

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta



Diplomová práce

**Daňová kriminalita se zaměřením na karuselové
podvody**

Bc. Filip Koucký

© 2023 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE
Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Autor práce:	Bc. Filip Koucký
Studijní program:	Veřejná správa a regionální rozvoj - c.v. Sez. Ústí - Tábor
Vedoucí práce:	JUDr. Bc. Veronika Dodamgoda Arachchige, Ph.D.
Garantující pracoviště:	Katedra práva
Jazyk práce:	Čeština
Název práce:	Daňová kriminalita se zaměřením na karuselové podvody
Název anglicky:	Tax criminality with focus on carusel crime
Cíle práce:	Cílem diplomové práce je vyhodnotit dané téma z pohledu platné právní úpravy. Praktická část práce bude zaměřena na vznik, příčiny a četnost karuselových podvodů v ČR ve stanoveném období. S ohledem na závěry z empirického výzkumu bude vyhodnocena efektivita platné právní úpravy vztahující se k problematice daňových úniků na dani z přidané hodnoty v praxi a budou navržena možná řešení, která by vedla k eliminaci daňové kriminality, zejména karuselových podvodů v ČR.
Metodika:	<ul style="list-style-type: none">- shromáždění a prostudování pramenů a literatury pro zpracování zadané práce s využitím metody excerptce- roztrídění dle předem stanovených klíčových znaků a provedení obsahové analýzy právních textů jednotlivých částí- získání podkladů pro analytickou část práce - konzultace s odborníky, statistická data- vyhodnocení získaných dat metodou syntézy pro zpracování aplikační části práce- sumarizace výsledků, vlastní zjištění- vyhodnocení, diskuze a závěr s využitím metody komparace teoretické a aplikační části práce
Doporučený rozsah práce:	70-80
Klíčová slova:	daňová kriminalita, karuselové podvody, trestní právo, kolotočový podvod, únik daně z přidané hodnoty, podvod chybějícího obchodníka

Doporučené zdroje informací:

1. DOKULIL, T a kol. Závažná daňová kriminalita – poznámky z praxe policejního orgánu. Státní zastupitelství, 2014, roč. 12, č. 5, s. 15-20. ISSN 1214-3758.
2. JELÍNEK, J. a kol. Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část. 8. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2022. 1040 stran. Student. ISBN 978-80-7502-576-0.
3. KOTLÁN, P. Ekonomická kriminalita očima policejního orgánu. Vydání první. Praha: Leges, 2021. 143 stran. Praktik. ISBN 978-80-7502-488-6.
4. NOVOTNÁ, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. Vydání první. V Praze: C.H. Beck, 2021. xix, 791 stran. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-826-9.
5. STRÉMY, T. a kol. VAT frauds (carouselfrauds). Vydání první. Praha: Leges, 2017. 135 stran. Teoretik. ISBN 978-80-7502-201-1.
6. ŠČERBA, F. a kol. Trestní zákoník: komentář. Vydání první. Praha: C.H. Beck, 2020. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-807-8.
7. ŠEFČÍK, M. Karuselové podvody. Vydání první. Praha: Leges, 2018. 98 stran. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3.

Předběžný termín 2022/23 LS - PEF
obhajoby:

Elektronicky schváleno: 7. 6. 2022
JUDr. Jana Borská, Ph.D.
Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno: 2. 11. 2022
doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.
Děkan

Čestné prohlášení

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

V Praze dne 14. března 2023

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval své vedoucí práce, paní JUDr. Bc. Veronice Dodamgoda Arachchide, Ph.D., za ochotu, odborné vedení a věcné připomínky, které mi pomohly k vytvoření této práce. Také musím poděkovat a projevít obdiv své skvělé manželce a našim malým dětem, pro které období mého studia také nebylo jednoduché a kteří mne po celou dobu podporovali a dodávali odvahu.

Daňová kriminalita se zaměřením na karuselové podvody

Abstrakt

Diplomová práce na téma Daňová kriminalita se zaměřením na karuselové podvody se ve své první části zabývá především obecnou charakteristikou daní, hospodářskou kriminalitou a představením karuselových podvodů. Pozornost je věnována především daňovým podvodům na DPH s ohledem na problematiku karuselových podvodů. Cílem práce je představit závažnost a složitost karuselových podvodů, při kterém dochází k vyvádění vysokých částek ze státních financí na soukromé účty podnikatelů. Dále představit některé z nástrojů vytvořených k boji proti tomuto závažnému druhu kriminality, používaných v současné době v ČR a EU. Druhá část práce se věnuje případové studii skutečného karuselového podvodu, statistickými údaji a časovým porovnáním před zavedením kontrolního hlášení a po něm v rámci České republiky. Ukazuje také vztah mezi nárůstem počtu evidovaných plátců DPH a nárůstu inkasa DPH. Dále demonstruje složitost karuselového podvodu a jednotlivé finanční zisky zapojených účastníků.

Klíčová slova: daňová kriminalita, karuselové podvody, trestní právo, únik daně z přidané hodnoty, podvod chybějícího obchodníka, kontrolní hlášení

Tax criminality with focus on carousel crime

Abstract

The diploma thesis on the topic Tax crime with a focus on carousel frauds deals in its first part with the general characteristics of taxes, economic crime and the presentation of carousel frauds. Attention is mainly paid to tax fraud on VAT with regard to the issue of carousel fraud. The aim of the thesis is to present the seriousness and complexity of carousel frauds, in which large sums of money are withdrawn from state finances to the private accounts of entrepreneurs. Furthermore, present the tools created to fight against this serious type of crime, currently used by the state administration. The second part of the work is devoted to a case study of real carousel fraud, statistical data and time comparisons before and after the introduction of control reporting in the Czech Republic.

Keywords: tax crime, carousel fraud, criminal law, tax evasion on VAT, Missingtrader fraud, VAT kontrol statement

Obsah

1.	Úvod.....	10
2.	Cíl práce a metodika	12
2.1	Cíl práce.....	12
2.2	Metodika	12
3.	Teoretická východiska	14
3.1	Daňový systém v ČR	14
3.2	Daň	15
3.3	Daň přímá.....	16
3.3.1	Daň z příjmů	16
3.3.2	Daně majetkové	18
3.4	Daně nepřímé	19
3.4.1	Univerzální daň.....	19
3.4.2	Selektivní daň	24
4	Hospodářská trestná činnost	26
4.1	Hospodářské trestné činy na úseku daní	27
4.1.1	Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	28
4.1.2	Neodvedení daně, pojistného na soc.zabezpečení a podobné povinné platby....	30
4.2	Trestní sankce	31
5	Karuselové podvody	34
5.1	Schéma karuselových podvodů	37
5.2	Role daňových subjektů v karuselových podvodech.....	38
5.2.1	Missingtrader	38
5.2.2	Buffer	39
5.2.3	Broker a Profit taker	40
5.2.4	Bílý kůň.....	40
5.2.5	Conduitcompany.....	41
6	Nástroje k boji proti karuselovým podvodům v ČR a EU.....	42
6.1	Kontrolní hlášení.....	44
6.2	Režim přenesené daňové povinnosti.....	45
6.3	Institut ručení	46
6.4	Souhrnné hlášení	47
6.5	VIES.....	47
7	Karuselové podvody z pohledu správce daně a OČTŘ	49
7.1	Prostředky k dokazování.....	51

7.2	Daňová kobra	52
8	PRAKTICKÁ ČÁST	54
8.1	Statistické vyhodnocení inkasa DPH ve vztahu k daňovým únikům	54
8.1.1	Vztah zavedení KH na vývoj spáchaných TČ podle §240 a §241 TZ.....	59
8.2	Případová studie „GERONT“ a její zhodnocení.....	61
8.3	Analýza zisku daňových subjektů zapojených v karuselovém podvodu.....	67
9.	Výsledky a diskuze	70
10.	Závěr	72
11.	Seznam použitých zdrojů.....	74
12.	Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk	78
12.1	Seznam obrázků.....	78
12.2	Seznam tabulek.....	78
12.3	Seznam grafů	78
12.4	Seznam použitých zkratk	79

1. Úvod

Daňová kriminalita společně s dalšími hospodářskými trestnými činy ohrožují strategické, politické a ekonomické zájmy rozvinutých i rozvojových zemí. Pro větší výnosy z těchto trestných činů objevili pachatelé v průběhu času a asimilaci na měnící se okolní prostředí metody, které jsou schopny velice efektivním způsobem za relativně krátkou dobu vyprodukovat velmi vysoké výnosy. Jednou z těchto metod daňových úniků na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) jsou tzv. karuselové podvody. Jedná se o formu podvodů, které jsou známé také pod anglickým termínem Missingtrader intra-community frauds (dále jen „MTIC“). Takové případy jsou jednou z vysoce sofistikovanou formou daňového podvodu, která se opírá o zneužití pravidel DPH přednostně pro přes hraniční transakce. Jedná se o druh podvodu, který představuje významnou část úniků na DPH nejen v České republice ale také v rámci Evropské unie. V České republice se jedná o stěžejní daň, byla zavedena v Evropském společenství již v lednu 1973 a řadu let je již mezi podvodníky oblíbená právě pro páchaní trestné činnosti. Pachatelé, kteří mají jasně a přesně vymezené své pozice ve fakturačním řetězci, generují zisky v řádech desítek miliard eur tím, že řádně neodvádějí do státních rozpočtů DPH nebo neoprávněně žádají o jeho vrácení od vnitrostátních orgánů. Tato forma trestné činnosti je často od prvopočátku řízena organizovanými zločineckými skupinami a na daňových únicích stojí finanční úřady ročně více jak 60 miliard EUR. V těch jednodušších případech podvodníci prodají zboží, naúčtují DPH kupujícím, aniž by sami zaplatili daň příslušnému správci daně. Složitější případy fungují tak, že je dováženo a prodáváno zboží prostřednictvím mnoha společností, než je opětovně vyvezeno. První společnost v tuzemském řetězci naúčtuje DPH zákazníkovi, ale neodvede ji do státního rozpočtu a stává se právě tím zmíněným „chybějícím nebo také ztraceným obchodníkem“. Tato osoba, která zastupuje onu společnost a která se nachází na pozici Missingtradera je pro finanční úřady nedohledatelná, jelikož se často jedná pouze o tzv. bílého koně, kterým často bývá například cizinec pocházející z bývalého východního bloku nebo osoba bez domova. Vývozci tohoto zboží žádají a dostávají vrácení plateb DPH, které však nikdo nezaplatil. Vazby mezi jednotlivými daňovými subjekty fakturačního řetězce jsou různě maskované, na což jejich organizátoři vynakládají mnoho úsilí a finančních prostředků za účelem ztížení včasného odhalení. Karuselovým podvodům je

zaslouženě přisuzován největší podíl na daňových únicích na dani z přidané hodnoty. I proto byly zřízeny na území ČR specializovaná pracoviště, které mají za úkol bojovat s touto velice promyšlenou a složitou trestnou činností. Na základě Dohody o spolupráci, výměně informací a koordinaci, která vznikla 11. dubna 2014, přispívá svou činností i zřízená a dlouho očekávaná Daňová kobra. Prvotní myšlenkou bylo umožnit úzkou a rychlou spolupráci mezi dříve existujícím útvarů Policie České republiky, Útvaru pro odhalování organizovaného zločinu, dnes útvaru Policie České republiky, Národní centrály proti organizovanému zločinu (dále jen „NCOZ“), dále pak Generálním finančním ředitelstvím (dále jen „GFŘ“) a Generálním ředitelstvím cel (dále jen „GŘC“). Spolupráce měla spočívat v rychlé výměně operativních informací a úzké kooperace jednotlivých složek, které by mohly zefektivnit odhalování daňových úniků a koordinovat jednotlivé postupy.

2. Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Problematika týkající se daňových úniků je často řešena na vnitrostátní, ale také na evropské úrovni. Pro docílení efektivního výběru daní bylo v České republice zavedeno několik nástrojů, které pomáhají Finanční správě a Orgánům činných v trestním řízení v boji proti daňovým únikům. Cílem práce bude podat ucelený teoretický přehled a základ týkající se dané problematiky a zavedených nástrojů spolu s jejím ukotvením v právním systému a jejich zhodnocení z hlediska dopadu na státní rozpočet České republiky.

Cíl praktické části práce si autor stanovil ve zhodnocení vzniku, příčin a četností daňové kriminality páchané v České republice ve vztahu k inkasu DPH ve stanoveném období. Zavedené nástroje popisované v teoretické části práce budou zhodnoceny z hlediska jejich efektivnosti na výběru daní v ČR. Cílem autora bylo dále stanovit finanční zisky jednotlivých zapojených postav figurujících v karuselovém podvodu a zhodnotit vývoj inkasa DPH v ČR při současně zavedených nástrojích využívaných v boji proti daňovým únikům. Po zhodnocení současného vývoje páchané daňové kriminality navrhnout postupy a doporučení, jak výběr DPH zefektivnit.

2.2 Metodika

Práce bude rozdělena na dvě části, a to na část teoretickou a praktickou. V teoretické části práce se autor zaměří na výklad základních pojmů v oblasti daňových příjmů státu. Bude se zabývat analýzou přímých a nepřímých daní České republiky, podílem těchto daní na inkasu do státního rozpočtu ČR a jejich jednotlivých sazeb. Dále stanovit osoby povinné takovou daň odvést. K těmto daním budou uvedeny i jejich právní předpisy, ve kterých jsou vymezeny. Autor v této práci bude pracovat s právními texty a odbornou literaturou z oblasti týkající se daňových úniků. Bude vymezena hospodářská trestná činnost a její dopady na úniky na daních a dopady na deformaci trhu v ČR. V teoretické části práce, budou podrobněji popsány role figurujících zapojených členů páchající daňové trestné činy ve formě karuselových podvodů. Vymezení trestných činů páchaných na daních, především pak TČ podle § 240 a § 241 trestního zákoníku a sankce, které lze uložit za takové jednání. Společně bude provedena analýza problematiky ukládání sankce ze strany finančního úřadu ve formě penále a následného možného trestního stíhání ze strany

policejního orgánu. V další kapitole teoretické části práce, bude vymezeno páčání daňových trestných činů na DPH formou karuselových podvodů a jeho vývoj v čase na území České republiky. V návaznosti na zpracování problematiky karuselových podvodů bude zpracována terminologie jednotlivých postav v karuselovém řetězci, jejich role a hierarchie. Bude zpracována literární rešerše jednotlivých nástrojů zapojovaných pro eliminaci daňových úniků, které využívají OČTŘ nebo správce daně, kdy informace budou čerpány především ze závazných právních předpisů ČR, Směrnice Rady o jednotném systému DPH v rámci Evropské unie. Analýzou oprávnění správce daně a OČTŘ budou definovány postupy a vybraná nejefektivnější oprávnění, která slouží k odhalování a dokumentování organizovaných skupin páčajících daňové úniky.

V praktické části práce se autor zaměří na vyvrácení nebo potvrzení stanovené hypotézy, zda dochází k poklesu daňových úniků na DPH na území České republiky a zda na případném poklesu mohlo mít vliv zavedení kontrolního hlášení. Tohoto cíle bude dosaženo zhodnocením získaných statistických analýz z oblasti vývoje efektivity inkasa DPH a vývoji plátců DPH v České republice. Dále bude stanovena výše daňových úniků v ČR a v jednotlivých krajích. Vzájemnou komparací získaných dat, bude stanoven vývoj, daňových úniků na DPH v ČR a počet spáchaných TČ ve sledovaném období na území ČR. Dále bude zhodnocena činnost Finanční správy ČR za období před rokem 2016 do současné doby, kdy docházelo k zavádění kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb. Srovnáním těchto výsledků bude stanovena hypotéza vlivu zavedení kontrolního hlášení na inkaso DPH v ČR. V praktické části práce, bude dále uvedena případová studie, která se bude týkat reálného případu kráčení DPH podle ust. § 240 TZ. Případová studie odhalí modus operandi páčání daňových úniků na DPH, kdy bude v této diplomové práci dále využita, za účelem demonstrování slabiny samotného kontrolního hlášení, na který tento případ po svém odhalení upozornil. Za pomoci finanční analýzy budou stanoveny zisky jednotlivých zapojených členů v karuselovém podvodu.

3. Teoretická východiska

3.1 Daňový systém v ČR

V diplomové práci bude často pracováno s několika základními pojmy, které bude třeba zpočátku definovat, za účelem správného porozumění problematice daňových trestných činů. Pro cíle této práce je nutné prvotně definovat termín daň a základní rozdělení daňového systému v České republice.

Z pohledu práva je daň povinnost uložená státem, která mu slouží jako forma příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tedy pro veřejný rozpočet, aniž je poskytováno ekvivalentní protiplnění. (BAKEŠ, a další, 2012 str. 552)

Daňový systém, který je používán i v České republice se ve svých hlavních znacích částečně podobá daňovým systémům, které jsou používány v jiných vyspělých, obzvláště evropských zemích. Daňové příjmy státního rozpočtu České republiky jsou vybírány zhruba ve stejné míře z přímých tak i z nepřímých daní. Samotný termín státního rozpočtu České republiky, je vymezen v zákoně č. 57/2022 Sb., o státním rozpočtu České republiky.

Do rozpočtu státu odvádějí daně daňové subjekty, kterými jsou fyzické a právnické osoby, které mají státem uloženou povinnost odvádět nebo platit daně se nazývají poplatník.

Objektem zdanění je pak veličina, ze které se daně vybírají. Takovým objektem může potom být určitý příjem, věc, úkon nebo majetek, nebo určitá činnost a hypoteticky i samotná existence daňového subjektu, tzv. daň z hlavy, která se ale v moderních systémech daní již nepoužívá. (KOCINA, 2014)

Základem daní jsou příjmy, které jsou poníženy o výdaje, které byly použity na jejich dosažení, zajištění a udržení. Případně lze uplatnit daňové paušály.

Sazba daně je poté hodnota ze základu daně, která byla snížena o odpočty. Sazby daní existují jednotné a pevné. Jednotné daně jsou ty, které pro všechny typy a druhy předmětu daně stanoví jednotnou sazbu. Oproti tomu daně pevné jsou ty, které jsou vztaženy k objemové jednotce základu daní. Takové druhy daní mají poté své využití například u kapitálových daní.

Daňový systém nevzniká ihned po vzniku státního zřízení, ale je zaveden až poté, kdy je již vytvořena veřejná správa. V téměř všech státních zřízeních starověku, byly státní výdaje pokrývány z pokladny státu samotného a teprve postupem času, když se výdaje zvýšily a stát již nedokázal výdaje pokrýt vlastními prostředky, bylo třeba vybírat

prostředky od občanů. Výše výběru daní pak určovalo vlastní jmění jednotlivců. Samotná funkce daní spočívá ve výběru finančních prostředků, za účelem financování potřeb státu a veřejné správy. A to v případě financování sociální nebo ekonomické funkce. (Mise.cz, 2023)

3.2 Daň

Termín daň je využíván jak v oblasti práva tak i v oblasti ekonomiky. Termínem daň je myšlen určitý zákonem stanovený poplatek v předem stanovené výši, který tvoří zcela nezanedbatelný podíl na rozpočtu státu. Termín daň je vymezen v Čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „LZPS“), kde v odst. 1 se stanoví, že

„Každý má právo vlastnit majetek. Vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Dědění se zaručuje“ a v odst. 5 LZPS se říká, že: *„Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“*. (POSPÍŠIL, a další, 2012)

Daně jsou povinné, zákonem stanovené, nenávratné, neekvivalentní a neúčelové. Povinnost odvést daň vzniká při určitých událostech nebo změnách jako třeba změna vlastnictví, ke kterému může dojít prodejem, darováním, děděním nebo také výplatou odměny. Také může vzniknout povinnost odvést daň v určitých a pravidelných intervalech. Daně jsou distribuovány do veřejných rozpočtů krajů, obcí, státu a státního fondu nebo rozpočtu Evropské unie. Pojem „daň“ je nejbližší vymezen v ust. § 2 odst. 3,4 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, který definuje daň jako:

„peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek nebo pokud zákon stanoví, že se peněžité plnění bude spravovat podle tohoto zákona a nebo se jedná o peněžité plnění v rámci dělené správy“ (Zákon č. 280/2009Sb., daňový řád)

Toto ustanovení je nutno interpretovat jako výlučné ústavní zmocnění moci zákonodárné rozhodovat o zdanění subjektů. Toto zmocnění dává zákonodárci poměrně velký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu zdanění. Z rozhodovací praxe Ústavního soudu však jednoznačně vyplývá, že ani rozhodovací prostor zákonodárce o možnostech zdanění není bezbřehý. Zákonodárce je při tomto rozhodování vázán zejména principem rovnosti a nediskriminace subjektů, dále pak principy předvídatelnosti, transparentnosti a přiměřenosti zdanění. (WAGNEROVÁ, 2012 stránky 319-323)

Daň je nárokována od mnoha druhů subjektů. Mohou jimi být například podniky, organizace, domácnosti, nebo jednotlivci, ať tuzemských nebo zahraničních. Nejdůležitějším úkolem, který plní daň je úloha fiskální. Další neméně důležitou funkcí je

funkce alokační, pomocí které dochází k rozložení prostředků na jednotlivé dílčí potřeby. Další funkcí je funkce redistribuční, kdy tato se jedná o vyrovnávání disparity mezi důchody jednotlivých subjektů. Další z funkcí daně je stimulační, pomocí níž stát může do jisté míry regulovat ekonomický růst nebo například podpořit spotřebu konkrétních statků. Poslední úlohou je stabilizační, která vyrovnává cyklické hospodářské výkyvy, které se projevují na úrovni celé ekonomiky formou ekonomického růstu a následného poklesu.

3.3 Daň přímá

Jedná se o daň, kde je jejím plátcem konkrétní osoba neboli konkrétní daňový subjekt. Takový subjekt na základě podaného písemného daňového přiznání odvádí daň prostřednictvím příslušných finančních úřadů. U přímých daní lze tedy s jistotou přesně určit daňový subjekt, který je povinen příslušnou daň odvést. Výše vyměřené daně bývá zpravidla daňovému subjektu vyměřen z jeho majetku, kterým disponuje nebo z výše jeho příjmu. Přímá daň je jednou ze dvou základních druhů daní v České republice.

3.3.1 Daň z příjmů

Daň z příjmů je vymezena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daň z příjmů se dělí do dvou skupin. Jednou z této skupiny je daň z příjmů fyzických osob (dále jen „daň z příjmů FO“). Druhou takovou daní daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň z příjmů PO“). Jednotlivé druhy příjmů mají svá specifická pravidla pro uplatnění daňově uznatelných výdajů. Základem daně z příjmů jsou příjmy snížené o výdaje, které byly prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, případně se uplatní daňové paušály. Takové výdaje mohou poplatníci zahrnout do daňově uznatelných výdajů a to v prokázané výši. Naopak je tomu u příjmů ze závislé činnosti, kde nelze žádné výdaje uplatnit. Tato daň společně s DPH a spotřební daní patří mezi nejdůležitější a z pohledu státního rozpočtu nejvýnosnější daně. Plátcí této daně jsou jak fyzické, tak i právnické osoby. Tuto daň jsou povinni odvést veškeré ekonomicky aktivní fyzické osoby s trvalým pobytem v ČR. Povinnost se vztahuje i na cizince, kteří se na území ČR zdržují a nebo zde mají hlášenou adresu místa pobytu. Daň z příjmů fyzických osob je v ČR zatížena 15 % sazbou. U právnických osob je poté jedná o 19 %. Bližší vymezení je dále uvedeno v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

Daň z příjmů fyzických osob je daň, která je v českém právním řádu upravena v Části první zák. č. 586/1992 Sb., ZDP. Jedná se o daň se sazbou ve výši 15 % a to v případě, že nebyla zvolena možnost využití paušální daně. Taková daň se vztahuje na všechny fyzické osoby, které mají trvalý pobyt na území České republiky nebo se zde obvykle zdržují. Jejich daňová povinnost se vztahuje na území České republiky, tak ale i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. U daně z příjmů FO je rozlišováno celkem pět druhů příjmů, které jsou vymezeny v ust. § 6 až § 10 ZDP. Jedná se o příjmy ze závislé činnosti (příjmy ze zaměstnání), příjmy ze samostatné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a takzvané ostatní příjmy. (Zákon č.586/1992Sb., o daních z příjmů)

Předmět daně z příjmů u fyzických osob je upravuje v ZDP, který stanoví, že takovým předmětem jsou příjmy ze závislé a samostatné činnosti, tedy ze zaměstnání, stejně tak podávají příznání a odvádějí daň z příjmů osoby samostatně výdělečně činné (dále jen „OSVČ“), podnikatelé a živnostníci. Daňové příznání podávají i lidé, kteří pronajímají své nemovitosti i ti, kterým vydělávají spořicí produkty, investice nebo i půjčky. Za příjem považujeme příjem peněžní i nepeněžní, dosažený i směnou. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

Příznání k této dani se podává podle § 136 odst. 1, zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen “DŘ“), ve lhůtě nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Příznání k dani lze podat jak fyzicky, tak i elektronicky pomocí datové schránky finančnímu úřadu – územní pracoviště místně příslušné poplatníkovi, kterým je místo pobytu poplatníka. (Zákon č. 280/2009Sb., daňový řád)

Daň z příjmů právnických osob je v českém právním řádu upravena v Části druhé, zák. č. 586/1992 Sb., ZDP. Tato daň daní příjmy subjektům založených právním aktem. Podle formy podnikání se poté liší i míra zdanění jejich příjmů. Základní sazba této daně je stanovena na 19 %, pokud v § 21 odst. 2 a 3 ZDP není tedy stanoveno jinak. Zdaňovacím obdobím pro právnické osoby bývá zpravidla kalendářní rok nebo účetní období, pokud je toto období delší než po sobě jdoucích 12 měsíců. Poplatníci jsou všechny osoby, které nejsou FO a mají sídlo své společnosti nebo místo vedení společnosti v ČR. Tyto společnosti však musí odvést daň i z příjmů plynoucích ze zahraničí. V situaci, kdy se nachází sídlo společnosti v zahraničí, zdaní poplatník pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky. Předmětem daně z příjmů PO jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Lze podat daňové příznání fyzicky na předem

stanoveném tiskopise finančního úřadu, tak lze elektronicky prostřednictvím datové schránky. Místní příslušnost správce daně je poté odvozena od sídla právnické osoby. Základem daně z příjmů je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady). (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

3.3.2 Daně majetkové

V průběhu několika posledních let zaznamenala tato v českém právu nejstarší daň několik zásadních změn a to v roce 2014, kdy byla zrušena daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitosti. Tyto do té doby platné daně se nazývaly tzv. trojdan. Daň, která byla odváděna z nabytí nemovitých věcí, byla v roce 2021 opět zrušena.

Daň z nemovitých věcí, je blíže vymezena v zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Tento zákon definuje dvě různé daně. V Části první zák. č. 338/1992 Sb. upravuje konkrétně v ust. § 2 až v § 6 daň z pozemků. Část druhá téhož zákona v ust. § 7 až §11a, upravuje daň ze staveb a jednotek. Taková daň za nemovitost je pak hrazena vždy na následující roční období dopředu a to nejpozději do 31. ledna formou daňového přiznání a jeho předmětem jsou nemovité věci vedené v katastru nemovitostí v ČR. Přiznání k této dani se podává pouze jednou, a to při pořízení takové nemovitosti, pokud tedy nedošlo v průběhu doby k nějaké změně. Poplatníkem daně z nemovitých věcí může být fyzická nebo právnická osoba. Příjemcem těchto výnosů jsou poté obce, v jejichž územním obvodu se zdaňovaná věc nachází, přičemž správu daně zajišťují prostřednictvím státu finanční úřady. (Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí)

Silniční daň byla s účinností od 1.1.2022, novelizována, kdy vlivem této novely zák. č. 142/2022 Sb., byl novelizován zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Povinnost platit daň byla touto novelou zcela zrušena a to pro osobní automobily. Výše uvedený zákon nabyl účinnost od 1.7.2022, přičemž má zpětnou účinnost od 1.1.2022. K zásadní změně došlo tak, že předmětem daně jsou nově pouze nákladní vozidla, tedy kategorie N2, N3, jejichž okamžitá hmotnost je nad 3,5 tuny a jejich přípojná vozidla. V praxi to v důsledku znamená, že silniční daň se bude platit až za vybraná vozidla s největší povolenou hmotností 12 tun a více. Od této daně jsou osvobozena například vozidla linkové nebo vnitrostátní dopravy, vozidla ozbrojených sil nebo civilní obrany, a ještě několika dalších. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

3.4 Daně nepřímé

Tento druh daní, které jsou nazývány nepřímé nebo také daň ze spotřeby jsou zahrnuty v ceně zboží nebo služeb, které si kdokoli pořídí. U nepřímých daní nelze, tak jako je to u daní přímých, jednoznačně předem určit, kdo bude plátcem této daně. Daň nepřímá je zahrnuta v ceně zboží nebo služeb a z tohoto důvodu není možné předem určit, kdo si zboží koupí a kdo tuto daň zaplatí. Z tohoto důvodu odvádí daň obchodník, u kterého si věc nebo službu poplatník i s daní zakoupil. Tomuto obchodníkovi se poté dále říká plátec. Výběr nepřímých daní je méně složitý oproti přímým daním, jelikož jejich výběr zajišťují příslušné finanční úřady. Daně nepřímé jsou stabilní a předvídatelné. Negativní vlastnosti této daně je její vliv jelikož jednorázově zvyšují ceny a krátkodobě zvyšují inflaci.

Daně nepřímé jsou stabilní a předvídatelné, což je považováno za jejich jednoznačné výhody. Jak dále v práci autor popisuje, nepřímé daně se dále rozdělují na daň universální, která se týká veškerého zboží a daň selektivní, která se týká pouze vybraného druhu zboží.

3.4.1 Univerzální daň

Univerzální se této dani říká z důvodu, že se odvádí z velkého množství spotřebního zboží. Sazba je lineární a diferencovaná se dvěma úrovněmi.

Daň z přidané hodnoty je v právním řádu upravena v zákoně č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty („dále jen „ZDPH“), kdy tento zákon zpracovává příslušné předpisy Evropské unie a upravuje daň z přidané hodnoty. Předmět daně z přidané hodnoty je v tomto zákoně definován v § 2, odst. 1. ZDPH. ZDPH tvoří hlavní pilíř nepřímého zdanění v České republice. Obecně lze říci, že na rozdíl například od daně z příjmu je DPH vybírána při spotřebě a má stanoveno několik sazeb. Tato daň se uplatňuje ve většině zemí Evropské unie ale i jiných zemích na celém světě, kdy tvoří nezanedbatelný příjem jednotlivých států. Ve srovnání s okolními státy Evropské unie je Česká republika se zavedenými sazbami DPH co do jejich výše, na pomyslném žebříčku na prostředních příčkách. Každý stát si tuto sazbu DPH nastavuje dle vlastních kritérií v rámci vlastní fiskální politiky.

DPH lze tedy definovat jako neduplicitní, široce založenou spotřební daň, která je vyměřována na základě přidané hodnoty ke zboží a službám. Spotřební daní je DPH nazývána proto, že ji v konečném důsledku odvádí konečný spotřebitel. Slovem neduplicitní je v tomto významu myšleno, že nezáleží na množství provedených transakcí

mezi výrobou a distribucí, ke které dojde před konečným prodejem zboží nebo služby. O DPH lze také říci, že se v zásadě vztahuje na všechny obchodní činnosti zahrnující výrobu, distribuci zboží a poskytování služeb. Výběr DPH se provádí zlomkově, prostřednictvím systému dílčích plateb, kdy si osoby povinné k dani odečítají od vybrané DPH částku daně, kterou zaplatily jiným osobám povinným k dani z nákupů pro jejich podnikatelskou činnost. Tento mechanismus zajišťuje, že daň je neutrální bez ohledu na to, o kolik transakcí se jedná. DPH je hrazena příslušným finančním úřadům, kterou odvádí osoba povinná k dani, ale ve skutečnosti ji hradí kupující prodávajícímu jako součást ceny. Jedná se tedy o nepřímou daň.

Daň z přidané hodnoty je zavedena napříč celou Evropskou unií a nejedná se tedy jen o vnitrostátní právní úpravu daní. Vznik a využívání DPH má svá opodstatnění a to především pro podporu existence jednotného evropského trhu. V době vzniku Evropského společenství používalo původních šest zemí EU různé formy nepřímého zdanění. Jednalo se nejčastěji o *vícestupňové daně*, z nichž každá byla vybírána ze skutečné hodnoty výstupu v každé fázi výrobního procesu. Takovým principům zdanění se také říkalo kaskádové daně. Pro spravedlivé zdanění v rámci společenství bylo zapotřebí neutrální a transparentní daňový systém z obratu, který by zajistil daňovou neutralitu a umožnil slevu přesné výše daně v místě vývozu.

Cílem Evropské unie bylo vytvořit systém, který by byl založen na principu fiskální neutrality, kde existuje zdravá hospodářská soutěž a jehož vlastnosti jsou podobné vlastnostem domácího trhu. Je zřejmé, že princip fiskální neutrality je silně spojen s cílem společného trhu a základní dohody o fungování Evropské unie. Proto pouze neutrálně uplatňovaná daň z obratu může zabránit narušení hospodářské soutěže a volnému pohybu zboží a služeb v rámci společného trhu. V tomto smyslu Kapitola 4, Oddíl 1, článek 138 Směrnice Rady 2006/112/ES – společný systém Evropské unie daně z přidané hodnoty stanoví, že členské státy EU osvobodí od daně zboží, odeslané nebo přepravované do místa určení mimo jejich příslušné území v rámci společenství. V sousedních členských zemích je tato daň známá spíše pod zkratkou VAT, která je zkratkou slov „value-added tax“. DPH je bezpochyby základem nejen nepřímého zdanění v ČR, ale zároveň i základem celé daňové soustavy. Níže uvedené sazby DPH jsou do jisté míry regulovány i EU a to konkrétně SR 2006/112/ ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Prováděcí nařízení k této směrnici je Prováděcí nařízení Rady (EU) č.

282/2011 ze dne 15.03.2011, kterým se stanoví prováděcí opatření k SR 2006/112/ES, o společném systému DPH. (SMĚRNICE RADY 2006/112/ES)

Česká republika využívá tři sazby DPH a to Základní sazbu DPH, která je stanovena na 21 %. Tomuto zdanění podléhá v ČR většina zboží a služeb. Tato SR 2006/112/ES se v Článku 97 stanoví základní sazby DPH v jednotlivých členských státech v minimální základní sazbě na úrovni 15 % a to z důvodu aby nedocházelo k narušení hospodářské soutěže v některých oborech hospodářské činnosti.

Druhou sazbou je tzv. 1. snížená sazba DPH, která je ve výši 15 % a která je v ČR aplikována především na potraviny, některé zdravotnické pomůcky, hromadnou dopravu a další. Snížená sazba DPH je SR 2006/112/ES v Článku 99 stanovena jako procentuelní podíl ze základu daně a nesmějí být nižší než 5 %. Vzhledem k tomu, že SR 2006/112/ES v Článku 98 odst. 1, umožňuje členským státům uplatňovat dvě snížené sazby DPH, zavedla ČR i druhou sníženou sazbu DPH.

Třetí sazbou je 2. snížená sazba DPH, která je ve výši 10 % sazby daně. V ČR uplatňována především např. na kojeneckou výživu, léky, knihy a hudebniny aj.

Skutečné uplatňované sazby se v jednotlivých zemích EU a mezi určitými typy produktů liší. Některé země EU si také ponechaly různé sazby pro konkrétní produkty. To je dáno tím, že si členské země EU implementují společná pravidla stanovená ve směrnici o DPH dle svých vlastních potřeb. Maximální výše sazby DPH ale i jiných daní, by měla být stanovena vždy s ohledem na teorii, se kterou přišel Arthur Laffer a jeho Lafferovou křivkou, která stanovuje maximální možnou hranici daňové sazby, při zachování efektivity výběrů daně.

V České republice nepodléhá DPH veškerému zboží a službám. Existují služby, které jsou od DPH zcela osvobozené. Může se jednat například o poštovní služby, finanční a pojišťovací služby, sociální péče a zdravotnictví, rozhlasové a televizní vysílání, vzdělání a další. Blíže je toto vymezeno v § 51 ZDPH., kde je stanoveno, že u plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění ke dni jeho uskutečnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně je plátce povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost ho přiznat. (BAKEŠ, a další, 2009 str. 180)

Daň z přidané hodnoty je tedy daní nepřímou, kdy koncový daňový subjekt, který se označuje jako poplatník DPH, plní svou daňovou povinnost tzv. nepřímo. Svou daňovou

povinnost odvádí prostřednictvím registrovaných plátců DPH. Daňové subjekty, které jsou registrovány jako plátcí DPH, odvádějí DPH v jednotlivých etapách výroby a prodeje zboží, nemovitostí a při poskytování služeb. Povinnost zaplatit daň má daňový plátce na výstupu a za tyto daňově uskutečnitelná plnění, má nárok na daňový odpočet. Odpočet si plátce nárokuje na vstupu u přijatých plnění. Zdaní tedy jen jeho přidanou hodnotu. Vlastní daňová povinnost vzniká plátcí tehdy, když daň na výstupu za příslušné zdaňovací období, převyší odpočet daně. Jestliže odpočet daně za určité zdaňovací období převyší daň na výstupu, vznikne plátcí nadměrný odpočet. (Daně, 2004)

Aby poplatník odvedl státu skutečně jen DPH z produktu či služby nacházející se ve výrobním procesu určitého produktu nebo služby, je zapotřebí umožnit daňovému poplatníku tzv. daňový odpočet. Daňový odpočet je státem uznaný náklad, který může daňový poplatník odečíst od svého základu daně. To plátcí umožní zaplatit nižší daň z příjmu. Daňový odpočet sníží následně celkovou daň o 15 %, přičemž ho lze uplatnit pouze jednou za rok v daňovém přiznání nebo ročním zúčtování u zaměstnavatele. Uplatněním odpočtu daně můžeme rozumět uvedení daně na vstupu do daňového přiznání. Plátce daně, který je povinný platit DPH, získává možnost odečíst daň zaplacenou dodavateli od daně vybrané od svých odběratelů. V případě, že bude schopen podle jeho přijatých a vydaných daňových dokladů doložit, že k uhrazení daně skutečně došlo, může si sám daňový subjekt uplatnit nárok na odpočet daně. To znamená, že aby mu byla daň vrácena, musí být nejdříve daň uhrazena. To dodává DPH částečnou odolnost vůči daňovým únikům.

Nárok na takový odpočet nemá ten, kdo má příjem na více než jednu pracovní smlouvu v jednom měsíci, je zaměstnán a současně podniká, je OSVČ, je přihlášen k progresivní dani z vysokých příjmů (tj. s příjmem vyšším jak 1 867 726 korun za rok, kdo má zaměstnání a další příjem (např. z nájmu, z daru, kapitálu), kdo zrušil pojištění, u kterého v minulosti uplatnil daňové odpočty a kdo podá daňové přiznání. (Zákon č.235/2004Sb., o dani z přidané hodnoty)

DPH je neutrální a touto neutralitou je myšleno, že u DPH nedochází k diskriminaci tuzemského zboží ve vztahu k tomu dováženému. Tímto se stát chrání před možným narušením či dokonce deformací podmínek hospodářské soutěže. Dovážené zboží je zdaňováno stejně jako to tuzemské a export zdaňován není. Toto celé vede k rovné konkurenci na zahraničních trzích.

Dalším termínem, který je třeba definovat je termín takzvané harmonizace DPH. Hlavní úlohou harmonizace daně především na evropské úrovni spočívá v odstranění daňových překážek bránících volnému pohybu lidí, kapitálu, zboží a služeb mezi jednotlivými členskými státy. Daňová harmonizace představuje nejvyšší stupeň mezinárodní spolupráce v oblasti daňové politiky. Jeho cílem je posílení vnitřního trhu a pro investory a ekonomicky aktivní osoby zatraktivnit EU. V členských státech EU existují rozdílné úrovně této harmonizace. Při zavádění harmonizace dochází k částečné ztrátě fiskální autonomie jednotlivých států EU. Vzhledem k tomu, že v ČR tvoří DPH podstatnou část příjmů státního rozpočtu, musí se k tomuto přistupovat velmi opatrně, jelikož dochází k zásahu do specifického nastavení daňových sazeb. Fiskální politika je považována za jeden ze symbolů národních suverenity a proto by mělo být řízení takto citlivých otázek daní řešeno zcela autonomně. V souvislosti s měnovou unií v rámci evropského společenství, ve kterém jsou členské státy zapojeny, je role národních bank omezena, zůstaly členským zemím k ovlivňování ekonomiky právě nástroje fiskální. Každý stát má vlastní potřebu v dané chvíli reagovat na vzniklé situace například řízením sazby daně apod. (SMĚRNICE RADY 2006/112/ES)

Akční plán pro DPH

Dne 7. dubna 2016 byl Komisí (EU) přijat akční plán pro DPH, označovaný celým názvem „SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU, RADĚ A EVROPSKÉMU HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU o akčním plánu v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU - Čas přijmout rozhodnutí označený COM/2016/0148 final. Tento akční plán stanoví cestu k vytvoření jednotné DPH. Oblast DPH může podpořit hlubší a spravedlivější jednotný trh a díky ní, zvýšit zaměstnanost, růst a investice a konkurenceschopnost. Společný systém DPH vidí EU jako základní prvek jednotného evropského trhu. Odstraněním překážek, které narušovaly hospodářskou soutěž a bránily volnému pohybu zboží, usnadnily obchod v rámci jednotného trhu. DPH je hlavní a rostoucí zdroj příjmů v EU, který se stále zvyšuje. Současný systém DPH, který měl být přechodný systém, je z pohledu Evropské komise roztržštěný, složitý pro rostoucí počet podniků působících příhraničně a nechává dveře otevřené podvodům. V tomto akčním plánu je kritizován postup jakým jsou řešeny domácí a přes hraniční transakce a zboží nebo služby lze v rámci jednotného trhu nakupovat bez DPH. Obsahoval také zásady pro budoucí jednotný evropský systém DPH, krátkodobá opatření pro boj proti podvodům

v oblasti DPH, plány revize snížených sazeb DPH, návrhy zjednodušení právních předpisů v oblasti DPH i oznámení souboru opatření o DPH. V ústředí tohoto plánu stál návrh přijít při přes hraničních dodávkách zboží na zásadu země určení. Po přijetí tohoto akčního plánu předložila Evropská komise řadu návrhů, jak pracovat na jeho dokončení. V těchto návrzích je apelováno na složitost, kterou označuje za dusivou pro podniky, musí být efektivnější, založeno na větší důvěře a musí dále bojovat proti riziku podvodů. V této oblasti udává akční plán DPH mezeru přes 170 miliard EUR. Akční plán přichází s plánem na vytvoření definitivního systému DPH, který by měl spočívat na dohodě zákonodárců EU, že systém DPH by měl být založen na principu zdanění v zemi určení zboží. To znamená, že pravidla zdanění, podle kterých dodavatel zboží vybírá DPH od svého zákazníka se rozšíří na přes hraniční transakce. Komise současně zahájila řadu dalších souvisejících iniciativ na pomoc jak vyřešit problémy, které představuje současný systém DPH. Některé z těchto iniciativ již byly oznámeny a budou doplněny o další opatření, která pomohou okamžitě řešit problém podvodu na DPH. (EU, Akční plán pro DPH ze dne 7.dubna 2016)

3.4.2 Selektivní daň

Selektivní daň je zaváděna státem za účelem regulace cen určitých komodit na trhu (např. spotřební daň), kdy takovou daní může stát zatížit produkty, jejichž spotřebu chce nějakým způsobem regulovat a nebo jsou obecně škodlivé pro společnost. Na rozdíl od DPH, která se používá na velké množství zboží, selektivní daň je jen na cílené oblasti. Této dani podléhá celkem 5 komodit zboží.

Spotřební daň bývá využívána k politickým či finančním potřebám a byla zavedena již od 1.1.1993. Tento daňový režim původně upravoval zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, který byl následně několikrát novelizován. V současné době jej upravuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Cílem bylo sblížit právní úpravy spotřebních daní platných v ČR s právním režimem EU. Tuto daň zavádí stát v úmyslu regulovat cenu určitých komodit, jejímž účelem může být zvýšení příjmu do státního rozpočtu, nebo snížení množství prodávaného zboží, jehož spotřeba je nadměrná a nebo škodlivá. Nejčastěji se však jedná o skupinu specifických výrobků, které souvisí se zdravotními riziky nebo nebezpečím pro životní prostředí. Vyšší cenou tohoto zboží, klesá poptávka. Nejčastěji se jedná o např. o tabák, alkohol, pohonné hmoty nebo minerální oleje. Příjem ze zboží zatíženého touto daní se následně vrací zpátky do rozpočtu

státu a je následně využít v oblastech týkajících se stejné problematiky například pro revitalizaci krajiny po těžbě, dopady znečištění na krajinu nebo léčby nemocí vzniklých ve spojení s využíváním určitých produktů. Mohou to být např. léčba závislosti na alkoholu, tabáku, léčba rakoviny plic u zasažených pacientů. Tato spotřební daň není svou vybranou částkou z daného zboží zanedbatelná, jelikož tvoří většinou více než 50 % ceny daného zboží a přibližně 14 % státního rozpočtu. (Zákon č.587/1992 Sb., o spotřebních daních)

Ekologická daň zahrnuje ekonomické snahy o ochranu životního prostředí. K jejich skutečnému zavedení došlo v roce 2008, kdy vstoupil v platnost zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů. Ekologická daň je nejčastěji užívána např. jako daň z elektřiny, zemního plynu a z pevných paliv. Může se ale také jednat o poplatky za znečištění vzduchu nebo vody a poplatky za odpad. (Zákon č.261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů)

4 Hospodářská trestná činnost

Hospodářská nebo také někdy označována termínem ekonomická trestná činnost je ve své podstatě nenásilným projevem vůle pachatele. Pojem hospodářská kriminalita je typicky výrazem užívaným v ČR a ekonomická kriminalita je užívaný termín převážně v zahraničních pramenech. Hospodářská trestná činnost je zcela zásadně odlišná od tzv. obecné kriminality, která se vyznačuje např. krádežemi, poškozováním cizí věci, výtržnictvím, násilnými trestnými činy apod. Hospodářská trestná činnost je jakýmsi stínem legálních ekonomických aktivit.

Pokud trestná činnost není spojena s legální ekonomickou bází, jen těžko potom můžeme hovořit o hospodářské trestné činnosti. Někteří odborníci dokonce tvrdí, že specifikem hospodářské kriminality je osobní distanc mezi pachatelem a obětí, a že dokonce je někdy trestný čin vnímán jako nutné zlo či tzv. kavalírský delikt. (VÁLKOVÁ, a další, 2019 str. 374)

Hranice, která je mezi daňovou optimalizací a neodvedením nebo zkrácením daně je pro pachatele často tenká. V případě daňové optimalizace se obchodník snaží v mezích zákona ponížít svou daňovou povinnost tím, že využívá mezer v zákonech. Často je hovořeno o tzv. „šedých zónách“, kde není zcela jasné, kde se nachází hranice mezi těmito dvěma pojmy. Zda li už se jedná o daňový únik, či daňovou optimalizaci. Hospodářské kriminalitě se často přezdívá také „white-collarcrime“, neboli též kriminalita bílých límečků. Tento termín má i svou historii, kdy ho poprvé užil Erwin Sutherland a to již v roce 1939. Tímto termínem byl označován pachatel zločinu, který požíval vysoký sociální status a který zneužil ke spáchání činu své pracovní pozice. Tímto způsobem trestné činnosti může docházet k velkému majetkovému obohacení, ale také dochází k výraznému deformování trhu. Poctivý obchodník nedokáže svou cenou za zboží či služby konkurovat ceně podvodníka, který má díky svým daňovým podvodům např. o DPH nižší náklady. Poctivý obchodník je v takovém prostředí nekonkurenceschopný a má možnost po čase svou podnikatelskou činnost ukončit, nebo se přizpůsobit svému okolí, což znamená, že musí začít také podvádět. Je tedy velmi důležité, aby tento druh trestné činnosti byl již v zárodku, než dojde k neoprávněnému obohacení a zmíněné deformaci trhu, odhalen.

Podstatným rysem hospodářské kriminality je také její latence. Tento rys dodává tomuto druhu kriminality jeho nebezpečnost a to především z důvodu, že hospodářská

kriminalita vykazuje nejvyšší latenci ve srovnání s jinými trestnými činy. To může v konečném důsledku znamenat, že podstatná část hospodářských trestných činů není odhalena, tudíž ani nemůže dojít k potrestání jejího pachatele. V historii České republiky došlo již mnohokrát k tak závažným hospodářským TČ, u kterých dosahovala způsobená škoda i několika miliard korun. Příčinou bylo včasné neodhalení tohoto podvodného jednání, které umožnilo pachatelům, způsobit škodu takto velkého rozsahu. K tomu do jisté míry může přispět i nízká kriminální citlivost veřejnosti, kterou se rozumí míra tolerance k porušování zákonů. V řadě případů nedochází k poškození práv jednotlivců a tedy, si nikdo zcela neuvědomuje, že dochází k porušování zákona. Prostředky, o které pachatel stát připraví, by mohly být využity ve veřejném zájmu pro všechny obyvatele ČR popř. EU.

Obecně lze o hospodářské kriminalitě říci, že jí tvoří trestné činy spáchané při podnikání ekonomických subjektů zejména osobami působícími uvnitř těchto subjektů. U hospodářských trestných činů je velká rizikovost vlivem jejich složitosti, organizovanosti a vidinou velkých finančních zisků, že může dojít k propojení s organizovaným zločinem. Účast na organizované zločinecké skupině upravuje § 361 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, který stanoví, že

„kdo založí organizovanou zločineckou skupinu, kdo se činnosti organizované zločinecké skupiny účastní, nebo kdo organizovanou zločineckou skupinu podporuje, bude potrestán odnětím svobody na dvě léta až deset let nebo propadnutím majetku“

Trestní sazba za takové jednání je poté odnětí svobody na tři léta až dvanáct let nebo propadnutí majetku v případě, že pachatel spáchá čin jako vedoucí činitel organizované zločinecké skupiny. (Zákon č.40/2009 Sb., trestní zákoník)

4.1 Hospodářské trestné činy na úseku daní

Daňová trestná činnost je nejčastěji se vyskytující a postihovaným hospodářským trestným činem v ČR. Právní úprava daňových trestných činů je poté zakotvena ve zvláštní části, hlavě VI s názvem Trestné činy hospodářské. Konkrétně jsou upravovány v ust. § 233 až § 271 zákona č. 40/2009 Sb. trestního zákona (dále jen „TZ“). Zde se nacházejí mj. i veškeré hospodářské trestné činy. Trestné činy na úseku daní, jimiž jsou nejčastěji kvalifikovány daňové TČ a související TČ s karuselovými podvody, jsou dále definovány v ust. § 240 a §241 TZ. (Zákon č.40/2009 Sb., trestní zákoník)

O daňových trestných činech lze říci, že do jisté míry reflektují stav a vývoj ekonomické a společenské sféry ale i určité formy a stupně jejich vztahu navzájem. (KUCHTA, a další, 2005 str. 360)

Jedná se o druh kriminality, která je extrémně výnosná. V žádném jiném odvětví trestných činů není možné získat tak vysoký výnos, jako právě v těch daňových. Ve spojení s poměrně přijatelnou mírou rizika oproti jiným formám organizovaného zločinu je právě daňová kriminalita často vyhledávanou a páchanou činností. U takto rozsáhlých daňových kauz jakými bezpochyby karuselové podvody jsou, se poté můžeme téměř pravidelně setkávat se stabilními organizovanými skupinami pachatelů, které se vyznačují jasně vymezenou hierarchií a dělbou vykonávaných úloh. Ovládání tak velkých skupin lidí a společností jaké se vyskytují v karuselovém podvodném řetězci je obrovsky náročné, složité a vyžaduje to velké úsilí. Vznik takových organizovaných skupin nemusí být vždy za tímto účelem, může se často jednat o skupiny etablované v jiných formách zločinu, které pouze hledají nové způsoby a cesty, jak generovat větší zisky. Pachatelé daňových trestných činů mohou být motivováni různými důvody. Současná, ekonomická situace v zemi ztížila podmínky pro podnikání napříč celému podnikatelskému spektru. Aktuální ekonomická krize, kterou umocnil i nedávno vzniklý válečný konflikt na Ukrajině může přimět další podnikatele, kteří se ocitají na hranici bankrotu k dopouštění se různého druhu daňových podvodů, krácení nebo neodvedení daní, falšování účetnictví apod., za účelem zlepšení následků této krize. Avšak i v době, kdy je tržní situace příznivá a podniky prosperují, dochází k daňové kriminalitě. Vedle ekonomických faktorů, které ovlivňují daňovou kriminalitu, jsou tu i další a to například sociálně kulturní. Jako příklad lze uvést podnikatele, který si neoprávněně zvyšuje náklady, aby se vyhnul placení daní. Takový podnikatelé budou málokdy spoluobčany odsuzováni a považováni za pachatele daňové kriminality. Lidé si často řeknou, že jsou vlastně šikovní a prostě jen vyžrali na stát. Přitom by kolikrát stačila vyšší úroveň mravního vědomí, ve spojení s větším počtem kladných vzorů.

4.1.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Nejčastější právní kvalifikací ve spojení s karuselovými podvody je bezpochyby § 240 zák. č. 40/2009 Sb, trestního zákoníku, který se nazývá Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Tento paragraf v prvním odstavci říká, že

„Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.“ (Zákon č.40/2009 Sb., trestní zákoník)

Podstatou takového trestného činu je konání pachatele, jejímž důsledkem je daňovému subjektu vyměřena neoprávněně nižší daň a nebo k vyměření daně nedojde vůbec. Toto ustanovení chrání zájem státu na správném vyměření daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění, pojistného na zdravotní pojištění, poplatku nebo jiné podobné povinné platby a na příjmech z těchto povinných plateb, z kterých je financována činnost státu, krajů a obcí a jiné činnosti vykonávané ve veřejném zájmu, zejména léčebná péče a sociální zabezpečení. Vzhledem k tomu, že TZ nesankcionuje v tomto ustanovení pouhé neodvedení uvedených povinných plateb, ale jejich zkrácení, jde v podstatě o zvláštní případ podvodu. (ŠÁMAL, a další, 2012 str. 2416)

TČ § 240 TZ je jedním ze sedmi trestných činů daňových, poplatkových a devizových. Patří k nejstarším v trestním právu a to od poloviny 20. let minulého století, kdy byl v TZ definován ve třech samostatných ustanoveních. Zákonem č. 140/1961 Sb., TZ došlo ke zmírnění předmětné skutkové podstaty. Novela reagovala na negativní jevy, které vznikly nebo které by ještě postupem času mohly vzniknout. Za nejprínosnější, co měla novela přinést, bylo bezpochyby posílení ochrany fiskálních zájmů státu. V roce 1992, kdy došlo k otevření státních hranic mezi členskými státy, přestávají existovat hraniční kontroly, čímž dochází k enormnímu nárůstu karuselových podvodů. Novela neměla za úkol pouze ochranu fiskálních zájmů státu, ale také zvýšila dosavadní postihy, které nebyly dostatečné a nereflektovaly závažnost způsobených důsledků. Nový TZ č. 40/2009 Sb., převzal předmětnou skutkovou podstatu z předchozího ustanovení trestního zákona č. 140/1961 Sb., i s možností projevit účinnou lítost. Novelou však byly zvýšeny trestní sankce a tresty za mezinárodní organizovaný zločin a také znovu zavedla trestnost již samotné přípravy tohoto TČ.

Trestný čin podle § 240 TZ tak, jak je v dnešní době účinný říká, že trestní sankcí bude postižen ten, kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na

zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb. (Zákon č.40/2009 Sb., trestní zákoník)

4.1.2 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

Druhým nejčastěji kvalifikovaným trestným činem v souvislosti s daňovou kriminalitou je § 241 zák. č. 40/2009 Sb. trestního zákoníku, s názvem Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. Toto ustanovení ve svém prvním odstavci říká, že

„Kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.“ (Zákon č.40/2009 Sb., trestní zákoník)

Tímto ustanovením je chráněn zájem státu na řádném odvádění určitých povinných plateb, konkrétně jednak daně, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistného na zdravotní pojištění, které po jejich sražení odvádí na základě své zákonné povinnosti zaměstnavatel nebo jejich plátce (fyzická nebo právnická osoba) za zaměstnance nebo jiné osoby, a jednak pojistného na úrazové pojištění zaměstnanců, které odvádí zaměstnavatel ve prospěch svých zaměstnanců (objekt trestného činu). (ŠÁMAL, a další, 2012 str. 2445)

Jedná se o skutkovou podstatu trestného činu v trestním právu České republiky, která byla nově vytvořena po novelizaci trestního zákoníku. Zavedena byla zákonem č.253/1997 Sb., kterým se měnil a doplňoval zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákoník. (Zákon č.253/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů)

Její vznik byl reakcí na enormní nárůst počtu neodvedených daní a pojistného. Sankce byly v dané době zastaralé a nedostatečné. V zájmu tohoto ustanovení je daň, pojistné na sociálním zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění.

Na rozdíl od TČ podle § 240 TZ postihujícího případy zejména podvodného jednání pachatele (zpravidla poplatníka), v důsledku něhož je poplatníkovi vyměřena nižší daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jiná jim podobná povinná platba, anebo k vyměření takové platby vůbec nedojde, se tato skutková

podstata zaměřuje na případy, kdy zaměstnavatel nebo plátce (fyzická nebo právnická osoba) neskrývá svou povinnost odvést uvedené sražené platby za zaměstnance či jiné osoby nebo v jejich prospěch ani jejich výši, ale z nejrůznějších důvodů tuto povinnost úmyslně nesplní. Navíc je tento trestný čin též užší v tom směru, že se týká jen některých povinných plateb, a to daně, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistného na zdravotní pojištění anebo pojistného na úrazové pojištění zaměstnanců, a nikoli již dalších povinných plateb, jejichž zkrácení je postihováno ustanovením § 240. (ŠÁMAL, a další, 2012 str. 2445)

Následkem trestněprávního jednání pachatele a zároveň další podmínkou uplatnění trestní sankce je získání prospěchu. K tomu, aby se jednalo o předmětný TČ podle § 241 TČ nebo dříve zmíněný § 240 TZ, musí částka způsobené škody, nebo získaného prospěchu, činit minimálně 100 tis. Kč. Tyto hranice výše škody, které upravuje § 138 trestního zákoníku, byly od 1. října 2020 novelizovány, kdy tím byla zvýšena i hranice výše škod, prospěchu, nákladů k odstranění poškození životního prostředí a hodnoty věci na dvojnásobek. Novela reagovala na zvyšující se minimální a průměrné mzdy. (Zákon č.40/2009 Sb., trestní zákoník)

4.2 Trestní sankce

V případě, že došlo v předchozích kapitolách k vymezení TČ podle § 240 a § 241 TZ je také důležité vymezit tresty, které lze za jednání naplňující skutkovou podstatu uvedených trestných činů uložit.

Pokud se pachatel dopustí jednání ve smyslu § 240 odst. 1 TZ, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti, může být potrestán na dvě léta až osm, spáchá-li čin uvedený v odst. 1 nejméně se dvěma osobami, poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěrku, nebo spáchá-li takový čin ve značném rozsahu. Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odst. 1 ve velkém rozsahu, nebo spáchá-li čin uvedený v odstavci 2 písm. c) ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech. Příprava je trestná. (Zákon č.40/2009 Sb., trestní zákoník)

Pokud se pachatel dopustí jednání ve smyslu § 241 odst. 1 TZ, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti. Odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v

odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného značný prospěch. (Zákon č.40/2009 Sb., trestní zákoník)

V minulosti byl již několikrát řešen spor, který rozporoval možnost potrestat daňový subjekt v daňovém řízení formou penále ve smyslu ust. § 251 zák. č. 280/2009 Sb., DŘ a jeho následného řešení téhož skutku v trestním řízení. Takovým sporem se zabýval i Nejvyšší soud ČR, který ve věci rozhodl rozsudkem Nejvyššího soudu č.j. 15 Tdo 832/2016 – 126, ze dne 04.01.2017. Nejvyšší soud se zabýval otázkou, zda je možné po uložení penále podle § 251 zák. č. 280/2009 Sb., DŘ, které by mohlo být považováno za formu trestní sankce, mohlo být posléze řešeno v trestním řízení, při neporušení zásady „ne bis in idem“ tedy ne dvakrát v jedné věci je jednou ze základních zásad trestního řízení. V soudním sporu bylo namítáno, že daňové řízení a trestní stíhání pro téže jednání porušuje tuto zásadu. Tvrzení vykazovalo vedle platebního deliktu, významného v oblasti správního trestání, znaky TČ ve smyslu ust. § 240 TZ, kdy se má jednat o řízení o totožném skutku. Vývoj právních názorů na tuto problematiku ze strany Evropského soudu pro lidská práva, stejně jako na něj navazující vývoj názorů Nejvyššího soudu ČR však není stále jednotný. Ani OČTŘ nejsou v současné době zcela v konsensu, kdy je princip „ne bis in idem“ třeba uplatnit, a kdy nikoliv. Obžalovaný v této věci poukázal na první vydané usnesení OS v Liberci, jímž bylo trestní stíhání podle § 223 odst. 1 TŘ zastaveno z důvodu překážky věci rozhodnuté a to s ohledem na rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva (dále též „ESLP“) ve věci Nykänen proti Finsku, č. 11828/11, ze dne 20. 5. 2014, jímž bylo vysloveno, že postih obviněného v daňovém řízení vylučuje jeho postih za tytéž skutky v řízení trestním. KS v Ústí nad Labem se však s tímto názorem neztotožnil a věc vrátil k novému projednání, protože měl za to, že penále bylo v posuzované věci uloženo jako peněžitá sankce spojená s doměřením daně a že v této podobě penále nemá sankční, ale reparační povahu, a proto nejde o dvojí postih. To je podle názoru obviněného v rozporu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 210/2014, ze dne 16.12.2015, ve kterém bylo konstatováno, že penále uložené má povahu trestu, a proto je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále „Listina“) a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále převážně jen „Úmluva“). Kritériem pro potrestání v dané věci by měla být citelnost dopadu trestní sankce, nikoli to, jaký orgán trest vynese, přičemž o citelnosti dopadu daňového penále uloženého v rádech statisíců korun, stěžovatel považoval za zcela dostatečné. V posuzované věci, by měl být dle názorů jakýkoli další trestní postih nepřijatelný, protože by byl uložen vedle již

vykonaného trestu za správní delikt, což je v rozporu se zásadou zákazu dvojího trestání a vedení trestního stíhání po pravomocném uložení trestu.

Vzhledem k tomu, že bylo daňovému subjektu v rámci daňového řízení uloženo penále, mělo by být toto rozhodnutí považováno za rozhodnutí konečné. Na základě zhodnocení teoretických východisek státní zástupkyně rozporovala porušení zásady *ne bis in idem*, kdy dále konstatovala, že v dané věci proběhlo daňové řízení, jehož součástí bylo vyměření penále, a rovněž trestní řízení. Toto řízení primárně nesměřovalo k sankcionování subjektu daně, ale k doměření daně, přičemž povinnost uhradit penále nastává ze zákona a jeho uložení záleží v pouhé matematické operaci spočívající ve výpočtu penále podle výše doměřené daně. (NejvyššíSoud, 2017)

Ze zmíněného rozsudku Nejvyššího soudu č. j. 15 Tdo 832/2016 – 126, ze dne 04.01.2017 konstatovat, že penále ve smyslu § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, uložené v daňovém řízení za nesplnění povinnosti tvrzení pravomocným rozhodnutím správního orgánu, má povahu trestní sankce, byť *sui generis*, proto je třeba na ně aplikovat také čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod.

Soud musí při stanovení druhu trestu a jeho výměry přihlídnout k pravomocnému rozhodnutí finančního úřadu o povinnosti uhradit penále z doměřené daně a v odůvodnění rozhodnutí vysvětlit, jak byla tato okolnost zohledněna.

Daňové řízení a trestní stíhání pro skutek spočívající v nesplnění povinnosti tvrzení vykazovalo vedle platebního deliktu, významného v oblasti správního trestání, znaky trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ, jsou řízeními o totožném skutku. To platí za situace, že subjekt tohoto trestného činu a daňový subjekt je totožná fyzická osoba (k tomu srov. č. 51/1997 Sb. rozh. tr.).

Pravomocné rozhodnutí, jímž se skončí jedno ze souběžně či postupně vedeného daňového a trestního řízení, která jsou řízeními trestněprávní povahy, nevytváří překážku věci rozhodnuté s účinky *ne bis in idem*, je-li mezi daňovým řízením a trestním řízením nejen dostatečně úzká věcná souvislost, ale současně i souvislost časová

Pokud se obě řízení doplňují, zaměřují se na různé aspekty daného protiprávního jednání a je mezi nimi věcná a časová souvislost, nejde o porušení zákazu dvojího postihu téže osoby za týž skutek. (NejvyššíSoud, 2017)

5 Karuselové podvody

Samotné karuselové podvody byly na území České republiky poprvé detekovány již v roce 1992. Příčina vzniku karuselových podvodů je připisována nejčastěji osvobození plnění uskutečněného mezi jednotlivými členskými státy EU. Do roku 1992 nebylo zboží osvobozeno od uskutečněného plnění, a tudíž zde nebyl prostor pro vytvoření složitého fakturačního řetězce, jehož cíle by bylo zkrátit nebo neodvést daň. Do té doby standardně docházelo při přechodu vnitřních státních hranic ke kontrolám převáženého zboží. Nemohlo tedy dojít k žádnému fiktivnímu obchodování, kdy zboží často ani neexistovalo nebo existovalo, ale neopustilo sklady apod. Do té doby, bylo zcela nepochybné, že zboží opustilo území jednoho členského státu a následně bylo dodáno do druhého členského státu. Rozmach tohoto způsobu krácení DPH jednoznačně naplno spustilo otevření vnitřních státních hranic EU, ke kterému ČR přistoupila na přelomu roku 1992 a 1993. Pravděpodobně toto ale nebyl jediný z příčin, proč se posledních dvacet let těší karusely takové oblibě mezi podvodníky. Jako další příčina mohlo být uplatňování principu země určení, čímž měly být zcela odstraněny formality na hraničních přechodech a s tím související odložené platby DPH.

Všechny státy Evropské unie, nevyjímaje Českou republiku se často potýkají s daňovými úniky na úseku DPH, jejichž objem lze jen těžko odhadovat. Zástupci EU hovoří o minimální ztrátě na území EU na DPH v řádech mnoha desítek miliard eur ročně.

Počet páchaných trestných činů na DPH se na území České republiky až do roku 2016 zvyšoval, kdy po roce 2016 začal částečně zpomalovat. K mírnému poklesu páchaných karuselů došlo z důvodu, že od 1. ledna 2016 došlo k zavedení dlouho očekávaného institutu kontrolního hlášení, které velmi výrazně komplikuje páchání karuselových podvodů. Takové podvody mají více názvů, jakými jsou např. kolotočové, missingtrader intra-communityfraud (dále jen „MTIC“), podvod chybějícího/ztraceného obchodníka nebo white-collarcrime (kriminalita bílých límečků). Způsob jakým je tento podvod páchán je ale vždy stejný. Jedná se o záměrné jednání pachatele, kdy se v účelově uzavřeném okruhu subjektů opakovaně prodává zboží, bez reálného a smysluplného ekonomického základu s cílem získat nadměrný odpočet DPH. Výše zmíněný chybějící obchodník, kterému se říká Missingtrader pořídí zboží z JČS. Při pořízení tohoto zboží nebo služby má povinnost odvést v zemi pořízení řádně daň. Tuto daň nejen, že neodvede ale často se k dani ani nepřizná finančním úřadům. Následně zboží prodá dále do předem

připraveného fakturačního řetězce, ve kterém je pro ztížení odhalení zapojeno co nejvíce společností na pozici tzv. Buffers. Bufferů, mohou být v řetězci stovky ale i tisíce. Jsou známy i případy, ke kterým došlo v Pobaltských zemích, kdy bylo do řetězce zapojeno na 150 tisíc společností na této pozici. Často o tomto zapojení ve fakturačním řetězci sami „Buffři“ ani nemusí vědět. Jednoduše dojde ke zneužití názvu společnosti a daňového identifikačního čísla. Poté, co je zboží fakturačně prodáno přes dostatečné množství společností tzv. Broker, který se nachází na konci fakturačního řetězce, prodá zboží zpět do JČS, často stejnému obchodníkovi, od kterého bylo zboží přivezeno do ČR. Protože zboží bylo dodáno za hranice do JČS nárokuje si Broker odpočet DPH na vstupu. Takto zacyklené zboží mohou podvodníci prodávat v karuselu do doby, než si takového jednání všimne správce daně. Pokud k tomu dojde Missingtrader - chybějící obchodník, který daň neodvedl, se okamžitě skryje. Pro správce daně a orgány činné v trestním řízení (dále jen „OČTR“) je nekontaktní a často nedohledatelný. Správce daně tak neobdrží daň, je ovšem povinen při každém nároku na odpočet daně, pokud nedokáže subjektu ve 30 denní lhůtě odhalit a prokázat zapojení v karuselu, vyplatit Brokerovi nadměrný odpočet daně.

V případě, že by se správci daně podařilo prokázat vědomé zapojení subjektů do karuselů, může využít tzv. institut odepření nároku na odpočet. Tento institut není zcela upraven v českém ZDPH ale již § 1 tohoto zákona je odkazováno na prameny evropského práva, konkrétně Směrnici o DPH, která harmonizuje společný systém DPH v celé EU. Původně však ani v této Směrnici o DPH tento institut odepření nároku na odpočet DPH nebyl explicitně uveden. Možnost uplatnit tento institut, tak byl pevně zakotven až prostřednictvím judikatury Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“). Vzhledem k tomu, že tento institut není zakotven v právních předpisech závazných pro české daňové subjekty, lze za jedno z klíčových rozhodnutí SDEU považovat rozsudek ve spojených věcech C-131/13, C-163/13, C-164/13. Tímto rozsudkem konstatoval SDEU možnost ve dvou případech odepřít nárok na odpočet daně vnitrostátními orgány. (EUR-Lex, 2014)

V některých karuselových případech skutečně dochází k faktickému obchodování se zbožím, nebo službami, jejímž předmětem obchodu bývá nejčastěji např. software, drahé kovy, kosmetika, tabák, auta, mobilní telefony, reklama, poradenská činnost apod. ale v jiných případech se může jednat pouze o fikci a zboží existuje pouze na fakturách, nebo nikdy neopustí svůj sklad. Předmětem obchodovaného zboží v karuselovém obchodování bývá upřednostňováno především drahé, lehce prodejné a skladovatelné zboží. Zboží, které bylo často předmětem krácení DPH, bylo opatřeno tzv. reverse chargé, což v překladu

znamená přenesenou daňovou povinností, čímž se zkomplikovalo zneužívání tohoto druhu zboží. Podvodníci si však flexibilně naleznou jiný, drahý a dobře skladný druh zboží. Takové obchodování zakládající se na karuselovém podvodu lze páchat i s daňovými subjekty nacházející se mimo Evropskou unii. V případě, že je zboží dovezeno ze třetích zemí a putuje mezi členskými státy, putuje osvobozeno od cla. Do doby, než zboží dojde do místa svého určení je přeloženo na několik menších zásilek, aby se tímto zastřel jeho prvotní původ a společný celní tarif, tak nikdo nezaplatí.

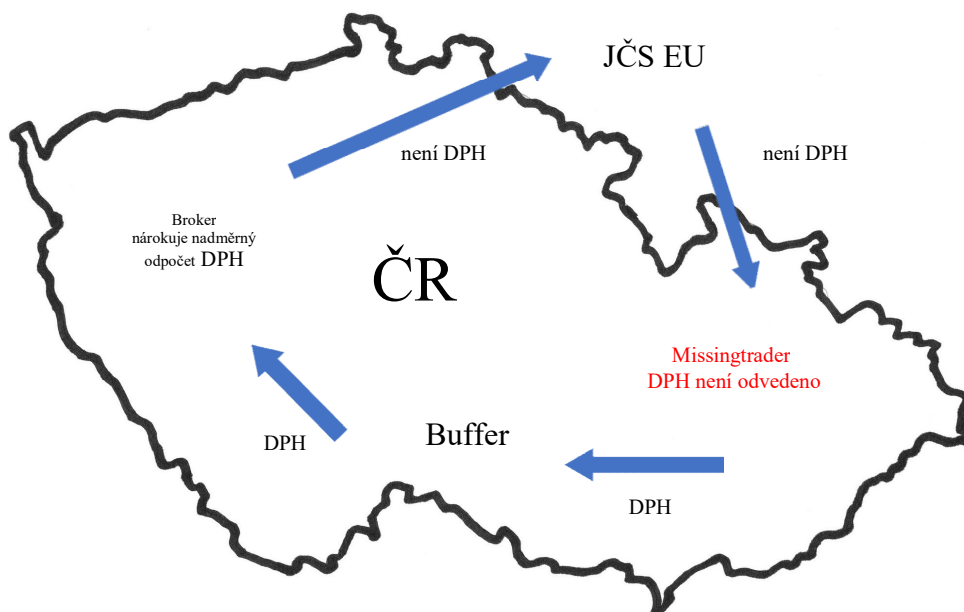
Evropská unie, stejně jako Česká republika vynakládá mnoho prostředků a úsilí, na minimalizaci daňové mezery při výběru DPH. Jedním z těchto prostředků je snaha o vedení detailních informací o velikosti daňové mezery v jednotlivých členských státech EU. Z těchto statistických údajů vzešel kvalifikovaný odhad, že na evropské úrovni je až 40 % daňové mezery tvořen dopady karuselových podvodů. K tomuto si nechal Úřad pro boj proti podvodům (OLAF) vypracovat zprávu, která se jmenuje Zpráva o dopadu organizované trestné činnosti na vlastní zdroje EU a o zneužívání finančních prostředků EU se zvláštním důrazem na sdílené řízení z hlediska auditu a kontroly, která je označena jako Zpráva - A9-0330/2021.

Z této zprávy vyplývá, že odhalení takových podvodů znesnadňuje rozsáhlé praní špinavých peněz. Také upozorňuje na zcela nedostatečný přehled o rozsahu, povaze a příčinách podvodů a upozorňuje na fakt, že nebyla dosud provedena přesná posouzení situace a nedošlo ke zlepšení shromažďování údajů napříč EU, což by mělo odstranit překážku v boji proti organizované trestné činnosti. Zpráva v bodě č. 28 udává, že podle odhadů Europolu dochází ročně ke ztrátě 40 až 60 miliard EUR, které získávají organizovaná zločinecká skupina prostřednictvím specifické formy podvodu v oblasti DPH, konkrétně podvodu na bázi chybějícího obchodníka uvnitř Společenství (MTIC). Poukazuje dále na to, že většinu ztrát na DPH nesou jednotlivé členské státy, neboť do rozpočtu EU se odvádí pouze 0,3 % vybrané DPH. Dále zdůrazňuje, že vlastní zdroje z DPH představovaly v roce 2019 11,97 % celkových rozpočtových příjmů EU, což znamená, že ztráty na DPH způsobené zločineckými organizacemi mají na příjmy EU vážný dopad. Jako stěžejní se pak má v budoucnu ukázat nový již zavedený Úřad evropského veřejného žalobce (EPPO), který má ze své funkce mandát vyšetřovat, stíhat a předkládat soudu trestné činy ohrožující rozpočet EU. (EP Zpráva-A9-0330/2021)

5.1 Schéma karuselových podvodů

Níže je na obrázku č. 1 názorně uveden proces obchodního cyklu zboží, resp. daně z přidané hodnoty v karuselovém obchodu. Názvy jednotlivých zapojených subjektů byly stanoveny historicky pro sjednocení daňové správy Spojeného království. Hlavní zásadou tvůrců karuselových podvodů je, co nejlepší zastření a ochrana karuselu především před správcem daně a OČTŘ. Lze tohoto docílit sestrojením co nejsložitější organizované skupiny s komplikovanou strukturou. Aby celé krytí bylo ještě účinnější, jednotliví účastníci jsou v čase nahrazováni novými daňovými subjekty. Ve chvíli, kdy se o daňový subjekt začne zajímat správce daně, který většinou jako první detekuje podvod, pachatel společnost „opouští“ a zakládá novou společnost. K tomu slouží i organizace, které poskytují tzv. Ready Made společnosti. V praxi tedy nikdo ani nepozná, že by se mohlo jednat o zavadovou společnost, jelikož ona zakoupená společnost za řádově 100 tis. Kč existuje na trhu např. už deset let, má platební historii, nikdy neměla existenční problémy, nikomu nic nedluží a má přiděleno DIČ.

Obrázek č. 1 - Schéma karuselového podvodu



Tvorba: vlastní

Z obrázku č. 1 se může jevit způsob neodvedení daně, popř. zkrácení daně jakým je karuselový podvod za jednoduchý a třeba i snadno odhalitelný. Ve skutečném karuselovém řetězci se však může skrývat i několik desítek pachatelů a často mnoho desítek i stovek společností. Takovéto znázorněné schéma je poté zcela odlišné oproti výše uvedenému.

5.2 Role daňových subjektů v karuselových podvodech

Historicky se karuselové podvody začaly poprvé objevovat nejvíce v Anglii, což je také důvodem, že se ustálilo užívání jednotlivých názvů účastníků karuselových podvodů v anglickém jazyce. Funkce jednotlivých účastníků karuselu je nezastupitelná a každá neméně významná. Každý článek má jasně předem vymezenou svou roli a funkci. Z pohledu trestního zákona pak lze toto zapojení jednotlivých účastníků karuselu vymezit ve smyslu § 24 TZ jako organizátor, návodce a pomocník. Pojem organizátor je přesně definován v § 24, odst.1, písm. a) TZ a bývá za něj z pohledu karuselu považován člen karuselu a hlava organizované zločinecké skupiny, který řetězec vymyslet a který jej řídí. V takovém řetězci je organizátor v roli Broker. Dále je návodce, který je přesně definován v § 24, odst.1, písm. b) TZ a který by v tomto ohledu vzbudil v jiném rozhodnutí takový čin spáchat, byl by i ten trestně odpovědný. Posledním je pomocník, kterého přesně definuje ust. § 24, odst. 1, písm. c) TZ, kdy se jedná o osobu, která by pomáhala nebo umožnila spáchání trestného činu, např. podvodu. V tomto případě se může jednat o zástupce zapojených společností v postavení Buffer nebo v pozici Bílého koně. Zmíněné názvy jednotlivých rolí v řetězci budou blíže popsány v nadcházející části práce. (§ 24 zák.č.40/2009 Sb., trestní zákoník)

5.2.1 Missingtrader

První z rolí je Missingtrader (chybějící obchodník), který jako registrovaný plátce DPH a který má za úkol nakoupit zboží nebo službu z JČS EU do České republiky. To je uskutečněno v rámci intrakomunitárního plnění, kdy výsledná DPH u zboží je nulová, a to jak u kupujícího, tak u prodávajícího. Ačkoliv má kupující povinnost odvést DPH na výstupu z titulu uskutečněného plnění za zboží nebo službu, kterou získal v zahraničí a chce zpeněžit na území ČR, tak ve svém daňovém přiznání k DPH nevykáže, aby ji skryl před finančním úřadem. Druhým případem je, že DPH jednoduše neuhradí. Přitom tuto povinnost mu ukládá zákon a to v § 25 zák. č. 235/2004 Sb. ZDPH. V okamžiku, kdy dopraví zboží do ČR, toto obratem prodává české společnosti registrované k DPH v ČR. Tato společnost se nachází na pozici Buffer. Vzhledem k tomu, že se jedná o vnitrostátní dodávku, prodá Missingtrader zboží i s DPH daňovému subjektu na pozici Buffer. V tuto chvíli role Missingtradera skončila. Kontaktní adresa na tento daňový subjekt v řetězci je na virtuální adrese nebo v tzv. office house, stejně jako sídlo společnosti či využívá poštovní schránky P.O.BOX, je pro OČTŘ prakticky nedohledatelný. Do společnosti, ve

kteře vystupuje právě zmíněný Missingtrader, se do postavení jednatelů dosazují tzv. Bílý koně. Taková společnost nevykonává žádnou ekonomickou činnost a nepodává ani příznání k DPH. Po čase je snadno nahrazena novou společností, která ji nahradí na stejné pozici.

V případě, že by nadále existovaly hraniční kontroly na vnitřním území EU, jak tomu bylo v historii, nemohlo by docházet k fakturování plnění za fiktivní zboží. Při překročení hranice a následné celní kontrole, by ze strany Celníci správy byl podvod okamžitě odhalen. Kdyby také při dovozu zboží z JČS musel plátce DPH toto zboží danit ve státě, kam je zboží dodáváno a DPH by musel hradit celníkům ve chvíli, kdy by zboží překračovalo státní hranice, nebylo by možné karuselové podvody vůbec páchat. Missingtrader, by byl v daném případě nucen uhradit DPH v okamžiku překročení státní hranice a nemohl by se tudíž ztratit s neodvedenou daní. To se však samozřejmě neslučuje s principy Evropské unie a vrátilo by to Evropu o mnoho let zpátky v čase.

5.2.2 Buffer

Buffer je postavení daňového subjektu ve fakturačním řetězci, jehož postavení je jako tzv. nárazníková společnost. Jeho umístění ve fakturačním řetězci je na pozici mezi Missingtraderem a Brokerem. Úkolem tzv. Buffera je znesnadnit dekonspirování karuselu. Zapojení Buffera v karuselu zcela zásadní a nenahraditelné. Jeho účast znesnadňuje správci daně odhalení celého vytvořeného řetězce. Čím více je zapojených subjektů na pozici Buffer v řetězci, tím komplikovanější je odhalení Brokera. Těchto Buffer, bývá zapojeno běžně minimálně několik desítek i stovek. Společnost, která je na této pozici, může být zapojena i nevědomě. Jelikož subjekty na pozici Buffer vykonávají reálnou podnikatelskou činnost, jsou nepostradatelným článkem v řetězci, jelikož právě díky nim, není na první pohled na karuselu nic podezřelé.

Společnost na pozici Buffer může reálně obchodovat se společností na pozici Missingtrader, kdy poté by jeho zisk byla pouze marže z provedeného obchodu. Ve druhém případě se společnost na pozici Buffer po předání zboží od společnosti na pozici Missingtrader uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu. Dále by předal daň Brokerovi a přiznal daň na výstupu.

5.2.3 Broker a Profit taker

Broker nebo také obdobně řečeno Profittaker, jsou daňové subjekty v řetězci, u kterých dochází k čerpání výhody, kterou jim připravil na začátku fakturačního řetězce Missingtrader. Jsou to sice ti, kdo čerpá zmíněnou výhodu ale každý trochu odlišným způsobem a proto mají i odlišné pojmenování. Jejich odlišnost tkví ve způsobu obohacení. V jednom případě je nabývaná výhoda čerpána snížením vlastní daňové povinnosti, kdežto druhý způsob spočívá v nadměrném odpočtu.

V případě, že je obohacení o neodvedenou daň způsobeno snížením vlastní daňové povinnosti, dochází k tomu pouze v případě domácích fakturačních řetězců v ČR. V tomto případě je společnost, která čerpá onu výhodu označována termínem Profittaker. Zboží je fakturováno přes vytvořený obchodní řetězec, kdy poslední z řady obchodníků, zapojených v takovém řetězci, dodá zboží konečnému plátcí nebo spotřebiteli. Poctivě přizná z prodeje daň na výstupu tak jak mu ukládá zákon, ale nárokuje si odpočet daně. Tímto si Profittaker snížil významně svou daňovou povinnost.

Naopak k nadměrnému odpočtu daně dochází pouze v případě, kdy zboží nebo služby jsou dodávány do JČS ve vztahu „B2B“ (Business-to-business). Zde je aktérem Broker, který převezme zboží od společnosti zapojené v obchodním řetězci na pozici Buffer a následně ho prodá opět do JČS Evropské unie. Zboží je často prodáno stejnému prodejci, který zboží do České republiky již předtím dodal. Tudíž dochází k zacyklení. Vzhledem k tomu, že obchodník na pozici Broker, uskutečnil dodání zboží podle § 64 ZDPH, které je osvobozené s plným nárokem na odpočet DPH, bude také žádat o vrácení DPH podle § 72 ZDPH. A cyklus může probíhat znovu.

V každém případě, ať dojde ke snížení daňové povinnosti nebo odpočet DPH při dodání zboží do JČS, vždy je cílem svalit podezření z nedovoleného obohacení na Missingtradera, který je z pravidla nedohledatelný a nekontaktní. Missingtrader, který za zapsání do jednatelství společnosti, o jejímž podnikatelských záměrech neměl vědomí, nese největší odpovědnost.

5.2.4 Bílý kůň

„Strůjce a Bílý kůň, tvoří dvě strany jedné mince, kterou je organizovaná trestná činnost. Zatímco Strůjce je tím, kdo tuto činnost organizuje, vymýšlí, tj. je lícem mince, tak jejím neodmyslitelným rubem je Bílý kůň, tedy ten, kdo je organizován a kdo poslouchá pokyny.“ (KOTLÁN, 2021 stránky 31-32)

Pojem Bílý kůň je slangový výraz, který se však v praxi nebo i v soudních rozhodnutích již běžně používá. K této roli může být osoba jednak přinucena vydíráním, ale může se také jednat o naivní nebo nevzdělanou osobu, která svou lehkomyšlností a nezkušeností dovolí svůj zápis do zneužívané společnosti. Taková osoba si poté nemusí ani uvědomovat trestnost svého jednání. Za zapsání jednatelství do společností je ve většině případů odměňován několika málo tisíci korunami. Některé zdroje uvádějí jako původce tohoto termínu olašské Romy, kteří za Bílé koně označovali nastrčené „bílé“ osoby.

5.2.5 Conduitcompany

Jako poslední z rolí zapojených do karuselového řetězce je pozice takzvaného Conduitcompany. Jedná se o společnost, která je registrována k DPH v JČS Evropské unie. Proto, aby karuselový řetězec mohl být stále opakován a došlo tak, ke klasickému režimu obíhání zboží nebo služeb je zapotřebí zahraniční společnosti. Takovou společností je právě Conduitcompany. Na začátku karuselového řetězce nakoupí Missingtrader z JČS Evropské unie zboží nebo služby od společnosti na pozici Conduitcompany. Následně pro zakrytí onoho podvodu je zboží fakticky nebo jen fakturačně převedeno přes co největší množství společností na pozici Buffer, aby se mohlo na konci své fakturační cesty dostat k Brokerovi. Zde se cyklus zboží nebo služeb uzavírá. Broker dále prodá zboží do JČS Evropské unie zpátky tomu stejnému Conduitcompany. Cyklus se poté opakuje až do doby, kdy dojde k jeho odhalení.

6 Nástroje k boji proti karuselovým podvodům v ČR a EU

V České republice a na evropské úrovni jsou využívány různé nástroje a oprávnění, které napomáhají v odhalování a předcházení daňovým podvodům s DPH. Tyto nástroje se v jednotlivých členských zemích EU liší právní úpravou a vnitrostátními nároky.

V nedávné době byla mj i na tuzemské úrovni v tomto boji zapojena tzv. Elektronická evidence tržeb (dále jen „EET“). Ačkoliv se o zavedení registračních pokladen v ČR mluvilo již od roku 1997 první pokus o realizaci centrální registrační pokladny s fiskální pamětí, byl až o deset let později. Systém EET byl veřejnosti představen až v roce 2015, kdy v roce 2016 společně s kontrolním hlášením začala být postupně zaváděna povinnost EET používat v ostrém provozu pro první skupinu podnikatelů. Evidenci tržeb upravuje zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, který nabyl platnosti vyhlášením ve Sbírce zákonů dne 13. dubna 2016. Povinnost evidovat tržby pro první skupinu podnikatelů vznikla 1. prosince 2016 a týkala se stravovacích a ubytovacích služeb. (Zákon č.112/2016 Sb., o evidenci tržeb)

Tehdejší premiér vlády A. Babiš se částečně inspiroval v okolních zemích, jako byly např. Chorvatsko, Maďarsko, Slovinsko a dalších, kde byla elektronická evidence již dříve spuštěna. Na Slovensku byla EET spuštěna až po ČR. S odchodem vlády A. Babiše, kterého za zavedení EET opozice často kritizovala, byla však postupně EET pozastavena a od roku 2023 zcela zrušena. Podle tehdejšího ministerstva financí se projekt EET týkal 201 tisíc povinně evidujících podnikatelů. EET měla být spolu s institutem kontrolního hlášení silným kontrolním mechanismem. Byla zaměřena na podnikatele, kteří byli plátcí daně z příjmů a přijímali hotovostní platby, platby kartou, šeky, směnky nebo obdobná platidla. Hlavním cílem EET mělo být narovnání podnikatelského prostředí, tedy odstranit nerovné podmínky v konkurenčním boji a minimalizovat daňové úniky. Podle tehdejšího premiéra vlády A. Babiše, bylo do státního rozpočtu zavedením EET za dobu svého fungování odvedeno až 35 miliard Kč. (MF ČR 2018)

Česká republika pro snížení daňové mezery využívá níže uvedené nástroje, které jsou zavedeny na základě tzv. národního práva. Tyto nástroje nejsou uplatňovány směrnicí o společném systému DPH, judikaturou Soudního dvora evropské unie, ale lze je spíše interpretovat jako projevy pravomoci členského státu EU přijmout nezbytná opatření k zajištění toho, aby osoby povinné odvést DPH splnily svou daňovou povinnost. (SEJKORA, 2017 str. 99)

Evropská unie se řídí judikaturou Soudního dvora EU. Ačkoliv daňové pravomoci spočívají především v rukou členských států EU, spolupráce vzájemná spolupráce je u karuselových podvodů klíčová. Snahou daňové politika EU je nastavení bezproblémového fungování jednotného trhu. Eliminace daňové kriminality na úrovni EU se stalo sledovaným a velmi řešeným tématem. Daňová opatření pro svou největší efektivitu musejí být přijímána členskými státy jednomyslně, a proto vznikly tzv. Smlouvy o fungování Evropské unie obsahující daňová ustanovení, která se zabývají harmonizací právních předpisů daní z obratu, spotřebních a jiných nepřímých daní. Na evropské úrovni se jedná o zcela zásadní dokument, který stanovuje základní pojmy jako je předmět daně, zdanitelné plnění, osoby povinné k dani a místo zdanitelného plnění. Toto a další definice upravuje směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH ze dne 28.11.2006. Tato směrnice byla později doplněna a v oblasti snížení sazeb DPH pozměněna směrnicí Rady 2009/47/ES ze dne 5.5.2009 s účinností od 1.1.2010. (SMĚRNICE RADY 2009/47/ES)

V září roku 2020 byl vzhledem ke stále se zvyšujícím daňovým únikům, které hovoří až o 190 miliardách EUR spáchaných ze strany nadnárodních společností, založen podvýbor pro daňové záležitosti (dále jen „FISC“) Hospodářského a měnového výboru. Ten má za úkol pokračovat v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem, které Evropský parlament zahájil během předchozího volebního období. Účelem zmíněného podvýboru je i zajištění spravedlivého zdanění na vnitrostátní, na úrovni EU i na celosvětové úrovni. S ohledem na Zelenou dohodu pro EU, je navíc úkolem výboru snaha o snazší, efektivnější a udržitelnější daňové politiky EU. Evropský parlament již dříve ve spojitosti s tématem této práce přijal dvě níže uvedená usnesení. Jednalo se o Usnesení ze dne 15. února 2022 o dopadu vnitrostátních daňových reforem na hospodářství EU. Kromě jiných závěrů uvítal historickou dohodu, které dosáhly Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) a skupina G20 ohledně reformy mezinárodního daňového systému s cílem zajistit spravedlivější rozdělení zisků a daňových práv mezi zeměmi s ohledem na největší nadnárodní společnosti, včetně částečného přesunutí daňových práv do zemí, kde je vytvářena hodnota, a stanovení celosvětové minimální efektivní daňové sazby ve výši 15 %. A dále Usnesení ze dne 21. října 2021 o dokumentech Pandora Papers: důsledky pro úsilí v boji proti praní peněz, daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. V tomto usnesení Parlament vyzval EU, aby odstranila mezery, které umožňují rozsáhlé vyhýbání se daňovým povinnostem, praní peněz a daňové úniky. Vyzval rovněž Komisi,

aby podnikla právní kroky proti členským státům, které stávající právní předpisy řádně neuplatňují. (Angerer, EVROPSKÝ PARLAMENT 2022)

6.1 Kontrolní hlášení

Institut kontrolního hlášení (dále jen „KH“) byl přijat 22. prosince 2014 zákonem č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. KH je konkrétně upraveno v § 101c až 101k ZDPH. Zavedení KH je další možnost, jak v případě potřeby ověřit a kontrolovat daňové subjekty zda nedochází k nadměrným odpočtům daně apod. Institut KH dává za povinnost daňovému subjektu podle § 101c ZDPH, jakožto plátcí daně podávat pravidelně daňový výkaz. Tato povinnost se tedy netýká osob identifikovaných, které jsou uvedeny v § 6g ZDPH a ani osob povinných k dani (podnikatelů), kteří nejsou plátcí DPH. (Zákon č.235/2004Sb., o dani z přidané hodnoty)

Takový výkaz nenahrazuje řádné daňové přiznání ani souhrnné hlášení. Ačkoliv se v tomto výkazu uvádějí totožné operace jako v daňovém přiznání, při operacích s plátcí DPH většími než 10 tisíc korun se neuvádějí v součtech, ale jsou uvedeny jednotlivě. Institut KH vešel v účinnost dnem 1. ledna 2016. V době zavedení KH, byl již užívaný a pozitivně ověřený i v JČS Evropské unie jako efektivní prostředek detekce daňových úniků a podvodů. Povinnost podat KH mají osoby registrované k DPH v tuzemsku jako plátcí daně, přičemž není rozhodné, zda jde o tuzemský nebo zahraniční subjekt. Jeho největším přínosem v boji proti daňovým únikům je jeho reálná časovost, na základě které, může správce daně téměř okamžitě disponovat údaji, jako jsou tuzemské vydané a přijaté faktury, které mu mohou umožnit provést včasnou identifikaci rizikových plátců z pohledu daňových úniků. Jedná se o automatizovaný systém, který bez další lidské obsluhy umožňuje párovat daňové doklady. Tento systém, umožňuje správci daně lépe odhalit, které společnosti se nacházejí se v zasaženém fakturačním řetězci. Pokud tento automatizovaný systém odhalí nesrovnalosti při párování dokladů, upozorní na to správce daně, který subjekt detailněji prověří. Pokud se skutečně utvrdí v tom, že se jedná o fakturační řetězec, který je zasažen podvodem, ve kterém např. neoprávněně dochází k čerpání nadměrného odpočtu DPH, zahájí daleko složitější činnost. Správce daně za využití všech svých zákonných oprávnění musí prokázat daňovému subjektu, který si na základě zdanitelného plnění z provedených transakcí nárokuje odpočet daně, jeho zapojení v podvodu. Společně s tím však musí i prokázat, že se tak stalo vědomě. Pokud se totiž

správci daně nepodaří výše popsané jednání prokázat je nucen tento odpočet daně v plné výši vyplatit.

Účelem zavedení kontrolního hlášení bylo a je, snižování tzv. daňové mezery u DPH. Termín daňová mezera definuje rozdíl mezi tím, co by se teoreticky na určité dani mohlo vybrat a tím, co se ve skutečnosti vybrat podařilo. Za rok 2015, kdy kontrolní hlášení nebylo zavedeno do provozu, se podařilo státu na DPH vybrat 332 mld. Kč. Nadcházející rok, tj. rok, kdy již kontrolní hlášení bylo v provozu, se podařilo na této dani vybrat o 18 mld. Kč více. Statistiku, která by se zabývala pouze karuselovými podvody s DPH, se nepodařilo v dostupných zdrojích dohledat. Nárůst vybraných daní v letech 2015 – 2016, lze připisovat jak zavedení kontrolního hlášení, tak i meziročnímu růstu HDP, který byl mezi lety 2015 a 2016 3,86 %. (ČZSO 2017)

Povinnost podávat kontrolní hlášení vychází z ust. § 101h ZDPH, kdy tento paragraf dále stanoví výše peněžitých sankcí. V případě, že by došlo k závažnému ztěžování nebo dokonce maření správy daní, mohl by finanční úřad udělit daňovému subjektu pokutu až do výše 500 tisíc korun. V případě obyčejného nepodání kontrolního hlášení by se pokuta mohla pohybovat od 10 tisíc korun po 50 tisíc korun. (Zákon č.235/2004Sb., o dani z přidané hodnoty)

6.2 Režim přenesené daňové povinnosti

Režim přenesené daňové povinnosti neboli tzv. reverse chargé je zakotvena v hlavě IV, § 92 písm. a) až § 92 písm. I) zákona č.235/2004 Sb. o DPH. Tento nástroj slouží stejně jako předchozí nástroje k boji s karuselovými podvody a je užíván u vybraného a často zneužívaného druhu zboží. Takovým zbožím bylo v minulosti nejčastěji např. zlato, poskytnutí stavebních nebo montážních prací a dodání zboží vedeného v příloze č. 5 zákona o DPH, čímž jsou např. sběrový papír, železo, odpad. Přenesení daňové povinnosti se týká transakcí, která jsou uskutečněna uvnitř společenství, kdy DPH účtuje kupující místo prodávajícího. Přenesení daňové povinnosti bylo v EU zavedeno s cílem zjednodušit přes hraniční transakce. Při použití přenesené daňové povinnosti kupující eviduje jak DPH na výstupu dodavatele, tak vlastní částky DPH na vstupu. Výsledkem je, že DPH, kterou má plátce správci daně odvést, může být nulová. Pokud je kupující plátcem DPH, pak DPH prodávajícího v kombinaci s DPH kupujícího způsobí, že celková částka bude v jeho příznání k DPH neutrální. Tímto postupem se docílí toho, že kdyby se nacházel v roli

plátce DPH subjekt v postavení Missingtrader, nebude mu umožněno vybranou daň zcizit. Tento postup tedy umožňuje daňovým orgánům na obou stranách hranice sledovat, zda byly dodržovány předpisy týkající se přes hraničních transakcí.

V rámci reverse-charge je zaveden v ust. § 92 písm. g) ZDPH, který se nazývá Mechanismus rychlé reakce. Tento mechanismus je uplatněn v případě, kdy Evropská komise potvrdí, že proti použití režimu přenesení daňové povinnosti při dodání tohoto zboží nebo poskytnutí této služby nemá námítky. Poté vláda může stanovit nařízením. Režim přenesené daňové povinnosti poté může být užit na vybrané zboží na dobu ne delší jak 9 měsíců. K jeho spuštění dosud Česká republika nemusela přistoupit. (Zákon č.235/2004Sb., o dani z přidané hodnoty)

V roce 2022 se tuzemská reverse-charge týkala například nákupů zlata, pořízení nemovitostí, stavebních a montážních prací, dodávek mobilních telefonů, poskytování telekomunikačních služeb, nebo prodeje herních konzolí, elektronických dotykových tabletů či notebooků. Přenesená daňová povinnost se užívá ve dvou režimech.

Trvalé použití režimu reverse charge v ČR je uvedeno v plném znění v příloze č. 5 k zákonu o DPH, která obsahuje celkem 41 položek i s kódem nomenklatury celního sazebníku. Jedná se například o odpad a šrot z drahých kovů, šrot a odpad z různých dalších kovů jako je např. měď, olovo, cín, zinek, nikl a mnoho dalších. Druhým typem režimu reverse-charge je dočasné použití v ČR. To je uvedeno v plném znění v příloze č. 6 k ZDPH a užije se tehdy, stanoví-li tak vláda. V současné době obsahuje 10 položek. V tomto seznamu je např. převod emisních povolenek, dodání mobilních telefonů, zařízení s integrovanými obvody, plynu a elektřiny obchodníkovi, certifikátů plynu a elektřiny, poskytnutí telekomunikačních služeb, dodání herních konzolí, tabletů a laptopů a další. (Zákon č.235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty)

6.3 Institut ručení

Tento institut vychází z novelizace ZDPH, kdy je vymezen v ust. § 109 a §109a ZDPH. Myšlenka na zavedení tohoto nástroje byla poprvé představena v Evropské unie a to konkrétně v článku 205 Směrnice č. 2006/112/ES. (SMĚRNICE RADY 2006/112/ES)

Čeští zákonodárci jej následně implementovali do českého ZDPH. Jedná se čistě o zajišťovací nástroj, kdy se jedná o silný nástroj a důvodně se ho daňové subjekty obávají. V ojedinělých případech se může stát, že DPH zaplatí místo dodavatele odběratel. Finanční správa může na základě oprávnění dle ust. § 171 až 173 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád

(dále jen „DŘ“) finanční ztrátu z daňového podvodu přenést na dalšího účastníka, když prokáže, že tento věděl či vědět měl, že transakce byla či bude zasažena podvodem. K tomuto obratu „*vzhledem k okolnostem a svým osobním poměrům o tom vědět měl a mohl*“ bylo v minulosti řečeno mnoho a existuje tudíž na to i mnoho právních názorů. Kombinuje se zde jak skutečnost objektivní, tak subjektivní, kdy musejí být naplněny obě současně. (Zákon č. 280/2009Sb., daňový řád)

Právní předpis upravující DPH, patří mezi nejsložitější daňové a účetní předpisy. Pravděpodobně i proto mnoho plátců DPH tento nástroj nezná a tudíž neví, jaké sankce jim mohou hrozit v případě, že navážou spolupráci s podvodným subjektem. Jedná se zpravidla o drobné živnostníky (fyzická osoba-podnikatel ale i jednatelům právnických osob tj. s.r.o.), kteří ve vztahu k výkonu podnikání ručí veškerým svým majetkem. Institut ručení, může vlivem neopatrnosti v kombinaci s velkou finanční částkou, rychle ukončit podnikatelskou činnost daňového subjektu.

6.4 Souhrnné hlášení

Další z nástrojů, jak efektivně bojovat proti karuselovým podvodům a odhalovat jejich pachatele je tzv. souhrnné hlášení. Institut souhrnného hlášení je vymezen v § 102 ZDPH. Jedná se o povinnost plátce daně podat hlášení při dodání zboží do jiného členského státu EU podnikateli nebo firmě registrované k DPH v JČS. V případě, že bude dodáno zboží nezatížené o DPH a odběratel musel z toho příjmu odvést DPH na místo dodavatele.

Druhým případem je při poskytnutí služby s místem plnění v JČS EU, je-li příjemce služby povinen přiznat a zaplatit daň. Taková situace by nastala například v okamžiku, kdy dojde k přesunu obchodního majetku do JČS za účelem uskutečňování ekonomických činností. V ust. § 102 odst. 4 až odst. 7 ZDPH, jsou definovány lhůty pro podání souhrnného hlášení a způsob, jakým se může souhrnné hlášení podávat. Informace, které souhrnné hlášení shromažďuje a jednotlivá podaná hlášení. Taková hlášení jsou dále využívány v systému VIES.

6.5 VIES

Elektronický systém celým jménem VAT Information Exchange System (dále jen „VIES“) je informační systém, který slouží spolupracujícím zemím EU k výměně informací v oblasti DPH. Po vstupu ČR do Evropské unie v roce 2004 se ČR stala součástí

jednotného vnitřního trhu. Jednotlivé členské státy jsou na základě Článku 26 a 28 až 37 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) provázány volným pohybem zboží, služeb, kapitálu a pracovních příležitostí. Základní zásadou Smlouvy bylo zavést právo na volný pohyb zboží, které pochází z JČS a zboží ze třetích zemí, které je v oběhu v členských státech. Vybudováním vnitřního a mezinárodního trhu však otevřelo cestu k páchání více podvodů na DPH. Z důvodu větší potřeby ochrany vybíraných daní, byl vytvořen elektronický systém VAT VIES (VAT – anglická zkratka pro DPH). (Evropský parlament)

Jeho základní ale i nejdůležitější funkcí je možnost, ze strany správců daně ověřit daňové identifikační číslo (dále jen “DIČ“) obchodníka. Správce daně, má pomocí sdíleného systému VAT VIES možnost si v krátkém čase ověřit, zda skutečně došlo k dodání zboží do jiného členského státu. Také si dále může ověřit základní informace jako charakter dodávaného zboží, faktické dodání, zda zboží skutečně existovalo ale také ověřit identifikační údaje osob registrovaných k DPH v rámci unie a zkontrolovat, zda kupující nabyté zboží řádně priznal a zda jej řádně zdanil. K tomuto všemu vznikl právě zmíněný sdílený systém VIES. Poté, co si správce daně může tyto základní informace ověřit, může s jistotou posoudit, zda k obchodování skutečně dochází, nebo zda se jedná pouze o fikci. (VIES 2023)

Pro účely obchodování a takové základní kontroly zahraničních partnerů, se kterými by případně tuzemský obchodník chtěl navázat obchodní spolupráci, byla zřízena možnost i samotným podnikatelům ověřit „cizí“ DIČ a to přímo na internetových stránkách www.ec.europa.eu. Dotazovateli postačí údaje o zemi, ve které je hledaný subjekt registrován jako aktivní plátce DPH a jeho registrační číslo plátce DPH. Pokud se tento subjekt nachází a je registrován k DPH na území Evropské unie, registr jej nalezne a sdělí základní údaje.

7 Karuselové podvody z pohledu správce daně a OČTŘ

V případě, kdy nepoukáže na karuselový podvod nějaký zhrzený podnikatel, soused či milenka, nebo se o něm OČTŘ nedozví např. z výslechu osob, dochází nejčastěji k jeho prvotnímu odhalení prostřednictvím finanční správy. Výhodou daňových subjektů zapojených do karuselových podvodů je časová prodleva mezi uskutečněním podvodu a okamžikem počátku šetření správcem daně. Pro správce daně je po uplynutí mnohokrát dlouhé doby, velmi těžké zpětně prokazovat, že k obchodování skutečně docházelo a také dokázat samotný původ nebo existenci daného zboží. Celý karuselový řetězec je velmi dobře organizovaný a všechny subjekty před správcem daně shodně vypovídají a po formální stránce mají v pořádku i účetnictví. Často se správce daně ve své praxi setkává se zastupováním daňových subjektů před správcem daně osobami, jakými jsou daňovými poradci nebo advokáti. Ti jsou přímo nebo zprostředkovaně financováni osobami, kteří na podvodu nejvíce inkasují. Není ani výjimkou, že v ojedinělých případech mohou tyto osoby mít určité povědomí o kriminální činnosti jednotlivých subjektů. Autor práce by ale rád věřil, že se jedná pouze o promili jednotlivých takových případů.

Při posouzení karuselových podvodů musí správce daně vedle obecných znaků daňového podvodu popsat i právní, osobní a obchodní znaky transakce a vazby mezi zúčastněnými subjekty. Správce daně se zaměřuje a prověřuje i trasy pohybu zboží, které nedávají ekonomický smysl, nestandardní způsoby úhrady zboží nebo služby, především pak platby v hotovosti a vysoké výběry hotovosti z bankomatů. Zde je velmi důležitá znalost těchto rizikových faktorů a jejich včasné detekování. (ŠEVČÍK, 2018)

Že se nejedná o pouhé pochybení některých subjektů, správce daně dovozuje z celé řady indicií, jako jsou například četná personální propojení jednotlivých článků řetězce, významné bezhotovostní transakce mezi některými články následované hotovostními výběry, nebo třeba cílené obměny a fakturační odklony od článků, které byly správcem daně odhaleny, a jejich náhrady za jiné, nově zřízené. V případě, že na bankovní účet subjektu jsou dlouhodobě zasílány vyšší platby, které jsou obratem vybírány z bankomatů, je toto již velmi podezřelé a většinou jen těžko odůvodnitelné.

V okamžiku, kdy pojme finanční správa podezření, že k takovému podvodnému jednání dochází a že daň nebude zaplacená, postupuje v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., DŘ. Postupy správce daně při správě daní jsou uvedeny konkrétně v ust. § 78 až § 90 DŘ.

Nadcházející postup se dělí na dvě fáze, kdy tou první fází je tzv. vyhledávací činnost. Tento postup je blíže vymezen v ustanovení § 78 DŘ. Takovou činnost správce daně provádí za účelem ustanovení všech zainteresovaných subjektů, společně se zajištěním všech možných důkazních prostředků. Druhé fáze, která je upravena v § 80 DŘ, provede správce daně místní šetření, které také slouží k vyhledání důkazních prostředků. (Zákon č.280/2009 Sb., daňový řád)

Správce daně na místě ověří, zda subjekt fakticky sídlí na své uvedené adrese, zda se na této adrese nachází i provozovna, která by vykonávala některou z registrovaných ekonomických činností, nebo zda se jedná pouze o tzv. office house, kde má zapsáno své sídlo několik stovek společností. V případě, že se na místě skutečně nachází provozovna, správce daně má možnost se fakticky přesvědčit a i do ní nahlédnout na základě oprávnění podle § 81 - § 84 DŘ. Toto oprávnění správci daně umožňuje vstoupit na pozemky, přistupovat k účetním záznamům, prověřovat údaje na technických nosičích, zapůjčovat si doklady, zajistit věci jakožto důkazní prostředky apod. (Zákon č. 280/2009Sb., daňový řád)

V případě, že správce daně nabude dojmu a povedou k tomu i zjištěné informace, zahájí u daňového subjektu tzv. daňovou kontrolu. Dále postupuje v souladu s § 85 až 88a DŘ. V případě, že správce daně zjistí v průběhu prováděné kontroly nedostatky ze strany subjektu, vyzve ho k jejímu odstranění. Odstranění těchto pochybností se dále nazývá „Postup k odstranění pochybností“ (dále jen „POP“) a je upravováno v § 89 až 90 DŘ. V této výzvě definuje správce daně jednotlivé své pochybnosti. Dále musí správce daně umožnit daňovému subjektu se k nim vyjádřit ve lhůtě, která nesmí být kratší 15 dnů. (Zákon č. 280/2009Sb., daňový řád)

V případě, že správce daně shledá důvody pro pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Pokud by kontrola správcem daně odhalila podvodné jednání, které by naplňovalo znaky trestného činu, podá správce daně ze své oznamovací povinnosti podle § 53 odst. 3 DŘ podnět OČTŘ. Policejní orgán obdrží podnět od správce daně, ve kterém jsou již zpracovány a vykresleny schémata podezřelých zapojených společností a osob. Z těchto schémat je poté dobře patrné, ke kterým subjektům a v jakých obrotech se pohybují finanční toky, DPH a zda celkové obchodování mezi společnostmi dává vůbec ekonomický smysl. Součástí trestního oznámení ve smyslu ust. 158 odst. 1 zák. č. 141/1961 Sb., trestního řádu, které OČTŘ od správce daně obdrží je ale také velké množství dalších podkladů důležitých pro trestní řízení. Jedná se například o výslechy jednatelů společností, které si správce daně předvolal k podání vysvětlení za

daňový subjekt, u kterého je kontrola vedena. Jedná se i o analytické informace (DAP, KH, POP) prokazující krácení nebo neodvedení daně. Správce daně se dostává do pozice oznamovatele, ale jelikož je právě on správcem daní, tak i do role poškozeného. I v tomto okamžiku je nanejvýš důležitá úzká spolupráce mezi policejním orgánem a správcem daně, jakožto i dalšími složkami.

7.1 Prostředky k dokazování

Tato kapitola se zaměřuje na základní a nejčastěji využívaná oprávnění, která využívá OČTŘ při zajišťování důkazních prostředků v této problematice. Jako zcela zásadní a prvotní pro důkazní účely, je prokázání vzájemné kooperace daňových subjektů. K tomuto OČTŘ může ve fázi prověřování zvolit několik oprávnění, která mu umožňují trestní řád. Instituty, které tato kapitola definuje, jsou ty nejčastěji využívané a nejedná se tedy o ucelený soupis všech existujících a využitelných oprávnění.

V přípravné fázi trestního řízení ve smyslu ust. § 158 odst. 1 TR, při podaném TO od správce daně, ze kterého vyplývá například podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1,3 písm. a) TZ, na který zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně osm let, by OČTŘ mohli využít následující oprávnění:

Odposlech a záznam telekomunikačního provozu, který blíže vymezuje § 88 TR. Pomocí tohoto ustanovení mohou OČTŘ za splnění podmínek v tomto ustanovení uvedených provádět odposlech a záznam telekomunikačního provozu. Toto oprávnění umožňuje zmapovat vzájemné vazby mezi zainteresovanými osobami, stanovit v jaké hierarchii jsou jednotliví členové vůči sobě, ale také mapovat lokality, ve kterých se nejčastěji tyto osoby zdržují.

Operativně pátrací prostředky lze oproti odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu použít na všechny úmyslné trestné činy, tzn. i pro základní kvalifikaci dle § 240 odst. 1 TZ.

Sledování osob a věcí je blíže vymezeno v § 158d odst. 2, 3 TR. Jedná se o jeden ze tří právních institutů jménem Operativně pátrací prostředky (dále jen „OPČ“), mezi které patří dále § 158c a 158e TR, které umožňují efektivní odhalování a stíhání mimořádně závažné kriminality. Pomocí oprávnění vy smyslu § 158d TR lze, sledovat osoby a věci,

což stejně jako v předchozím případě mj. pomáhá objasňovat vazby mezi jednotlivými subjekty, odhalovat místa jejich reálného podnikání a adresy jejich trvalého pobytu, popř. osvětlí majetkové poměry pro budoucí odčerpávání majetků. Co ale dále lze tímto oprávněním např. sledovat, mohou být emailové schránky nebo mobilní telefonní číslo. Využití tohoto oprávnění umožňuje zpřístupnit obsah emailové schránky, součástí kterého mohou být mimo samotnou komunikaci i přílohy jako např. faktury, plné moci k zastupování nebo jinému zplnomocnění, objednávky zboží nebo služeb, daňové přiznání, kontrolní hlášení, výpisy z bankovních účtů a další. Emailová komunikace sebou však nenese jen informaci o tom, kdo s kým a co si píše, ale je nositelem mnohem cennější informace, kterou si sami pachatelé málokdy uvědomují. Součástí každé odeslané zprávy jsou tzv. metadata, která definují mj. i internetový protokol (dále jen „IP“) adresy, odkud a z jakého zařízení zpráva byla odeslána. Z každé takové zprávy tedy lze zjistit, z jaké IP adresy zpráva byla zaslána. Toto informační číslo jednoznačně identifikuje síťové rozhraní v počítači. V praxi to následně funguje tak, že pokud je email zaslán z routeru např. jednoho ze tří hlavních mobilních operátorů v ČR, dokáže OČTŘ zjistit konkrétní bytovou jednotku v panelovém domě, ze které byla zpráva odeslána a následně ztotožnit majitele takového zařízení. V případě, že OČTŘ chce například zjistit, kdo podává za zájmovou společnost DAP, využije tohoto oprávnění. Stejně oprávnění lze využít i na datovou schránku apod.

Předstíraný převod, který je blíže vymezen v § 158c TŘ. Jedná se o další z OPČ, které se využívají při potírání daňové kriminality. Tímto předstíraným převodem se rozumí koupě, prodej nebo jiný způsob převodu předmětu plnění včetně převodu věci. V oblasti daňové kriminality se nejčastěji jedná o zadokumentování uskutečněné platby. Předmětem nemusí být daňová problematika ale také platba za drogy, zbraně, kradená umělecká díla ale také za korupci, obchodování s bílým masem nebo služba v podobě např. nájemné vraždy apod.

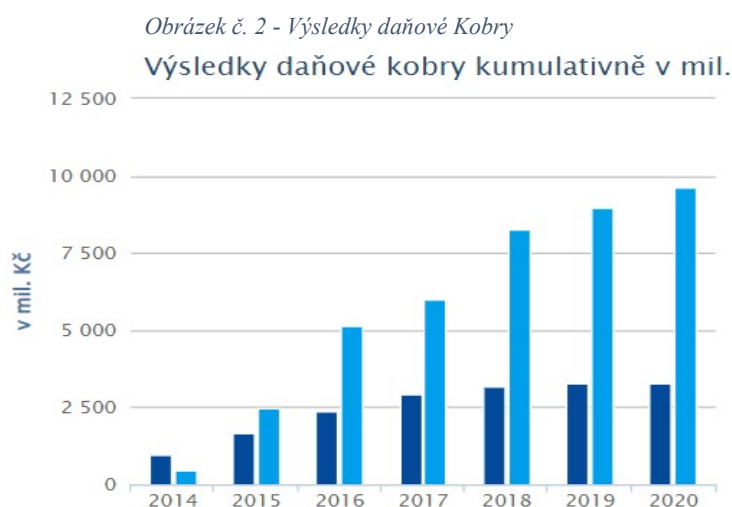
7.2 Daňová kobra

Za účelem snadnější a rychlejší spolupráce při odhalování karuselových podvodů byl dne 13. června 2014 podepsán prováděcí protokol ke koordinační dohodě o spolupráci, výměně informací a koordinaci (tzv. „Daňová Kobra“). Jedná se o spolupráci mezi složkami Generálního ředitelství cel (dále jen „GŘC“), Generálního finančního ředitelství (dále jen

„GFŘ“) a Policií České republiky (dále jen „PČR“). Činnost Kobry byla oficiálně zahájena 15. června 2014. V rámci PČR byla do činnosti Daňové Kobry zapojena Národní centrála proti organizovanému zločinu (dříve „Útvar pro odhalování organizovaného zločinu - ÚOOZ“). Jedná se o vyčleněný okruh kriminalistů útvaru NCOZ SKPV, kteří mají dostatečné zkušenosti s daňovou kriminalitou. Celní správa do toho týmu dodala své specialisty z Útvaru pátrání a analýzy. Finanční správa jako nezbytný článek Daňové Kobry zapojila především pracovníky zabývající se řízením rizik při správě daní, kteří mají velké zkušenosti z mnoha kontrolně-exekučních akcí, zaměřených na odhalování daňových podvodů na DPH. (Daňová kobra, 2022)

Internetové zdroje se ve výši uchráněných hodnot Daňovou Kobrou trochu liší, ale za nejčastěji je uváděna částka 13 mld. Kč, která byla uváděno v roce 2020. Daňová Kobra je mylně označována jako tým nebo útvar. Jedná se však o systém oficiální spolupráce mezi výše uvedenými institucemi. Právě okamžik sdílení informací, nejen na centrální úrovni, ale především v regionech, vzájemná důvěra a vysoké nasazení přináší pozitivní výsledky. V ideálním případě, by k odhalení karuselového podvodu díky takto těsné spolupráci mohlo dojít ještě před tím, než napáchá velké škody. Vzhledem ke složitosti takového řetězce, která spočívá v zapojení mnoha subjektů, pachatelů a dalších osob, které je třeba vyslechnout a celý proces obchodování zadokumentovat, docílí Daňová Kobra toho, že se řetězec zastaví. Než se však celý řetězec rozkryje, stojí to ještě mnoho úsilí a času.

Daňová kobra se zaměřuje na ty nejrozsáhlejší daňové úniky se zahraničním prvkem a organizovaností s cílem zajistit co nejvyšší výnosy z trestné činnosti. Níže uvedený graf, který uvádí Ministerstvo vnitra ČR na svých webových stránkách, znázorňuje z pohledu autora práce reálný stav výše uhájených hodnot.



Zdroj: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/danova-kobra-zachranila-statu-uz-13-mili-4155>

8 PRAKTICKÁ ČÁST

Praktická část práce se bude zabývat vyvrácením nebo potvrzením hypotézy, zda dochází na území ČR k poklesu daňových úniků na DPH a jaký podíl na to mělo zavedení nástrojů, jakými jsou např. kontrolní hlášení, EET, přenesená daňová povinnost a další. Tohoto bude docíleno analýzou získaných statistických údajů o vývoji počtu ekonomických subjektů v ČR, inkasu tuzemského DPH, odhalování daňových podvodů ze strany Policie ČR a činností Finančního úřadu a počtu prováděných kontrol. Vzájemnou komparací takto získaných statistických údajů bude stanoven vývoj daňových úniků na DPH v ČR. Dále bude uvedena případová studie, při které byl zneužit samotný institut kontrolního hlášení, který má daňové úniky odhalovat. K odhalení výnosnosti jednotlivých zapojených daňových subjektů bude zpracována analýza zisků jednotlivých daňových subjektů zapojených v karuselovém řetězci.

8.1 Statistické vyhodnocení inkasa DPH ve vztahu k daňovým únikům

Tato kapitola je zaměřena na analýzu statistických údajů vývoje inkasa DPH v ČR ve vztahu k zavedeným nástrojům proti daňovým únikům. Cílem je dále zjištění, zda daňová mezera má klesající nebo rostoucí charakter. Jedním z faktorů, který udává množství inkasa DPH, je počet registrovaných plátců DPH v ČR, kteří mají největší podíl na samotném inkasu DPH v zemi. Ze zjištěných skutečností stanovit, zda mezi rokem 2016 a 2017 došlo k výrazným změnám v oblasti výběru DPH v souvislosti se zavedením KH a EET.

Uvedená tabulka č. 1 udává podíl DPH na celkových příjmech státního rozpočtu ve sledovaném období v ČR. Z uvedených dat, získaných z českého statistického úřadu vyplývá, že již začátkem sledovaného období roku 2010 stále docházelo ke zvyšování podílu DPH na státním rozpočtu v ČR, což vypovídá o stále se zvyšující efektivitě výběru DPH v ČR.

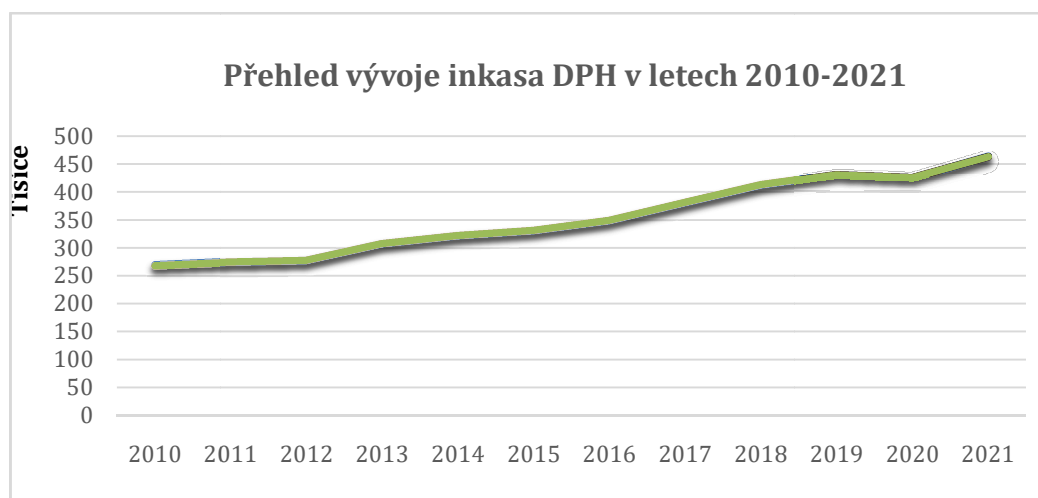
Tabulka č. 1 – Podíl DPH na celkových příjmech státního rozpočtu v letech 2010-2021

Rok	Souhrnné příjmy státního rozpočtu	Příjem státního rozpočtu tvořený DPH	% podíl DPH na souhrnných příjmech rozpočtu ČR
2010	1000,37	269,6	26,95 %
2011	1012,75	275,2	27,17 %
2012	1051,38	278	26,46 %
2013	1091,86	308,3	28,24 %
2014	1133,83	322,7	28,46 %
2015	1234,52	331,6	26,86 %
2016	1281,62	349,5	27,27 %
2017	1272,64	381,4	29,97 %
2018	1403,92	413	29,42 %
2019	1523,2	431,3	28,32 %
2020	1475,5	426,2	28,89 %
2021	1487,2	463,3	31,15 %

Pozn. hodnoty uvedené v tabulce jsou vedeny v mld. Kč. Zdroj: www.mfcr.cz, Tvorba vlastní

Z uvedené tabulky č. 1 je patrný podíl DPH na celkových státních příjmech v ČR, jehož vývoj je po roce 2016 nejrychleji rostoucí. Od roku 2016 došlo k zavedení kontrolního hlášení ve spojení s průběžně zaváděním EET, které byly popsány v teoretické části této práce. Z výše uvedených hodnot je patrný pozitivní dopad v podobě efektivnějšího výběru daní.

Graf č. 1 – Přehled vývoje inkasa DPH v letech 2010 – 2021 v ČR



Zdroj: www.financnisprava.cz, tvorba vlastní

Z níže uvedené tabulka č. 2 je zjevný nárůst inkasa DPH za vybrané období. Při vzájemném porovnání jednotlivých roků je zjevné, že největšího rozdílu mezi jednotlivými roky se začalo dosahovat mezi rokem 2015 a 2016 (v roce 2016 bylo zavedeno kontrolní hlášení). Absolutně nejvyššího meziročního rozdílu poté došlo mezi roky 2018 a 2019. V roce 2020 došlo naopak k poklesu oproti předchozímu roku, což lze vysvětlit snížením sazby DPH v rámci opatření proti pandemii Covid-19.

Tabulka č. 2 – Vývoj celostátního inkasa DPH mezi roky 2013 – 2017

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	Index (%) 17/16	Rozdíl 17-16
Předepsáno	595 833	604 287	649 445	612 911	679 566	110,9	66 655
Daň. Inkaso	571 726	618 273	642 388	648 570	692 244	106,7	43 674
Výtěžnost (%)	96,0	102,3	98,9	105,8	101,9	-	-
Nadměrný odpočet	-263 426	-295 611	-310 784	-299 110	-310 810	103,9	-11 700
CELKEM	308 300	322 662	331 604	349 460	381 435	109,1	31 975

Pozn. hodnoty uvedené v tabulce jsou vedeny v mld. Kč, Součtové rozdíly vyplývají ze zaokrouhlování na celé mil. Kč..

Zdroj: www.financnisprava.cz- Informace o činnosti Fin. správy ČR za rok 2017, tvorba vlastní

Z níže uvedené tabulky vyplývá, že si pomyslné prvenství ve spáchané škodě na DPH vůči České republice za období roků 2017-2021, způsobeným trestným činem ve smyslu § 240 a §241 TZ drží hlavní město Praha. Toto je způsobené velkým zájmem o umístění sídla společnosti v hlavním městě. Na dalších příčkách za hlavním městem se na dalších třech pozicích umístily moravské kraje tj. Jihomoravský, Moravskoslezský, Zlínský, které ve svém součtu způsobené škody, předstihly Prahu. Toto může být do jisté míry zapříčiněno vyšší nezaměstnaností v daných krajích a tudíž větším zájmem o krácení daní.

Tabulka č. 3 – Výše způsobených škod na DPH dle krajů v ČR za období 2017 – 2021

Pořadí	Kraj	Částka (v mil. Kč)
1.	Hlavní město Praha	7 114
2.	Jihomoravský	5 051
3.	Moravskoslezský	2 461
4.	Zlínský	1 398
5.	Středočeský	1 355
6.	Jihočeský	926
7.	Královéhradecký	891
8.	Ústecký	651
9.	Plzeňský	576
10.	Vysočina	484
11.	Olomoucký	373
12.	Liberecký	361
13.	Pardubický	101
14.	Karlovarský	28

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy ČR, Dostupné z: www.financnisprava.cz, Tvorba: vlastní

Zhodnocením získaných dat vyplývajících především z výročních zpráv a informací o činnosti Finanční správy ČR, bylo zjištěno, že celkový celostátní výnos DPH za rok 2017 dosáhl částky 381,7 mld. Kč. Ve sledovaném období mezi lety 2016 a 2017, kdy došlo k zavedení kontrolního hlášení a začala být postupně zaváděna EET, došlo k meziročnímu nárůstu inkasa DPH o 66 655 mil. Kč, kdy daňové inkaso bylo v roce 2017 v meziročním růstu o 43 674 mil. Kč vyšší. Nadměrné odpočty také meziročně vzrostly o 11 700 mil. Kč. Z informační zprávy o činnosti Finanční Správy ČR za rok 2017 vyplývá, že meziročně došlo k navýšení o 32 mld. Kč (9,1 %), příjmy státního rozpočtu z daně z přidané hodnoty meziročně vzrostly o 8,3 %, (o 20,3 mld. Kč absolutně). Rozpočtem stanovená částka, která činila částku 258,2 mld. Kč, byla překročena o 7,8 mld. Kč, tj. o 3,0 %. Sledovaná průběžná hodnota nadměrných odpočtů předepsaných ale nevyměřených z důvodu prověřování v rámci postupu k odstranění pochybností byla k 31. 12. 2017 meziročně o 1 513 mil. Kč nižší. Vývoj celkového inkasa je ovlivněn zejména poměrně výrazným nárůstem hodnoty vlastní daňové povinnosti (43,7 mld. Kč) v porovnání s nárůstem úrovně nadměrných odpočtů (11,07 mld. Kč). Úroveň prominutého příslušenství

na dani z přidané hodnoty vzrostla v roce 2017 na částku 108 mil. Kč z částky 23 mil. Kč v roce 2016. Tento nárůst lze pravděpodobně zdůvodnit zvýšením dodatečně přiznávané daně souvisejícím se zlepšenou disciplínou daňových subjektů v návaznosti na zavedení kontrolního hlášení. Dynamika výběru DPH je vyšší než naznačuje makroekonomický vývoj. Růst inkasa o 9,1 % v meziročním srovnání je tak ovlivněn vyšší efektivitou výběru daně zejména díky zavedení kontrolního hlášení v roce 2016. Dalším zásadním opatřením je zavedení elektronické evidence tržeb, do které se od prosince 2016 v první fázi zapojili podnikatelé v oblasti stravovacích a ubytovacích služeb a ve druhé fázi od 1. března 2017 také maloobchod a velkoobchod. Negativní dopad v odhadované výši 1,2 mld. Kč mělo snížení sazby daně na stravovací služby z 21 % na 15 % v souvislosti se zavedením EET a také snížení sazby daně z 15 % na 10 % u novin a časopisů od začátku měsíce března. (Finanční správa 2018)

Tabulka č. 4 - Vývoj počtu plátců DPH 2011 až 1. pololetí 2022

Rok	Celkový počet plátců DPH	Meziroční změna
30.6.2022	539 218	10 167
31.12.2021	529 051	6 739
31.12.2020	522 312	6 065
31.12.2019	516 247	5 426
31.12.2018	510 821	7 043
31.12.2017	503 778	14 593
31.12.2016	489 185	-1 416
31.12.2015	490 601	-5 995
31.12.2014	496 596	5 230
31.12.2013	491 366	9 842
31.12.2012	481 524	6 398
31.12.2011	475 126	

Zdroj: www.kurzy.cz, Tvorba vlastní

V absolutních hodnotách jsou mezi 539 218 plátců DPH nejvíce zastoupeny společnosti s ručením omezeným (246 936), za nimi následují živnostníci (220 191). Tyto dvě právní formy reprezentují 87 % všech plátců DPH v České republice. Největší podíl plátců DPH v rámci podnikatelské základny je mezi akciovými společnostmi (54 %) a společnostmi s ručením omezeným (48 %). Pokles zájmu o dvě nejčastěji se vyskytující právní formy v ČR, který je patrný v tabulce č. 2 je způsoben zavedením kontrolního

hlášení, ke kterému došlo od 1.1.2016 a částečnému zavádění EET od roku 2016. Z výročních zpráv, které pravidelně jednou za rok zveřejňuje Finanční správa na svých internetových stránkách a ze kterých byla získána výše uvedená data, zpracovaná v tabulce č. 3 vyplývá, že zavedení nástrojů, které byly blíže popsány v teoretické části této práce, mělo pozitivní dopad na efektivnější inkaso DPH.

8.1.1 Vztah zavedení KH na vývoj spáchaných TČ podle §240 a §241 TZ

Ze statistických údajů vyplývá, že v letech 2015 a 2016 tedy v době, kdy došlo k zavedení kontrolního hlášení a EET došlo k poklesu spáchaných TČ podle § 240 TZ. Nárůst zaznamenal oproti tomu TČ podle § 241 TZ o 96 případů. Celkově došlo oproti dlouhodobě rostoucímu trendu k celkovému poklesu TČ tohoto druhu o 40 skutků.

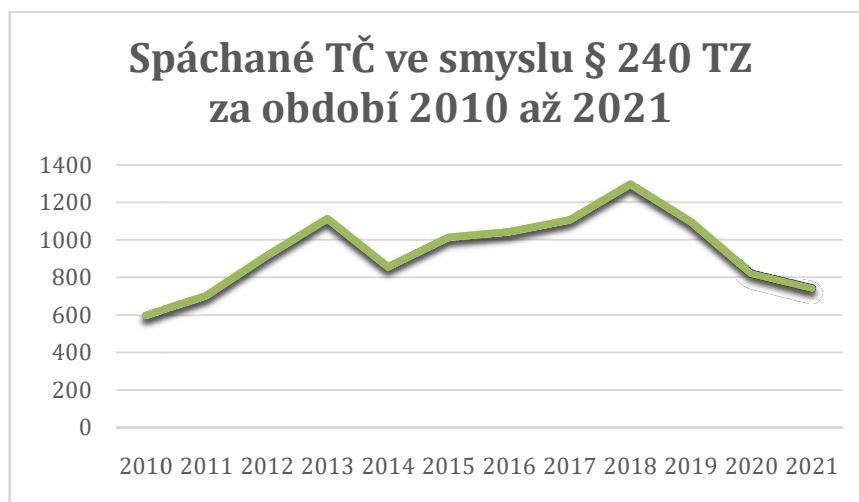
Tabulka č 5 – Vývoj spáchaných TČ ve smyslu ust. § 240 a §241 TZ za dané období

TČ	Počet případů									Rozdíl 16-15
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
§240	1555	1164	1294	1512	1376	1968	2088	1159	904	-136
§241	156	130	182	187	283	570	445	392	231	+96
Celkem	1711	1294	1476	1699	1659	2538	2533	1551	1135	-40

Zdroj: www.financnisprava.cz, Tvorba: vlastní

Z níže uvedeného grafu č. 2 je patrné, že dle policejních statistik dochází ke krácení daní na území ČR za poslední roky méně, než tomu bylo v minulosti. Zatímco v roce 2018 bylo těchto TČ bezmála 1300, následujícího roku jich bylo o 15 % méně. V roce 2020 se počet těchto TČ propadl o čtvrtinu.

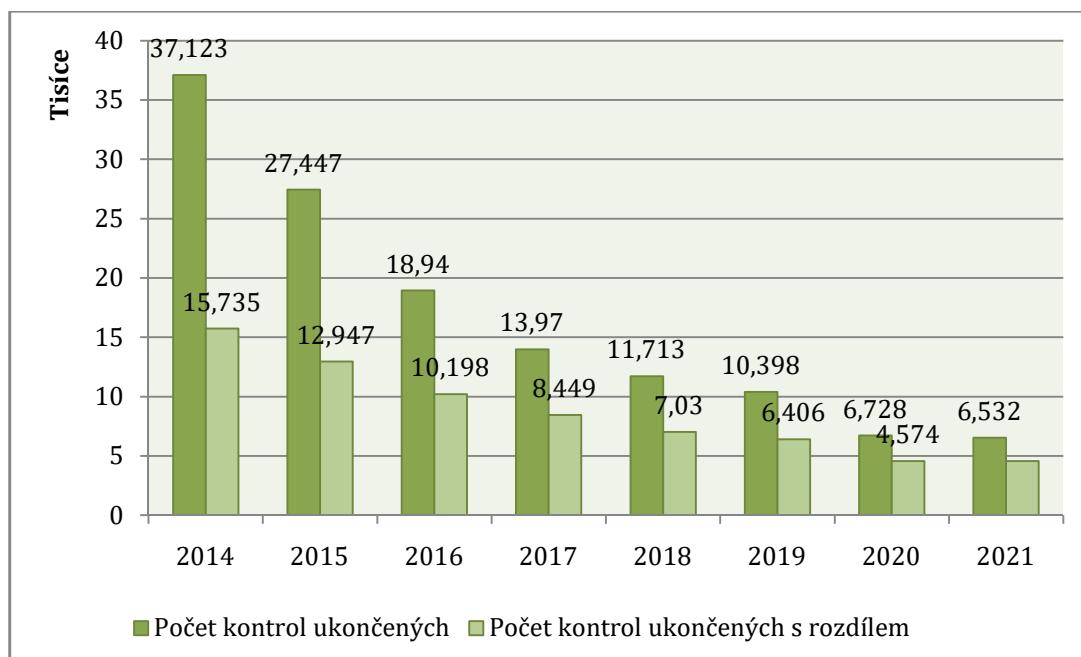
Graf č. 2 – Přehled TČ Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby v ČR



Zdroj: www.policie.cz, tvorba vlastní

Jako nejpravděpodobnější vysvětlení úbytku spáchaných trestných činů ve smyslu ust. § 240 a § 241 TZ, by se mohl jevit mj. i pokles daňových kontrol, které by toto jednání odhalily. V roce 2014 proběhlo ze strany finančních úřadů více jak 37 tisíc kontrol. V roce 2020 jich bylo pouhých necelých sedm tisíc.

Graf č. 3 - Počet kontrol ze strany Finanční správy za období 2014 - 2021



Zdroj: www.statistiky.financnisprava.cz, tvorba:vlastní

V teoretické části práce byl rozebírán postup, jakým správce daně v případě podezření ze spáchaní některého z daňových TČ postupuje a následně provádí nezbytné kontroly. Tímto postupem odhalí únik na dani snáze a dříve než OČTŘ. V případě, že tyto kontroly neprobíhají v takovém měřítku, jako tomu bylo v předchozích letech, může následně dojít k omezení odhalených TČ ze strany OČTŘ. Ve veřejně dostupných zdrojích se lze setkat s mnoha názory, kdy se jako pravděpodobný důvod poklesu kontrol ze strany finančních úřadů jeví kritika postupu finanční správy v ohledu k zajišťovacím příkazům, kterých mohlo být v minulosti nadužíváno. Statistiku případů krácení daní mohla do jisté úrovně ovlivnit i pandemie Covid-19. Vzhledem ale k tomu, že pandemií byl svět zasažen pouze v nedávné době, její vliv na tuto statistiku se projeví až v následujících letech. Nesporným faktem však zůstává, že velká část společností se potýkala s výrazným poklesem tržeb v období pandemie Covid-19, přičemž došlo a stále dochází k nárůstu nákladů, v důsledku čehož, firmám klesl vykazovaný zisk, který by mohly potencionálně

zkrátit. Jako další faktor, který ovlivní tento vývoj je, že v pandemii docházelo k nárůstu daňových úlev ze strany státu, takže snaha o krácení daní formou karuselových podvodů by mohla být de facto malá.

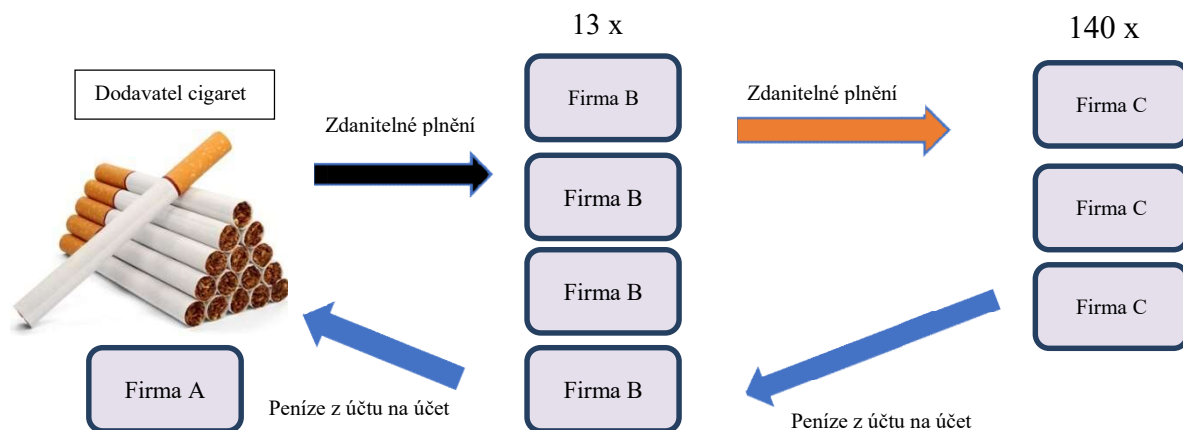
8.2 Případová studie „GERONT“ a její zhodnocení

V prezentované případové studii došlo ke zkrácení daně ve smyslu § 240 odst. 1, odst. 2, písm. a), odst. 3 písm. a) TZ, spáchaného ve spolupachatelství ve smyslu ust. § 23 TZ. Trestní řízení, bylo vedeno v úzké spolupráci s Finančním analytickým úřadem a s Finanční správou ČR, a to zejména za využití nástrojů ke kontrole DPH, které bylo zavedeno od 1. lednem 2016 úpravou zákona o DPH č. 235/2004 Sb. zákonem č. 360/2014 Sb. přijatým Poslaneckou sněmovnou 22. prosince 2014. Bez úzké spolupráce Daňové Kobry by nemohlo být obviněno 24 občanů ČR ale i cizinců a nemohlo by být zpětně odčerpáno více jak 68 miliónů korun ve formě bytů, domů, finančních prostředků, šperků apod., které si pachatele za dobu páchaní trestné činnosti stihli pořídít.

Případ byl do této práce použit z důvodu, že autor práce chtěl poukázat na částečnou zranitelnost systému kontrolního hlášení. Systém KH je propracovaný, má za úkol kontrolovat správný výběr daní a to v několika úrovních, jedná se ale pouze o systém. Tedy, pokud v kontrolním hlášení odpovídají hodnoty, systém kontrolního hlášení nedetekuje nic podezřelého a jelikož je to jen systém, není mu podezřelé ani to, že jde o různé předměty plnění. V uvedeném případě se jednalo o nákup tabáku a prodej služeb. V případě, že by tuto kontrolu prováděl člověk, bylo by toto okamžitě odhaleno.

Krycí název, který policejní orgán NCOZ SKPV případu přidělil, měl souvislost s vyšším věkem hlavních pachatelů. Ve zmíněném případě spojili pachatelé dva způsoby páchaní karuselu do jednoho tím, že bylo jejich cílem využít řádného podávání kontrolních hlášení a daňových přiznání k zakrytí samotného podvodu. Na první pohled při porovnání hodnot v DAP a KH na vstupu a výstupu, se jevily transakce jako reálné podnikání. Pro představu je níže znázorněno v malém měřítku princip, jakým pachatelé několik let (2016–2019) páchali karuselový podvod s tabákem. Do karuselu bylo zjištěno zapojení více jak 140 společností, kdy v době prověřování byl tento počet daleko širší.

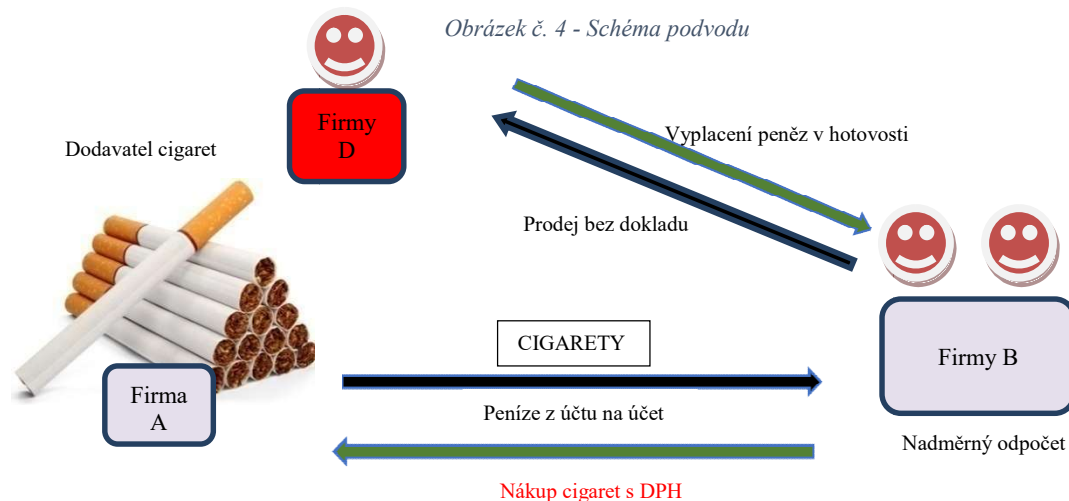
Obrázek č 3 - KH strojová analýza



Tvorba: vlastní

První část podvodu spočívala v tom, že skupina pachatelů obchodovala jménem krycích společností (dále jen „společnost B“) s cigaretami. Cigarety nakupovala legálně od velkého obchodníka (dále jen „společnost A“). Kupní cenu byla hrazena z bankovního účtu příslušné krycí firmy a nákup zboží deklarovala v kontrolním hlášení. Následně cigarety tzv. načerno prodala Vietnamcům do tržnic podél státní hranice ČR. Za prodej obdržela finanční prostředky v hotovosti a tyto prodeje samozřejmě již nikde nedeclarovala.

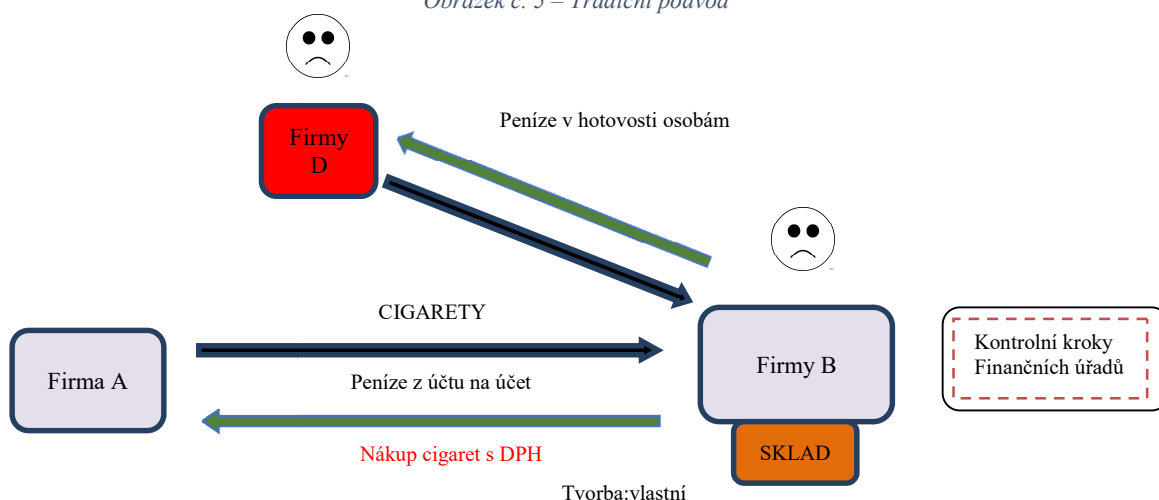
Obrázek č. 4 - Schéma podvodu



Tvorba: vlastní

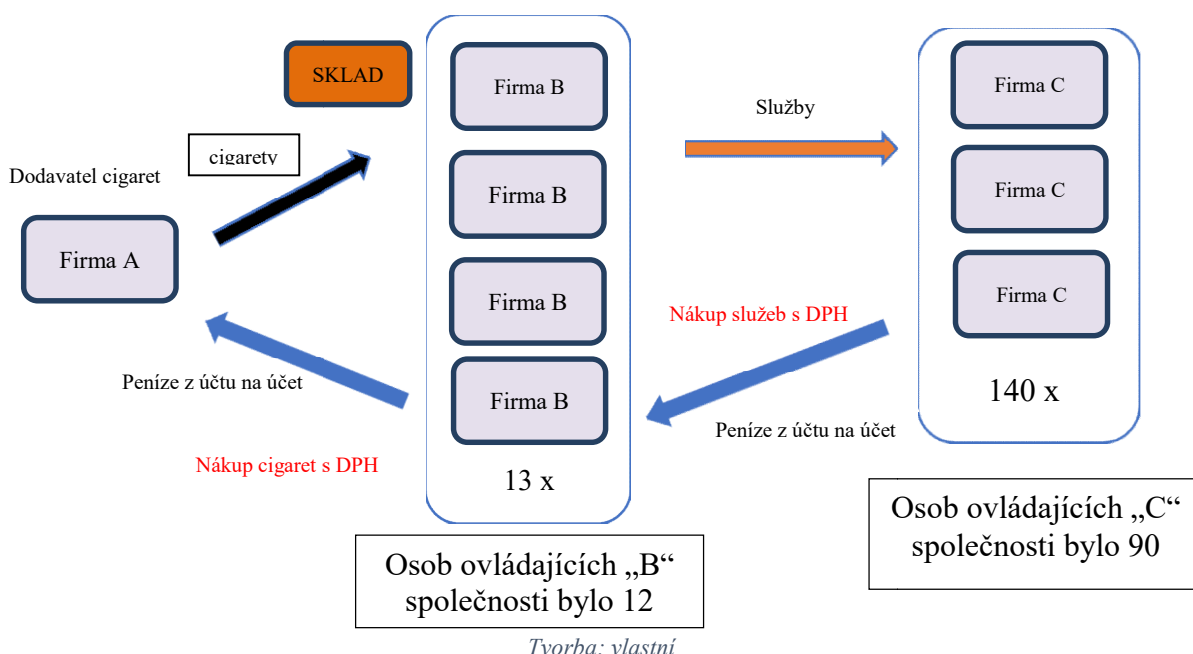
Pokud by to bylo pouze takto jednoduše postavené, jako je na níže uvedeném schématu, finanční úřad by toto obratem odhalil.

Obrázek č. 5 – Tradiční podvod



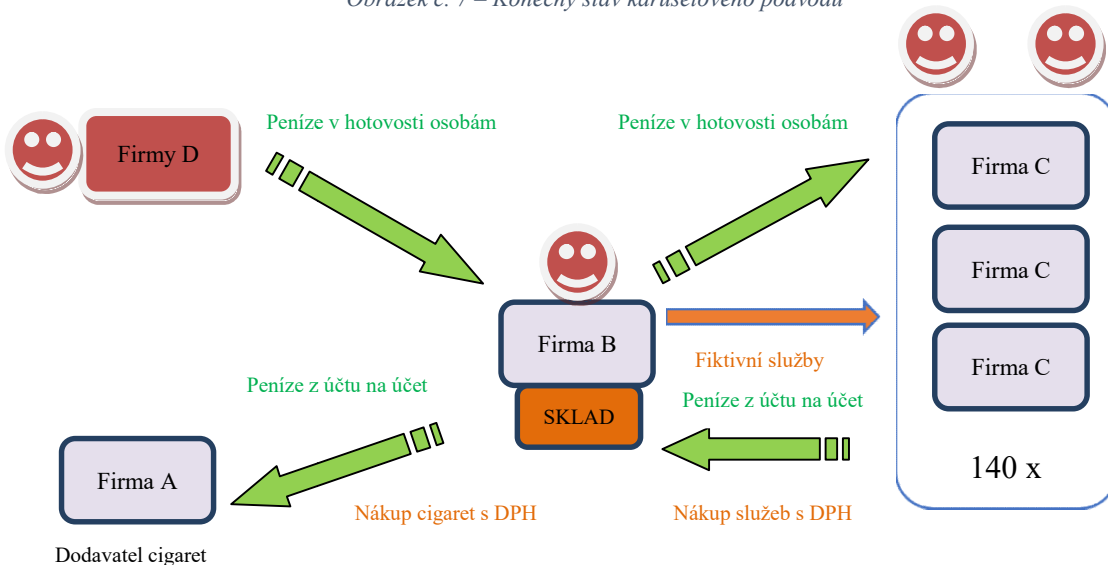
Druhou částí podvodu je, že aby tato organizovaná skupina ztížila své odhalení, nechávala si za úplatu vystavovat fiktivní faktury, nejčastěji vystavované na služby, kterými si tito pachatelé snížili neoprávněně daňovou povinnost. Fiktivní faktury obě strany deklarovaly v kontrolním hlášení. Na první pohled tedy vznikl dojem, že firmy „B“ řádně podnikají, neboť mají vstupy i výstupy. Ve skutečnosti však proti sobě byly účtovány nákupy cigaret a prodej služeb, což nedávalo ekonomicky žádný smysl. Systém kontrolního hlášení, který kontroluje podaná hlášení, nedokázal tuto pro člověka nesmyslnou činnost, sám odhalit. Firmy „C“ měly taktéž na první pohled všechno v pořádku. Běžná fiktivní faktura by tvořila neúplný řetězec, protože by ji na druhé straně nikdo za běžných okolností nevložil do kontrolního hlášení.

Obrázek č. 6 – Podvod s využitím KH



Zájemci o fiktivní faktury platili za účelem vytvoření zdání pravosti faktur kupní cenu z účtů, peníze jim byly vráceny v hotovosti nazpět, kdy zdrojem byla hotovost od Vietnamců, ponížené o provizi za vystavení faktury. Tímto způsobem, vznikla škoda na dani dvakrát. Poprvé při mimoúčetním prodeji cigaret daň z rozdílu nákupní a prodejní ceny a podruhé zaúčtováním fiktivních faktur u společností zájemců. Tyto společnosti jsou označeny jako společnosti „C“.

Obrázek č. 7 – Konečný stav karuselového podvodu



Tvorba: vlastní

Pachatelé ovládající firmy „B“ měli dvojitý příjem z trestné činnosti – rozdíl na nákupní a prodejní ceně cigaret, přičemž samozřejmě zároveň neplatili daň z příjmu a procenta z DPH z fiktivních faktur. K obchodu s cigaretami navíc nepotřebovali svoje vlastní finanční prostředky. Pachatelé ovládající firmy „C“ ušetřili část DPH a také získali mimoúčetní hotovost. Tímto popsaným způsobem se organizované skupině, kterou bezpochyby tato skupina byla, podařilo obejít kontrolní mechanismy finančních úřadů. Zločinecká skupina se v tomto případě dopustila mj. zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku a během tří let se jí podařilo na DPH a DPPO způsobit státu škodu ve výši 270.000.000,-Kč. Tento případ je neobvyklý svými rozměry co do počtu zapojených společností, kterých bylo zjištěno více jak sto a zapojených právnických osob více jak 150.

Jak je patrné z uvedené případové studie, daňové podvody působí enormní škody na veřejném rozpočtu, jde o nejziskovější zločin s nízkým rizikem. Stačí jen porovnat výše škod v jednotlivých oblastech TČ, stejně tak počty případů. Stát bez příjmů ve formě

efektivního výběru daní nemůže hradit veřejné služby. Tedy krádež daně je krádež z kapsy každého občana. Subjekty podvádějící na dani mají navíc konkurenční výhodu v podobě nižších nákladů, čímž mohou mít nižší prodejní ceny. Daňové podvody deformují trh, což je z hlediska veřejnosti asi zajímavější dopad. Někdo by mohl říci, že daňové podvody páchají geniální pachatelé. Naštěstí geniální pachatelé se vyskytují pouze ve filmech a v realitě platí běžná křivka. Situace může být složitější, pokud je pachatel daňový poradce nebo auditor, zde je doporučeníhodná těsná spolupráce s daňovou správou, případně celní správou, k rozlišení daňového podvodu a daňové optimalizace. Sofistikovanější pachatel se snaží zakrýt podvod vrstvou obchodníků řetězců krycích společností s bílými koňmi a snaží se zcizit nashromážděný majetek. Primárně se vždy hledá podvod, tedy podezřelé aspekty obchodování, nikoliv špatné součty s chybně vyplněnými řádky formulářů.

V rámci realizace a zadržení pachatelů se Daňová Kobra účastnila na šedesáti místech v ČR domovních prohlídek ve smyslu ust. § 83 TŘ a prohlídky jiných prostor a pozemků ve smyslu ust. § 83a TŘ a podle § 76 odst. 1, TŘ zadržela 24 osob. Organizátoři této trestné činnosti byli stíháni pro zvlášť závažný zločin účast na organizované zločinecké skupině dle § 361 odst. 1 alinea druhá, odst. 2 trestního zákoníku a zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1,2 písm. a) odst. 3 písm. a) TZ, spáchaný ve formě spolupachatelství. Při realizaci bylo rovněž provedeno rozsáhlé zajištění majetků obviněných osob ve výši cca 68 milionů korun. Jednalo se především o domy, byty, automobily, finanční prostředky, šperky a hodinky aj. Dále došlo k zajištění několika střelných zbraní jak legálně tak i nelegálně držených.

Kvalitní práce Daňové Kobry, která vedla k zadokumentování velkého množství důkazních materiálů, ve výsledku znamenalo, že velká část pachatelů se rozhodla spolupracovat s OČTŘ. Tento institut byl poprvé prezentován Úmluvou OSN proti nadnárodnímu organizovanému zločinu přijaté v Palermu v prosinci 2000 a následně Rezolucí Rady Evropské unie č.497Y0111(01) ze dne 20. prosince 1996 o jednotlivcích, kteří spolupracují při soudním řízení v boji proti mezinárodně organizovanému zločinu.

Zákonem č. 41/2009 Sb. byl s účinností od 1. 1. 2010 vytvořen v § 178a TŘ institut spolupracujícího obviněného. V praxi byl tento institut využíván jen výjimečně. Limitujícím faktorem byla možnost jeho využití jen v řízení o zvlášť závažných zločinech, mezi něž patří jen ty úmyslné trestné činy, za něž trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let, jak je uvedeno v § 14 odst. 3 TZ. Z tohoto důvodu došlo zákonem č. 193/2012 Sb. k novelizaci § 178a TŘ tak, aby bylo možné

uplatňovat tento institut u všech zločinů, jimiž jsou trestné činy, za něž trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby od pěti let, jak je uvedeno v § 14 odst. 2 TZ. Ani tato novelizovaná úprava institutu nepřinesla nárůst jeho využití v praxi. Po jeho poslední novelizaci provedené zákonem č. 333/2020 Sb. může státní zástupce od 1. 10. 2020 označit obviněného za spolupracujícího nejen v obžalobě, tak jako tomu bylo do té doby, nýbrž nově také v dohodě o vině a trestu.

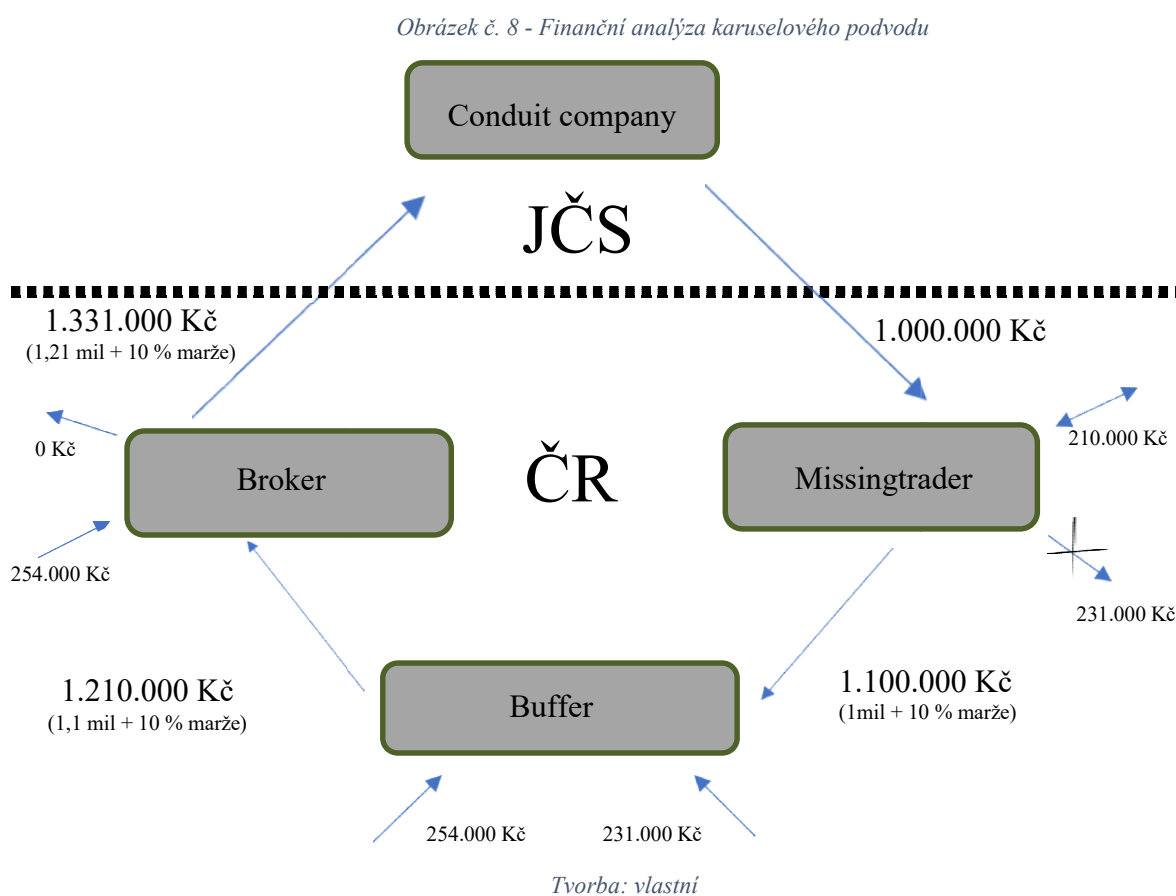
K dosažení potřebné motivace takových obviněných na spolupráci s OČTŘ trestní zákoník zavazuje soud přihlídnout k této skutečnosti při ukládání trestu, jak uvádí § 39 odst. 1 a § 41 písm. m) TZ, a to i s pravidelným využitím mimořádného snížení ukládaného trestu odnětí svobody, podle § 58 odst. 4, TZ, přičemž soud nebude ani vázán omezeními uvedenými v § 58 odst. 3, TZ. (ŠÁMAL, 2013 str. 2315)

V případě, že pachatel požádá o takový institut, plynou mu z něho i povinnosti. Obviněný se musí dle § 178a odst. 4 TŘ zavázat, že podá jak v přípravném řízení, tak i v řízení před soudem úplnou a pravdivou výpověď o skutečnostech uvedených v § 178a odst. 1 písm. a) TŘ. Dle § 12 odst. 10 TŘ je pod pojem přípravné řízení zahrnuto vyšetřování (§ 160 až 170 TŘ) a také objasňování a prověřování skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, v rámci postupu před zahájením trestního stíhání (§ 158 až 159b TŘ). Jelikož obviněným se podezřelý stává až po zahájení trestního stíhání, může se zavázat, že podá úplnou a pravdivou výpověď jen ve vyšetřování, tedy v jako druhé fázi přípravného řízení. (Tamtéž str. 2320)

Institut spolupracujícího obviněného byl v tomto případě uznám Rozsudkem Městského soudu v Praze č.j. 45 T 10/2021 pro 14 obviněných fyzických a právnických osob. Na případu s kriminalisty PČR NCOZ SKPV spolupracovala Celní správa, která přispěla mj. skvělou znalostí problematiky obchodování s tabákem a osobní znalostí vietnamského prostředí. Finanční správa ČR, která na případu zajišťovala přehledy zapojených společností a mapovala finanční toky s časovou reálností a shromažďovala důkazy ve formě DAP, KH, výsledky daňových subjektů apod. Právě tato velmi úzká a intenzivní spolupráce v rámci Daňové Kobry, která vstoupila v platnost prováděcím protokolem ke koordinační dohodě o spolupráci, výměně informací a koordinaci s účinností od 13. 6. 2014 a nástroje v boji proti karuselovým obchodům umožnila obvinění tolika osob.

8.3 Analýza zisku daňových subjektů zapojených v karuselovém podvodu

Aby mohlo být o daňových únicích hovořeno, jako o nejzávažnějších hospodářských zločinech je vhodné uvést výnosnost takového konání. Vzhledem k tomu, že případ představený v případové studii probíhal několik let, byl atypický využitím institutu kontrolního hlášení a bylo na něm neoprávněně vyvedeno ze státní pokladny minimálně 270.000.000,- Kč, není zcela možné na něm demonstrovat finanční výnos jednotlivých členů zapojených v karuselovém podvodu. Následující schéma znázorňuje klasický karuselový řetězec spočívající v nákupu zboží z JČS EU.



Subjekt - Missingtrader pořídí zboží z JČS EU za 1.000.000,-Kč od conduit company a doveze ho do ČR. Při dovozu zboží z JČS EU je nucen se subjekt - Missingtrader přihlásit k DPH ve výši 21 % z ceny zboží a tu odvést v ČR. Subjekt na pozici Missingtrader však daň na výstupu ve výši 210.000,- Kč přizná a ihned na vstupu tuto daň nárokuje zpátky. Nebo se k této dani nepřihlásí vůbec. Missingtrader si dále k ceně dovezeného zboží přidá, nebo také nemusí svou marži, která byla pro snadnější výpočet stanovena ve výši 10 %. Zboží subjekt – Missingtrader prodá subjektu - Buffrovi

za 1.100.000,- Kč bez DPH. Subjekt - Missingtrader dále sleduje, zda se o něj nezačnou zajímat finanční úřady a nebo OČTŘ. V případě, že by vzbudil podezření je připraven se skrýt.

Vyhodnocení zisku – náklady činí 1.000.000,-Kč

výnos činí **1.100.000,-Kč** (marže 100.000,-Kč) + neodvedená DPH **231.000,- Kč**

= **331.000,-Kč**

Subjekt na pozici Buffer zakoupil od subjektu na pozici Missingtrader zboží v hodnotě 1.100.000,-Kč bez DPH a vzápětí si nárokuje odpočet na vstupu ve výši 231.000,-Kč. Ke zboží, které zakoupil od subjektu - Missingtradera si naúčtuje také 10 % marži. V případě, že by toto neudělal, nevykazoval by žádný zisk a tím by tedy nevykazoval ani žádnou ekonomickou činnost a vzbudil by pozornost správce daně. Pokud by zboží bylo mezi subjekty prodáváno bez zisku, byl by obchod velmi brzy odhalen. Z tohoto důvodu poskytuje subjekt - Buffer zboží dalšímu článku ve fakturačním řetězci v celkové hodnotě 1.210.000,- Kč s tím, že přiznává daň na výstupu ve výši 254.000,- Kč, kterou také odvede.

Vyhodnocení zisku – náklady činí 1.100.000,- Kč

výnos činí **1.210.000,- Kč** (marže 110.000,- Kč) = **110.000,-Kč**

Subjekt - Broker pořizuje zboží od subjektu - Buffera za částku 1.210.000,-Kč a nárokuje si daň na vstupu 254.000,-Kč. I tento subjekt – Broker si k pořízenému zboží ze stejného důvodu jako subjekt – Buffer, naúčtuje 10 % marži. Společně se svou marží prodává zboží za částku 1.331.000,-Kč zpět do JČS EU často stejné společnosti (Conduit company), od které ho zakoupil subjekt - Missingtrader, čímž se pomyslný kruh uzavírá. Zboží takto zacyklené v karuselovém obchodu koluje do doby, než obchodování vzbudí pozornost u správce daně. Daň na vstupu je osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Tudíž subjekt – Broker, již na výstupu nemusí nic přiznat.

Vyhodnocení zisku – náklady činí 1.210.000,- Kč

výnos činí **1.331.000,- Kč** (marže 121.000,- Kč) = **121.000,-Kč**

Celkový zisk z karuselového řetězce tedy činí 562.000,-Kč. Pokud by FÚ uvěřil Buffrovi, že o zapojení v obchodování nevěděl, muselo by se z celkové částky odečíst jeho marže 110.000,- Kč. Zůstává tedy čistý zisk pro zbylé účastníky ve výši 452.000,-Kč. Do rozpočtu ČR odvedl částku 210.000,- Kč Missingtrader, na které mu ale vzápětí vznikl

nárok na odpočet daně. Tedy jeho konečný odvod je nulový. V případě, že by se k dani vůbec nepřihlásil a vyhnul se kontaktu s finančními úřady, měl by dvě možnosti jak postupovat. První možností je nevykázat zboží na výstupu a tou druhou je dát si do daňového přiznání fiktivní vstup tak, aby si uměle snížil svou daňovou povinnost. Výsledek je vždy stejný. Subjekt - Buffer by si dále nárokoval 231.000,- Kč a odvedl by 254.000,- Kč. Celková jeho DPH státu bude zanedbatelných 23.000,- Kč. Subjekt - Broker si nárokuje odpočet daně na vstupu ve výši 254.000,- Kč., kdy dodání zboží do JČS EU je osvobozeno od daně. Jediný, kdo odvede do státní pokladny zanedbatelných 23.000,- Kč je potom subjekt na pozici Buffer.

9. Výsledky a diskuze

V teoretické části práce byl podán ucelený teoretický přehled týkající se dané problematiky a zavedených nástrojů spolu s jejím ukotvením v právním systému a jejich zhodnocení z hlediska dopadu na státní rozpočet České republiky. Bylo pracováno s odbornou literaturou v kombinaci s právními texty a byl představen způsob páčání daňového trestného činu ve formě karuselového podvodu i s jednotlivými pozicemi v něm zapojených. Rozborem rozsudku Nejvyššího soudu bylo stanoveno, že zásada *ne bis in idem*, není plošně aplikovatelná na všechny daňové TČ a že se jednotlivé případy musejí posuzovat individuálně. Byly dále definovány jednotlivé nejčastěji využívané nástroje a oprávnění, která aktivně využívá finanční správa a orgány činné v trestním řízení v boji proti daňovým únikům. Autor se také okrajově dotkl základních a nejčastěji využívaných prostředků využívaných k dokazování účasti na karuselových podvodech, které využívá mj. i Daňová Kobra.

V praktické části práce se autor zaměřil na zhodnocení získaných statistických údajů a jejich vzájemnou komparaci. Statistickým zhodnocením veškerých získaných údajů došel autor práce k jednoznačnému názoru, že zavedení kontrolního hlášení, ke kterému došlo v roce 2016, mělo zcela pozitivní vliv na inkaso DPH v zemi. Vyhodnocením statistických údajů bylo zjištěno, že největšího rozdílu v nárůstu inkasa DPH bylo mezi roky 2015 a 2016, kdy bylo zavedeno kontrolní hlášení. Dále mezi roky 2016 a 2017, kdy již fungovalo kontrolní hlášení ve spojení s EET, bylo na DPH vybráno meziročně o téměř 67 mil. Kč více. Příjmy státního rozpočtu z DPH meziročně vzrostly a sledovaná průběžná hodnota nadměrných odpočtů předepsaných ale nevyměřených z důvodu prověřování v rámci POP, byla k 31. 12. 2017 meziročně o 1 513 mil. Kč nižší. Ze získaných údajů vyplývá, že dynamika výběru DPH, byla ve sledovaném období vyšší, než naznačoval makroekonomický vývoj, kdy růst inkasa v meziročním srovnání je tak ovlivněn vyšší efektivitou výběru daně a to zejména díky zavedení kontrolního hlášení. Dalším zásadním faktorem, který ovlivnil efektivnější výběr DPH, bylo zavedení EET, ke kterému začalo docházet souběžně s kontrolním hlášením.

Ze statistických údajů Policie České republiky a Finanční správy byl dále potvrzen meziroční pokles mezi roky 2015 a 2016. Překvapivé zjištění pro autora této práce byl pokles do té doby pomalu rostoucí křivky v roce 2018. V tomto roce došlo k mírnému poklesu spáchaných trestných činů podle § 240 a § 241 TZ. Tato skutečnost byla

vysvětlena výrazným poklesem daňových kontrol, ze strany správce daně, které by toto jednání odhalily a v následných letech probíhající pandemií Covid-19, která zcela paralyzovala světovou ekonomiku. Podnikatelé se potýkali s výrazným poklesem tržeb, přičemž docházelo k nárůstům nákladů, v důsledku čehož firmám poklesl vykazovaný zisk, který by mohly potencionálně zkrátit. K tomuto ještě docházelo k zavádění daňových úlev ze strany státu, tudíž snaha o krácení daní formou karuselových podvodů by měla být de facto malá. Zpracováním statistických údajů v rámci jednotlivých krajů vyšlo nepřekvapivě najevo, že nejvíce škody spáchané na dani došlo v hlavním městě, jelikož je velký zájem o umístění sídla společností na lukrativních adresách, kterých je v Praze dostatek. Místo sídla společnosti poté určuje místní příslušnost nejen PČR ale i státních zastupitelství či soudů. Překvapivé však bylo zjištění, že další tři příčky na „žebříčku“ obsadily tři moravské kraje s celkovou škodou, která převyšuje hlavní město. Případ, který byl uveden v této práci, demonstroval jeho modus operandi a vynalézavost jeho tvůrců. Také odhalil jednu ze slabin institutu kontrolního hlášení, kdy jej pachatelé využili k jeho zakrytí. Na demonstrovaném případě pracovala Daňová Kobra, kdy každý ze zapojených členů díky své specializaci přispěl zcela zásadním způsobem k perfektnímu zadokumentování skutku, obvinění velkého počtu pachatelů a odhalení více jak 140 daňových subjektů. V závěru práce byla analyzována ziskovost jednotlivých postav zapojených v karuselovém řetězci, která poskytla představu o jejich skutečných a nemalých výnosech a tedy i jejich motivaci k páčání daňové kriminality.

Jako zcela zásadní pro snížení daňové mezery na DPH v rámci EU vidí autor této práce úzkou spolupráci mezi institucemi, které se podílejí na odhalování daňových úniků. Také považuje za zásadní, sdílení informací mezi správci daně jednotlivých členských států, která by byla i právně závazná, stejně jako sdílení informací v systému VIES VAT. Nástroje jako kontrolní hlášení jsou velmi přínosné a efektivní, což má i pozitivní dopad na inkasu DPH. Vývojáři těchto nástrojů musejí dále tento nástroj zefektivňovat a přizpůsobovat se novým trendům, jelikož pachatelé trestné činnosti jsou vynalézaví a kontrolní hlášení nesmí ztratit svou efektivitu. Zrušení již zavedené EET vnímá autor jako jakýsi krok zpět, jelikož dávala živnostníkům z různých oborů povinnost vystavovat daňové doklady a tudíž i řádně přiznávat své příjmy. Díky EET měl i správce daně v případě potřeby možnost ověřit si legálnost jeho podnikání.

10. Závěr

V rozsahu devíti kapitol autor uvedl ve stanoveném rozsahu přehled o problematice daňových trestných činů, kdy se zabýval i nejčastějším a stále ještě oblíbeným způsobem páchaní jedné z forem hospodářské kriminality. V této práci se autor zabýval jak pojmoslovím, představením základního rozdělení daní, vypracováním statistické analýzy a vysvětlením velmi sofistikovaně promyšleného daňového podvodu ze skutečného prostředí. Daňové trestné činy jsou a budou jednou ze specifických druhů hospodářské kriminality, kdy k nim dochází výlučně v ekonomické oblasti. Jedná se o kriminalitu, která deformuje podnikatelské prostředí a vytváří nerovné podmínky pro obchodníky. Nejedná se jen o karuselové podvody, ale celkově o daňové podvody, o kterých lze říct, že se vyznačují velkou latencí, dlouhým trváním, jejich propracovaností a především, vysokými škodami, které mohou dojít až do jednotek miliard korun. I proto autor v této práci zmínil efektivní nástroje, se kterými se OČTŘ, správce daně a další instituce snaží proti těmto trestným činům bojovat.

V diplomové práci autor představil jednotlivé role zapojené v karuselu a názorně vysvětlil princip fungování obchodního řetězce, na což v praktické části práce i navázal a doplnil skutečný případ daňového podvodu a finanční analýzu, která napomohla k lepší představě, jak značný výnos mohou mít účastníci karuselů z „pouhého“ jednoho miliónu korun.

Ze statistických údajů bylo zjištěno, že nám dlouhodobě narůstá počet registrovaných ekonomických subjektů a že se v ČR tímto zvedá i inkaso DPH, což je pozitivní. Vývoj počtu plátců DPH v ČR také dlouhodobě roste, kdy došlo k meziročnímu úbytku jen mezi lety 2015 a 2016. Příčinou mohlo být zavádění EET a KH, které mohlo některé živnostníky odradit. Zcela klíčové pro alespoň částečnou eliminaci karuselových podvodů je úzká spolupráce členských států Evropské unie a ve způsobu a intenzitě výměny informací. Tyto informace musejí být přesné, přehledné, úplné a především musejí mít reálnou časovost, která zaručí, že bude podvod v čas odhalen. Klíčem k úspěchu je také včasné odhalení druhu zboží, které je v daném čase využíváno nejvíce pro karuselový obchod. Často takovým předmětem bylo v minulosti zboží malých rozměrů ale vysoké hodnoty a na obchody s takovým zbožím se cíleně zaměřit. Ke včasnému odhalení karuselu napomáhá elektronické systémy, jakým je VIES nebo Eurofisc, kdy by autor viděl jako přínosné, kdyby zapojení do těchto obou systémů bylo zákonem povinné pro všechny

členské státy EU. Propojování daňových systémů v rámci evropského společenství a stanovovat postupy pro logickou a transparentní harmonizaci daní se jeví zcela jasně jako ta správná cesta. Na úrovni Evropské unie by mělo dojít ke stanovení transparentních pravidel, která by byla určitá a jasná. Nepřehlednost právního prostředí pak může přispívat k páchání těchto TČ.

Pachatelé takto sofistikovaných trestných činů, jakými karuselové podvody bezpochyby jsou, mají většinou velké podnikatelské zkušenosti v kombinaci s vazbami na vlivné osoby a potřebným základním kapitálem pro prvotní financování karuselu.

S vysokou profesionalitou a vysokou úrovní pachatelů daňové trestné činnosti musí jít také ruku v ruce kvalita OČTŘ a správců daně, stejně jako dalších institucí, kteří svou spoluprací bojují s pomyslnou druhou stranou břehu.

11. Seznam použitých zdrojů

Literatura

BAKEŠ, Milan a kol, a. 2009. *Finanční právo 5.vydání.* Praha : C.H.Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6.

Daně. 2004. Praha : ASPI, 2004. ISBN 978-80-7357-349-2.

FREITAG, Vojtěch. 2021. www.Euroactiv.cz., *Organizovaný zločin ohražuje evropské peníze.* [Online] 22.12.2021. [Citace: 24.10.2022.] <https://euractiv.cz/section/vnitro-a-spravedlnost/news/organizovany-zlocin-ohrozuje-evropske-penize-pandemie-mu-otevrela-dvere/>.

KOCINA, Jan. 2014. *Daňové trestné činy.* Plzeň : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. isbn978-80-7380-442-8.

KOTLÁN, Pavel. 2021. *Ekonomická kriminalita očima policejního orgánu.* Praha : Leges, 2021. ISBN 978-80-7502-488-6.

KUCHTA, J. a VÁLKOVÁ, H. 2005. *Základy kriminologie a trestní politiky.* Praha : C.H.Beck, 2005. ISBN 80-7179-813-4.

POSPÍŠIL, Ivo, a další. 2012. *Listina základních práv a svobod.* místo neznámé : Wolters Kluwer, 2012. ISBN 978-80-7357-750-6.

PROCHÁZKA, Jakub. 2022. www.businessinfo.cz. *Business INFO.* [Online] 16. 08 2022. [Citace: 06. 10 2022.] <https://www.businessinfo.cz/clanky/reverse-charge-jako-nastroj-proti-podvodum-cr-jej-zatim-plosne-nezavedla-dostava-ale-vic-casu/>.

ŠEVČÍK, Michael. 2018. *Karuselové podvody.* Praha : Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-252-3.

VÁLKOVÁ, H., KUCHTA, J. a HULMÁKOVÁ, J. 2019. *Základy kriminologie a trestní politiky.* Praha : C.H.Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-732-3.

Internetové zdroje

ČZSO 2017. www.czso.cz. *Český statistický úřad.* [Online] 18. 10 ČZSO 2017. [Citace: 22. 09 2022.] Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/hmu_cr.

Daňová kobra, 2022. www.danovakobra.cz. *Daňová kobra.* [Online] Daňová kobra, 2022. [Citace: 22. 10 2022.] Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz/>.

Evropský parlament. www.europarl.europa.eu. *Evropský parlament.* [Online] 09.2022
Evropský parlament. [Citace: 2022. 11 01.] Dostupné z:

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/38/volny-pohyb-zbozi>.

Evropský parlament. www.europa.eu. *Evropský parlament.* [Online], autor Angerer Jost,
08.2022 [Citace: 03. 10 2022.] Dostupné z:

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/92/obecna-danova-politika..>

Finanční správa 2018. www.financnisprava.cz. *Finanční správa - "Informace o činnosti
Fin. správy ČR za rok 2017"*. [Online] 26. 07 Finanční správa 2018. [Citace: 11. 03 2023.]

https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2017.pdf.

Ministerstvo financí ČR. www.mfcr.cz. *Ministerstvo financí ČR.* [Online] 21. 09.2018.

[Citace: 05. 03 2023.] <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2018/kolik-prinasi-eet-odhady-ministerstva-fi-32989>.

VIIES 2023. www.vies.cz. *Vies VAT number validation.* [Online] VIIES 2023. [Citace: 13.
01 2023.] <https://www.vies.cz/?locale=cs>.

Právní předpisy

Česká národní rada. 2023. Listina základních práv a svobod. *www.zakonik.net.* [Online]
08. 03 2023. Dostupné z: <http://www.zakonik.net/listina-zakladnich-prav-a-svobod/kazdy-ma-pravo-vlastnit-majetek-vlastnicke-p.html>.

EP Zpráva-A9-0330/2021. Europarlament. *www.europarl.europa.eu.* [Online] 22.

11.2021 EP Zpráva-A9-0330/2021. [Citace: 09. 03 2023.] Dostupné z:

https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0330_CS.html.

EUR-Lex. 2014. EUR-Lex - Access to European Union law. *www.eur-lex.europa.eu.*

[Online] Rozsudek Soudního dvora, 18. 12 2014. [Citace: 24. 03 2023.] Dostupné z:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62013CA0131>.

KOMISE EU. Akční plán pro DPH ze dne 7.dubna 2016. www.taxation-
customs.ec.europa.eu. *Akční plán pro DPH ze dne 7.dubna 2016.* [Online] Akční plán pro
DPH ze dne 7.dubna 2016. [Citace: 12. 01 2022.] [https://taxation-](https://taxation-customs.ec.europa.eu/action-plan-vat_en)
[customs.ec.europa.eu/action-plan-vat_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/action-plan-vat_en).

Nejvyšší soud ČR. www.beck-online.cz. *Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017,
sp.zn. 15 Tdo 832/2016.* [Online] BECK-ONLINE, 04. 01 2017. [Citace:25.03.2023.]

<https://www.beck-online.cz/bo/document->

[view.seam?documentId=njptembrg5pxexzrgvpxi4q#](https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=njptembrg5pxexzrgvpxi4q#).

SMĚRNICE RADY 2006/112/ES. www.eur-lex.europa.eu. *EUR-Lex Access to European Union law*. [Online] SMĚRNICE RADY 2006/112/ES. [Citace: 08. 03 2023.] <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:32006L0112>.

SMĚRNICE RADY 2009/47/ES. www.eur-lex.europa.eu. *EUR-Lex Access to European Union law*. [Online] SMĚRNICE RADY 2009/47/ES. [Citace: 12. 11 2022.] <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32010L0031>.

ŠÁMAL, Pavel a kol., a). 2012. www.beck-online.cz. *Trestní zákoník, 2.vydání, Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby*. [Online] C.H.Beck,2012.[Citace:24.03.2023.] <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=nnptembrgjpwk5tlg4xhgys7giydaok7gqyf64dggi2dc&refSource=tooc#>.

ŠÁMAL, Pavel a kol., b). 2012. www.beck-online.cz. *Trestní zákoník, 2.vydání, Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*. [Online] C.H.Beck, 2012. [Citace: 24. 03 2023.] <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=nnptembrgjpwk5tlg4xhgys7giydaok7gqyf64dggi2da#>.

ŠÁMAL, Pavel kol., c). 2013. www.beck-online.cz. *Trestní řád II., Komentář, 7. vydání*, . [Online]C.H.Beck,2013.[Citace:25.03.2023.] <https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=nrptembsgfpweyk7geyf6427gmza&groupIndex=2&rowIndex=0&refSource=search>.

Zákon č.40/2009 Sb., trestní zákoník., Sbírka zákonů České republiky.

www.aplikace.mvcr.cz. [Online] § 24 zák.č.40/2009 Sb., trestní zákoník.

[https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=40/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

[zakonu/SearchResult.aspx?q=40/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=40/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy).

Zákon č.112/2016 Sb., o evidence tržeb. Sbírka zákonů České republiky.

www.aplikace.mvcr.cz. [Online] Zákon č.112/2016 Sb., o evidence tržeb. [Citace: 09. 03

2023.] [https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=112/2016&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

[zakonu/SearchResult.aspx?q=112/2016&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=112/2016&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy).

Zákon č.142/2022Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů České republiky. www.aplikace.mvcr.cz.

[Online] Zákon č.142/2022Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,

ve znění pozdějších předpisů. [Citace: 08. 03 2023.] https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=142/2022&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.

Zákon č.235/2004Sb., o dani z přidané hodnoty. Sbírka zákonů České republiky.

www.aplikace.mvcr.cz. [Online] Zákon č.235/2004Sb., o dani z přidané hodnoty. [Citace: 08. 03 2023.] https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.

Zákon č.253/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů České republiky.

www.aplikace.mvcr.cz. [Online] Zákon č.253/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů. [Citace: 31. 03 2023.]

<https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=onrf6mjzhe3v6mrvgmwta>.

Zákon č.261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Sbírka zákonů České republiky. www.aplikace.mvcr.cz. [Online] Zákon č.261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. [Citace: 03. 08 2023.] https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=261/2007&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.

Zákon č. 280/2009Sb., daňový řád. Daňový řád. www.zakonyprolidi.cz. [Online] Zákon č. 280/2009Sb., daňový řád. [Citace: 08.032023.] <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>.

[www.zakonyprolidi.cz](https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280). [Online] Zákon č.280/2009Sb., daňový řád. [Citace: 08.032023.] <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Sbírka zákonů České republiky.

www.aplikace.mvcr.cz. [Online] Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. [Citace: 30. 03 2023.] <https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=onrf6mjzhez6mzthawtea>.

Zákon č.586/1992Sb., o daních z příjmů. Sbírka zákonů České republiky.

www.aplikace.mvcr.cz. [Online] Zákon č.586/1992Sb., o daních z příjmů. [Citace: 08. 03 2023.] https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.

Zákon č.587/1992 Sb., o spotřebních daních. Sbírka zákonů České republiky.

www.aplikace.mvcr.cz. [Online] Zákon č.587/1992 Sb., o spotřebních daních. [Citace: 08. 03.2023.] https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=587/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.

12. Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk

12.1 Seznam obrázků

Obrázek č. 1 – Schéma karuselového podvodu

Obrázek č. 2 - Výsledky daňové kobry

Obrázek č. 3 – KH strojová analýza

Obrázek č. 4 – Schéma podvodu

Obrázek č. 5 – Tradiční podvod

Obrázek č. 6 – Podvod s využitím KH

Obrázek č. 7 - Konečný stav karuselového podvodu

Obrázek č. 8 – Finanční analýza karuselového podvodu se zapojením služeb

12.2 Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – Podíl DPH na celkových příjmech státního rozpočtu v letech 2010-2021

Tabulka č. 2 – Vývoj celostátního inkasa DPH mezi roky 2013 – 2017

Tabulka č. 3 - Výše způsobených škod na DPH dle krajů v ČR za období 2017 – 2021

Tabulka č. 4 – Vývoj počtu plátců DPH 2011 až 1. pololetí 2022

Tabulka č. 5 - Vývoj spáchaných TČ ve smyslu ust. § 240 a §241 TZ za dané období

12.3 Seznam grafů

Graf č. 1 – Přehled vývoje inkasa DPH v letech 2010-2021

Graf č. 2 – Přehled spáchaných TČ podle § 240 a §241 v ČR za období 2010-2021

Graf č. 3 – Počet kontrol za období 2014 - 2021

12.4 Seznam použitých zkratek

DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daňové přiznání právnických osob
DŘ	daňový řád
EU	Evropská unie
EET	Elektronická evidence tržeb
EUROJUST	Jednotka Evropské unie pro justiční spolupráce
ESLP	Evropský soud pro lidská práva
FO	fyzické osoby
FISC	Podvýbor pro daňové záležitosti
GFŘ	Generální finanční ředitelství
GŘC	Generální ředitelství cel
HDP	hrubý domácí produkt
JČS	Jiný členský stát
MTIC	Missingtrader intra-communityfrauds
NCOZ	Národní centrála proti organizovanému zločinu
OČTŘ	orgány činné v trestním řízení
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
PČR	Policie České republiky
PO	právnické osoby
POP	postup k odstranění pochybností
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
SDPH	směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému DPH
SFEU	Smlouva o fungování EU
ÚOOZ	Útvar pro odhalování organizovaného zločinu
VIES	VAT Information Exchange Systém
ZDP	zákon o dani z příjmů
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty