků v intervalech.....	51
Graf 22: Počet provedených kontrolních úkonů	52
Graf 23: Počet doměrků po provedení kontroly	53
Graf 24: Počet doměrků po provedeném POP	53
Graf 25: Počet doměrků po provedeném ostatním kontrolním úkonu	54

Seznam použitých zkratk

ADIS - Automatizovaný daňový informační systém

ČR – Česká republika

DAP – daňové přiznání

DK – daňová kontrola

DPH – daň z přidané hodnoty

EU – Evropská unie

FS – Finanční správa

FÚ – Finanční úřad

GFŘ – Generální finanční ředitelství

KH – kontrolní hlášení

OECD - Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

OFŘ – Odvolací finanční ředitelství

POP – postup k odstranění pochybností

VIIES – VAT Information Exchange System

ZDPH - zákon o dani z přidané hodnoty

1 Úvod

Daně a daňové systémy nás doprovází již celá staletí. Prvními předchůdci současných daní se objevili už ve starém Řecku a Římě. V dávné historii byla jejich správa různá. Správa daní byla ovlivňována vznikem států a státním zřízením. Daně představovaly z počátku vše, co výběřčím daní přišlo pod ruku, později měly podobu desátků, práce, dobrovolných příspěvků a poté formu peněz, která se promítá až doposud.

S daněmi se setkáváme všichni a to každý den, jejich působení je automatické a mnohdy si to ani neuvědomujeme. Každodenní nákup je zatížen daní z přidané hodnoty, vlastnictví nemovitosti podléhá dani z nemovitých věcí, výplata podléhá dani z příjmu, zkrátka jsou daně součástí života každého z nás. Přesto se v současnosti ve velké míře objevují tací, kteří se snaží nějakým způsobem povinnosti odvést daně do veřejného rozpočtu „obejít“. Určitými nástroji snižují svou daňovou povinnost a ne vždy jsou takové postupy zcela legální. Dochází tak často k úmyslnému krácení daní a vzniku daňových úniků.

Daně tvoří největší část příjmů státního rozpočtu. Nejdůležitější příjem představuje daň z přidané hodnoty. S nárůstem možností obchodovat, ať už se zbožím nebo službami, nedochází mnohdy ke správným odvodům této daně. Inkaso daně z přidané hodnoty sice tvoří největší část daňových příjmů státního rozpočtu, zároveň se také jedná o daň, která je nejčastěji různými způsoby krácena a jejich výběr se tak snižuje. Snížení výnosu daně je často spojeno s neoprávněným čerpáním nadměrných odpočtů, spojené s fiktivními vývozy, které jsou od daně osvobozeny, avšak je nadměrný odpočet nárokován. Tyto podvody se ve velké míře provádějí tzv. v řetězci. Často se také setkáváme s podvody na nadnárodní úrovni, kdy je jeden či více poplatníků povinen registrovat se k dani v jiném státě. Dalším častým případem je čerpání nadměrného odpočtu dříve, než byla daň druhým z poplatníků uhrazena.

Odhalení daňového úniku je však stále velmi obtížné a časově náročné i přesto, že dochází ke spolupráci orgánů Finanční správy s Celním úřadem, Policií České republiky a vznikají i odborné skupiny specializované především na odhalování těchto podvodů, jako je například Daňová Kobra. S nárůstem podvodů při krácení daní je proto nezbytné, aby v dostatečné míře působily kontrolní orgány, které budou postupovat podle důkladně připravených legislativních opatření a docházelo tak k zamezení vzniku daňových podvodů.

2 Cíl práce a metodika

Cílem této diplomové práce je zhodnotit činnost orgánů finanční správy při provádění daňové kontroly a jejich postupy při odhalování daňových úniků zaměřených na daň z přidané hodnoty.

V teoretické části budou nejprve definovány pojmy daňové kontroly a vymezení daňových úniků. Budou zde definovány jednotlivé postupy daňové kontroly, práva a způsoby provádění, podle platné legislativy, vznik daňových podvodů a především popis a prvky jednotlivých úniků jako jsou zjednodušený řetězový obchod na území státu, kolotočové podvody, krácení daně a fiktivní faktury. Informace pro zpracování teoretické části práce budou získávány z odborné literatury a právních předpisů, zejména zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Práce bude zaměřena především na konkrétní činnosti finanční správy při správě DPH. V práci budou porovnány údaje za časové období 5 let od roku 2011 do roku 2015, zaměřené na daň z přidané hodnoty. Ke zpracování získaných informací budou použity metody komparace, analýzy a syntézy. V tomto období budou graficky a tabelárně porovnány počty plátců DPH v České republice, výnosy na DPH v jednotlivých letech, dluhy na DPH v porovnání s ostatními daněmi. Údaje budou získány především z výročních zpráv Finanční správy za sledované období. Dále v této části práce budou zpracovány příklady z praxe, které vedly k doměření daně. Na základě nich budou vyhodnoceny prvky daňových podvodů a zjištěny nejčtenější obchodované komodity.

Příklady z daňové kontroly, POP a ostatních kontrolních úkonů, která byla poskytnuta Finanční správou a které vedly k doměření daně budou zpracovány v rámci korelační analýzy. Dále bude testováno, zda vybrané charakteristiky nezávisí na výši doměřené daně pomocí kontingenční tabulky a Chí-kvadrát testu. Tyto údaje budou zpracovány v programu IBM SPSS Statistics a upraveny v programu Excel. Výsledky jednotlivých analýz budou vyhodnoceny a okomentovány s důrazem na výši doměřené daně.

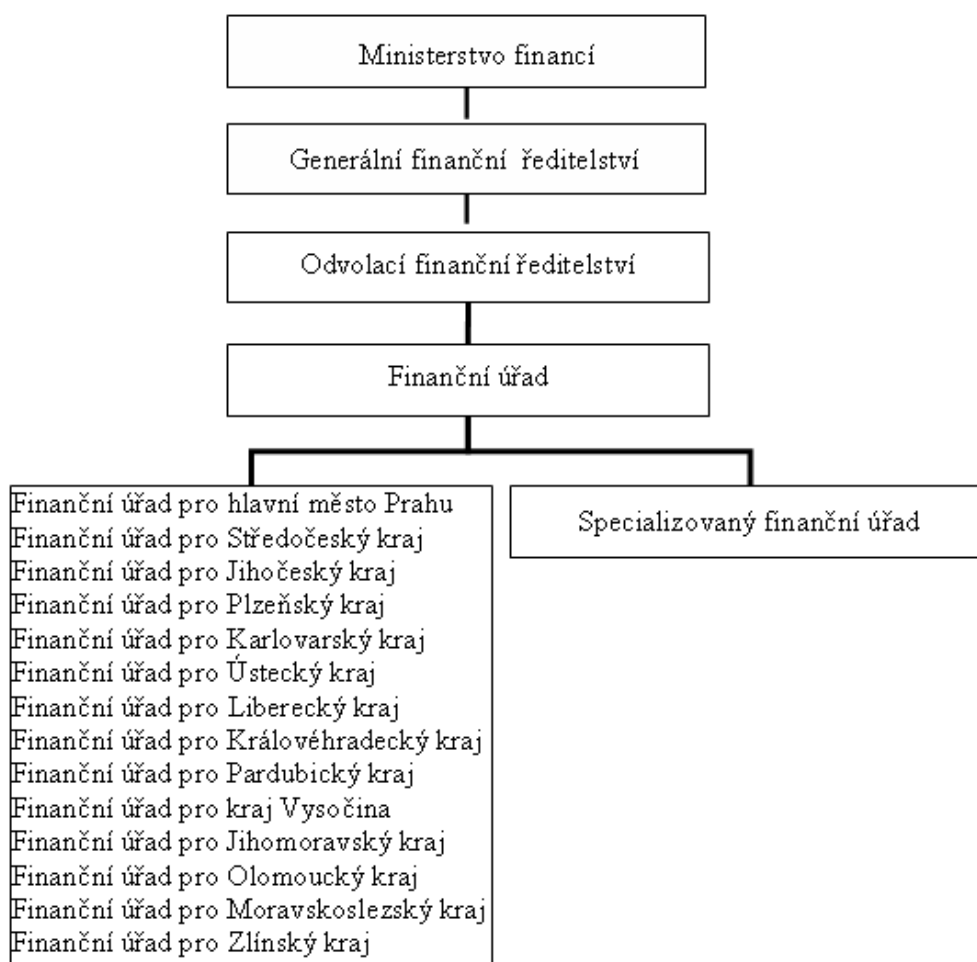
V závěru práce budou shrnuty získané informace, vyhodnocena činnost orgánů Finanční správy, zhodnocen současný stav a na základě výsledků z předchozích kapitol budou navrženy konkrétní doporučení ke zmírnění dopadu daňových úniků.

3 Teoretická východiska

3.1 Finanční správa České republiky

Finanční správa České republiky je od roku 2013 zřízena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Podle §1 odst.1 tohoto zákona je Finanční správa České republiky definována jako soustava správních orgánů pro výkon správy daní.¹ Finanční správu tvoří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady (15) v rámci nichž jsou zřizována územní pracoviště.² Organizační strukturu zobrazuje následující Obrázek 1.

Obrázek 1: Organizace Finanční správy



¹ Česko. Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

² FINANČNÍ SPRÁVA, *Činnosti Finanční správy* [online]. 2016 [cit. 2016-07-10]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>

3.1.1 Orgány finanční správy

Generální finanční ředitelství

GFŘ je podřízeno Ministerstvu financí a je vedeno generálním ředitelem. Sídli v Praze a vykonává celostátní působnost. Je oprávněno hospodařit s majetkem státu, spolupracuje při přípravě návrhů právních předpisů, zabezpečuje analytické a koncepční úkoly, vede centrální registry a řízení o správních deliktech, z pověření ministerstva provádí mezinárodní pomoc při správě daní a zajišťuje spolupráci se státními orgány jiných států.³

Odvolací finanční ředitelství

OFŘ sídlí v Brně a je řízeno ředitelem. Vykonává celostátní působnost. Vykonává působnost správního orgánu, provádí řízení o správních deliktech, vede evidence a registry, vykonává z pověření ministerstva působnost dílčího kontaktního orgánu a kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní.⁴

Finanční úřady

Působnost FÚ je ztotožněna s vyššími územně samosprávnými celky, kraji (14 úřadů), jejichž název je umístěn v názvu FÚ. Chod úřadu řídí ředitel. FÚ vykonává správu daní, vykonává dozor nad loteriemi, vybírá a vymáhá peněžité plnění, finanční kontrolu, kontrolu správy poplatků, zajišťuje kontrolní úkony při správě daní.

Specializovaný finanční úřad vykonává celostátní působnost a sídlí v Praze. Spravuje subjekty, které jsou právníckými osobami a jejichž obrat překročil zákonem stanovenou hranici.⁵

³ Česko. Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

⁴ Česko. Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

⁵ Česko. Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

3.2 Daně v České republice

3.2.1 Daňový systém

Daňový systém představuje souhrn všech daní, které se v určitém území vybírají. Tyto systémy jsou v jednotlivých zemích stanoveny zákonem. Cílem daňového systému je vytvořit pravidla, podle kterých se výběr daní provádí. Daňové příjmy představují největší část příjmů veřejných rozpočtů.⁶ Dalšími příjmy, které putují do veřejných rozpočtů jsou poplatky, místní poplatky, povinné příspěvky do státních fondů a další.

Daň

Pojem daň je definována jako povinná, nenávratná, neekvivalentní, neúčelová a zákonem stanovená platba, která plyne do veřejného rozpočtu.⁷ Daň plní mnoho funkcí mezi nejčastější funkce daní patří⁸:

- Fiskální funkce – primární funkce daní, schopnost naplnit veřejný rozpočet, z něhož jsou financovány veřejné výdaje;
- Alokační funkce – zajišťuje možnost investování daní tam, kde je potřeba, prostřednictvím daňového zvýhodnění nebo znevýhodnění spotřeby;
- Redistribuční funkce – snižuje rozdíly v důchodech jednotlivých subjektů;
- Stimulační funkce – stát pomocí daní podporuje ekonomický růst nebo motivuje ke spotřebě některých statků;
- Stabilizační – opatření ke zmírnění výkyvů ekonomického cyklu.

Daně v ČR můžeme rozdělit podle různých hledisek. Nejzákladnější rozdělení zobrazuje následující obrázek 2, které dělí daně na přímé a nepřímé. Přímé daně platí poplatník na úkor svého důchodu za předpokladu, že je nemůže přenést na jiný subjekt. Nepřímé daně platí subjekt, který neplatí z vlastního důchodu, ale je na něj přenášen jiným subjektem.⁹

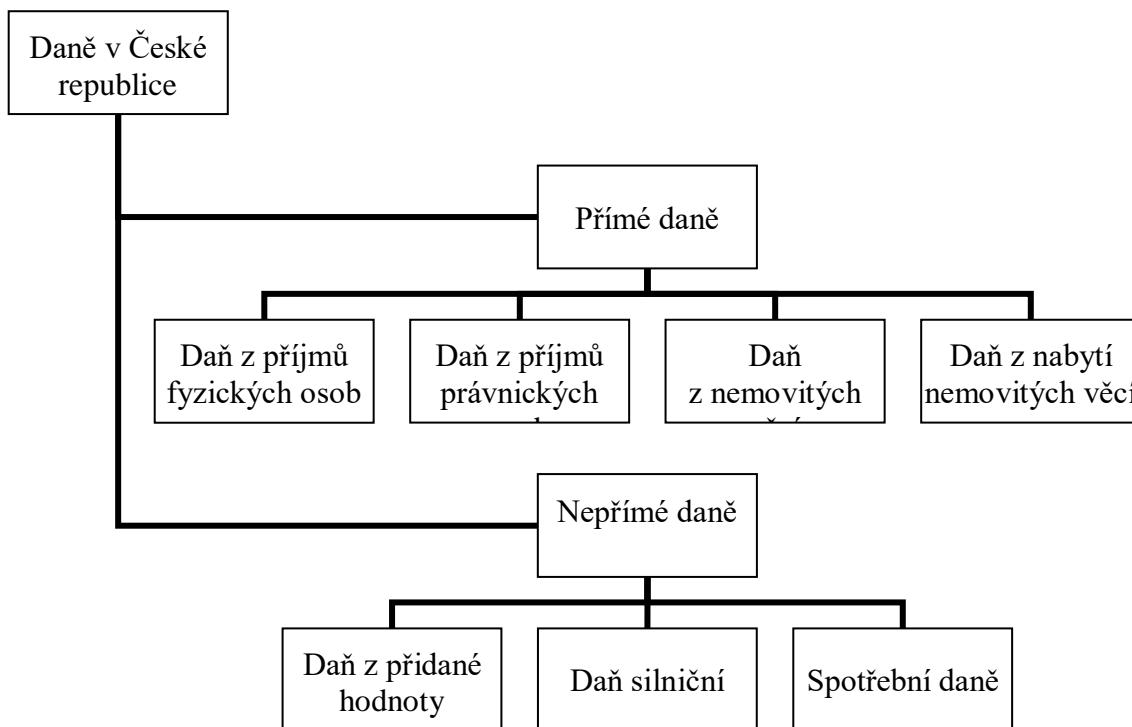
⁶ HONS, *Daňové příjmy* [online]. (PDF) [cit. 2016-07-23]. Dostupné z: <http://hons-ekonomie.wz.cz/dane.pdf>

⁷ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém ČR 2014*, s.9

⁸ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém ČR 2014*, s.11

⁹ KUBÁTOVÁ, K., VÍTEK, L., *Daňová politika*, s.13

Obrázek 2: Rozdělení daní v ČR



Zdroj: Vlastní zpracování

3.2.2 Daň z přidané hodnoty

Historie DPH

Daň z přidané hodnoty je zaváděna především v zemích s vyspělou tržní ekonomikou. DPH bylo zavedeno už v roce 1967 ve Francii. Do poloviny 70. let zavedly tuto daň i státy jako je Německo, Belgie, Lucembursko, Itálie, Nizozemsko, kde DPH nahradilo vícefázovou daň z obratu. Zavedení daně z přidané hodnoty je také podmínkou pro vstup států do Evropské unie. I to ovlivnilo státy při rozhodování o zavedení DPH. Daň byla zavedena také ve Švýcarsku, Austrálii, Kanadě nebo v Japonsku a dalších. Počátkem 90. let nahradilo DPH obrátové daně ve většině postkomunistických států.¹⁰

¹⁰ KUBÁTOVÁ, K., VÍTEK, L., *Daňová politika*, s.200

V České republice byla daň z obrátu nahrazena daní z přidané hodnoty v roce 1993. Daň z přidané hodnoty v České republice upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jedná se o daň nepřímou, spotřební, univerzální. Hlavním znakem této daně je mnohofázovost, kdy se vyskytuje ve všech fázích obrátu, všude tam, kde se tvoří přidaná hodnota.¹¹ Sazba daně je vyjádřena procentem. Vývoj základní a snížené sazby od doby zavedené daně zobrazuje následující tabulka 1.

Tabulka 1: Historie sazeb DPH v ČR

Rok	Sazba daně	
	základní (%)	snížená (%)
od 1.1.2015	21	10; 15
1.1.2013 - 31.12.2014	21	15
1.1.2012 - 31.12.2012	20	14
1.1.2010 - 31.12.2011	20	10
1.1.2008 - 31.12.2009	19	5
1.5.2004 - 31.12.2007	22	5
1.1.1995 - 30.4.2004	22	5
1.1.1993 -31.12.1994	23	5

Zdroj: Sazby DPH [online]. 2013 [cit. 2016-08-20]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-824-vyvoj-dph-od-roku-1993-do-roku-2013/>

3.2.3 Daňové prvky

Daňový subjekt

Osoba povinná k dani:

- plátce daně; fyzická nebo právnická osoba, která uskutečňuje zdanitelná plnění, má povinnost odvádět daň z veškerých zdanitelných plnění a zároveň může uplatňovat nárok na odpočet; povinnost registrovat se k dani vzniká dosažením 1 000 000 obrátu za 12 po sobě následujících měsíců,
- identifikovaná osoba; fyzická nebo právnická osoba, která odvádí daň z vybraných zdanitelných plnění, bez nároku na odpočet DPH; povinnost registrace je ke dni uskutečnění plnění.¹²

¹¹ RADVAN, M., *Daně a správa daní*, s.76

¹² VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém ČR 2014*, s.295

- skupina; jedná se o kapitálově nebo jinak spojené osoby, které mají sídlo nebo provozovnu v tuzemsku; je považována za samostatnou osobu povinnou k dani; za skupinu jedná zastupující člen; členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti vyplývající ze zákona.

Předmět daně

Předmětem daně z přidané hodnoty je¹³:

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

Zdanitelné plnění je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně.

Zdaňovací období

Měsíc; kalendářní měsíc představuje základní zdaňovací období; plátce podává daňové přiznání do 25. dne následujícího měsíce; měsíční plátci jsou všichni, kteří se nově registrují a to po dobu minimálně 1 roku po roce ve kterém byli k DPH registrováni a ti plátci, kteří mají větší obrat než 10 mil. Kč

Čtvrtletí; čtvrtletním plátcem se může stát ten, kdo nepřesáhne obrat 10 mil. Kč

Daňová povinnost a nadměrný odpočet

Daňová povinnost; vzniká tehdy, pokud je daň na výstupu vyšší než daň na vstupu

Nadměrný odpočet; vzniká tehdy, pokud je daň na vstupu vyšší než daň na výstupu

¹³ Česko. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

3.2.4 DPH v Evropské unii

Základní směrnicí upravující DPH v Evropské unii je směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Směrnice především vymezuje předmět daně, působnost, osoby povinné k dani, zdanitelné transakce, místo a uskutečnění plnění, základ a sazby daně a osvobození.¹⁴ Směrnice však není v členských státech aplikována přímo, ale prostřednictvím národních právních předpisů, ve kterých jsou ustanovení této směrnice implementovány. V České republice je směrnice implementována do zákona o DPH. Další nařízení k této směrnici, nařízení Rady EU č. 282/2011, je účinné od 1. července 2011 a je v České republice přímo aplikovatelné. Směrnice Rady 2008/9/ES upravuje pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani v jiném členském státě.¹⁵

Sazby daně

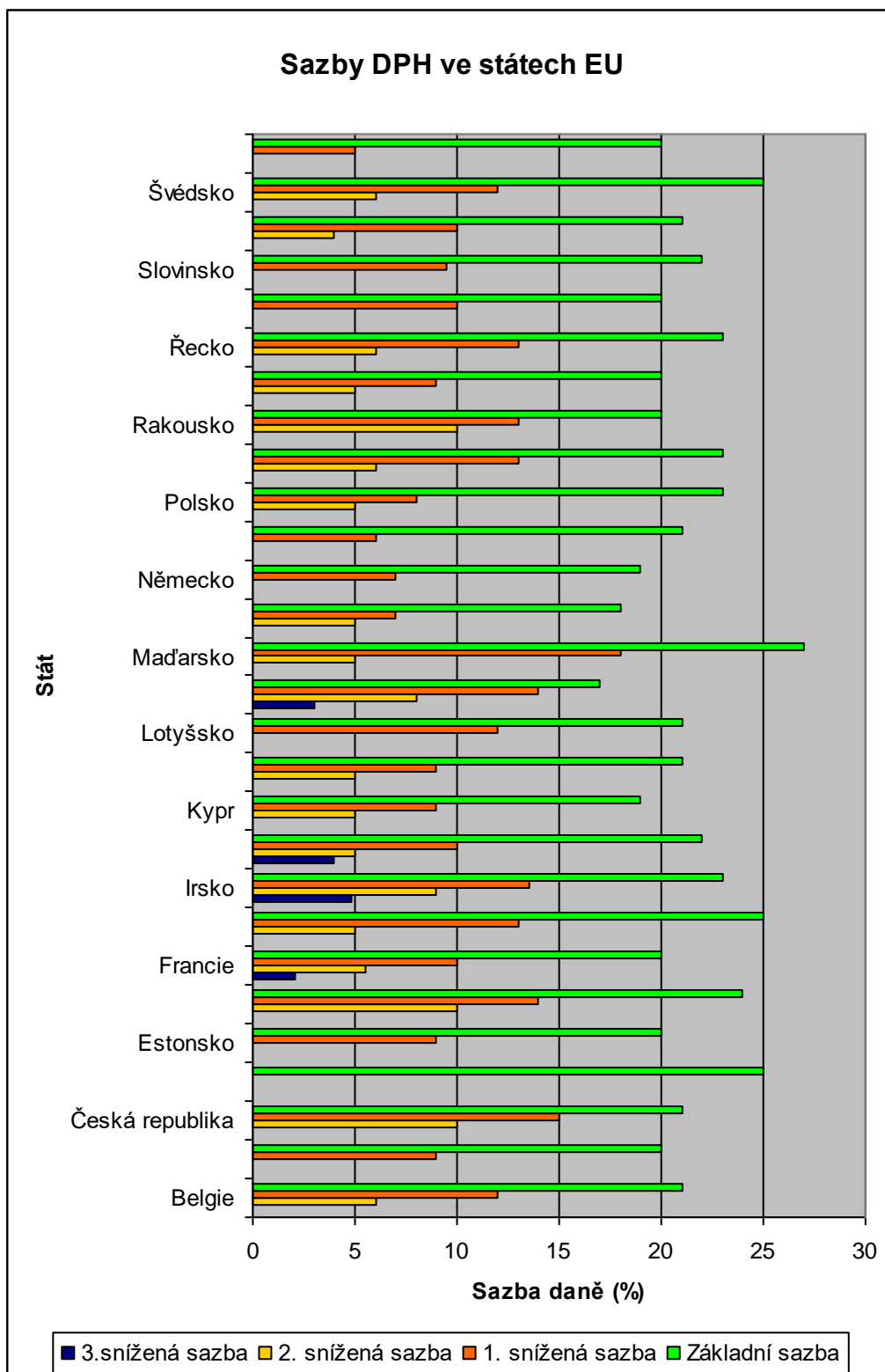
Podle směrnice Rady 2006/112/ES stanovuje každý stát procentní podíl ze základu daně, který by neměl být nižší než 15 %. Snížené sazby by měly existovat nanejvýš 2, v minimální výši 5%, přesto existují určité výjimky a v některých státech se objevují dokonce 3 snížené sazby.¹⁶ Výše sazeb DPH v EU ukazuje následující graf 1 z něhož je patrné, že základní sazba se pohybuje od 17 % (Lucembursko) do 27 % (Maďarsko). Splňuje tak podmínku minimální základní sazby (15 %) stanovené Směrnicí EU. Průměrná základní sazba členských států je 21,46 %. Jednotnou sazbu DPH je zavedena pouze v Dánsku a až 3 snížené sazby mají 4 státy.

¹⁴ ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska : legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD : odraz ekonomické krize v daňové politice EU*, s.142

¹⁵ SKALICKÁ, H., *Mezinárodní daňové vztahy*, s. 121

¹⁶ LÁCHOVÁ, L., *Daňové systémy v globálním světě*, s.48

Graf 1: Sazby DPH ve státech Evropské unie



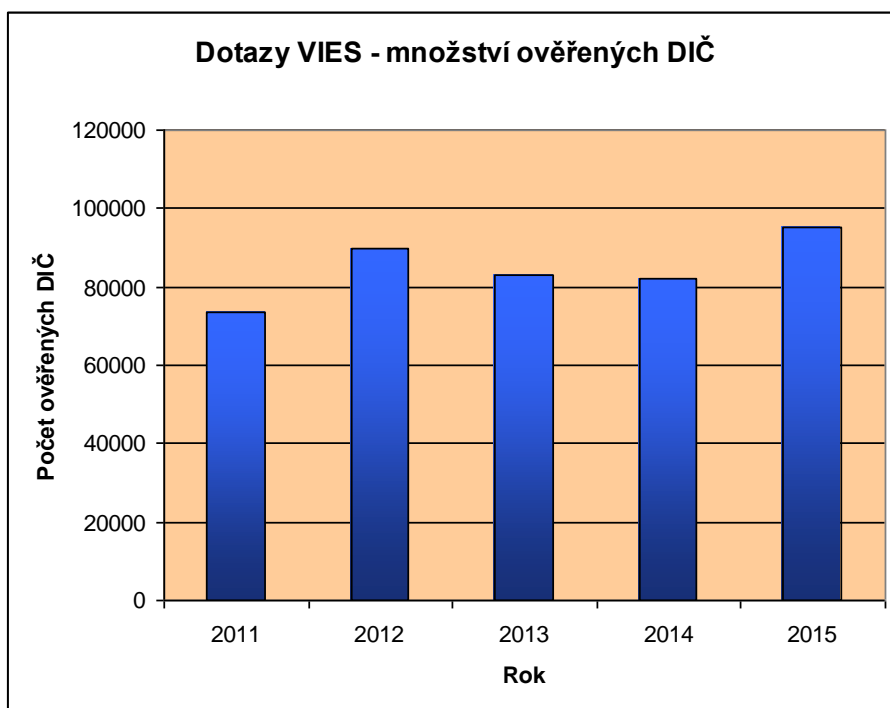
Zdroj: Sazby DPH ve státech EU [online], 2016 cit. 2016-08-19 Dostupné z: [ps://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/sazba-dph-v-eu/sazby-dph-ve-statech-evropske-unie/](https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/sazba-dph-v-eu/sazby-dph-ve-statech-evropske-unie/)

VIES a souhrnné hlášení

Od roku 1993 je v účinnosti nařízení Rady č. 218/92 byly zavedeny daňové identifikační čísla, daňový systém VIES a kontrolní statistický systém Intrastat, používaný pro zachycení pohybu zboží.

Daňová identifikační čísla obsahují dvoumístný kód, který je uveden před samotným daňovým identifikátorem a tím lze ihned poznat zemi, kde je subjekt registrován. Platnost registrace lze ověřit přes datový systém VIES. Na následujícím grafu 2 je zobrazeno počet VAT, které za období 2011 – 2015 bylo správcem daně ověřeno.

Graf 2: Množství ověřených VAT



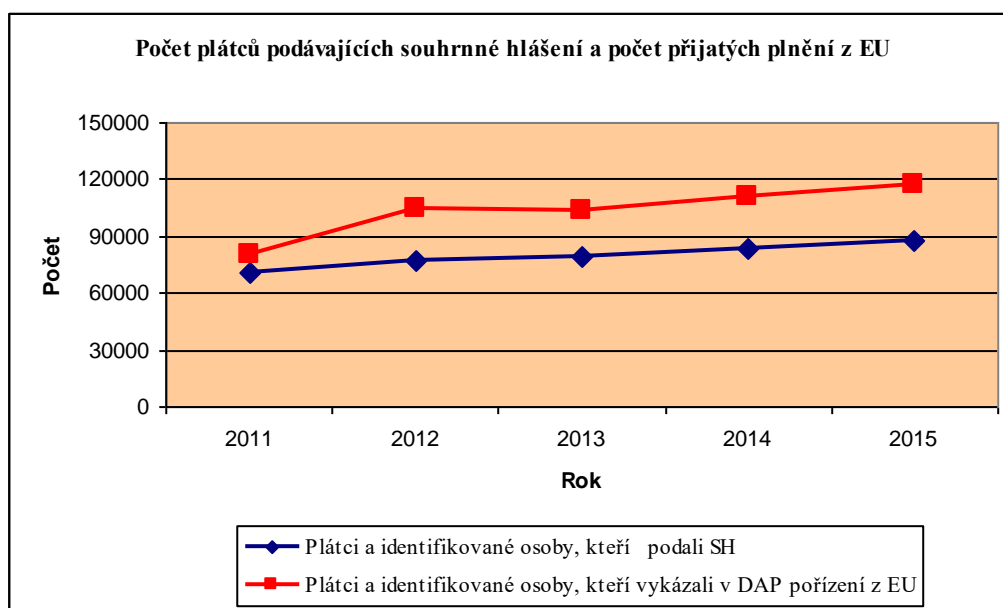
Zdroj: Výroční zpráva Finanční správy 2011; Výroční zpráva Finanční správy 2012;
Výroční zpráva Finanční správy 2013; Výroční zpráva Finanční správy 2014;
Výroční zpráva Finanční správy 2015

Výměna informací o uskutečněných dodáních zboží a poskytnutí služeb do jiného členského státu je prováděna prostřednictvím elektronického systému VIES (VAT Information

Exchange System). Správce daně tak získává aktuální údaje z EU, které mohou mj. pomoci správně vyměřit DPH v rámci tuzemského daňového řízení.¹⁷

Při obchodování v rámci Evropské unie je plátce, příp. identifikovaná osoba povinna podat souhrnné hlášení a to při dodání zboží nebo služeb do jiného členského státu. Údaje ze souhrnných hlášení k dani z přidané hodnoty, ve kterých plátci vykazují intrakomunitární plnění zajišťují kontrolu členským státům, zda bylo plnění v rámci unie zdaněno a DPH odvedeno. Souhrnné hlášení se podává od 1.1.2010 pouze elektronicky a to do 25. dne následujícího měsíce. Hodnota uvedena v souhrnném hlášení se promítne na ř. 20 (dodání zboží do jiného členského státu) a ř. 21 (poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě) přiznání k DPH. Následující graf 3 zobrazuje počet souhrnných hlášení podaných za období roku 2011 – 2015 a pořízení zboží nebo služeb z jiného členského státu vykázaných v daňových přiznáních. Z grafu je patrné že, plnění poskytovaná do jiného členského státu se za sledované období stále zvyšuje a podobně na tom je i pořízení z EU uvedena v DAP, kde došlo k mírnému poklesu pouze v roce 2013.

Graf 3: Počet souhrnných hlášení a přijatých plnění z EU



Zdroj: Výroční zpráva Finanční správy 2011; Výroční zpráva Finanční správy 2012;
Výroční zpráva Finanční správy 2013; Výroční zpráva Finanční správy 2014;
Výroční zpráva Finanční správy 2015

¹⁷ Výroční zpráva 2015. s.59

3.3 Daňové úniky

3.3.1 Legální a nelegální únik

Daňový únik; definuje, úmyslné krácení nebo neodvedení daně do veřejného rozpočtu.

- Legální únik; představuje určitou daňovou výhodou, kdy poplatník využívá nedostatků v zákoně; dochází k využití všech zákonných prostředků k minimalizaci daně
- Nelegální daňový únik; vzniká převážně z úmyslného jednání, kdy poplatník ví, že se dopouští nezákonného jednání; ve větším rozsahu¹⁸.

Nezákonný daňový únik může být vyhodnocen jako trestný čin. Podle zákona č. 40/2009 Sb., Trestní zákon definujeme trestné činy daňové:

- dle § 240 jako *neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na úrazové pojištění, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti;*
- *dle § 241 zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.*¹⁹

Podstatou trestného činu je, že poplatník úmyslně jedná tak, aby správce daně vyměřil daň nižší nebo vůbec žádnou. Pokud je však daň vyměřena ve správné výši avšak není uhrazena nejedná se o trestný čin. Takové jednání je postiženo pouze sankcemi podle daňového řádu.²⁰

*Evropský parlament však upozorňuje na skutečnost, že právní kroky namířené proti daňovým podvodům jsou složité a zdlouhavé a že osoby, jejichž vina je prokázána, jsou nakonec potrestány poměrně mírně, čímž se z daňových podvodů stává relativně bezrizikový trestný čin.*²¹

¹⁸ PROFIZIVNOST, *Nelegální daňový únik* [online]. [cit. 2016-07-23]. Dostupné z: <http://profizivnost.cz/poradna/slovník-pojmu/danovy-unik>

¹⁹ Česko. Zákon č.40/2009 Sb., Trestní zákoník, § 240, 241

²⁰ ZATLOUKAL, T., KRUPÍČKOVÁ, L., *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s.267

²¹EUROPANL.EUROPA. Evropský parlament [online]. 2016 [cit. 2016-09-05]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P7-TA-2013-0205&language=CS&ring=A7-2013-0162>

Legální daňový únik

Legální daňový únik představuje daňovou optimalizaci. Ta se promítá ve využití zákonných možností, jak snížit daňovou povinnost nebo přesunutím prostředků do tzv. daňových rájů. Daňové ráje představují území, kde je velmi nízké nebo žádné daňové zatížení. Často jsou daňové ráje spojovány s daní z příjmů, ale může se týkat i výhodného režimu DPH. Definice daňového ráje podle OECD charakterizuje – žádné nebo nominální daně, nedostatek transparentnosti a zamezení přístupu k informacím o poplatcích.²² Mezi nejznámější daňové ráje patří Seychely, Britské Panenské Ostrovy, Kypr, Belize.

Nelegální daňový únik

*Daňový podvod je založen na vylákání výhody spojené s nárokem na odpočet daně nebo na nepřiznání či neodvedení daňové povinnosti.*²³

Nelegální daňové úniky se často vyskytují na nadnárodní úrovni. Proti daňovým únikům tak společně bojují všechny členské státy Evropské unie. Podle Evropského parlamentu *mají daňové úniky v oblasti DPH dopad na finanční zájmy členských států i na rozpočet EU, protože vedou ke snížení vlastních zdrojů odvozených z DPH, daňové podvody navíc ohrožují fungování vnitřního trhu a narušují spravedlivou hospodářskou soutěž*²⁴. Jako nejčastější daňové úniky lze zmínit následující:

Fiktivní faktury – úniky na základě fiktivních faktur vznikají vystavením faktur bez poskytnutí plnění. Často se tak stává u dodání služeb, které jsou hůře kontrolovatelné a daňový únik je tak hůře odhalitelný. Příjemce fiktivní faktury si tak nárokuje od státu nadměrný odpočet, které není potenciálním dodavatelem odvedeno.

²² LÁCHOVÁ, L., *Daňové systémy v globálním světě*, s. 30

²³ DAŇAŘIONLINE. *Daňové podvody* [online]. 2013[cit. 2016-09-15]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41688v52630-podvody-na-dph-a-jejich-prokazovani/?search_query=da%C5%88ov%C3%A9+podvody+na+DPH&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1

²⁴ EUROPARL.EUROPA. Evropský parlament [online]. 2013 [cit. 2016-09-05]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P7-TA-2013-0205&language=CS&ring=A7-2013-0162>

Šedá a černá ekonomika – šedá ekonomika vyjadřuje část ekonomiky, která není zdaněná, ale není přímo nezákonná, „*Transakce, které lidé a firmy skryjí před státními institucemi, dosahují zhruba 15,1 procenta hrubého domácího produktu České republiky. Většina se jich podle autorů odehrává v oblasti služeb, konkrétně ve stavebnictví, maloobchodu a velkoobchodu*²⁵.“; černá ekonomika tvoří část ekonomiky, která porušuje zákon a je považována za nelegální čin, který je v ČR trestán podle ustanovení trestního zákona.²⁶ Určit zda se jedná o šedou nebo černou ekonomiku je však příliš obtížné.

Karuselový podvod - karuselový neboli kolotočový podvod vzniká mezi minimálně 3 plátcí DPH a obchodováním s totožným zbožím. Často se však jedná o mnohem více subjektů, tím se podvod stává méně přehledný a tím i hůře odhalitelný. Jednotlivý obchodníci mají v řetězci každý svou roli, pro kterou jsou vždy typické znaky a chování²⁷:

- missing trader (bílý kůň) – nastrčený obchodník, jenž zmizí, aniž by daňovou povinnost uhradil;
- buffer company (překupník) – jedna nebo více účelově vzniklých společností, jež opticky oddělují zmizelého koně od koncového prodejce;
- profit taker (koncový prodejce) – firma inkasující nezaplacené DPH od státu nebo spotřebitele.

Obchody se tak často realizují z jiného členského státu bez DPH. Obchodník (missing trader) zboží pořídí a dále předprodá, vznikne mu tak povinnost odvést DPH, které buď vůbec nepřizná nebo přizná, ale daň neuhradí. Často se tak setkáme s několika překupníky (buffer copany), kteří si zboží navzájem předprodávají a poslední prodejce (profit taker)

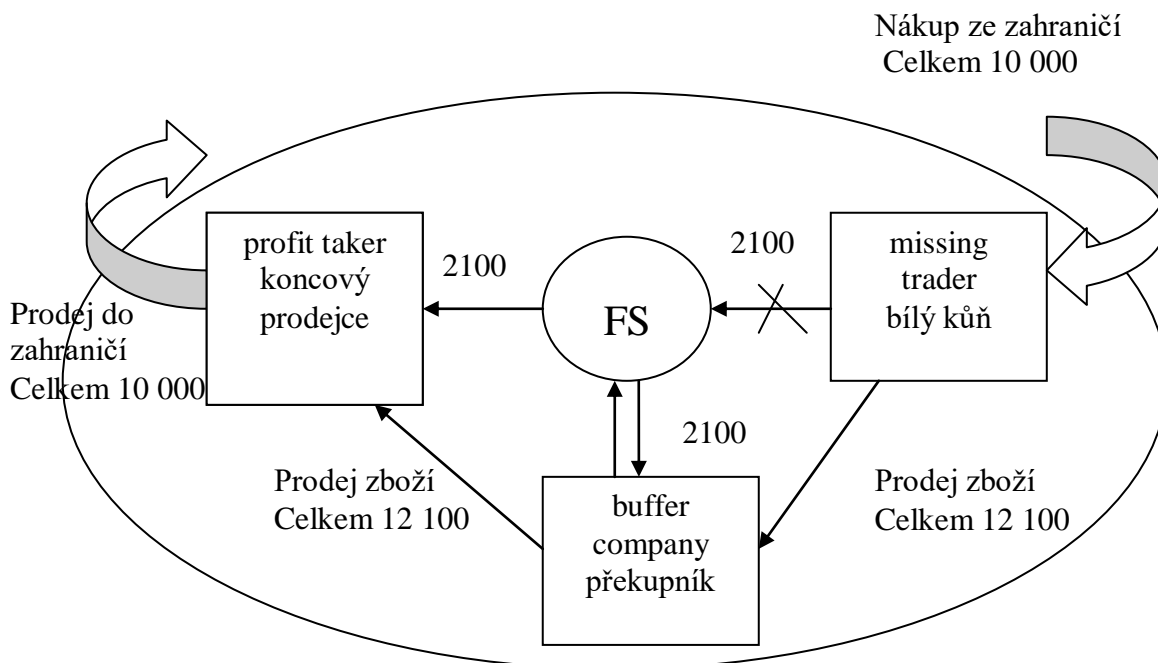
²⁵ ZPRÁVY AKTUÁLNĚ. *Šedá ekonomika* [online]. 2015[cit. 2016-07-23]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/seda-ekonomika-v-cesku-by-zaplatila-dva-roky-duchodu-zivi-ji/r~02157658817f11e594170025900fea04/>

²⁶ NOVÁ SPOLEČNOST. *Černá ekonomika* [online]. [cit. 2016-07-23]. Dostupné z: <http://www.novaspolecnost.cz/znamena/cerna-ekonomika/>

²⁷ SYSTÉM ONLINE. *Karuselový podvod* [online]. 2016 [cit. 2016-07-23]. Dostupné z: <http://www.systemonline.cz/business-intelligence/detekce-a-prevence-danovych-podvodu-1.htm>

buď znovu vyveze za hranice, kdy je vývoz zboží osvobozen a tím si nárokuje od státu daň nebo prodá konečnému spotřebiteli, který mu daň uhradí.

Obrázek 3 : Karuselový obchod



Zdroj: Vlastní zpracování

3.3.2 Nástroje proti daňovým únikům

Prokázání daňového podvodu bývá velmi obtížné a dlouhodobé. K prokázání musí mít správce daně dostatečné množství důkazních prostředků. Daňový řád tak definuje jednotlivé postupy správce daně, vznikají různé skupiny, které se daňovými podvody zabývají a zavádějí se různé povinnosti, které mají těmto únikům zabránit nebo napomoci při jejich odhalení.

Postup správce daně

Postup správce daně, které vedou k odhalení daňových úniků se řídí zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, s účinností od 1. 1.2011. Před účinností daňového řádu postupoval správce daně podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ze dne 5. května 1992.

Vyhledávací činnost; je upravena v § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Vyhledávací činnosti slouží k vyhledání důkazních prostředků a subjektů před zahájením řízení, ale i v jeho průběhu.

Vysvětlení; se řídí § 79 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Vysvětlení se použije při vyhledávací činnosti, při shromáždění dostatečného množství informací pro efektivní správu daní, každý je povinen podat vysvětlení o kterém se sepíše úřední záznam nebo protokol. Podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek.²⁸

Daňová kontrola; je upravena v §85 - §88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Předmětem kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení a okolnosti potřebné pro správné stanovení daně. Lze ji provést až po skončení zdaňovacího období. Kontrola se provádí přímo u daňového subjektu. Při zahájení musí být vymezen předmět a rozsah kontroly, který lze v průběhu kontroly měnit. O daňové kontrole se sepíše zpráva o daňové kontrole, která obsahuje veškeré údaje od zahájení po skončení včetně postupů a výsledků. Ke zprávě se může daňový subjekt vyjádřit ve stanovené lhůtě. Zpráva musí být podepsána úřední osobou i kontrolovaným subjektem, kdy při podpisu je kontrola ukončena.²⁹

Postup k odstranění pochybností; upravuje §89 - §90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tento postup se zahajuje tehdy, má-li správce daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva, kterou vydá správce daně musí obsahovat podrobně popsané pochybnosti, lhůtu k jejich odstranění a poučení adresáta, o následcích při neodstranění pochybností. O průběhu řízení se sepíše úřední záznam nebo protokol v jehož závěru je uvedeno zda pochybnosti byly zcela, částečně, nebo nebyly vůbec odstraněny³⁰.

Místní šetření; upravuje §80 - §84 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Místní šetření se provádí k zajištění důkazních prostředků a ohledání u daňového subjektu. Správce daně je

²⁸ Česko. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

²⁹ BONĚK, V., VANČUROVÁ, A. *Správa daní pro ekonomy*

³⁰ Česko. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

oprávněněn zapůjčit si daňové doklady nebo zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředky a to po dobu 30 dnů. O místním šetření se vyhotovuje úřední záznam nebo protokol.³¹

Povinné zveřejňování bankovních účtů

Povinnost zveřejnit účty související s ekonomickou činností existuje od roku 2013 a je upravena § 96 zákona o dani z přidané hodnoty. Účty jsou zveřejněny v databázi Registrů plátců DPH, kde lze ověřit jeho platnost. Pokud je odběratelem částka plnění uhrazena na jiný účet než ten zveřejněný, ručí tak za neuhrazenou daň.³²

Kontrolní hlášení

KH upravuje §101c - §101i zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. KH je institut zavedený od 1.1.2016. Má tak především zabránit vzniku daňových úniků. Podle názoru MFČR a FS má KH především eliminovat daňové úniky v oblasti DPH, zlepšit výběr daní, prověřovat údaje v DAP bez nutnosti zatěžujících úkonů u plátce a umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích, které by identifikovaly riziková spojení osob čerpávající neoprávněně finanční prostředky.³³

Dosavadní výsledky po zavedení kontrolního hlášení; „*Při zpracování kontrolních hlášení za období leden až březen Finanční správa detekovala téměř 90 tis. rizikových případů, kdy nebyla vykázána daň či byla přiznána daň nesprávně nižší. Také ne všichni plátcí přiznanou daň i zaplatili. Za období 1. čtvrtletí 2016 neuhradilo vykázanou DPH v celkové výši 1,7 mld. korun téměř 19 tisíc plátců. Z celkového počtu více než 500 tisíc plátců DPH dosud správci daně prověřili nesoulady v kontrolním hlášení u necelých 37 tis. plátců, což je pouhých 7 % z celkového počtu plátců.*“³⁴

³¹ Česko. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

³² FINANČNÍ SPRÁVA. *Zveřejnění účtů* [online]. 2013[cit. 2016-09-13]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/financni-sprava-cr-zverejni-od-1-4-2013-754>

³³ MFČR. *Kontrolní hlášení* [online]. 2014 [cit. 2016-09-10]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>

³⁴ FINANČNÍ SPRÁVA. *Kontrolní hlášení* [online]. 2016[cit. 2016-08-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2016/bez-proverovani-by-kontrolni-hlaseni-ztracelo-smysl-7382>

Nespolehlivý plátce

Statut nespolehlivého plátce upravuje §106a, zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Existuje od roku 2013. Nespolehlivý plátce je takový plátce, který poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daní. Při označení plátce nespolehlivým, trvá toto rozhodnutí po dobu 1 roku od nabytí právní moci rozhodnutí. Pokud pak plátce po dobu 1 roku řádně plní své povinnosti a po uplynutí lhůty požádá o zrušení statutu nespolehlivého plátce je vydáno rozhodnutí, že plátce není nespolehlivým³⁵. Nespolehlivost plátce daně lze ověřit v celostátním registru plátců DPH

Reverse – charge

Reverse - charge, nebo-li režim přenesené daňové povinnosti představuje tzv. obrácené zdanění. Povinnost vypočítat a odvést DPH přechází na odběratele. Dodavatel tak vystaví pouze doklad, ve kterém není vyčísleno DPH, ale pouze informace o výši sazby a povinnost odběratele doplnit a přiznat daň. Režim přenesené daňové povinnosti použije u dodání vybraného zboží, pokud celková částka základu daně veškerého dodávaného, vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč u plnění uskutečněných mezi plátcí v tuzemsku. Zboží v tomto režimu jsou obiloviny a technické plodiny, včetně olejnatých semen a cukrové řepy, kovy, včetně drahých kovů, mobilní telefony, integrované obvody, jako jsou mikroprocesory, přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat, videoherní konzole a při dodání nemovité věci plátcí³⁶.

Daňová kobra

*Daňová Kobra je společný tým Národní centrály organizovaného 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.*³⁷ V rámci daňové Kobry spolupracují orgány Finanční správy, Celní správy a Policie ČR.

³⁵ Česko. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 106a

³⁶ FINANČNÍ SPRÁVA. *Přenesená daňová povinnost* [online]. (PDF). [cit. 2016-07-01]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/INFORMACE-GFR-k-aplikaci-RPDP-na-vybrana-plneni-v-letech-2015-a-2016-ve-zneni-Dodatku-c-1.pdf>

³⁷ DAŇOVÁ KOBRA. *Daňová kobra* [online]. 2016 [cit. 2016-08-20]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>

Úspěchy Daňové Kobry:

- *Za rok 2015 lze tedy za reálný fiskální efekt, tj. výsledek činnosti Kobry, považovat částku 2 735 mil. Kč³⁸*
- *2.2.2016 Daňová Kobra za dobu svého působení od června 2014 zabránila daňovým únikům za 4,1 miliardy korun.³⁹*
- *21.7.2016 Akce TYGR Policisté Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování (ÚOKFK), kteří jsou zařazeni v pracovním týmu Daňová Kobra, obvinili čtyři osoby z neoprávněného vylákání nadměrných odpočtů DPH při obchodování s fiktivním zbožím. Způsobená škoda měla dosáhnout cca 1,2 miliardy korun, kdy obvinění se dále měli pokusit vylákat dalších cca 513 milionů korun. Podle závěru kriminalistů ÚOKFK k trestné činnosti docházelo tím způsobem, že dva muži ve věku 46 a 43 let měli jako jednatelé obchodní společnosti podávat přiznání k dani z přidané hodnoty se smyšlenými údaji, a to s úmyslem vylákání nadměrných odpočtů⁴⁰*
- *26.7.2016 Akce OLEJ Minulý týden zasahovala pardubická daňová Kobra. Společné úsilí pardubických policistů, celníků a pracovníků finančního úřadu bylo v minulém týdnu korunováno mezinárodní realizací proti skupině osob, jejímž cílem bylo vylákání nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty z obchodování s řepkovým olejem. V rámci akce „OLEJ“ byly obviněny 3 fyzické osoby z krácení daní, poplatku a podobné povinné platby a předběžně vyčíslená škoda činí 40 mil. Kč. Díky pečlivé práci všech složek je tato částka už zajištěna pro státní rozpočet.⁴¹*

³⁸ F FINANČNÍ SPRÁVA. *Výroční zpráva Finanční správy České republiky 2015* [online]. (PDF). [cit. 2016-07-01]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=v%C3%BDro%C4%8Dn%C3%AD+zpr%C3%A1vy>

³⁹ DAŇOVÁ KOBRA. *Činnost daňové kobry* [online]. 2016 [cit. 2016-08-20]. Dostupné z:

<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1680979-tym-kobra-zabranil-danovym-unikum-za-ctyri-miliardy>

⁴⁰ DAŇOVÁ KOBRA. *Činnost daňové kobry* [online]. 2016 [cit. 2016-08-20]. Dostupné z:

<http://www.danovakobra.cz/?show=history>

⁴¹ DAŇOVÁ KOBRA. *Činnost daňové kobry* [online]. 2016 [cit. 2016-08-20]. Dostupné z:

<http://www.danovakobra.cz/?show=history>

- 10.8.2016 *Efektivní spolupráce útvarů sdružených v Daňové Kobře přináší ovoce. Za dobu své existence už zástupci Celní správy, Finanční správy a Policie České republiky touto metodou práce uchránili státnímu rozpočtu téměř 6,2 miliardy korun. Jen za první pololetí letošního roku se jim podařilo zachránit ještě před vznikem škody či zajistit na náhradu již vzniklé škody více než 2 miliardy korun.*⁴²

⁴² DAŇOVÁ KOBRA. *Činnost daňové kobry* [online]. 2016[cit. 2016-08-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova-kobra/danova-kobra-je-stale-efektivnejsi-7475>

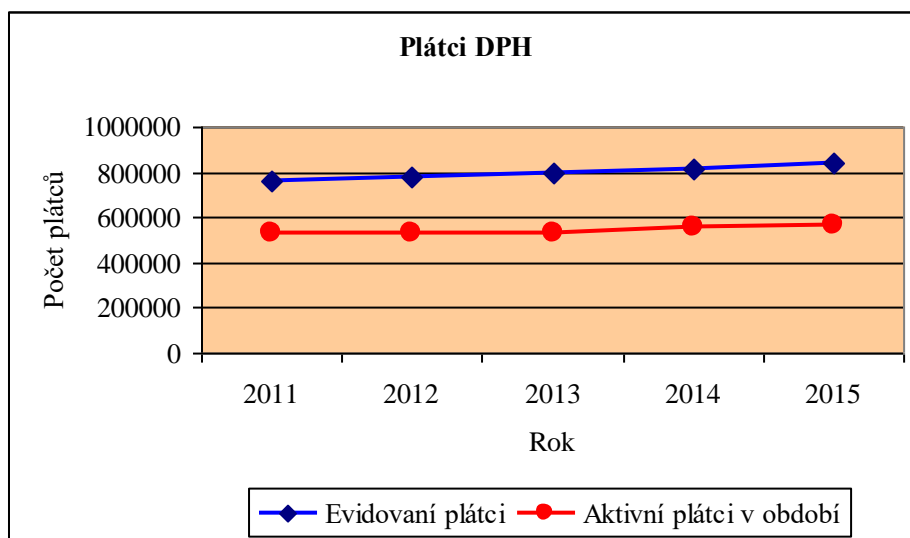
4 Analytická část

4.1 Správa daně

4.1.1 Plátcí daně

Počet evidovaných a aktivních plátců DPH v České republice za sledované období zobrazuje následující graf 4. Z grafu je patrné, že počet plátců za obě sledované skupiny v jednotlivých letech stále přibývá.

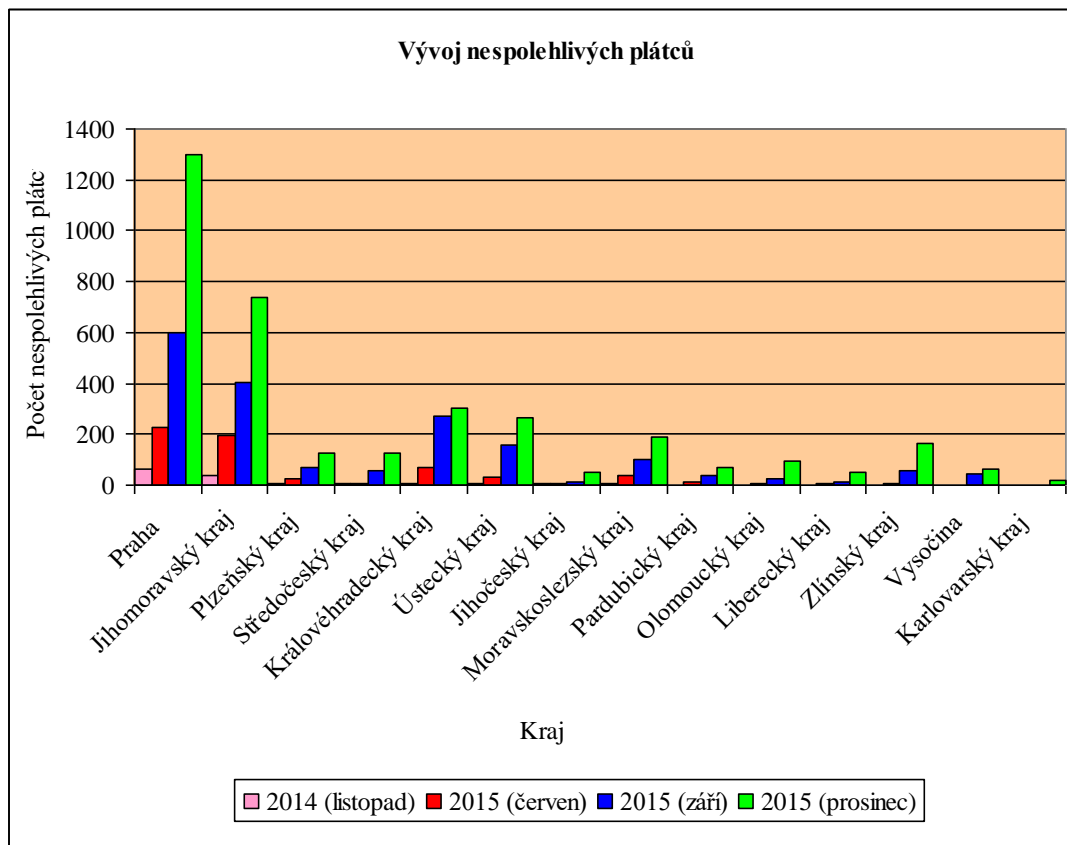
Graf 4: Počet plátců DPH



Zdroj: Výroční zpráva Finanční správy 2011; Výroční zpráva Finanční správy 2012; Výroční zpráva Finanční správy 2013; Výroční zpráva Finanční správy 2014; Výroční zpráva Finanční správy 2015

Stejně tak lze konstatovat u plátců nespolehlivých. Statut nespolehlivého plátce existuje pouze od roku 2013. Přesto nespolehlivých plátců stále výrazně přibývá. V měsíci listopadu 2014 bylo zaznamenáno 149 nespolehlivých plátců o rok později bylo v prosinci 2015 registrováno nespolehlivých plátců 3 553. Na následujícím grafu 5 jsou seřazeny nespolehliví plátcí podle krajů, ve kterých mají svá sídla. Za období listopad 2014 až prosinec 2015 přibývá nejvíce statutů nespolehlivého plátce v Praze a Jihomoravském kraji. V Praze se během roku zvýšil počet nespolehlivých plátců o více než 1200 plátců. Nejméně plátců zaznamenává Karlovarský kraj, Liberecký kraj a Vysočina.

Graf 5: Vývoj nespolehlivých plátců



Zdroj: BISNODE. *Nespolehlivý plátce* [online]. 2016 [cit. 2016-09-12]. Dostupné z: <http://www.bisnode.cz/index.php?s=DPH>

V souvislosti se statutem nespolehlivého plátce je třeba zmínit, že až 40% (údaj z května 2016) firem mají své sídlo na virtuální adrese a třičtvrtě nespolehlivých plátců představují společnosti s ručením omezeným (údaj ze srpna 2016)⁴³.

Virtuální adresy jsou zcela legální a představují pro společnosti určité výhody. Jako výhodu lze zmínit snadné získání sídla pro založení společnosti za drobný poplatek (řádově stovky měsíčně) a možnost získat prestižní adresu. Sídlo ve velkých městech jako je např. Praha, je považováno za výhodu a také menší pravděpodobnost provedení daňové kontroly, díky velkému množství daňových subjektů a vytíženosti správce daně. Právě

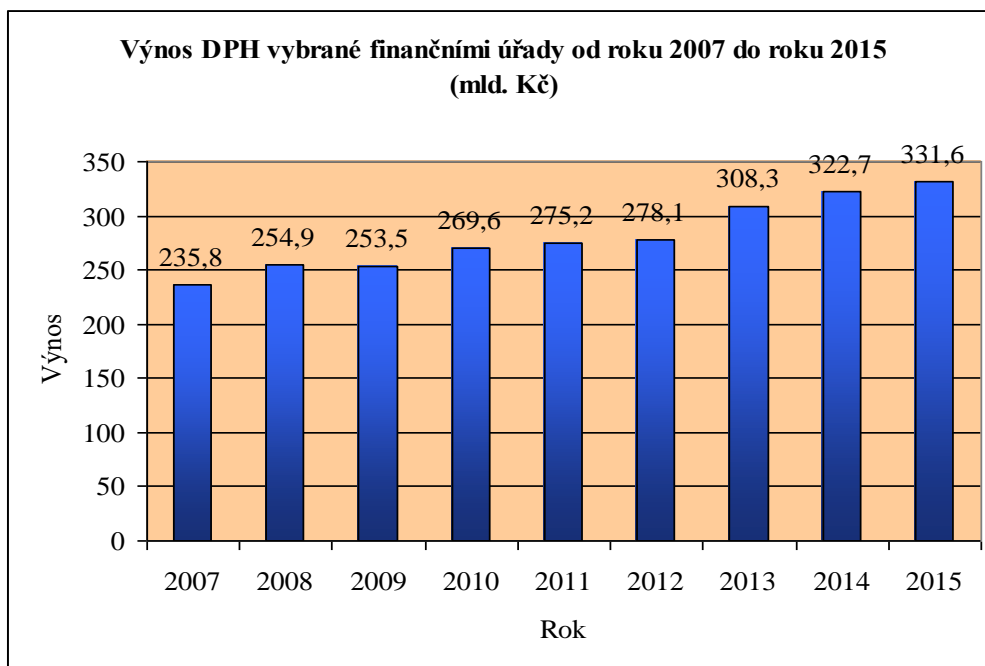
⁴³ BISNODE. *Nespolehlivý plátce* [online]. 2016 [cit. 2016-09-12]. Dostupné z: <http://www.bisnode.cz/index.php?s=DPH>

díky vytiženosti místně příslušného správce daně probíhá několik akcí jako je Pomoc Praze, kdy pracovníci z ostatních regionů posilují kontrolní týmy kolegů nebo dokonce delegace, kdy dojde v odůvodněných případech ke změně místně příslušného správce daně bez ohledu na změnu sídla společnosti.

4.1.2 Výnos daně

Daň z přidané hodnoty tvoří největší příjmy rozpočtů. Na správě DPH se podílí orgány Finanční správy, Celní správy a Policie České republiky. Výnos DPH vybraný finančními úřady od roku 2007 do roku 2015 zobrazuje následující Graf 6.

Graf 6: Výnos DPH vybrané finančními úřady

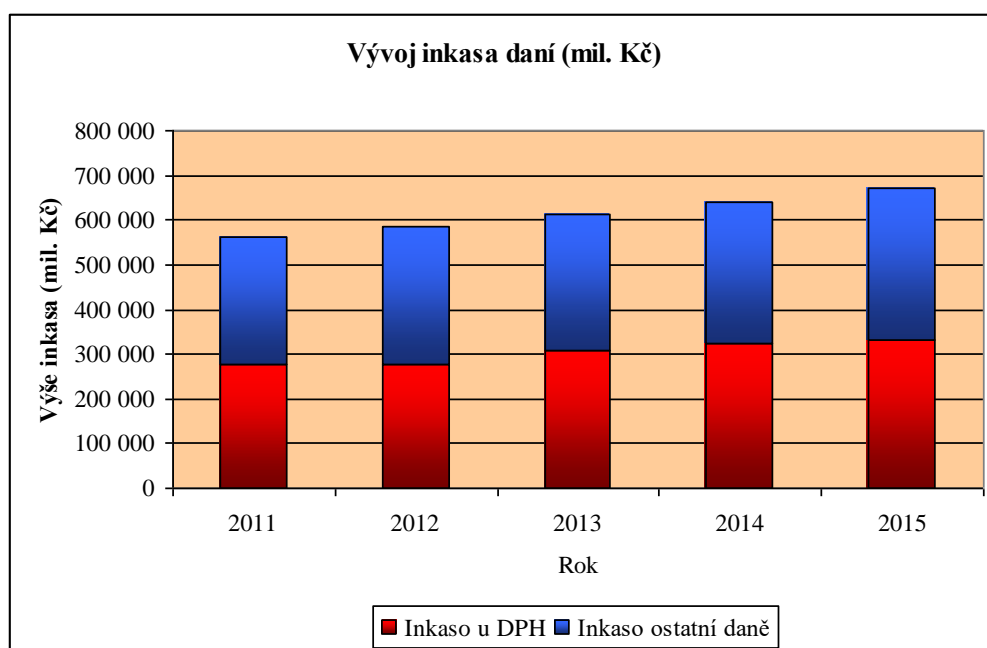


Zdroj: Výroční zpráva Finanční správy 2011; Výroční zpráva Finanční správy 2012;
Výroční zpráva Finanční správy 2013; Výroční zpráva Finanční správy 2014;
Výroční zpráva Finanční správy 2015

Z grafu je patrné, že za sledované období se výnos stále zvyšuje s výjimkou roku 2009, kde došlo oproti roku předchozímu k mírnému poklesu. Rozdíl počátečních hodnot v roce 2007 a hodnoty v roce 2015 se liší dokonce o 95,8 mld. Kč.

Celkové inkaso daní v období roku 2011 až 2015 zobrazuje Graf 7. Lze konstatovat, že podíl inkasa DPH tvoří až 50 % z celkového inkasa za všechny daně. Celkové inkaso má rostoucí trend a stejně tak konstatovat i u inkasa u DPH.

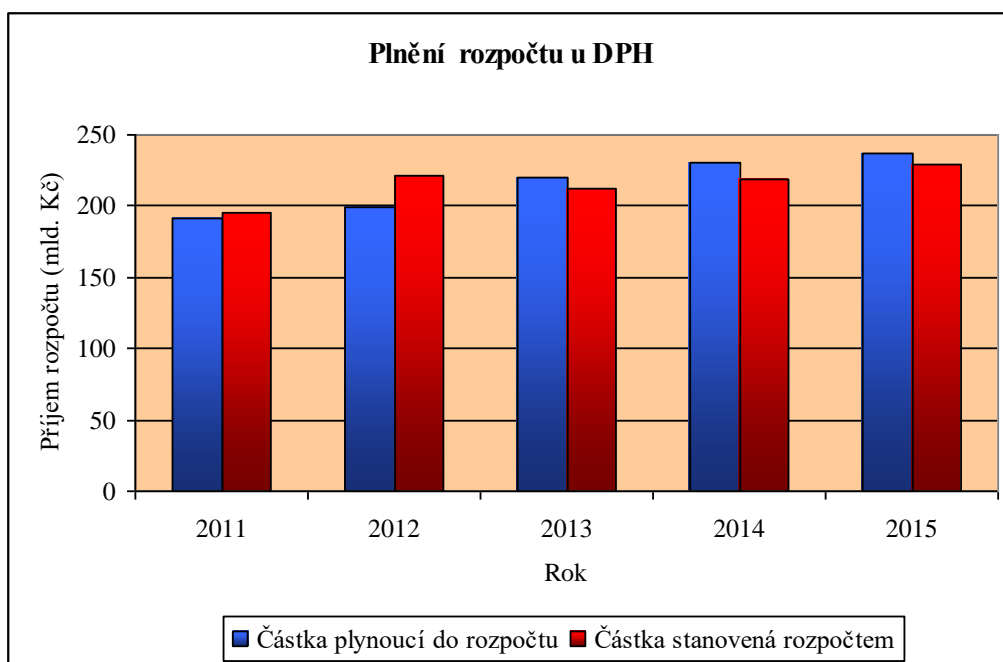
Graf 7: Vývoj inkasa daní



Zdroj: Výroční zpráva Finanční správy 2011; Výroční zpráva Finanční správy 2012;
Výroční zpráva Finanční správy 2013; Výroční zpráva Finanční správy 2014;
Výroční zpráva Finanční správy 2015

Graf 8 zobrazuje hodnoty částek stanovených rozpočtem a částek plynoucích do rozpočtu.

Graf 8: Plnění rozpočtu u DPH



Zdroj: Výroční zpráva Finanční správy 2011; Výroční zpráva Finanční správy 2012; Výroční zpráva Finanční správy 2013; Výroční zpráva Finanční správy 2014; Výroční zpráva Finanční správy 2015

Za sledované období je tak potvrzeno, že předpokládaná hodnota, která byla předpokládaná rozpočtem nebyla naplněna pouze v letech 2011 a 2012 v následujících letech však výše vybrané daně přesahuje rozpočtem stanovené hodnoty a to i o několik desítek miliard korun.

4.1.3 Vymáhání daňových nedoplatků

Daňové podvody úzce souvisí také s vymáháním daňových nedoplatků. Vymáhání daní je upraveno v ustanoveních § 175 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Daňový nedoplatek tak vznikne nezaplacením dlužné daně. Správce daně může daňový nedoplatek vymáhat tehdy, uplynula-li lhůta pro zaplacení daně a existuje-li výkaz nedoplatků, který obsahuje veškeré vykonatelné nedoplatky.

Správce zahájí daňovou exekuci exekučním příkazem podle § 101 a násl. daňového řádu.

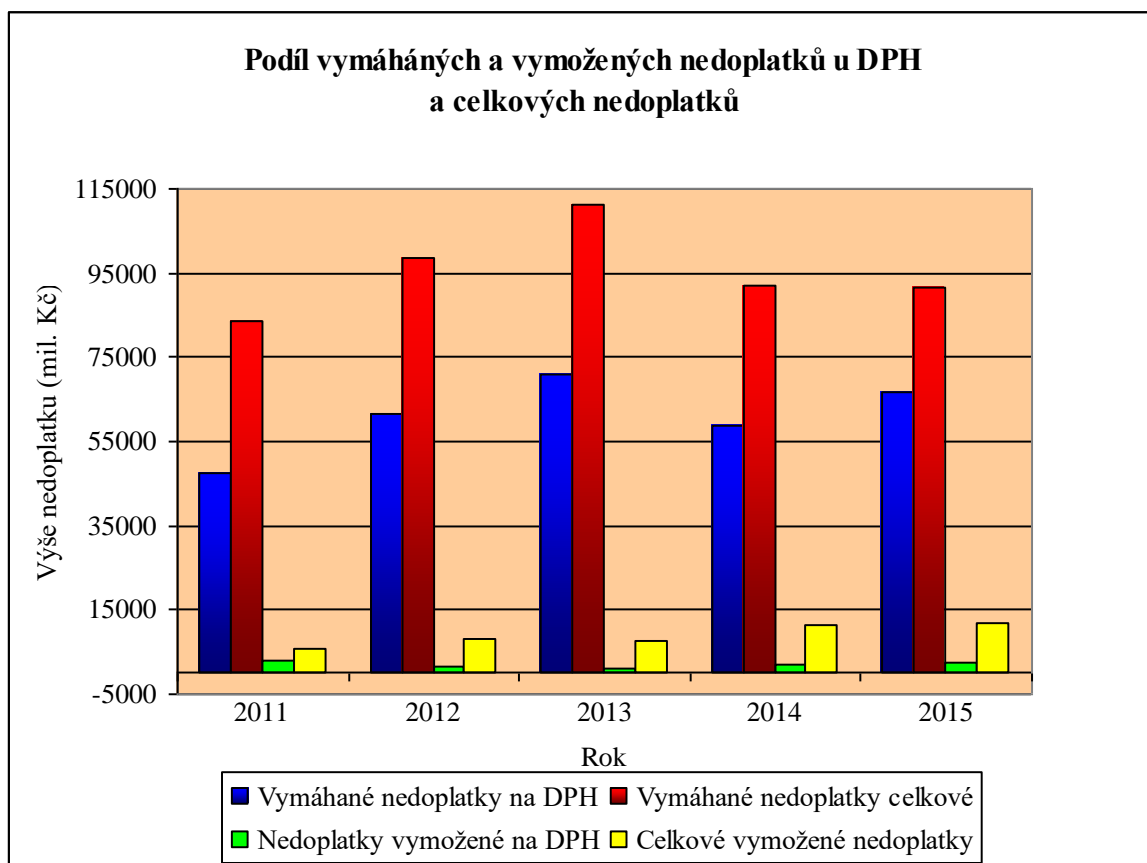
Daňovou exekuci lze provést těmito způsoby⁴⁴:

⁴⁴ FINANČNÍ SPRÁVA. *Vymáhání daní* [online]. 2016[cit. 2016-07-01]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/vymahani>

- srážkami ze mzdy;
- příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních;
- postižením jiných majetkových práv;
- prodejem movitých věcí;
- prodejem nemovitých věcí.

Údaje o vymáhaných a vymožených nedoplatkům u daně z přidané hodnoty ve sledovaném období zobrazuje následující graf 9.

Graf 9: Podíl vymáhaných a vymožených nedoplatků u DPH a celkových nedoplatků



Zdroj: Výroční zpráva Finanční správy 2011; Výroční zpráva Finanční správy 2012;
 Výroční zpráva Finanční správy 2013; Výroční zpráva Finanční správy 2014;
 Výroční zpráva Finanční správy 2015

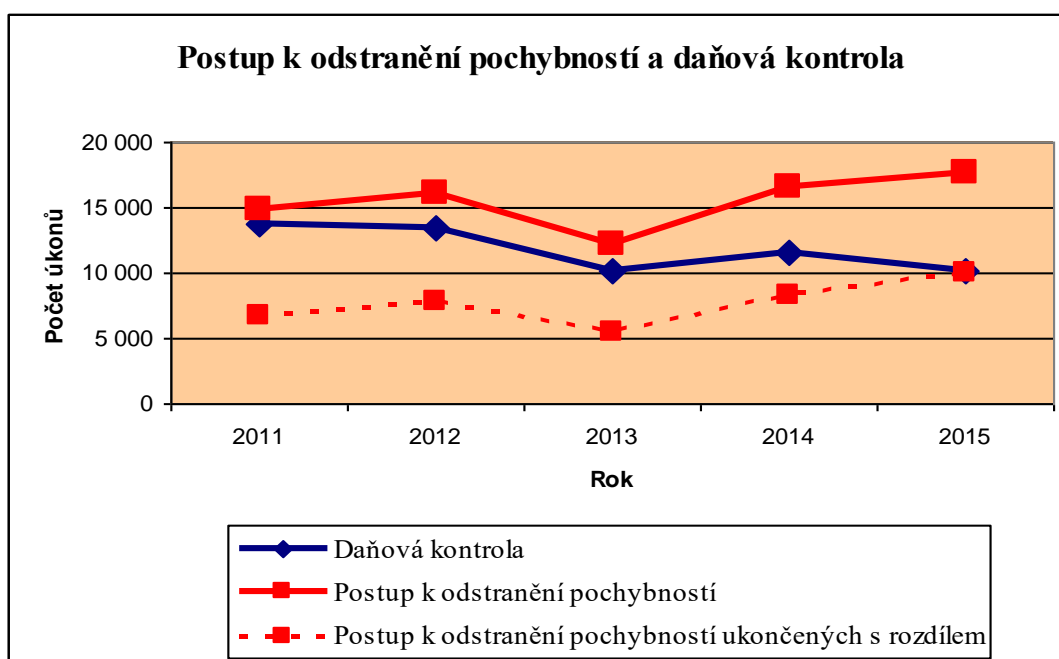
Z grafu je patrné, že nedoplatky na DPH představují více než polovinu celkových daňových nedoplatků. Největší dlužná daň byla zaznamenána v roce 2013 a to jak na celkových daních tak u DPH. Výše nedoplatků zařazených do vymáhání výrazně přesahuje

hodnotu nedoplatků, které se podařilo exekučně získat. Hodnoty vymožených daní nedosahují ani čtvrtiny výše nedoplatků do vymáhání zařazených.

4.1.4 Kontrolní postupy

Nejznámějším kontrolním úkonem je postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. Je třeba zdůraznit, že POP má výrazně kratší lhůtu pro ověření skutečností. V případě obtížnosti může správce daně přejít z POP do daňové kontroly. Počet POP a daňových kontrol provedených správcem daně za období roku 2011 až 2015 zobrazuje následující graf 10.

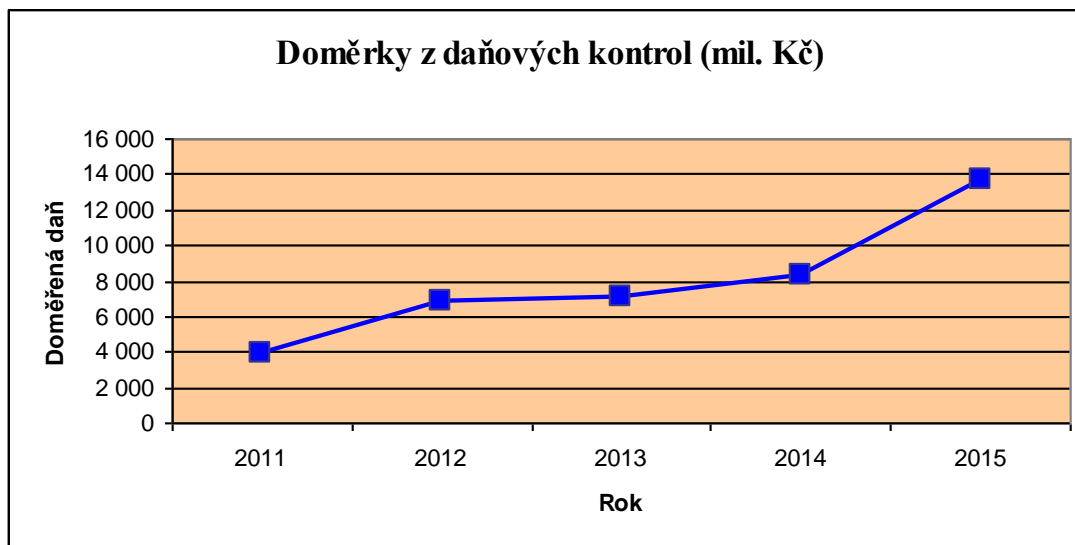
Graf 10 Postup k odstranění pochybností a daňová kontrola



Zdroj: Výroční zpráva Finanční správy 2011; Výroční zpráva Finanční správy 2012; Výroční zpráva Finanční správy 2013; Výroční zpráva Finanční správy 2014; Výroční zpráva Finanční správy 2015

Z grafu je patrné, že počet postupů k odstranění pochybností převyšuje počet daňových kontrol. Pokles byl zachycen u DK i POP v roce 2013 v ostatních letech se počet POP stále zvyšuje oproti DK, kde se počet řízení stále mění. Skoro polovina POP byla ve všech letech ukončena s rozdílem. Výsledky daňových kontrol jsou zobrazeny na následujícím grafu 11.

Graf 11: Doměrky z daňových kontrol



Zdroj: Výroční zpráva Finanční správy 2011; Výroční zpráva Finanční správy 2012;
Výroční zpráva Finanční správy 2013; Výroční zpráva Finanční správy 2014;
Výroční zpráva Finanční správy 2015

Největší doměrek byl zaznamenán v roce 2015 v porovnání s počtem provedených kontrol byl však v roce 2015 skoro nejnižší počet provedených kontrol ve sledovaném období 2011 až 2015. Průměrně tak bylo doměřeno 7 932 mil. Kč za rok. Průměrná hodnota však byla naplněna tedy i výrazně převyšena pouze v roce 2014 a 2015. Naopak v počátku sledovaného období v roce 2011 je tato hodnota výrazně nižší než hodnota průměrná.

4.1.5 Trestné činy

Nezákonné daňové úniky, které byly vyhodnoceny jako trestné činy předává správce daně orgánům činným v trestném řízení. Trestné činy se dále řídí podle § 240 Krácení daně a § 241 Neodvedení daně, zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Počet a výši trestných činů předaných policii ČR za období 2011 až 2015 zobrazuje následující tabulka 2. Větší počet trestných činů je vyhodnoceno podle § 240 Krácení daně jak v počtu předaných případů tak v částce.

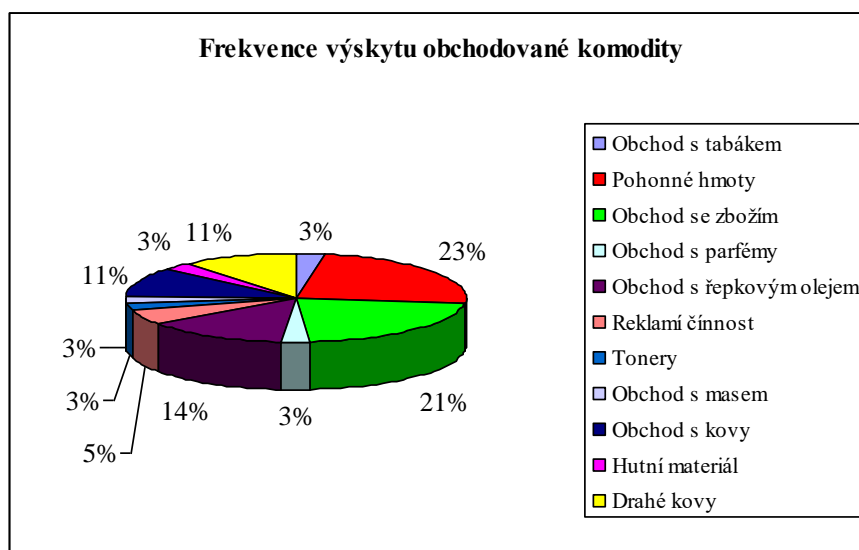
Tabulka 2: Trestné činy

Trestné činy - počet případů, částka		2011	2012	2013	2014	2015
Počet případů	§ 240	1 325	1 555	1 164	1 294	1 512
	§ 241	107	156	130	182	187
Částka (mil. Kč)	§ 240	6 452	9 367	4 886	7 034	10 603
	§ 241	351	80	94	100	103

Zdroj: Výroční zpráva Finanční správy 2011; Výroční zpráva Finanční správy 2012;
 Výroční zpráva Finanční správy 2013; Výroční zpráva Finanční správy 2014;
 Výroční zpráva Finanční správy 2015

4.2 Prvky daňového podvodu

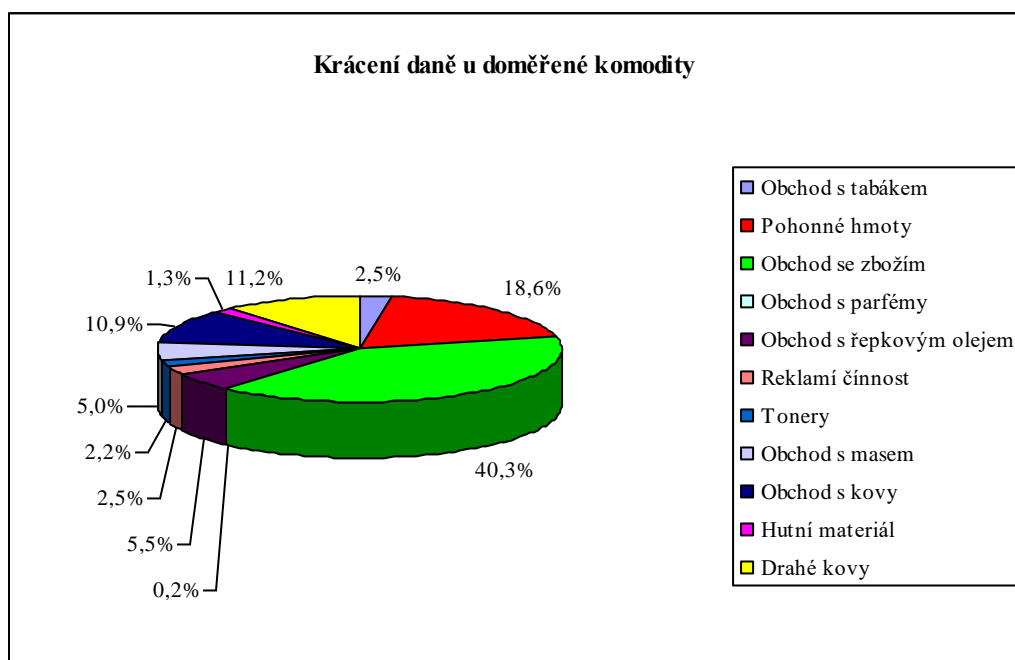
Na základě následujících odhalených podvodů, ve spolupráci Finanční správy České republiky a Policie ČR, lze dokázat a vyhodnotit prvky daňových nelegálních úniků. Na základě 40 odhalených daňových úniků bude dokázáno, které prvky nejvíce tyto podvody ovlivňují. Cílem je vyhodnotit, nejčastější komoditu, dotčené státy, existenci fiktivních faktur, účastníků daňového podvodu a bílých koní ve sledovaném vzorku. Jednotlivé typy nelegálních daňových podvodů byly definovány v kapitole 6. Nejprve budeme analyzovat obchodované komodity, které se ve vzorku objevily a se kterými se v rámci daňového podvodu obchodovalo. Frekvenci výskytu těchto komodit zobrazuje následující graf 12.

Graf 12: Frekvence výskytu obchodované komodity

Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu je patrné, že největší frekvence je u komodity pohonné hmoty, která tvoří skoro čtvrtinu všech obchodovaných komodit ze sledovaných hodnot a dále pak obchod se zbožím. V tomto případě zahrnuje tato kategorie obchody, kdy subjektům nezáleželo na druhu zboží, obchodovalo se např. s hutním materiálem, oblečením, potravinami, drobnou elektronikou a ve dvou případech bylo zboží pouze fiktivní. Významnou položkou s podílem 14 % je obchod s řepkovým olejem. Další komoditou, která je zapojená do daňových podvodů je obchod s kovy a obchod s drahými kovy. Celkově komodita kovy se objevuje u 22 % případů. Obchod s kovy představuje především měď, železo a obchod s drahými kovy tvoří obchody se zlatem, stříbrem a platinou. Pokud vyhodnotíme obchodovanou komoditu z pohledu výše doměřené daně je výsledek zobrazen v následujícím grafu 13.

Graf 13: Krácení daně u doměřené komodity

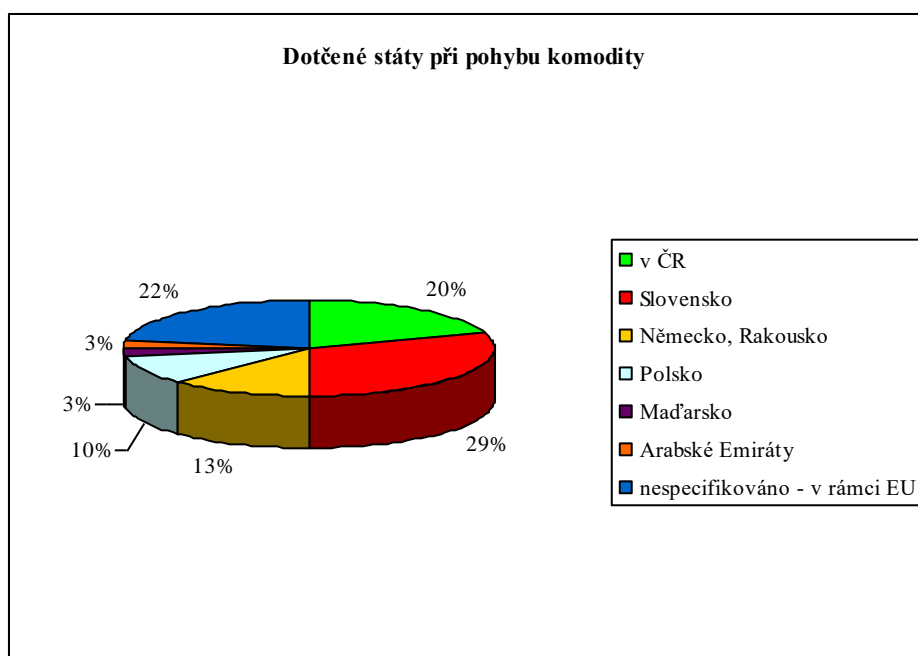


Zdroj: Vlastní zpracování

Z hlediska krácení daně u doměřené komodity je výsledek od frekvence výskytu obchodované komodity odlišný. Největší podíl a tudíž největší doměrek vykazuje komodita obchod se zbožím. Její výše představuje 40,3 % tj. 4 048 mil.. Pohonné hmoty, které tvoří největší frekvenci s obchodovanou komoditou jsou z hlediska výše doměrku na druhém místě a představují podíl 18,6 %. Odlišnost je také u obchodů s drahými kovy a obchodů s kovy. Obchod s drahými kovy zaujímá z hlediska doměrku podíl 11,2 %.

Na následujícím grafu 14 jsou zobrazeny státy, které byly do daňového podvodu zapojeny, ať už šlo o pořízení nebo dodání komodit.

Graf 14: Dotčené státy při pohybu komodity

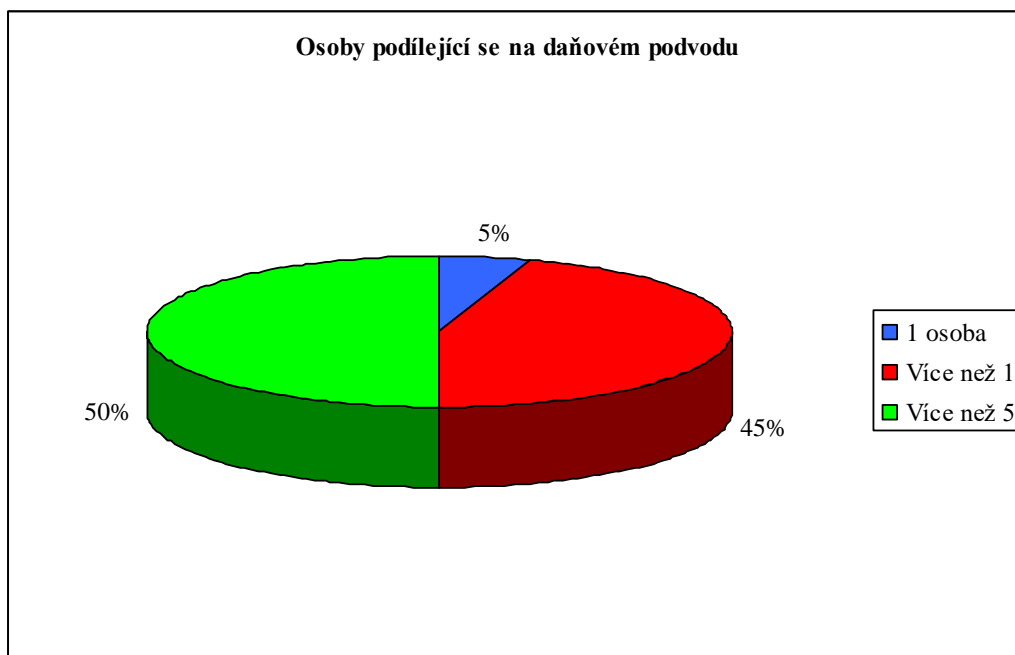


Zdroj: Vlastní zpracování

V dřívější kapitole bylo zmíněno, že se v případě daňových podvodů jedná často o nadnárodní problém a obchody jsou realizovány přes hranice státu. Díky osvobozeným vývozům jsou obchody realizovány v rámci Evropské unie. Z grafu je možné odvodit, že 77 % obchodů se realizovalo v rámci Evropské unie. Z případů, ve kterých byl specifikován konkrétní stát, se kterým se obchodovalo má největší podíl 29 % Slovensko, dále pak Německo a Rakousko zaznamenalo 13 % obchodů. V rámci ČR bylo realizováno 20 % nelegálních obchodů.

V rámci typologie prvků daňových úniků bylo dále analyzováno, kolik osob se na realizaci úniku podílí. Následující graf 15 zobrazuje procento osob v kategorii 1 osoba, více než 1 osoba a více než 5 osob.

Graf 15: Osoby podílející se na daňovém podvodu

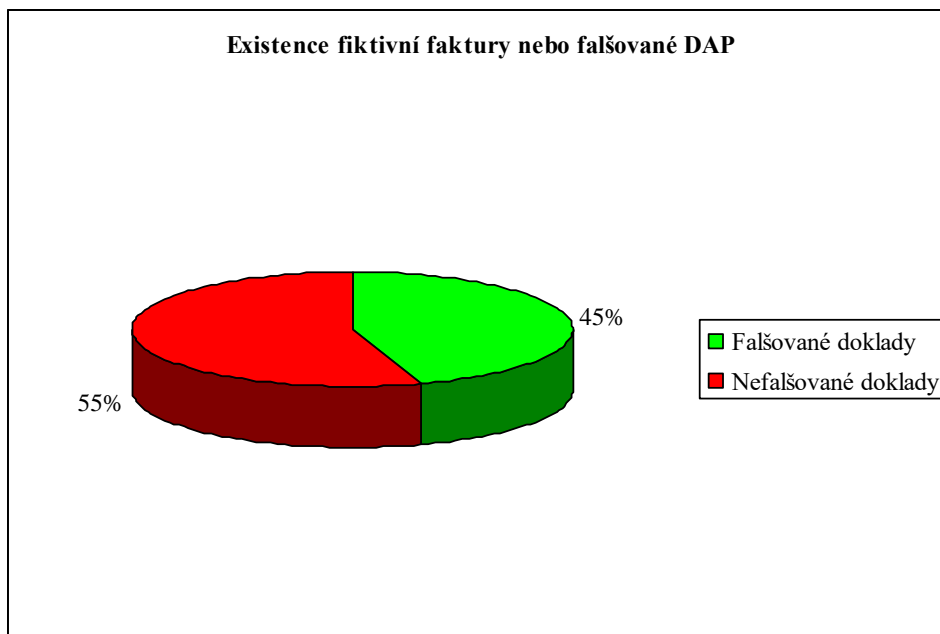


Zdroj: Vlastní zpracování

Graf potvrzuje působení více osob v rámci daňového podvodu. U 50 % se jedná o více než 5 osob, které byly zapojeni do nelegálních úniků. Jedna osoba byla zaznamenána pouze u 5 % případů tj. pouze u 2. V rámci těchto dvou případů je nutné podotknout, že v těchto podvodech figurovali ještě bílí koně a jednatel působil ve více společnostech.

V kapitole 6 bylo dále zmíněno, že podvody se realizují za pomoci fiktivních faktur při ověření v rámci sledovaného souboru bylo zjištěno následující. Na grafu 16 jsou zobrazeny hodnoty fiktivních faktur případně neúplné nebo nepravdivé údaje v daňovém přiznání.

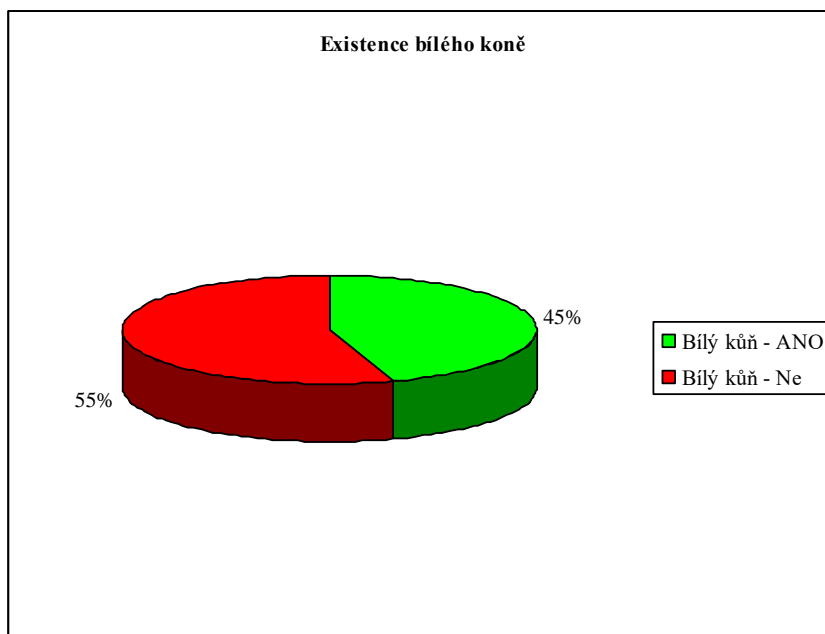
Graf 16: Existence fiktivní faktury nebo falšované DAP



Zdroj: Vlastní zpracování

Falšovaných dokladů bylo odhaleno 45% ať už se jedná o faktury nebo daňové přiznání. Následující graf 17 zobrazuje počet bílých koňů a ztracených obchodníků.

Graf 17: Existence bílého koně

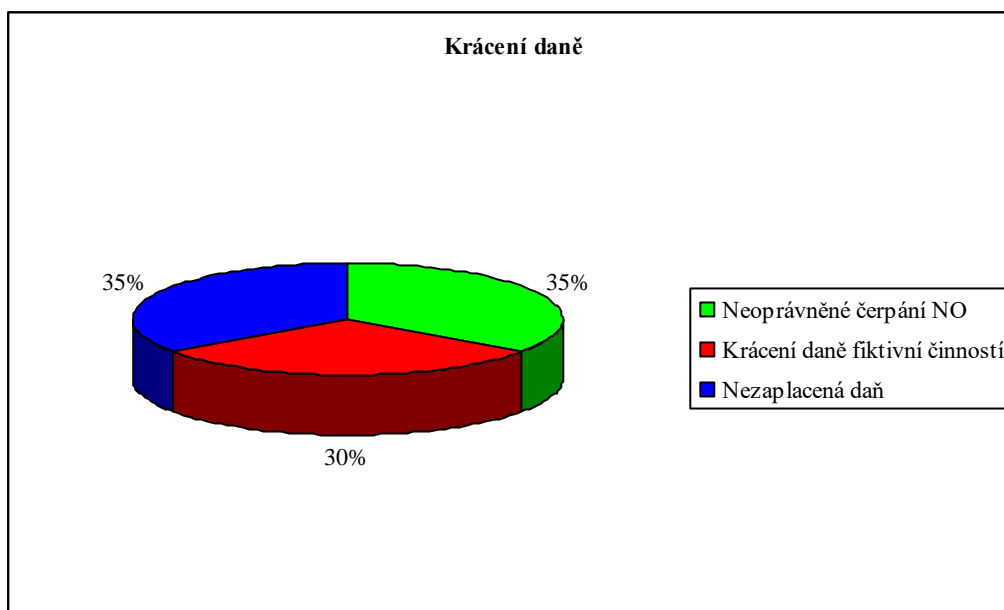


Zdroj: Vlastní zpracování

Ve 45% případů daňových podvodů figurovala pozice bílého koně.

Následující graf 18 zobrazuje způsob, kterým byla daň krácena. Jedná se zpravidla o neoprávněné čerpání nadměrných odpočtů, nezaplacená daň nebo krácení dně při realizaci fiktivní činnosti.

Graf 18: Krácení daně



Zdroj: Vlastní zpracování

Hodnoty v grafu jsou poměrně vyrovnané, neoprávněné čerpání NO a nezaplacená daň mají stejný podíl 35 %, krácení daně fiktivní činností se vyšší podílu příliš neodlišuje.

Vyhodnocení případů

Při vyhodnocení odhalených daňových podvodů lze konstatovat prvky, které se zpravidla u těchto podvodů objevují, lze tak potvrdit tvrzení zpracované v teoretické části práce.

- počet zapojených osob do daňového podvodu; ve většině výše uvedených případů je z daňového podvodu obviněno více osob než jedna; do daňového podvodu se tak zapojilo více osob,
- obchody realizované přes hranice státu; ve většině případů bylo zboží pořizováno nebo poskytováno ze zahraničí. Jedná se především o obchody v rámci Evropské unie, z analýzy vyplývá, že pro daňové obchody jsou nejvíce využity sousední státy s Českou republikou. Velký počet je zaznamenán právě se Slovenskem, Polskem, Rakouskem a Německem.

- realizace fiktivních obchodů a vystavování fiktivních faktur; čerpání nároku na odpočet daně; realizace obchodů často probíhá pouze na základě fiktivních obchodů, ve kterých skutečná obchodovatelná komodita vůbec neexistuje, případně se komodita stále předprodává,
- podávání neúplných, zfalšovaných DAP; zfalšované údaje v DAP, které nelze při běžném vyměření daňového přiznání jednoduše odhalit; pokud daňový subjekt, který podává daňová přiznání bez nezvyklých „výkyvů“ tzn. nečerpá neúměrně vysoké nadměrné odpočty nelze tak na první pohled rozpoznat, zda se jedná o falšované údaje,
- přiznaná, ale nezaplacená daň; nezaplacená daň, je v takovýchto případech obtížně vymahatelná a pohledávka se tak stává nedobytnou,
- nekontaktní překupníci; daň není ani přiznána ani zaplacená, správce daně tak použije pouze nástroje, které mu umožní daň vyměřit jako jsou pomůcky, případně hrozí takovýmto plátcům statut nespolehlivého plátce, který však není dostatečnou překážkou k tomu, aby se realizace daňového podvodu neuskutečnila,
- několik firem založených na tzv. bílé koně.

4.3 Analýza výstupů ze systému ADIS

Na základě získaných výstupů ze systému ADIS bude v práci zohledněno, ve kterém odvětví jsou největší doměrky a které odvětví je nejvíce náchylné ke vzniku daňového úniku. Vzorek dat tvoří 54 náhodně vybraných daňových řízení, které vedly k doměření daně, jedná se o daňové kontroly, postupy k odstranění pochybností a ostatní řízení, které zahrnuje především místní šetření, vytykáací řízení a neformální jednání s daňovým subjektem. Údaje jsou zpracovány v programu SPSS, výstupy jsou upraveny v programu Excel. Veškeré postupy jsou zaměřeny především na výši doměřené daně. Kritéria pro porovnání zobrazuje následující tabulka 3.

Tabulka 3: Kritéria vzorku

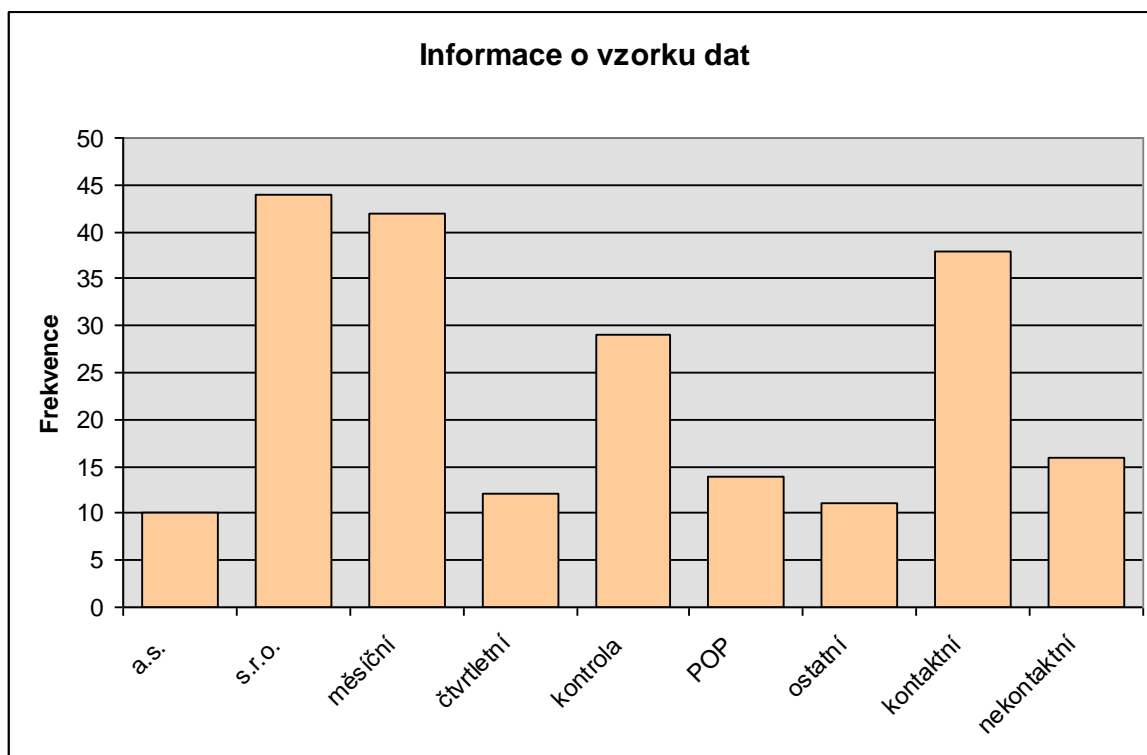
Právní forma	a.s
	s.r.o.
Kontaktnost	kontaktní
	nekontaktní
Plátce	měsíční
	čtvrtletní
Kontrolní úkon	daňová kontrola
	POP
	ostatní kontrolní úkon
Interval doměřené výše daně (Kč)	do 1 000 000
	1 000 001 - 5 000 000
	5 000 001 - 10 000 000
	10 000 001 - 30 000 000
	nad 30 000 000
NACE/doměřená komodita	zemědělství
	obchod s kovy
	ostatní maloobchod
	obchod s nemovitostmi
	ostatní velkoobchod
	stavební služby
	obchod s auty
	poradenství, reklama
	výroba prastavých výrobků

	výroba, obchod, služby
	chyby v dovozu

Zdroj: Vlastní zpracování

Na následujícím grafu 19 jsou zobrazeny základní údaje o daňových subjektech jako je právní forma – a.s./s.r.o., zdaňovací období – měsíční/čtvrtletní, kontaktnost daňového subjektu a druh řízení – kontrola, POP, ostatní řízení.

Graf 19: Informace o vzorku dat



Zdroj: Vlastní zpracování

Při zpracování dat pomocí aplikace popisné statistiky, kde byly zjištěny průměrné výše doměrku, směrodatná odchylka, minimální a maximální výše doměrku v rámci proměnné tj. odvětví a komodita. Výstupy zobrazuje tabulka 4.

Tabulka 4: Popisné statistky

Descriptive Statistics						
	N	Minimum	Maximum	Sum	Mean	Std. Deviation
Zemědělství	3	1 067 123	43 180 075	57 035 081	19 011 694	21 735 387
Obchod_s_kovy	3	928 759	33 570 437	37 782 995	12 594 332	18 203 964
Ostatní_maloobchod	6	929 327	14 141 426	48 456 885	8 076 148	5 472 718
Obchod_s_nemovitostmi	7	955 500	33 675 697	54 141 101	7 734 443	11 864 931
Ostatní_velkoobchod	6	938 966	12 842 339	41 505 406	6 917 568	4 997 563
Stavební_služby	4	963 776	14 073 170	28 290 089	7 072 522	5 488 027
Obchod_s_auty	6	5 361 342	39 636 581	81 842 318	13 640 386	13 193 561
Poradenství_reklama	3	2 145 799	7 926 392	13 361 861	4 453 954	3 061 124
Chyby_v_dovozu	7	5 880 930	29 587 502	78 066 355	11 152 336	8 298 797
Výroba_obchod_služby	9	1 020 519	21 655 040	74 364 377	8 262 709	6 888 731

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že největší počet doměrků byl vyčíslen v proměnné Výroba, obchod, služby. Maximální částka byla doměřena v proměnné Zemědělství. Minimální výše doměrku bylo doměřeno u proměnné Obchod s kovy.

Celkovou výši doměřené daně u 54 případů zobrazuje tabulka 5.

Tabulka 5: Výše doměřené daně

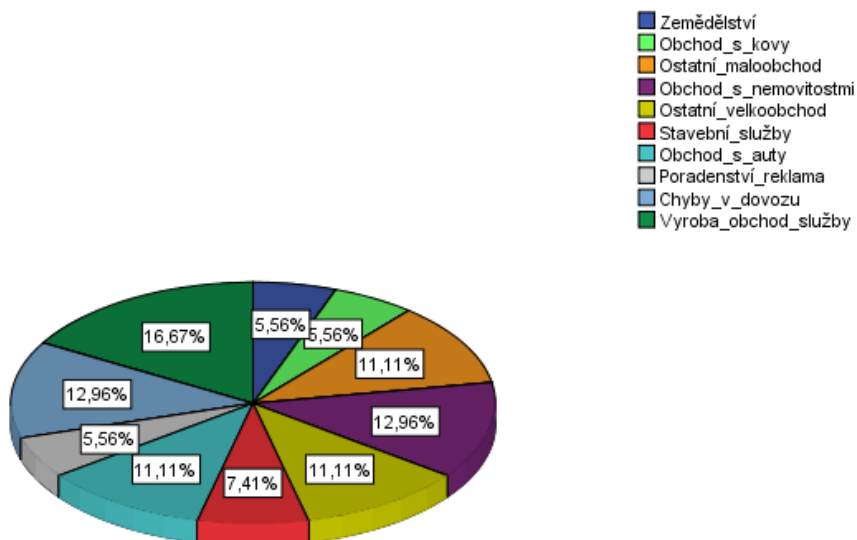
Descriptive Statistics						
	N	Minimum	Maximum	Sum	Mean	Std. Deviation
Výše doměřené daně	54	928 759	43 180 075	514 846 468	9 534 194	9 818 157

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že celkový doměrek ve všech kontrolních řízeních byl 514 846 468 Kč s minimálním doměrkem 928 759 Kč a maximálním doměrkem 43 180 075 Kč.

Na následujícím grafu 20 jsou zobrazeny podíly doměřených hodnot podle jednotlivých odvětví. Největší podíl 16,67% bylo doměřeno v řízeních v oblasti Výroba, obchod, služby. Velký podíl na doměřené dani má také kategorie Obchod s nemovitostmi a Chyby v dovozu, která představuje 12,96 % doměřené daně ve sledovaném vzorku.

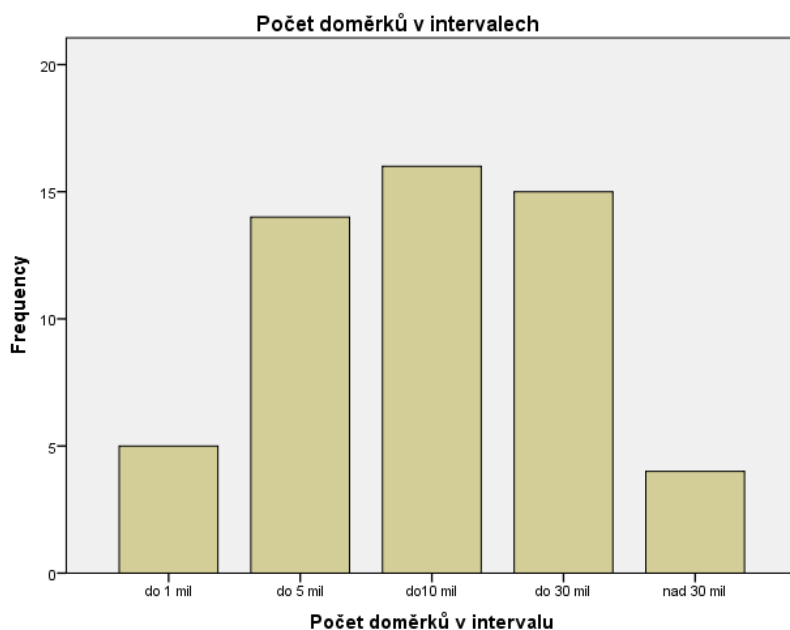
Graf 20: Výše doměrků podle NACE



Zdroj: Vlastní zpracování

K dalšímu zpracování dat byly doměrky ze vzorku rozděleny do pěti intervalů v následujících hodnotách – od 0 do 1 000 000, od 1 000 001 do 5 000 000, od 5 000 001 do 10 000 000, od 10 000 001 do 30 000 000, od 30 000 001 nad 30 000 000. Počet doměrků zobrazuje graf 21.

Graf 21: Počet doměrků v intervalech

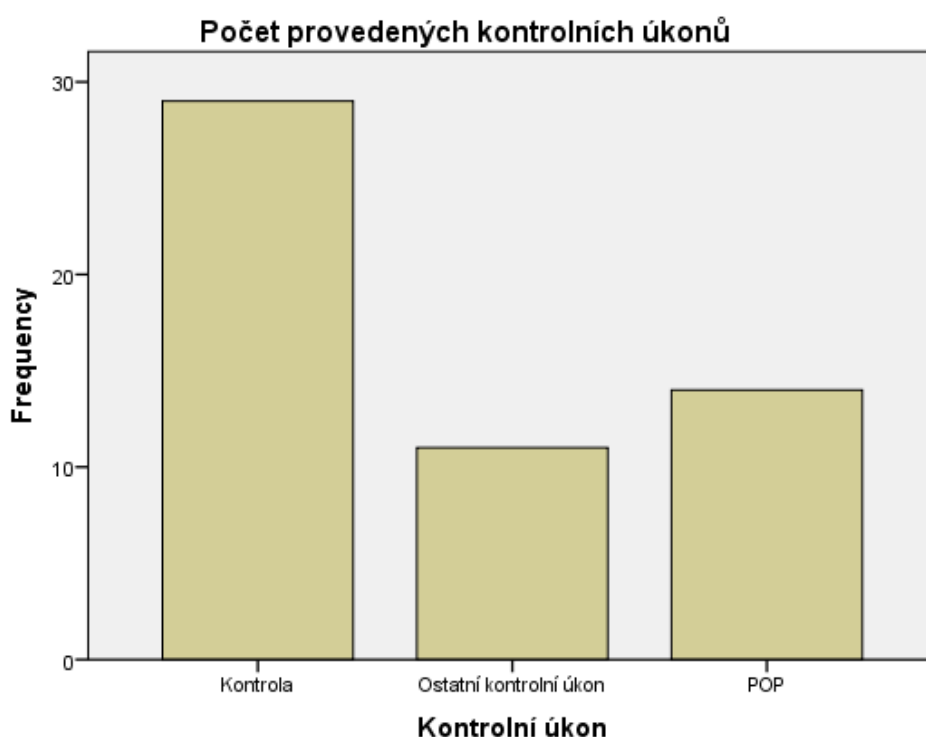


Zdroj: Vlastní zpracování

Nejvíce doměrků bylo zaznamenáno v intervalu od 5 mil. do 10 mil. Nejméně hodnot zobrazuje interval nad 30 mil. a výrazně se odchyľují také doměrky do 1 mil., kde byla tato hodnota doměřena v pěti případech.

Počer doměrků v jednotlivých provedených kontrolních úkonech je zobrazen v grafu 22. Nejvíce doměřených daní bylo provedeno v rámci daňové kontroly, kde hodnota představuje více než polovinu hodnot. Nejméně doměrků bylo provedeno v rámci ostatních kontrolních úkonů.

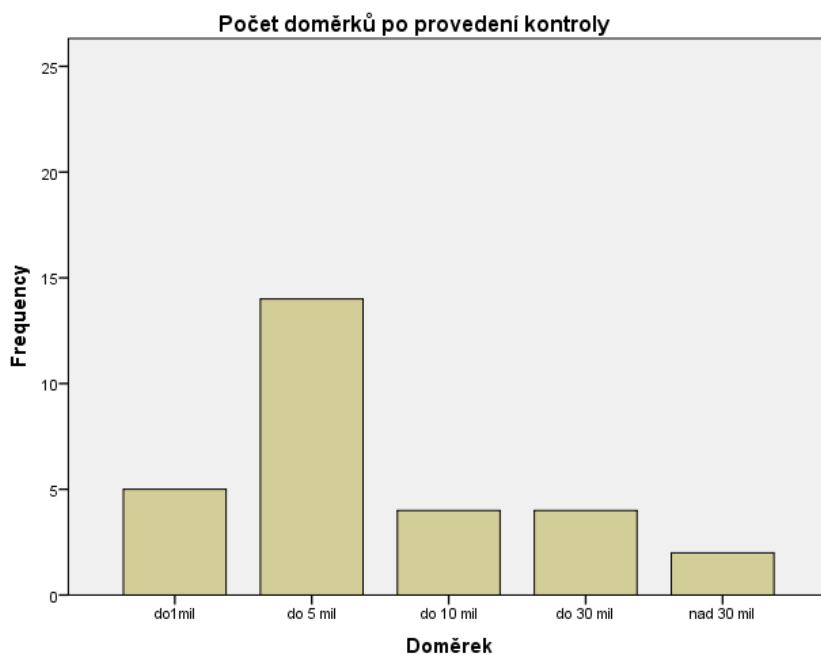
Graf 22: Počet provedených kontrolních úkonů



Zdroj: Vlastní zpracování

Na následujících grafech jsou zobrazeny počty doměrků podle jednotlivých typů kontrolních úkonů. Počet doměrků po provedení kontroly zobrazuje graf 23.

Graf 23: Počet doměrků po provedení kontroly

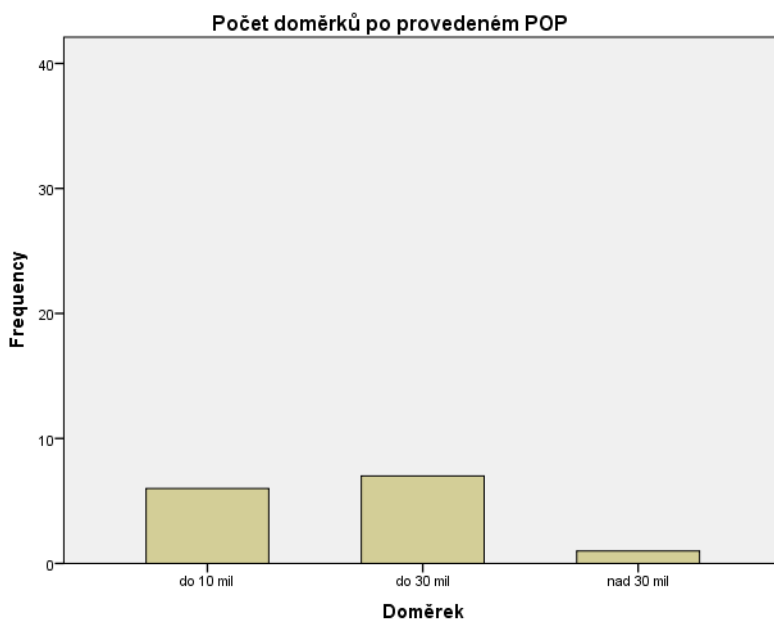


Zdroj: Vlastní zpracování

V rámci daňové kontroly bylo doměřeno nejvíce případů, kdy hodnota doměřené daně byla ve výši od 1 mil. do 5 mil.. Nejméně doměrků bylo nad 30 mil., ostatní hodnoty jsou z hlediska počtu poměrně vyrovnané.

Graf 24 zobrazuje doměrky po provedeném postupu k odstranění pochybností.

Graf 24: Počet doměrků po provedeném POP

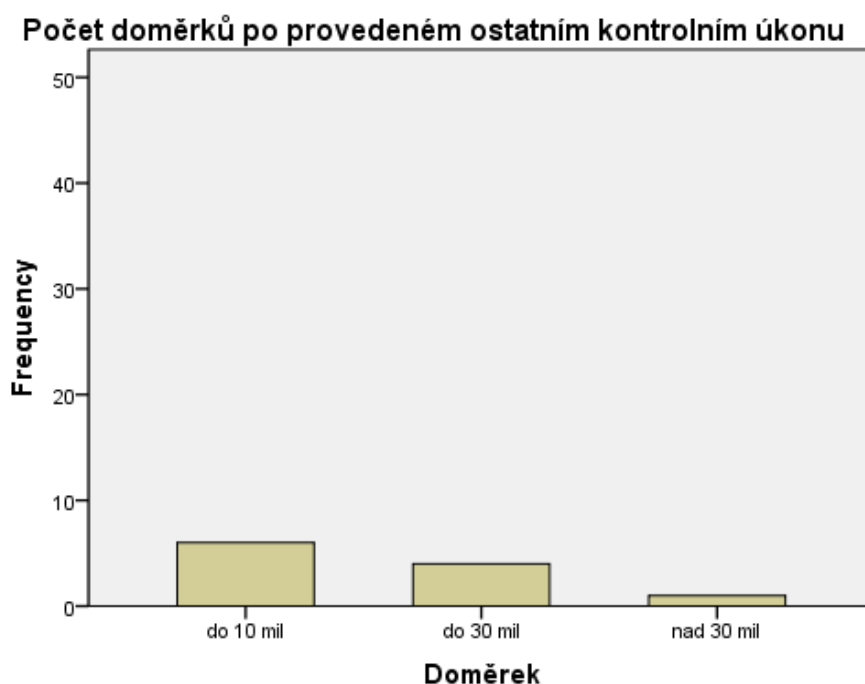


Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 25 zobrazuje oproti daňové kontrole pouze tři intervaly. Nejvíce hodnot bylo v rámci postupu k odstranění pochybností doměřeno od 10 mil. do 30 mil.. V intervalu do 1 mil. a do 5 mil. nebyl zaznamenán žádný případ.

Jako poslední byl vyhodnocen počet doměrků po provedení ostatních kontrolních úkonů. I zde jsou zobrazeny pouze tři intervaly a to o stejné hodnotě jako u POP. Největší počet doměrků byl od 5 mil. do 10 mil..

Graf 25: Počet doměrků po provedeném ostatním kontrolním úkonu



Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 6: Korelační matice programu SPSS

	Zemědělství	Obchod s kovy	Ostatní maloobchod	Obchod s nemovitostmi	Ostatní velkoobchod	Stavební služby	Obchod s auty	Poradenství, reklama	Chyby v dovozu	Výr.-Obch.-Služ.	s.r.o.	a.s	KO	POP	Ostatní KÚ	M	Q	A	N
Zemědělství	1,00	0,17	0,17	0,54	0,22	-0,76	-0,44	0,10	-0,28	0,17	0,17	-0,87	0,25	-0,05	-0,27	-0,26	0,65	-0,04	0,13
Obchod s kovy	0,17	1,00	0,58	0,54	0,76	-0,22	-0,72	0,10	-0,28	0,17	0,17	-0,33	0,54	-0,19	-0,44	-0,07	0,46	0,25	-0,13
Ostatní maloobchod	0,17	0,58	1,00	-0,06	0,76	0,33	-0,03	-0,15	0,54	0,58	0,65	-0,60	0,01	0,68	0,41	0,57	0,27	0,20	0,72
Obchod s nemovitostmi	0,54	0,54	-0,06	1,00	0,51	-0,71	-0,64	0,70	-0,58	0,24	0,16	-0,28	0,92	-0,56	-0,64	-0,27	0,87	0,53	-0,52
Ostatní velkoobchod	0,22	0,76	0,76	0,51	1,00	0,07	-0,22	0,47	0,25	0,76	0,76	-0,43	0,65	0,28	0,09	0,51	0,73	0,70	0,26
Stavební služby	-0,76	-0,22	0,33	-0,71	0,07	1,00	0,76	-0,13	0,83	0,33	0,37	0,43	-0,39	0,68	0,80	0,76	-0,48	0,18	0,52
Obchod s auty	-0,44	-0,72	-0,03	-0,64	-0,22	0,76	1,00	0,07	0,83	0,39	0,41	0,33	-0,41	0,68	0,90	0,72	-0,33	0,20	0,53
Poradenství, reklama	0,10	0,10	-0,15	0,70	0,47	-0,13	0,07	1,00	-0,03	0,61	0,52	0,13	0,87	-0,20	-0,06	0,29	0,75	0,92	-0,32
Chyby v dovozu	-0,28	-0,28	0,54	-0,58	0,25	0,83	0,83	-0,03	1,00	0,66	0,71	-0,06	-0,34	0,95	0,98	0,93	-0,13	0,28	0,85
Výr.-Obch.-Služ.	0,17	0,17	0,58	0,24	0,76	0,33	0,39	0,61	0,66	1,00	0,99	-0,33	0,45	0,61	0,58	0,85	0,65	0,82	0,53
s.r.o.	0,17	0,17	0,65	0,16	0,76	0,37	0,41	0,52	0,71	0,99	1,00	-0,37	0,36	0,69	0,64	0,88	0,59	0,76	0,62
a.s	-0,87	-0,33	-0,60	-0,28	-0,43	0,43	0,33	0,13	-0,06	-0,33	-0,37	1,00	-0,05	-0,33	-0,02	-0,04	-0,53	0,08	-0,52
KO	0,25	0,54	0,01	0,92	0,65	-0,39	-0,41	0,87	-0,34	0,45	0,36	-0,05	1,00	-0,42	-0,43	0,02	0,85	0,79	-0,47
POP	-0,05	-0,19	0,68	-0,56	0,28	0,68	0,68	-0,20	0,95	0,61	0,69	-0,33	-0,42	1,00	0,93	0,84	-0,09	0,12	0,97
Ostatní KÚ	-0,27	-0,44	0,41	-0,64	0,09	0,80	0,90	-0,06	0,98	0,58	0,64	-0,02	-0,43	0,93	1,00	0,88	-0,20	0,20	0,83
M	-0,26	-0,07	0,57	-0,27	0,51	0,76	0,72	0,29	0,93	0,85	0,88	-0,04	0,02	0,84	0,88	1,00	0,16	0,60	0,70
Q	0,65	0,46	0,27	0,87	0,73	-0,48	-0,33	0,75	-0,13	0,65	0,59	-0,53	0,85	-0,09	-0,20	0,16	1,00	0,71	-0,06
A	-0,04	0,25	0,20	0,53	0,70	0,18	0,20	0,92	0,28	0,82	0,76	0,08	0,79	0,12	0,20	0,60	0,71	1,00	-0,03
N	0,13	-0,13	0,72	-0,52	0,26	0,52	0,53	-0,32	0,85	0,53	0,62	-0,52	-0,47	0,97	0,83	0,70	-0,06	-0,03	1,00

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce 6 jsou uvedeny korelační koeficienty na hladině významnosti 0,05. Podle teorie korelačního koeficientu nabývá tento koeficient hodnoty od -1 do 1, kdy hodnoty $r < 0$ představují nepřímou korelaci, hodnoty $r > 0$ přímou korelaci, 1 představuje absolutní korelaci a hodnota 0 neexistenci korelace. Některé hodnoty uvedeny v tabulce spolu velmi silně korelují nabývají tak hodnot od 0,9 do 1. Velmi silná korelace je mezi právní formou s.r.o. a odvětvím výroba, obchod, služby ve výši 0,99. Ostatní kontrolní úkon velmi silně koreluje s chybami v dovozu 0,98. Velmi silná korelace je také mezi nekontaktním subjektem a postupem k odstranění pochybností ve výši 0,97 a korelační koeficient 0,92 je mezi odvětvím poradenství, reklama a kontaktním subjektem a stejně tak mezi kontrolou a

obchodem s nemovitostmi. Z pohledu kontrolních úkonů existuje silná korelace ve výši 0,7 do 0,9 mezi kontrolou a poradenstvím, reklamou, dále mezi postupem k odstranění pochybností a měsíčním plátcem.

Následně byl zkoumán vztah mezi jednotlivými proměnnými a výší doměřené daně. Jednotlivé hodnoty korelačních koeficientů zobrazuje tabulka 7.

Tabulka 7: Vztah proměnné a výší doměřené daně

Proměnná	Korelační koeficient
Odvětví	0,108
Typ plátce	0,018
Kontrolní úkon	0,479
Právní forma	0,115
Kontaktnost	0,507

Zdroj: Vlastní zpracování

Při testování síly vazby mezi doměřenou daní a jednotlivými proměnnými je síla korelace u proměnné odvětví, typ plátce a právní forma velmi slabá. Střední síla na výši doměrku je u proměnné kontrolní úkon a kontaktnost. Vztah mezi druhem kontrolního úkonu a výší doměřené daně je 0,479. Mezi subjekty, kteří jsou nebo nejsou kontaktní a výší doměřené daně je síla vztahu 0,507.

Následně budou pomocí kontingenční tabulky a Chí-kvadrát testu vyhodnoceny nezávislosti vybraných charakteristik. Pro testování byly vybrány charakteristiky, druh plátce, kontrolní úkon a kontaktnost. Doměrek byl rozdělen na hodnoty do 10 mil a nad 10 mil. Údaje jsou zobrazeny v kontingenční tabulce, které splňují podmínky použití tj. všechny hodnoty jsou větší než nula a hodnot menších než 5 je v tabulkách méně než 20 %. Výpočty jsou prováděny ve statistickém programu SPSS a upraveny v programu Excel. Hladina významnosti 0,05. Testujeme, zda vybraná charakteristika nezávisí na výši doměrku. Jako první byla testována nezávislost mezi typem plátce a doměrkem. Hodnoty zobrazuje následující tabulka 8 a tabulka 9.

Tabulka 8: Kontingenční tabulka Plátce * doměrek 10 mil.

Plátce * doměrek 10 mil Crosstabulation				
Count				
		Doměrek 10 mil		Total
		do	nad	
Plátce	čtvrtletní	7	5	12
	měsíční	27	15	42
Total		34	20	54

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 9: Výpočet chí-kvadrát testu plátce*doměrek 10 mil.

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	0,142	1	0,706

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je patrné že testové kritérium je ve výši 0,142, kritická hodnota je 0,4549. Mezi druhem plátce a výši doměřené daně neexistuje závislost.

Druhým kritériem pro testování nezávislosti je kontrolní úkon a výše doměrku. Hypotéza je stanovena jako; kontrolní úkon nezávisí na výši doměřené daně. Hodnoty jsou následovně zobrazeny v tabulce 10 a tabulce 11.

Tabulka 10: Kontingenční tabulka kontrolní úkon*doměrek 10 mil.

Kontrolní_úkon * doměrek 10 mil Crosstabulation				
Count				
		Doměrek 10 mil		Total
		do	nad	
Kontrolní_úkon	Kontrola	23	6	29
	POP	5	9	14
	Ostani KÚ	6	5	11
Total		34	20	54

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 11: Výpočet chí-kvadrát testu kontrolní úkon*doměrek 10 mil.

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	8,115	2	0,017

Zdroj: Vlastní zpracování

Testové kritérium je 8,115 v porovnání s kritickou hodnotou ve výši 5,99 definovanou hypotézu zamítáme. Mezi ukazateli kontrolní úkon a výše doměřené daně existuje závislost.

Posledním testovaným kritériem je kontaktnost. Hypotéza zní; kontaktnost nezávisí na výši doměřené daně. Tabulka 12 a tabulka 13 zobrazují výsledné hodnoty.

Tabulka 12: Kontingenční tabulka kontaktnost*doměrek 10 mil

Kontaktnost * doměrek 10 mil Crosstabulation				
Count				
		Doměrek 10 mil		Total
		do	nad	
Kontaktnost	ANO	30	8	38
	NE	5	11	16
Total		35	19	54

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 13: Výpočet chí-kvadrát testu kontaktnost*doměrek 10 mil.

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	11,232 ^a	1	,001

Zdroj: Vlastní zpracování

Testové kritérium je 11,232, kritická hodnota je 0,454. Hypotézu zamítáme, kontaktnost závisí na výši doměřené daně.

5 Výsledky a diskuse

5.1 Výsledky

Daňové úniky jsou rozšířené po celém světě, často konané přes hranice členských států EU. V porovnání s daty získanými při zpracování analytické části, dochází k obrovským únikům, které mají velký vliv na daňové inkaso. Dochází tak k nárůstu daňových úniků, ale také institutů, které mají těmto nelegálním činům zabránit. Rostoucí trend zaznamenává skoro většina pozorovaných veličin.

- Rok od roku se mírně zvyšuje počet plátců DPH, ale také s tím spojený statut nespolehlivého plátce. Ačkoliv tento institut působí pouze zhruba pět let nárůst nespolehlivých plátců je významný.
- Roste také inkaso této daně, které představuje více než polovinu inkasa celkových daní, za sledované období má vývoj inkasa rostoucí trend.
- Při vyhodnocení daňových nedoplatků a vymožených částek, nejsou výsledky vůbec příznivé. Výše vymožené daně, je velmi nízká oproti existenci daňových nedoplatků. Nedoplatky DPH tvoří více než polovinu celkových nedoplatků, přesto podíl vymožených pohledávek netvoří ani čtvrtinu pohledávek zařazených do vymáhání a to ani v jednom ze sledovaných let. Daň z přidané hodnoty je v naší daňové soustavě jedním ze stěžejních příjmů státu. Proto je nutné věnovat jejímu výběru zvýšenou pozornost.
- Rostoucí trend je zaznamenán i u daňové kontroly, kdy výše doměřené daně v roce 2015 byla vyšší skoro o 10 000 mil oproti roku 2011. Roste však počet všech kontrolních úkonů, ve sledovaném období bylo provedeno nejvíce postupů k odstranění pochybností.
- Spolupráce orgánů Policie ČR, Celní správy a Finanční správy má ve sledovaném období také velmi dobré výsledky. Stejně tak jako skupina daňové Kobry, která ve své krátké době odhalila už několika miliardové úniky. Fiskální efekt za rok 2015 představoval 2 735 mil. Kč. Lze tak tvrdit, že i tato skupina přináší úspěchy při odhalování daňových podvodů. Nutno ještě zmínit dosavadní výsledky, které přineslo zavedení povinnosti podávat kontrolní hlášení.

Daňové úniky odhalené Finanční správou ve spolupráci s Policií ČR

- Při vyhodnocení daňových podvodů, které byly v rámci této spolupráce odhaleny byly nejčastější obchodovatelnou komoditou, pohonné hmoty a obchody se zbožím. Z hlediska finanční škody, která při obchodech vznikla je právě obchod se zbožím nejrizikovější. Doměrky se pohybují řádově ve statisících korun, přesto se v mnoha případech setkáváme i s miliardovými až několika miliardovými úniky.
- Z výsledků skutečných odhalených daňových úniků bylo zjištěno, že ve velkém počtu daňových podvodů figuruje pozice bílých koní (45 %), případně je několik firem řízeno stejným jednatelem.
- Většina obchodů se realizuje v rámci Evropské unie a je do těchto podvodů zapojeno více lidí než 1. Často dochází k obchodům se sousedními státy, nejvíce obchodů se uskutečnilo na Slovensko.
- Největší škoda byla způsobena neoprávněným čerpáním nadměrných odpočtů a nezaplacenou daní. Při odhalování podvodů byla odhalena škoda ve výši 8.937,4 mil. Kč.

Daňové úniky odhalené při kontrolních úkonech Finanční správy ČR

- V rámci kontrolních úkonů bylo doměřeno 514 846 468,-, největší doměrek byl evidován v oblasti zemědělství.
- Nejčastější výše doměrku, vyměřen v rámci daňové kontroly se pohybuje v intervalu od 1 mil. do 5 mil..
- Vliv na doměřenou daň má kontaktnost daňového subjektu a druh kontrolního úkonu. Při vyhodnocení doměrků z jednotlivých daňových řízení byla nejčastěji provedena daňová kontrola.
- Střední korelace byla zjištěna mezi kontrolním úkonem a výší doměřené daně a mezi kontaktností daňového subjektu a výší doměřené daně. Ostatní charakteristiky korelují k doměrkům velmi slabě.

5.2 Návrhy a doporučení

Cílem práce je navrhnout doporučení, která by vedla k eliminaci daňových podvodů. Na základě zjištěných výsledků při zpracování práce lze doporučit následující řešení.

Sídla firmy, statutární orgán

Podle zjištěných informací se jeví jako problém velký počet firem, kterým je umožněno registrovat své sídlo na virtuální adrese. Sídlo na virtuální adrese sebou přináší nejen výhody, ale také spoustu potíží, jedná se především o nekontaktnost, místní šetření správce daně v sídle firmy je prakticky bez výsledků.

Dalším doporučením je omezit možnost zakládání firem, ve kterých působí tentýž jednatel. Zakládání nových firem, stejným jednatelem, který vlastnil předchozí firmu s jakýmikoli ekonomickými problémy, ať už jsou nekontaktní, nespolehlivý plátcí či dokonce ve vrcholovém případě mají v obchodním rejstříku vymazaného jednatele. Častým problémem je právě situace, kdy je jedna zadlužená firma v likvidaci a nahradí ji společnost jiná. Nedojde tak k prokázání žádného nelegálního jednání, firma je zrušena, nedoplatky jsou v minimální výši uhrazeny z likvidačního zůstatku a zbytek je odepsán a později prekludován. Bez jakéhokoli potrestání či zodpovědnosti.

Jak bylo zmíněno výše při charakteristice karuselového podvodu, ve kterém figurují desítky až stovky plátců DPH, je nutné vzít v úvahu snadnost založení obchodních společností a s tím spojenou neomezenost počtu firem zastupující stejným jednatelem, ale také výši minimálního základního kapitálu. K založení a vzniku společnosti s ručením omezeným je potřeba sepsat společenskou smlouvu formou notářského zápisu, složit základní kapitál alespoň v minimální výši 1 Kč, zápis do obchodního rejstříku, kdy dnem zápisu společnost vznikne⁴⁵. V souvislosti s možností založit firmu, jejíž sídlo je zapsané na virtuální adrese, vzniká tak společníkovi minimální náklad spojený se získáním sídla.

Vymáhání nedoplatků

K odstranění úniků typu nezaplacená, dlužná daň je třeba zlepšit způsoby jak dlužnou daň vymocit. Vymáhání by mělo být proto jednou z klíčových oblastí správy daní. Daňová exekuční řízení jsou standardním postupem v případě neplnění daňových povinností daňovými subjekty. V současné době je nutné věnovat zvýšenou pozornost ustanovení par. 106a zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, tedy označení daňového subjektu za nespolehlivého plátce. Obchody s nespolehlivým plátcem

⁴⁵ *Založení obchodní společnosti* [online]. 2016[cit. 2017-02-17]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/formypodn/sro/zalozeni.aspx>

sebou přináší určitá rizika. Druhý z poplatníků se stává ručitelem za nezaplacenou daň, tím je do určité míry zajištěna úhrada případného daňového nedoplatku. Je proto nutné aktivně využívat institutu ručení za nezaplacenou daň podle ust. par. 109 zákona o DPH. Je jistě účinným nástrojem pro vybírání a vymáhání daňových nedoplatků. V rámci exekučního řízení je do budoucna nutné, aby pracovníci vymáhacích oddělení měli v rámci zjišťování podkladů pro zdárné vedení exekucí takové přístupy do databází, rejstříků a dalších evidencí jako mají v současné době soudní exekutoři.

Přenesená daňová povinnost

Režim přenesené daňové povinnosti neboli obrácené zdanění lze využít pouze na vyjmenované komodity za stanovených podmínek. Jako možným řešením, při zamezení čerpání neoprávněných odpočtů, by mohl být také přínosem rozšířit tento způsob zdaňování na větší množství komodit, které se často objevují při realizaci daňového podvodu, ať už se jedná o pohonné hmoty, obchody s drahými kovy nebo řepkový olej.

Legislativa

Pomineme-li všechny prvky, které byly zavedeny a eliminují daňové úniky, je třeba si uvědomit také opačné hledisko, jako je promyšlenost podvodů, doba odhalení úniku, výše trestu za realizovaný úmyslný podvod apod. Důležité je především odstranit nedostatky v legislativě a „narychlo“ schválených zákonech. Vytvořit tak kvalitní legislativní prostředí bez častých změn a minimalizací výjimek. Zároveň je třeba zpřísnit tresty za realizaci těchto úniků, které by mohly odradit potenciální podvodníky a zkrátit dobu soudních řízení při projednání trestných činů.

Administrativní a vzdělávací opatření

V neposlední řadě lze doporučit také snížení administrativní zátěže. Zlepšit a především urychlit spolupráci mezi úřady a zkrátit tak dobu, která vede k odhalení úniků. Vybudovat aktivní síť mezi orgány včetně zahraniční spolupráce, která by vedla k jednoduššímu ověřování dat a poskytování údajů. S rozvíjejícími se daňovými úniky je také třeba dbát o zaměstnance finanční správy. Vzhledem k tomu, že se počet podvodů stále zvyšuje a objevují se stále nové typy, je třeba také zaměstnance stále rozvíjet a vzdělávat v dané problematice. S ohledem na zvyšující se počet obchodů a realizaci daňových podvodů přes

hranice státu je třeba i nadále budovat jednotná opatření k eliminaci úniků ve všech členských státech Evropské unie.

5.3 Diskuse

Na základě zpracovaných dat z jednotlivých odhalených případů, existovaly v mnoha případech pozice bílých koňů. Jedná se o firmy, které mají pouze nastrčeného jednatele, sídlí na virtuálních adresách, ovšem nikdo za firmu neplní zákonné povinnosti. Jednoduchost a minimální kapitálová náročnost při založení firmy ovšem nepřináší jen možnost začít snáze podnikat pro ty, které mají hlavním cílem poctivé podnikání, ale především právě pro ty, kteří zakládají společnosti pouze pro nelegální činnosti.

V první řadě by bylo možné zpřísnit kritéria pro samotný vznik obchodních společností. Dbát větší důraz na prověřování společníků a samotných jednatelů ještě před vznikem společnosti. Jednou z podmínek by mohlo být např. trvalé bydliště jednatele, neexistence dluhů, bezúhonnost. Došlo by tak k zamezení vzniku firem na „nastrčené“ osoby, které jsou hlášeny na městských nebo obecních úřadech.

Druhou možností, jak zamezit vzniku takových společností, které slouží jen jako nekontaktní překupníci, které neodvádí DPH by bylo řešením zamezení dobrovolné registrace ihned při vzniku firmy. Pokud by byla registrace možná pouze po dosažení zákonné výše obratu nebo nejdříve rok od vzniku společnosti. K žádosti o dobrovolnou registraci může plátce předložit účetní výkazy, které má k dispozici za dobu svého podnikání, případně bude podáno daňové přiznání k dani z příjmů PO, dani silniční nebo jiné vyúčtování. Správce daně tak získá určité informace o ekonomické činnosti daňového subjektu a může tak rozhodnout o dobrovolné registraci k DPH.

V neposlední řadě je třeba zmínit obchodní společnosti s vymazaným jednatelem. Podle všeho by k takové situaci nemělo vůbec dojít. Pozice jednatele by měla zaniknout společně s obchodní společností tzn. při výmazu z obchodního rejstříku. Přínosem pro snížení podvodného jednání by bylo také zpřísnění trestů za realizované podvody a určitá zodpovědnost jednatelů, případně alespoň zákaz podnikatelské činnosti.

Moderní trend dnešní doby - stále rostoucí počet firem sídlících na virtuálních adresách. Podle zjištění sídlí na virtuálních adresách 40 % nespolehlivých plátců (viz. s. 25). Častým

případem, které ovlivňují nekontaktnost daňových subjektů jsou virtuální sídla. Bylo zjištěno, že kontaktnost má vliv na výši doměřené daně. Firmy tak z nějakého důvodu sídlí raději ve velkých městech např. v Praze na virtuální adrese než tam, kde skutečně vykonávají činnost. V tomto případě by bylo nejlepším řešením úplnému zamezení virtuálních sídel. Firma je v sídle nekontaktní a nastává tak problém při komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem např. při zahájení daňové kontroly.

V případě, kdy má firma sídlo na virtuální adrese a provozovnu v jiném kraji, v působnosti jiného správce daně, měl by být subjekt delegován tam, kde skutečně realizuje svou ekonomickou činnost. To by mělo usnadnit práci nejen správci daně, ale také usnadnit jednání a spolupráci daňovému subjektu s finanční správou.

V rámci kontrolní činnosti bylo na dani nejvíce doměřeno při provedení daňové kontroly. Bylo zjištěno, že kontrolní úkon má vliv na výši doměřené daně. Správce daně by měl při řešení daňových podvodů dbát také na specializaci pracovníků a jejich vzdělání v oblasti DPH. S nárůstem množství a náročnosti daňových podvodů však může nastat problém nízké kapacity pracovníků vzhledem k tomu, že do řetězových podvodů bývá zapojeno i několik desítek plátců a odhalení takového podvodu je i časově náročné. S účinností novely zákona o Finanční správě České republiky od 29. července 2016, došlo ke změně v působnosti správce daně Podle § 8 odst. 2 zákona o Finanční správě České republiky „*Finanční úřad vykonává vybranou působnost na celém území České republiky*“⁴⁶ na rozdíl od delegace, kdy je delegována správa všech daní na jiného správce daně. Působnost na celém území ČR je vyhrazena pro vyhledávací činnost orgánů a provádění kontrolních úkonů, tzn. postupy k odstranění pochybností a daňové kontroly. To umožní správci daně šetřit i takové podvody typu řetězec a kontrolovat všechny firmy se sídlem po celé ČR. Správce daně tak nekontroluje pouze jemu příslušný daňový subjekt. Za výhodu lze považovat také možnost, využít volné kontrolní kapacity jiných správců daně než těm doposud místně příslušným. Přesto je však nutné, aby si jednotliví správci vyměňovali své zkušenosti, využívali metodické pomůcky a měli dostupné dostatečné vzory již vyřešených případů. Důležitá je i výměna informací mezi správci daně a zkrácení lhůt při výměně informací mezi členskými státy.

⁴⁶ SBÍRKA. *Novela zákona* [online]. 2016 [cit. 2017-03-17]. Dostupné z: <http://www.sbirka.cz/POSL4TYD/NOVE/16-243.htm>

Režim přenesené daňové povinnosti se jeví jako velmi efektivní nástroj proti daňovým únikům. Rozšířením tohoto institutu na rizikové komodity, by přineslo jistě dobré výsledky. Podle předchozí analýzy bylo zjištěno, že nejčastěji obchodovatelnou komoditou jsou pohonné hmoty. Přesto, že obchody s pohonnými hmotami jsou z pohledu ručení upraveny v § 109 odst. 4, ZDPH „*Příjemce zdanitelného plnění, které spočívá v dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj není o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty.*⁴⁷“, jsou tyto podvodné obchody stále velmi často realizovány. Režim přenesené daňové povinnosti by mohl tyto podvodné obchody ještě více eliminovat.

⁴⁷ Česko. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

6 Závěr

Cílem práce bylo zhodnotit činnost orgánů finanční správy při provádění daňové kontroly a jejich postupy při odhalování daňových úniků zaměřených na daň z přidané hodnoty.

Nejprve byla provedena analýza činnosti správce daně v časovém období 5 let. Na základě dostupných informací, získaných především z výročních zpráv Finanční správy. Za sledované období bylo zjištěno, že roste nejen výše inkasa DPH, ale také počet provedených postupů k odstranění pochybností a výše doměřené daně z daňových kontrol.

Na souboru 40 odhalených případů, byly zkoumány charakteristické prvky podvodů a nejčastěji obchodovaná komodita. Nejčastěji obchodovaná komodita, která byla při provádění daňových podvodů použita jsou obchody s pohonnými hmotami. Z hlediska výše způsobené škody je největší škoda u obchodů se zbožím. Většina daňových podvodů byla realizována v rámci Evropské unie.

Při vyhodnocení kontrolní činnosti u případů, které byly poskytnuty Finanční správou, byla jako nejčastější kontrolní úkon použita daňová kontrola, největší počet doměrků byl zaznamenán v odvětví Výroba, obchod, služby. A nejčastější výše doměrku se pohybovala v intervalu od 1 mil. do 5 mil. Kč. Korelační analýza byla provedena nejprve pro všechny proměnné a poté pro jednotlivé charakteristiky ve vztahu k výši doměřené daně. Střední korelace byla zjištěna mezi kontaktností a výší doměrku a právní formou daňového subjektu a výší doměrku. Ostatní korelační koeficienty, které byly testovány jsou velmi slabé. Dále bylo pomocí Chí-kvadrát testu zjištěno, že existuje závislost mezi výší doměřené daně a druhu kontrolního úkonu, kontaktnosti daňového subjektu a právní formy.

Jako nejlepší řešení, které by mohlo být pro tuto problematiku nejvýhodnější se jeví rozšíření režimu přenesené daňové povinnosti na rizikové komodity jako jsou právě pohonné hmoty. Také díky většímu prověřování jednatelů vznikajících společností by tak mohlo být zamezeno zakládání firem na tzv. bílé koně. K tomu by však mohlo přispět také výrazné omezení vzniku firem, které sídlí na virtuální adrese.

7 Seznam použitých zdrojů

Knižní publikace

- BONĚK, V., VANČUROVÁ, A. *Správa daní pro ekonomy*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-701-8.
- KOBÍK, J. ŠPERL, J. a RAMBOUSEK, J. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-185-4.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.
- LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.
- RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 503. ISBN 978-80-210-6702-8.
- SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010-. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR).
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.
- ŠRETR, V. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011. ISBN 978-80-7201-856-7.
- VANČUROVÁ, A a LÁCHOVÁ, L. *Daně a sociální zabezpečení*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1994. ISBN 80-7079-616-2.
- ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

Právní předpisy

- Česko. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
- Česko. Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky.
- Česko. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
- Česko. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

Internetové zdroje

- BISNODE. *Nespolehlivý plátce* [online]. 2016 [cit. 2016-09-12]. Dostupné z: <http://www.bisnode.cz/index.php?s=DPH>
- BUSINESS.CENTER. *Založení obchodní společnosti* [online]. 2016 [cit. 2017-02-17]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/formypodn/sro/zalozeni.aspx>
- ČESKÁ TELEVIZE. *Činnost daňové kobry* [online]. [cit. 2016-08-20]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1680979-tym-kobra-zabranil-danovym-unikum-za-ctyri-miliardy>
- DAŇOVÁ KOBRA. *Daňová kobra* [online]. 2016 [cit. 2016-08-20]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>
- DANAŘI ONLINE. *Daňové podvody* [online]. 2013 [cit. 2016-09-15]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41688v52630-podvody-na-dph-a-jejich-prokazovani/?search_query=da%C5%88ov%C3%A9+podvody+na+DPH&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1
- DAŇAŘIONLINE, *Sazby DPH* [online]. 2013 [cit. 2016-08-20]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-824-vyvoj-dph-od-roku-1993-do-roku-2013/>
- EUTOPARL.EUROPA. *Evropský parlament* [online]. 2013 [cit. 2016-09-05]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P7-TA-2013-0205&language=CS&ring=A7-2013-0162>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňové podvody* [online]. [cit. 2017-02-17]. <http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=DA%C5%87OV%C3%89+PODVODY>

- FINANČNÍ SPRÁVA. *Vymáhání daní* [online]. 2016 [cit. 2016-07-01]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/vymahani>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Přenesená daňová povinnost* [online]. (PDF). [cit. 2016-07-01]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/INFORMACE-GFR-k-aplikaci-RPDP-na-vybrana-plneni-v-letech-2015-a-2016-ve-zneni-Dodatku-c-1.pdf>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Výroční zpráva Finanční správy České republiky 2011* [online]. (PDF). [cit. 2016-07-01]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=v%C3%BDro%C4%8Dn%C3%AD+zpr%C3%A1vy>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Výroční zpráva Finanční správy České republiky 2012* [online]. (PDF). [cit. 2016-07-01]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=v%C3%BDro%C4%8Dn%C3%AD+zpr%C3%A1vy>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Výroční zpráva Finanční správy České republiky 2013* [online]. (PDF). [cit. 2016-07-01]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=v%C3%BDro%C4%8Dn%C3%AD+zpr%C3%A1vy>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Výroční zpráva Finanční správy České republiky 2014* [online]. (PDF). [cit. 2016-07-01]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=v%C3%BDro%C4%8Dn%C3%AD+zpr%C3%A1vy>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Výroční zpráva Finanční správy České republiky 2015* [online]. (PDF). [cit. 2016-07-01]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=v%C3%BDro%C4%8Dn%C3%AD+zpr%C3%A1vy>
- NOVÁ SPOLEČNOST. *Černá ekonomika* [online]. [cit. 2016-07-23]. Dostupné z: <http://www.novaspolecnost.cz/znamena/cerna-ekonomika/>
- POLICIE ČR. *Odhalené daňové úniky* [online]. [cit. 2017-02-17]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/web-informacni-servis-zpravodajstvi.aspx>
- PORTAL.POHODA. *Sazby DPH ve státech EU* [online], 2016 [cit. 2016-08-19]. Dostupné z: [ps://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/sazba-dph-v-eu/sazby-dph-ve-statech-evropske-unie/](http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/sazba-dph-v-eu/sazby-dph-ve-statech-evropske-unie/)
- PROFIZIVNOST. *Nelegální daňový únik* [online]. 2012 [cit. 2016-07-23]. Dostupné z: <http://profizivnost.cz/poradna/slovník-pojmu/danovy-unik>

- SBÍRKA. *Novela zákona* [online]. 2016 [cit. 2017-03-17]. Dostupné z: <http://www.sbirka.cz/POSL4TYD/NOVE/16-243.htm>
- SYSTEMONLINE. *Karuselový podvod* [online]. [cit. 2016-07-23]. Dostupné z: <http://www.systemonline.cz/business-intelligence/detekce-a-prevence-danovych-podvodu-1.htm>
- ZPRÁVY.AKTUALNĚ. *Šedá ekonomika* [online]. 2015 [cit. 2016-07-23]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/seda-ekonomika-v-cesku-by-zaplatila-dva-roky-duckodu-zivi-ji/r~02157658817f11e594170025900fea04/>

8 Přílohy

Příloha 1 – Tabulka zdrojových hodnot – úniky odhalené ve spolupráci Finanční správy a orgánů policie ČR

Č.	Obchodovaná komodita	Dotčené státy	Fiktivní faktury/ falšované DAP	Počet osob	Pozice bílý kůň	Jednatel ve více společnostech	Částka (mil.)	Krácení daně
1	Obchod se zbožím	ČR	Ano	Více než 5	Ne	Ano	780	Neoprávněné čerpání NO
2	Obchod se zbožím	ČR	Ano	Více než 5	Ne	Ne	160	Krácení daně fiktivní činnost
3	Pohonné hmoty	v rámci EU	Ne	Více než 5	Ano	Ano	200	Neoprávněné čerpání NO
4	Pohonné hmoty	Německo, Rakousko	Ano	Víc než 1	Ne	Ne	295	Krácení daně fiktivní činnost
5	Pohonné hmoty	Německo, Rakousko	Ne	Víc než 5	Ano	Ne	320	Nezaplacená daň
6	Obchod se zbožím	Slovensko	Ne	Více než 1	Ano	Ne	270	Nezaplacená daň
7	Obchod s parfémami	Arabské emiráty	Ne	Více než 1	Ano	Ano	16	Nezaplacená daň
8	Obchod s řepkovým olejem	Slovensko	Ne	Více než 1	Ne	Ne	40	Nezaplacená daň
9	Obchod s řepkovým olejem	Slovensko	Ano	Více než 1	Ano	Ne	228	Krácení daně fiktivní činnost
10	Obchod se zbožím	Slovensko	Ano	Více než 5	Ne	Ne	550	Neoprávněné čerpání NO
11	Drahé kovy	ČR	Ano	1 osoba	Ne	Ano	15,5	Nezaplacená daň
12	Obchod se zbožím	ČR	Ano	Více než 5	Ano	Ano	41,3	Neoprávněné čerpání NO
13	Reklamní činnost	ČR	Ano	Více než 5	Ne	Ne	289	Krácení daně fiktivní činnost
14	Drahé kovy	Slovensko	Ano	Více než 1	Ne	Ne	496	Krácení daně fiktivní činnost
15	Obchod se zbožím	v rámci EU	Ano	Více než 1	Ne	Ne	1200	Neoprávněné čerpání NO
16	Drahé kovy	ČR	Ne	Více než 1	Ano	Ne	166	Nezaplacená daň
17	Pohonné hmoty	Slovensko	Ano	Více než 1	Ne	Ne	11	Krácení daně fiktivní činnost
18	Reklamní činnost	ČR	Ano	Více než 1	Ne	Ne	12	Krácení daně fiktivní činnost
19	Pohonné hmoty	v rámci EU	Ne	1 osoba	Ano	Ano	66	Nezaplacená daň

20	Obchod se zbožím	v rámci EU	Ano	Více než 5	Ano	Ne	300	Krácení daně fiktivní činnost
21	Pohonné hmoty	v rámci EU	Ano	Více než 1	Ne	Ne	340	Krácení daně fiktivní činnost
22	Obchod s kovy	Slovensko	Ano	Více než 5	Ano	Ne	620	Krácení daně fiktivní činnost
23	Pohonné hmoty	Rakousko, Německo	Ne	Více než 1	Ne	Ne	100	Nezaplacená daň
24	Obchod s řepkovým olejem	Polsko	Ne	Více než 1	Ne	Ne	170	Nezaplacená daň
25	Tonery	v rámci EU	Ne	Více než 1	Ano	Ne	222	Neoprávněné čerpání NO
26	Obchod s řepkovým olejem	Polsko	ne	Více než 5	Ne	Ne	10	Neoprávněné čerpání NO
27	Obchod s masem	Slovensko	Ne	Více než 5	Ne	Ne	500	Neoprávněné čerpání NO
28	Reklamní činnost	ČR	Ano	Více než 5	Ano	Ne	240	Nezaplacená daň
29	Drahé kovy	Slovensko	Ne	Více než 5	Ano	Ne	450	Neoprávněné čerpání NO
30	Obchod s kovy	Slovensko	Ne	Více než 5	Ne	Ne	400	Neoprávněné čerpání NO
31	Obchod s kovy	Slovensko	Ne	Více než 5	Ano	Ano	57	Neoprávněné čerpání NO
32	Obchod s kovy	Polsko	Ne	Více než 5	Ano	Ne	17,5	Nezaplacená daň
33	Hutní materiál	v rámci EU	Ne	Více než 1	Ne	Ano	127	Nezaplacená daň
34	Pohonné hmoty	Rakousko, Německo	Ne	Více než 5	Ano	Ne	94,9	Nezaplacená daň
35	Obchod s řepkovým olejem	Polsko	Ne	Více než 5	Ano	Ne	100	Neoprávněné čerpání NO
36	Obchod se zbožím	v rámci EU	Ano	Více než 1	Ne	Ne	200	Krácení daně fiktivní činnost
37	Obchod s tabákem	Slovensko	Ano	Více než 1	Ne	Ne	253	Krácení daně fiktivní činnost
38	Obchod se zbožím	export po EU	Ano	Více než 1	Ne	Ne	330	Neoprávněné čerpání NO
39	Pohonné hmoty	Rakousko, Německo	Ne	Více než 5	Ano	Ne	450	Nezaplacená daň
40	Obchod se zbožím	Maďarsko	Ne	Více než 5	Ne	Ano	458	Neoprávněné čerpání NO

Zdroj: POLICIE ČR. *Odhalené daňové úniky* [online]. [cit. 2017-02-17]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/web-informacni-servis-zpravodajstvi.aspx>
 FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňové podvody* [online]. [cit. 2017-02-17]. <http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=DA%C5%87OV%C3%89+PODVODY>

Příloha 2 – Tabulka zdrojových hodnot – úniky odhaleny Finanční správou

Odvětví	Doměrek	Právní forma	Typ plátce	Kontrolní úkon	Kontaktnost
Zemědělství	43 180 075	a.s.	M	Kontrola	A
Obchod s auty	9 661 751	s.r.o.	M	POP	A
Zemědělství	1 067 123	s.r.o.	Q	Kontrola	A
Výroba, obchod, služby	16 245 055	s.r.o.	M	Ostatní kontr. úkon	N
Zemědělství	2 145 799	s.r.o.	M	Kontrola	A
Obchod s nemovitostmi	2 857 582	s.r.o.	Q	Kontrola	A
Ostatní velkoobchod	2 743 718	s.r.o.	M	Kontrola	A
Obchod s kovy	3 283 799	s.r.o.	Q	Kontrola	A
Výroba, obchod, služby	11 374 726	s.r.o.	M	POP	A
Zemědělství	17 926 392	a.s.	M	POP	N
Obchod s kovy	33 570 437	s.r.o.	M	Kontrola	A
Ostatní maloobchod	8 767 034	a.s.	M	POP	N
Chyby v dovozu	6 955 626	s.r.o.	M	Ostatní kontr. úkon	A
Ostatní maloobchod	1 927 009	s.r.o.	M	Kontrola	A
Obchod s kovy	14 141 426	s.r.o.	M	Kontrola	A
Ostatní maloobchod	12 398 400	s.r.o.	Q	POP	N
Obchod s nemovitostmi	33 675 697	s.r.o.	M	POP	N
Obchod s nemovitostmi	3 842 386	s.r.o.	Q	Kontrola	A
Zemědělství	12 787 883	s.r.o.	M	Kontrola	A
Chyby v dovozu	10 119 554	s.r.o.	M	POP	A
Obchod s nemovitostmi	1 218 656	s.r.o.	Q	Kontrola	A
Ostatní maloobchod	929 327	s.r.o.	M	Kontrola	A
Obchod s nemovitostmi	10 088 168	s.r.o.	M	Kontrola	A
Ostatní velkoobchod	3 908 540	s.r.o.	M	Kontrola	A
Ostatní maloobchod	10 293 689	s.r.o.	M	Kontrola	A
Výroba, obchod, služby	5 164 921	a.s.	M	Ostatní kontr. úkon	N
Ostatní velkoobchod	12 842 339	s.r.o.	Q	Ostatní kontr. úkon	N
Obchod s nemovitostmi	955 500	a.s.	M	Kontrola	A
Ostatní velkoobchod	9 707 861	s.r.o.	M	Kontrola	A
Stavební služby	963 776	a.s.	M	Kontrola	A
Stavební služby	14 073 170	s.r.o.	M	Ostatní kontr. úkon	N
Ostatní velkoobchod	11 363 982	s.r.o.	M	POP	N
Stavební služby	7 974 111	s.r.o.	M	Kontrola	A
Obchod s auty	14 673 626	s.r.o.	M	POP	N
Obchod s nemovitostmi	1 503 112	s.r.o.	M	Kontrola	A
Obchod s auty	6 309 648	s.r.o.	M	POP	A
Výroba, obchod, služby	1 020 519	a.s.	M	Kontrola	A
Obchod s auty	5 361 342	a.s.	Q	Kontrola	A
Chyby v dovozu	10 461 357	s.r.o.	M	POP	N
Zemědělství	3 289 670	s.r.o.	Q	Kontrola	A
Chyby v dovozu	7 837 371	s.r.o.	M	Ostatní kontr. úkon	A
Chyby v dovozu	7 224 015	a.s.	M	Ostatní kontr. úkon	A
Obchod s auty	6 199 370	s.r.o.	M	POP	A

Chyby v dovozu	5 880 930	s.r.o.	M	Ostatní kontr. úkon	N
Stavební služby	5 279 032	s.r.o.	M	Kontrola	A
Obchod s auty	39 636 581	s.r.o.	Q	Ostatní kontr. úkon	N
Výroba, obchod, služby	2 419 640	s.r.o.	M	Kontrola	A
Obchod s kovy	928 759	s.r.o.	M	Kontrola	A
Výroba, obchod, služby	21 655 040	s.r.o.	Q	POP	N
Ostatní velkoobchod	938 966	s.r.o.	M	Kontrola	A
Výroba, obchod, služby	6 792 175	s.r.o.	M	Ostatní kontr. úkon	N
Výroba, obchod, služby	6 456 221	s.r.o.	M	POP	N
Chyby v dovozu	29 587 502	s.r.o.	Q	Ostatní kontr. úkon	A
Výroba, obchod, služby	3 236 080	a.s.	M	Kontrola	A

Zdroj: Materiály Finanční správy