

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Eliminace úniků na dani z přidané hodnoty

Iva Preclíková

© 2017 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Iva Preclíková

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Eliminace úniků na dani z přidané hodnoty

Název anglicky

VAT Fraud Elimination

Cíle práce

Cílem diplomové práce je identifikovat a specifikovat frekventované daňové úniky na dani z přidané hodnoty a navrhnout doporučení vedoucí k eliminaci daňových úniků na dani z přidané hodnoty s důrazem na včasné odhalování těchto úniků.

Metodika

Diplomová práce se bude zabývat problematikou daňových úniků na dani z přidané hodnoty v České republice. Teoretické vymezení pojmů a přehled dostupných relevantních studií bude tvořit základ první části diplomové práce (přímé a nepřímé daně, princip DPH, daňový systém Evropské unie, plátce, registrace k dani z přidané hodnoty, místo plnění, daňový doklad, reverse charge, kontrolní hlášení, řetězové podvody, institut nespolehlivého plátce, procesní postupy správců daně, problematika podvodné činnosti v oblasti DPH, opatření proti daňovým únikům, daňová Kobra). V analytické části práce bude proveden rozbor 50 – 100 případů daňových úniků na dani z přidané hodnoty s cílem specifikace typů daňových úniků, frekvence záchytu a dalších atributů daňových úniků na DPH. Na základě výstupů analýzy deskripce, komparace a korelace budou navrženy příslušné postupy, opatření a doporučení vedoucí k eliminaci daňových úniků a k urychlení odhalování těchto specifikovaných typů úniků a podvodů.

Využita budou data z veřejně dostupných rejstříků a agregovaná data daňové správy, zpracována budou v programu SPSS.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

DPH, řetězový podvod, reverse charge, nespolehlivý plátce, daňový subjekt, finanční úřad

Doporučené zdroje informací

- BENDA, Václav; TOMÍČEK, Milan. DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů. Vyd. 6., aktualiz. Praha: BOVA POLYGON, 2015. ISBN 978-80-7273-174-9
- Daňový řád, daňové poradenství, finanční správa: redakční uzávěrka 1.1.2015. Ostrava: Sagit, 2015. Úplné znění, 1057. ISBN 978-80-7488-084-1
- Daň z přidané hodnoty 2015: zákon o dani z přidané hodnoty 2015, směrnice Rady EU o společném systému DPH, pokyny a sdělení MF a GFŘ. Ostrava: Sagit, 2015. Úplné znění, 1058. ISBN 978-80-748-8085-8
- GALOČÍK, Svatopluk; LOUŠA, František. DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz a služby. 5. aktualizované vydání. Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-3804-8
- GALOČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. DPH 2015: výklad s příklady. 11. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5500-7
- HÁLEK, Vítězslav. Karuselové obchody. 1. vydání. Hradec Králové: Univerzita Hradec Králové, 2015. Praktická edice, Svazek 5. ISBN 978-80-260-8316-0
- KOBÍK, Jaroslav. KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem 2011. První vydání. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7
- KOPŘIVA, Miloslav. NOVOTNÝ, Jaroslav. Manuál k daňovému řádu. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9
- LEDVINKOVÁ, Jana. ZÁKON O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY (2004, NOVELA 2014). Daň z přidané hodnoty 2015: úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů. Praha: VOX, 2015. ISBN 978-80-87480-34-2
- MAKAROVÁ, Xénia a Zuzana PETKOVÁ. Špičky Smeru sa ocitli v kauze DPH. In: Www.etrend.sk [online]. [cit. 2016-02-21]. Dostupné z: <http://www.etrend.sk/trend-archiv/rok-2016/cislo-4/spicky-smeru-sa-ocitli-v-kauze-dph.html>
-

Předběžný termín obhajoby

2016/17 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2016

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 9. 11. 2016

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 29. 03. 2017

Čestné prohlášení

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

V Praze dne 27. 3. 2017

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Lukáši Moravcovi, Ph. D., za jeho cenné rady, odborné vedení, vstřícnost, podporu, trpělivost, inspiraci, diskuze a čas při zpracování diplomové práce.

Eliminace úniků na dani z přidané hodnoty

Souhrn

Diplomová práce je věnována aktuální problematice úniků na dani z přidané hodnoty. Cílem práce je identifikovat a specifikovat typologii nelegálních podvodů na dani z přidané hodnoty se zaměřením na doporučení vedoucí k urychlení odhalování těchto podvodů.

V teoretické části diplomové práce je charakterizována daňová soustava České republiky, se zaměřením na daň z přidané hodnoty. Jsou zde vymezeny základní pojmy související s daní z přidané hodnoty a představeny nástroje Finanční správy v boji proti nelegálním daňovým únikům.

V praktické části diplomové práce jsou analyzována data z vybraných 52 daňových řízení, jsou nalezeny společné znaky podvodných jednání, je zpracována typologie daňových úniků s vykreslením jejich základních mechanismů.

V závěrečné části jsou porovnány výsledky provedené analýzy s výstupy dostupných studií a shrnuty výsledky dosažené v analytické části práce. Přínosem této práce je zpracování typologie a upozornění na společné znaky daňových subjektů, které jsou typické pro nelegální úniky na dani z přidané hodnoty s důrazem na urychlení jejich odhalení.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty (DPH), finanční správa, plátce, nelegální daňový únik, řetězový podvod, reverse charge, nespolehlivý plátce, daňová kontrola

VAT fraud elimination

Summary

The thesis is devoted to actual problems of tax evasion on Value Added Tax. The aim is to identify and specify the typology of the illegal fraud on value added tax with a focus on the recommendations, an emphasis on speeding up detection of such frauds.

The theoretical part is characterized by the tax system of the Czech Republic, focusing on value added tax. The basic concepts related to value added tax and financial management tools introduced in the fight against illegal tax evasion.

In the practical part of the thesis analyzed data from selected 52 selected tax management is handled typology of tax evasion with the rendering of their basic mechanisms and common features.

The final section compares the results of the analysis of outcomes of available studies available. The contribution of this work is to elaborate a typology alerts common signs of taxpayers that are typical for illegal evasion of tax on the value added Recently emphasis on accelerating their discovery.

Keywords: value added tax (VAT), financial administration, billing, tax system, chain fraud, reverse charge, unreliable payer, illegal tax fraud

Obsah

1 Úvod.....	13
2 Cíl práce a metodika	15
3 Teoretická východiska	16
3.1 Modifikace Finanční správy České republiky ve vazbě na daňové úniky	16
3.2 Daňová soustava České republiky	17
3.3 Daň z přidané hodnoty	20
3.4 Vývoj inkasa na DPH.....	22
3.4.1 Základní pojmy	24
3.5 Daňové úniky	31
3.6 Daňové ráje	32
3.7 Nástroje k potírání nelegálních úniků na DPH	34
3.7.1 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň	34
3.7.2 Kontrolní hlášení.....	35
3.7.3 Aplikace režimu přenesení daňové povinnosti	36
3.7.4 Ověření DIČ pomocí VAT Information Exchange System.....	37
3.7.5 Institut NESPP	38
3.7.6 Ručení za nezaplacenou daň	40
3.7.7 Elektronická evidence tržeb.....	40
3.7.8 Centrální registr bankovních účtů.....	41
3.7.9 Finanční analytický útvar (FAÚ).....	42
3.7.10 Daňová Kobra	42
3.8 Typické znaky daňových podvodů dle analýzy provedené v r. 2009	43
4 Praktická část	44
4.1 Postupy vedoucí k eliminaci podvodů na DPH.....	44
4.1.1 Monitoring daňových podvodů – vyhledávací činnost.....	44
4.1.2 Ověření oprávněnosti nároku na odpočet – pochybnosti správce daně	45
4.1.3 Místní šetření	46
4.1.4 Odhalování daňových úniků daňovou kontrolou.....	46
4.2 Analyzovaný soubor a jeho vlastnosti.....	48
4.2.1 Daňová řízení	49
4.2.2 Zdaňovací období	50
4.2.3 Právní forma	51
4.2.4 „Stáří“ vybraných daňových subjektů	52
4.2.5 Sídlo obchodních korporací	53
4.2.6 Změny v obchodním rejstříku.....	54

4.2.7	Statutární orgán.....	55
4.2.8	Komunikace, spolupráce se správcem daně	56
4.2.9	Daňová povinnost / nadměrný odpočet	56
4.2.10	Ekonomická činnost.....	57
4.2.11	Existence zaměstnanců	58
4.2.12	Obchodovaná komodita / poskytované služby	59
4.2.13	Deklarovaná plnění – tuzemsko, jiný členský stát EU	59
4.2.14	Bezhotovostní a hotovostní platby, výběry z bankovních účtů	60
4.2.15	Doměrek z vybraných daňových řízení	61
4.2.16	Matice korelačních koeficientů.....	62
4.2.17	Porovnávání závislosti zkoumaných jevů – volba testového kritéria	63
4.3	Nelegální daňové úniky v analyzovaném souboru.....	71
4.4	Typologie nelegálních úniků na dani z přidané hodnoty	72
4.4.1	Nelegální úniky na DPH páchané mezi 2 osobami.....	73
4.4.2	Nelegální úniky na DPH při spolupráci 2 a více osob.....	75
4.5	Povědomí o podvodu na DPH.....	81
4.6	Porovnání výsledků analýzy u daňových podvodů.....	82
5	Zhodnocení výsledků a návrh řešení.....	83
5.1	Zhodnocení výsledků	83
5.2	Návrh řešení	85
6	Závěr.....	88
7	Seznam použitých zdrojů	90
8	Přílohy	95

Seznam obrázků

Obrázek 1 Druhy plnění z hlediska DPH.....	25
Obrázek 2 Daňová Kobra zabránila daňovým únikům.....	42
Obrázek 3 Dvě spolupracující osoby	73
Obrázek 4 Karuselový obchod - varianta A.....	76
Obrázek 5 Karuselový obchod - varianta B.....	78
Obrázek 6 Akviziční podvod	80

Seznam tabulek

Tabulka 1 Daňová soustava České republiky	19
Tabulka 2 Přehled nejdůležitějších směrnic, které upravují DPH v Evropské unii.....	21
Tabulka 3 Vývoj inkasa DPH	23
Tabulka 4 Ekonomicky aktivní daňové subjekty registrované k DPH.....	25
Tabulka 5 Přehled sazeb daně z přidané hodnoty České republiky.....	27
Tabulka 6 Přehled sazeb daní jednotlivých států Evropské unie.....	28
Tabulka 7 Minimalizace daňové povinnosti.....	32
Tabulka 8 Počet společností ČR s vlastníkem z daňového ráje.....	33
Tabulka 9 Zajištění úhrady na nesplacnou nebo dosud nestanovenou daň v mil. Kč.....	34
Tabulka 10 Nespolehliví plátcí DPH podle krajů.....	39
Tabulka 11 Počet a výsledky postupů k odstranění pochybností na DPH.....	45
Tabulka 12 Vícenásobná korelace (korelační matice).....	62
Tabulka 13 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků činnost a sídlo	63
Tabulka 14 Očekávané četnosti	63
Tabulka 15 Testové kritérium.....	63
Tabulka 16 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků sídlo a změny v OR.....	64
Tabulka 17 Očekávané četnosti	64
Tabulka 18 Testové kritérium.....	64
Tabulka 19 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků změny v OR a činnost.....	64
Tabulka 20 Očekávané četnosti	65
Tabulka 21 Testové kritérium.....	65
Tabulka 22 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků činnost a komunikace	65
Tabulka 23 Očekávané četnosti	66
Tabulka 24 Testové kritérium.....	66
Tabulka 25 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků komunikace a sídlo	66
Tabulka 26 Očekávané četnosti	66
Tabulka 27 Testové kritérium.....	67
Tabulka 28 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků změny v OR a komunikace	67
Tabulka 29 Očekávané četnosti	67
Tabulka 30 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků ZO a sídlo	68
Tabulka 31 Očekávané četnosti	68
Tabulka 32 Testové kritérium.....	68
Tabulka 33 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků ZO a komunikace.....	69
Tabulka 34 Očekávané četnosti	69
Tabulka 35 Testové kritérium.....	69
Tabulka 36 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků NO a komunikace	69
Tabulka 37 Očekávané četnosti	70

Tabulka 38 Testové kritérium.....	70
Tabulka 39 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků NO a sídlo plátce	70
Tabulka 40 Očekávané četnosti	70
Tabulka 41 Testové kritérium.....	71
Tabulka 42 Typologie nelegálních úniků na DPH.....	72

Seznam grafů

Graf 1 Struktura daňových příjmů státního rozpočtu v roce 2015	20
Graf 2 Přehled vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993 – 2015 (v mil. Kč) .	23
Graf 3 Hodnota zajištěného majetku a finančních prostředků v období leden 2013 – únor 2014	35
Graf 4 Podíly jednotlivých typů daňových úniků na jejich celkovém počtu.....	43
Graf 5 Přehled subjektů, počet kontrol, doměrek na DPH	47
Graf 6 Daňová řízení.....	50
Graf 7 Zdaňovací období plátců z vybraného souboru daňových subjektů.....	51
Graf 8 Právní forma	51
Graf 9 Stáří daňových subjektů z analyzovaného vzorku (pouze právnické osoby)	52
Graf 10 Sídlo daňových subjektů z vybraného vzorku.....	53
Graf 11 Změny statutárního orgánu v průběhu daňového řízení	54
Graf 12 Státní příslušnost statutárního orgánu	55
Graf 13 Existence zaměstnanců.....	58
Graf 14 Zastoupení obchodovaných komodit v analyzovaném souboru.....	59
Graf 15 Existence hotovostních plateb a výběrů hotovosti	60
Graf 16 Doměrek z vybraných daňových řízení.....	61
Graf 17 Typy podvodů na DPH.....	71

Seznam zkratek

ADIS	automatizovaný daňový informační systém
ARES	administrativní registr ekonomických subjektů
ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
Daňový řád	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
DS	daňový subjekt
DUZP	datum uskutečnění zdanitelného plnění
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
FS	Finanční správa
FÚ	finanční úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství
KH	kontrolní hlášení
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
NESPP	nespolehlivý plátce
NO	nadměrný odpočet
NSS	Nejvyšší správní soud
ObčZ	zákon č. 89/2012, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
OR	obchodní rejstřík
PČR	Policie České republiky
PHM	pohonné hmoty
PO	právnícká osoba
POP	postup k odstranění pochybností
RCH	reverse charge
SD	správce daně
Směrnice o DPH	Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
TrZ	zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
VIES	VAT Information
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZO	zdaňovací období

1 Úvod

„Cesta civilizace je dlážděna daňovými výměry.“
Spiro Agnew (1)

Daně jsou v naší společnosti vnímány vesměs negativně. S nechutí Čechů platit daně či se snahou vyhnout se placení daní se potýkali snad všichni panovníci v českých zemích. Současný daňový systém České republiky je často předmětem kritiky za svou komplikovanost, nákladnost a nepřehlednost, existenci velkého množství výjimek. Časté změny v zákonech přinášejí spoustu nejasností, které vedou k výkladům právních předpisů účastníky daňových řízení odlišně od záměrů zákonodárců. Právě tyto nedostatky v daňových zákonech vytvářejí prostor pro daňové úniky a dochází v posledních letech k velkému vzrůstu systematických podvodů zejména na DPH.

Jedním z nejdůležitějších příjmů veřejných rozpočtů, které stát potřebuje pro plnění svých funkcí, je daň z přidané hodnoty. Tuto daň do české daňové soustavy zavedl již v roce 1919 první ministr financí Alois Rašín. Její sazba se v této meziválečné době pohybovala v rozmezí 1 – 2 % (2).

Do české daňové soustavy byla daň z přidané hodnoty v té podobě, jak ji máme v povědomí dnes, poprvé zavedena k 1. 1. 1993. Téměř všichni se s daní z přidané hodnoty setkáváme při běžných nákupech zboží či služeb. Je součástí ceny zboží i služeb v souladu se ZDPH a zákazník ji tedy uhradí již při nákupu. Daň z přidané hodnoty je pak odváděna nepřímo právě příslušnými obchodníky. Proto je daň z přidané hodnoty označována jako nepřímá daň. Nepřímou daní se rozumí daň, kterou platí státu jiná osoba (plátce) než ta, která je této dani podrobena a na kterou účinky daně dopadají.

Mechanismus, dle kterého DPH funguje, není složitý. Dodavatel zboží nebo služby, který je registrován jako plátce daně, musí odvést z uskutečněné obchodní transakce (např. dodání zboží, poskytnutí služby) část hodnoty, tedy v případě, že je tento obchod předmětem daně. Odběratel si pak při splnění podmínek daných platnou legislativou může požádat o vrácení daně, kterou při tomto obchodu dodavateli (plátcí) uhradil. Vše se uvádí v rámci jednoho daňového přiznání a vůči státu je pak vykazován pouze rozdíl, tj. daňová povinnost anebo nadměrný odpočet. To se odvíjí od skutečnosti, zda převažují uskutečněná zdanitelná plnění nebo přijatá zdanitelná plnění.

Placení daní je v našem státě nepopulární, daňoví poplatníci se snaží minimalizovat svou daňovou povinnost, odvést na daních státu co nejméně. Vinou společenské či ekonomické přeměny systému, snahou rychle a jednoduše zbohatnout, vzrůstající korupcí, chybějící morální zásady ve společnosti, se rozšiřuje daňová kriminalita.

Vedle legálních postupů a možností snížit v mezích zákona svou daňovou povinnost, jsou činěny úmyslné kroky vedoucí k nepřiznání či neodvedení daňové povinnosti, její snížení či k tvorbě fiktivního nároku na odpočet, které jsou zcela v rozporu se ZDPH. Zpočátku byly daňové podvody na dani z přidané hodnoty poměrně jednoduché, lehce odhalitelné, v současné době však došlo k posunu, daňové podvody se staly obtížně odhalitelné a složitě prokazatelné.

Vstup České republiky do Evropské unie (dne 1.5.2004) ojedinělý integrační proces založený na svobodách volnosti pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu dává velký prostor daňovým podvodům. Zejména v poslední době mezi nejčastější daňové úniky, které jsou odhalovány v Evropské unii, patří podvody vznikající při pořízení zboží nebo služeb z EU, kdy po následném prodeji tohoto zboží nebo služeb v tuzemsku není odvedena daň na výstupu.

Daňové úniky razantně snižují příjmy veřejných rozpočtů a současně významným způsobem deformují tržní prostředí. V zájmu nejen našeho státu, ale celé Evropské unie, je třeba, aby k daňovým únikům bylo úspěšně zamezováno. Za jediný kalendářní rok daňoví poplatníci dle statistických údajů v České republice nepřiznají, ať už úmyslně či neúmyslně, příjmy ve výši 160 mld. Kč, a stát tak přichází odhadem o cca 100 mld. Kč právě na DPH (3).

2 Cíl práce a metodika

Cílem diplomové práce je specifikace nejčastějších druhů daňových úniků na dani z přidané hodnoty, identifikace slabých míst v legislativě České republiky se zaměřením na doporučení vedoucí k urychlení odhalování těchto podvodů.

Diplomová práce se zabývá problematikou daňových úniků na dani z přidané hodnoty v návaznosti na legislativu České republiky. Teoretické vymezení pojmů tvoří základ první části diplomové práce (přímé a nepřímé daně, princip DPH, daňový systém Evropské unie, plátce, registrace k dani z přidané hodnoty, místo plnění, daňový doklad, reverse charge, kontrolní hlášení, řetězové podvody, institut nespolehlivého plátce, procesní postupy správců daně, problematika podvodné činnosti v oblasti DPH, opatření proti daňovým únikům, daňová Kobra). Informace a údaje jsou pro tuto teoretickou část čerpány z odborné literatury, článků věnovaných daňové kriminalitě, z přístupných zpráv Ministerstva financí, statistik Finanční správy, Generálního finančního ředitelství a České daňové správy. Získaná data jsou pro přehlednost převedena do tabulek či grafů.

V analytické části diplomové práce je proveden rozbor 52 reálných daňových řízení, ve kterých bylo zachyceno podvodné jednání s úniky na dani z přidané hodnoty. Základní údaje k jednotlivým případům jsou shromážděny z automatizovaného daňového informačního systému (ADIS) a z veřejných rejstříků (Obchodní rejstřík). K provedení statistických rozborů je využit software EXCEL. Jednotlivé výsledky analýzy jsou odůvodněny. Na základě zjištěných skutečností je sestavena typologie úniků na dani z přidané hodnoty

V závěru diplomové práce jsou navržena doporučení vedoucí k urychlení odhalování těchto úniků a podvodů.

3 Teoretická východiska

3.1 Modifikace Finanční správy České republiky ve vazbě na daňové úniky

Daně patří nepochybně mezi nejdůležitější příjmy státního rozpočtu. Výběr daní spadá do činnosti Finanční správy, která prošla významnou změnou. Do 31.12.2012 byl systém daňové správy třístupňový, tvořilo jej Generální finanční ředitelství, finanční ředitelství a 199 finančních úřadů. Tuto strukturu upravoval zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

S účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, došlo ke změně struktury Finanční správy ČR, bylo upraveno její působení i kompetence. Změna byla vyvolána především k naplnění stanoveného cíle vytvoření jednoho inkasního místa. Soustavu orgánů Finanční správy České republiky, které jsou určené primárně pro zajištění výkonu správy daní, představuje:

- Generální finanční ředitelství
- Odvolací finanční ředitelství
- 14 finančních úřadů, které sídlí v krajských městech
 - o jejich územní pracoviště
- Specializovaný finanční úřad – je příslušným pro vybrané právnické osoby, které byly založené za účelem podnikání a dosáhly obratu za rok nad dvě miliardy Kč, dále banky, pojišťovny.

Daňový řád upravuje pravidla jednání všech osob zúčastněných na výběru daní, vymezuje základní zásady správy, jako jsou rovnost procesních práv a povinností osob zúčastněných na správě daní, postupy správců daní, jejich součinnost, neveřejnost a mlčenlivost, hospodárnost, rychlost jednání bez zbytečných průtahů (4).

3.2 Daňová soustava České republiky

Daně jsou součástí právního řádu České republiky, můžeme se s nimi setkat v Listině základních práv a svobod, v Občanském zákoníku, v daňových zákonech, které upravují konkrétní daně apod. Pojem daň je také vymezen v § 2 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ve kterém je stanoveno, že daní se pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek. V užším smyslu zahrnuje daně, poplatky, odvody za porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel a jsou příjmem státního rozpočtu, rozpočtů samosprávných celků, státních fondů či národního fondu (4).

Daň lze definovat na základě jejich vlastností jako povinnou, zákonem uloženou platbu, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová (5).

Zákon vymezuje povinnost každého subjektu z ekonomicky činného života platit daně. Podstatnou funkcí je příjem do veřejných rozpočtů (státní, obecní, krajský rozpočet či státní fondy) anebo do rozpočtů nadnárodních (Evropská unie), ze kterého jsou financovány veřejné statky a potřeby (školství, zdravotnictví, obrana státu apod.) a je tak zajištěna existence a fungování veřejného sektoru. Současně je uložena jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu či municipalit. Daně musí být hrazeny pravidelně ve stanovených termínech při naplnění určitých okolností.

Princip nenávratnosti se vyznačuje tím, že jednotlivec zaplatí daně, avšak nevzniká mu na její proplacení žádný právní nárok (na rozdíl od úvěru či pojištění, kde návratnost existuje, nárok na protiplnění vzniká). Neekvivalentnost je typická v tom, že daň je cena, kterou daňový subjekt uhradí za to, že využívá veřejně poskytovaných služeb, bez ohledu na to jaký objem veřejných statků využívá. Pro neúčelovost je charakteristické, že poplatník zaplatí daň, ale v podstatě mu není známo, na jaký účel budou konkrétně jeho finance použity. Do státního rozpočtu tak plynou finanční prostředky, které jsou využívány na úhrady veřejných služeb. Pro daně je typické, že má vždy podobu peněžního plnění. Poplatník je povinen zaplatit daň včas, jinak mu hrozí sankce (např. úrok z prodlení), z čehož plyne, že je to plnění nedobrovolné (6, s. 10 - 12).

K naplnění veřejných rozpočtů není používána jedna daň. Daňová soustava je souhrn všech daní, které jsou v rámci České republiky vybírány. Pro každou daň existují konkrétní pravidla, na základě kterých musí být daň správně stanovena, vybrána, popřípadě kontrolována.

Daňová soustava v současné podobě vstoupila v platnost 1. 1. 1993. Daně jsou členěny na daně přímé, nepřímé a ostatní odvody. Daně přímé představují daně z příjmů fyzických osob i daně z příjmů právnických osob (daně důchodové) a daně majetkové (daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí), daň silniční. Typické pro přímé daně je adresnost, výpočet je stanoven dle předmětu daně poplatníka, který má povinnost tuto daň odvést.

U nepřímých daní není možné jednoznačně určit daňového poplatníka, tzn. osobu, která ve finální fázi bude daň hradit. Definovat lze pouze osobu, která konkrétní nepřímou daň odvádí státu, tj. plátce daně. Mezi daně nepřímé řadíme DPH (daň univerzální), a dále spotřební daně (selektivní), energetické daně (ekologické). Předmětem spotřební daně jsou komodity jako minerální oleje, líh, pivo, víno a tabákové výrobky.

Přestože daně mohou mít různé funkce, k těm nejdůležitějším patří zcela jistě funkce fiskální, což je schopnost naplnit veřejný rozpočet příjmy, které jsou určeny na úhradu veřejných statků i potřeb. O tom, že jsou daňové příjmy nenahraditelné, svědčí skutečnost, že pro rok 2015 byly schváleny celkové příjmy 1.118.455.070.558 Kč, z toho daňové příjmy 575.084.758.000 Kč (tj. 51 %) (7, příloha č. 2).

Alokační funkce je využívána při neefektivnosti jejich rozmístění, je řešeno využití disponibilních zdrojů a jejich rozdělení mezi veřejnou a soukromou spotřebu (5). Daně jsou také vhodným nástrojem pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů. Redistribuční funkce tak umožňuje státu prostřednictvím transferů navyšovat příjmy chudším. Cílem stabilizační funkce je použít rozpočtové politiky jakožto prostředku, který pomůže zajistit vysokou zaměstnanost, přijatelnou míru ekonomického růstu a stabilitu cenové hladiny s ohledem na obchodní a platební bilanci České republiky.

Daně jsou zpravidla vnímány jako újma, proto se daňové subjekty většinou snaží svou daňovou povinnost co nejvíc snížit. Stimulační funkcí daní pak stát daňovým subjektům nabízí různé formy daňových úspor. Jsou známé také negativní stimulační funkce, které mají za úkol plátce od nákupu takových statků odradit např. vysoké zdanění alkoholu nebo

cigaret. Mezi základní předpoklady kvalitního daňového systému dle Vančurové a Láchové můžeme zařadit zabezpečení uspokojivého daňového výnosu, právní perfektnost, srozumitelnost a jednoduchost, předvídatelnost, flexibilitu či průhlednost (6, s. 50).

Následující tabulka znázorňuje daňovou soustavu České republiky:

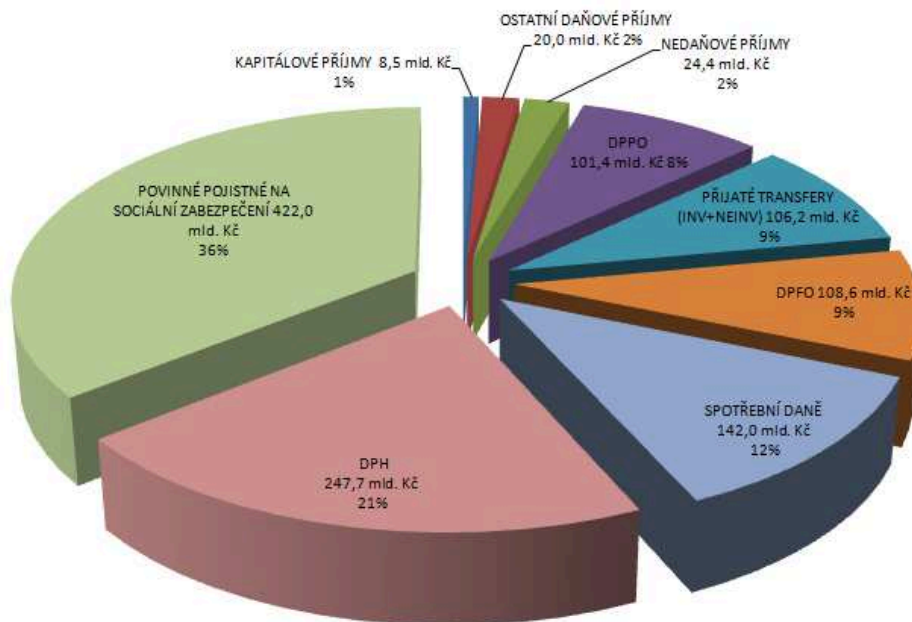
Tabulka 1 Daňová soustava České republiky

PŘÍMÉ DANĚ	NEPŘÍMÉ DANĚ
• Daně z příjmů:	Univerzální:
- Daň z příjmů fyzických osob	• Daň z přidané hodnoty
- Daň z příjmů právnických osob	Selektivní:
• Daně majetkové:	• Daně spotřební
- Daň z nabytí nemovitých věcí	- Daň z lihu
- Daň z nemovitých věcí (z pozemků, ze staveb)	- Daň z piva
	- Daň z vína a meziproductů
	- Daň z minerálních olejů
	- Daň z tabákových výrobků
	• Energetické daně (ekologické)
• Daň silniční	- daň ze zemního plynu
	- daň z pevných paliv
	- daň z elektrické energie
	• Cla

Vlastní zpracování zdroj: VANČUROVÁ, LÁCHOVÁ, Daňový systém ČR, 2014 (6, s. 55-60)

Struktura daňového systému je charakterizována daňovým mixem. Ten zachycuje zastoupení jednotlivých daní a jejich podíl na celkovém daňovém výnosu státu. Je možné ho reprodukovat buď v relativních hodnotách (procentech) anebo v absolutních hodnotách (v určité měně). S pomocí daňového mixu je pak zřejmé, jaké konkrétní daně vybírá určitý stát, které daně jsou upřednostňovány, a kterým daním není kladen zásadní význam (6, s.56).

Graf 1 Struktura daňových příjmů státního rozpočtu v roce 2015



Zdroj: vlastní zpracování dle *Státní rozpočet v kostce 2016* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: www.mfcr.cz/assets/cs/media/Informacni-letak_2016_Statni-rozpocet-v-kostce.pdf

3.3 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty byla do daňového systému České republiky zavedena s účinností od 1.1.1993 a nahradila daň z obratu, která byla jedním z prostředků k dosažení cenové stability a zabránění nedostatku či nadbytku spotřebního zboží. Se vstupem České republiky do Evropské unie (od 1.5.2004) bylo nutné provést změny v zákoně. Na základě této potřeby byl vydán nový právní předpis, kterým je ZDPH. Tento zákon je každoročně novelizován, a to především z důvodu harmonizace některých jeho ustanovení se Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která upravuje oblast daně z přidané hodnoty v členských státech Evropské unie. Tato směrnice představuje pro Evropskou unii základní právní předpis v této oblasti (8, s. 31).

Daňovou harmonizaci lze chápat jako přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných

zemí. Harmonizace daní se může týkat jak konstrukcí daní, tak i jejich administrativy (inkasa daně, povinnosti plátce, správy daní, daňové kontroly).

Problematika harmonizace nepřímých daní je předmětem různých jednání členských států Evropské unie a je nepostradatelná pro zajištění fungování společného trhu, který je založen na volném pohybu zboží i služeb a kapitálu.

Směrnice 2006/112/EC je zásadním dokumentem k harmonizaci DPH v Evropské unii, která zavádí v rámci Evropské unie společný systém DPH, jenž je založen na principu, že se na služby i na zboží uplatňuje daň v přesném poměru k ceně zboží a služeb bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je uplatněna, dále vymezuje, jaká plnění jsou předmětem daně z přidané hodnoty, vymezuje pojmy osoba povinná k dani, ekonomická činnost, zdanitelné plnění, místo zdanitelného plnění, vznik daňové povinnosti a základ daně, stanovila dolní hranici základní a snížené sazby, povoluje odchylky platící na přechodnou dobu pro jednotlivé země, upravuje možnost uplatnění první nebo druhé snížené sazby daně s odkazem na přílohu č. III. V rámci Evropské unie byly pro ulehčení intrakomunitárního obchodu a kontroly povinně zavedeny DIČ – daňové identifikační číslo, VIES – datový systém, Intrastat – kontrolní systém (9, s. 18 - 25).

Tabulka 2 Přehled nejdůležitějších směrnic, které upravují DPH v Evropské unii

Rok vydání	Název směrnice	Předmět
1967	směrnice 67/227/EHS	Nahrazení daně z obrátu systémem DPH od počátku 1970, vymezení DPH, základní zásady
1967	směrnice 67/228/EHS	definice předmětu zdanění, osob podléhajících dani, sazeb daně, ostatních základních pojmů
1977	směrnice 77/388/EHS	dřívější základní směrnice: sjednocení výkladu základních pojmů: základ daně, teritoriální dosah, zahnuté osoby, místo zdanitelného plnění, sazby daně a zavedení odvodu z národních výnosů DPH do společného rozpočtu EU
1979	směrnice 79/1072/EHS	vrazení DPH osobám povinným k dani neusazeným v EU
1984	směrnice 84/386/EHS	úprava místa zdanitelného plnění u pronájmu movitých věcí
1986	směrnice 86/560/EHS	vrazení DPH osobám povinným k dani na území ES
1991	směrnice 91/680/EHS	zrušení daňových hranic uvnitř ES
1992	směrnice 92/77/EHS	stanovení minimálních sazeb daně od 1. 1. 1993
2006	směrnice 2006/112/ES	současná základní směrnice upravující DPH platná od 1. 1. 2007, kodifikace dosavadních právních úprav DPH v EU, vyjasnění pojmů

Zdroj: JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace - možná cesta z krize?* [online]. [cit. 2017-02-05]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303> (10)

Správu daně z přidané hodnoty upravuje jako u ostatních daní daňový řád, ale určité části také upravuje ZDPH, který tak má přednost před daňovým řádem. Daň z přidané hodnoty náleží mezi nejdůležitější, ale také nejsložitější daně naší daňové soustavy. Daň z přidané hodnoty je nepřímou daní, tzn., že postihuje příjem občanů nepřímo, ať už nákupem určitého druhu zboží nebo služby (např. potraviny, elektrospotřebiče, stavební práce, opravářské, montérské služby apod.) (6, s. 257 - 280).

Do státního rozpočtu je DPH odváděna konečnými spotřebiteli – daňoví poplatníci svou daňovou povinností vůči státu splňují nepřímo, a to prostřednictvím registrovaných plátců DPH, kteří ji při prodeji zboží nebo služby vybírají od svých odběratelů.

Základní myšlenka mechanismu daně z přidané hodnoty není složitá, daň je vybírána na každém stupni zpracování, ne však z celého obratu, ale jenom z toho, co bylo k hodnotě zboží či služby přidáno. Předmětem zdanění je tak pouze přidaná hodnota. I když uplatňování mechanismu DPH nezatěžuje příjem plátců této daně, nejvíce daňových podvodů se plátci dopouštějí právě na DPH a státní rozpočty se potýkají s nezanedbatelně nižším výnosem z DPH, než bylo původně odhadováno a rozpočtováno. Za tento stav mohou zejména ztráty z daňových úniků (6, s. 288).

3.4 Vývoj inkasa na DPH

Daň z přidané hodnoty patří mezi nejdůležitější daně České republiky. V roce 2015 došlo k významnému nárůstu inkasa z 322,7 mld. Kč na 331,8 mld. Kč (z této částky finanční úřady vybraly 331,6 mld. Kč a 0,2 mld. Kč celní úřady). Meziročně tak byl navýšen výběr daně z přidané hodnoty o 8,9 mld. Kč, což činí 2,8 % (11).

Příjem do státního rozpočtu pak činí 236,6 mld. Kč, tzn. meziroční nárůst příjmů rozpočtu daně z přidané hodnoty o 6,4 mld. Kč. Z tabulky je zřejmé, že se podařilo v roce 2015 udržet poměrně příznivý vývoj a rozpočet byl jako v letech předchozích naplněn. Stanovená částka pro rozpočet na rok 2015 byla překročena o 3,2 % (r. 2013 na 3,7 %, 2014 na 5,3 %) (11, s. 19-21).

Tabulka 3 Vývoj inkasa DPH

Rok	2011	2012	2013	2014	2015	Index (%) 15/14	Rozdíl 15-14
Předepsáno	541 462	553 605	595 833	604 287	649 445	107,5	45 158
Daň. inkaso	532 438	544 411	571 726	618 273	642 388	103,9	24 115
Výtěžnost (%)	98,3	98,3	96,0	102,3	98,9	-	-
Nadměrný odpočet	-257 250	-266 359	-263 426	-295 611	-310 784	105,1	-15 173
CELKEM	275 188	278 052	308 300	322 662	331 604	102,8	8 942

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2015 (6)

Meziročně vyšší absolutní nárůst vlastních daňových povinností proti zvýšení hodnoty nadměrných odpočtů podstatně ovlivnil celkové zvýšení inkasa.

V roce 2015 finanční úřady vyplatily o 3,2 mld. Kč nadměrných odpočtu méně, než bylo plátcí v podaných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty nárokováno.

Mezi nejvýznamnější nástroje k eliminaci daňových úniků, jemuž můžeme přikládat největší podíl na příznivém vývoji inkasa daně z přidané hodnoty, je režim přenesení daňové povinnosti (zavedeno v r. 2011). Díky přenosu daňové povinnosti na odběratele bylo zabráněno poskytovatelům zdanitelného plnění neodvedení daně. V roce 2015 byl režim přenosu daňové povinnosti zaveden i na další komodity. Dalšími kroky, které jednoznačně eliminují daňové úniky, jsou instituty zavedené do ZDPH, a to institut nespolehlivého plátce, zveřejňování účtů v registru plátců DPH (11).

Graf 2 Přehled vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993 – 2015 (v mil. Kč)

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2015 (11)

3.4.1 Základní pojmy

Mezi základní pojmy v oblasti DPH, které je nutné uvést, jsou daň na vstupu a daň na výstupu. Daní na výstupu se označuje daň vybraná při prodeji zboží nebo služeb a daní na vstupu se rozumí daň zaplacená při nákupu zboží nebo služeb. Plátce neodvádí daň z každého samostatného prodeje ani nepožaduje daň zaplacenou při každém samostatném nákupu. Daň odvádí a nárokuje za určité časové období - zdaňovací období (měsíc, čtvrtletí). Výsledná daňová povinnost je rozdílem mezi daní na výstupu a daní na vstupu (tj. odpočet daně) (6, s 289).

Odpočet daně může nabývat stejné hodnoty jako daň na vstupu či menší. Výsledná daňová povinnost může dosáhnout kladného nebo záporného čísla. Pokud je rozdíl daně na výstupu a daně na vstupu kladný, pak se jedná o vlastní daňovou povinnost, kterou je plátce povinen odvést do státního rozpočtu. Je-li rozdíl záporný, jedná se o nadměrný odpočet, což je přeplatek na dani z přidané hodnoty, tedy nárok plátce na vrácení částky ze státního rozpočtu.

Pro uplatnění nadměrného odpočtu musí mít plátce daňový doklad (zpravidla faktura vydaná nebo přijatá či zjednodušený daňový doklad v případě částky do 10 000 Kč), který musí být vystaven do 15 dnů ode dne, kdy vznikla plátcovi povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečněné zdanitelné plnění. Dále budou definovány další pojmy, které jsou k porozumění mechanismu daně z přidané hodnoty nezbytné.

Plátce

Ustanovení § 5 odst. 1 ZDPH vymezuje osobu povinnou k dani jako fyzickou nebo právnickou osobu, která uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje nějaké ekonomické činnosti.

Podle ustanovení § 6 odst. 1 ZDPH se osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, stane plátcem (výjimkou – osoba, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně).

Pokud osoba povinná k dani splní podmínky ustanovení § 6 ZDPH, může být registrována jako plátce daně také dobrovolně. Takové osobě je pak přiděleno daňové

identifikační číslo (DIČ), které je jednoznačným identifikačním znakem každého daňového subjektu, je tvořen kódem země a z číselné kmenové části. U plátce právnické osoby je identifikátorem jeho identifikační číslo (IČ), u fyzické osoby je identifikátorem zpravidla jeho rodné číslo.

Tabulka 4 Ekonomicky aktivní daňové subjekty registrované k DPH

DPH	Počet daňových subjektů	
	evidovaných	aktivních
2013	798 209	534 634
2014	817 902	558 835
2015	839 236	563 736

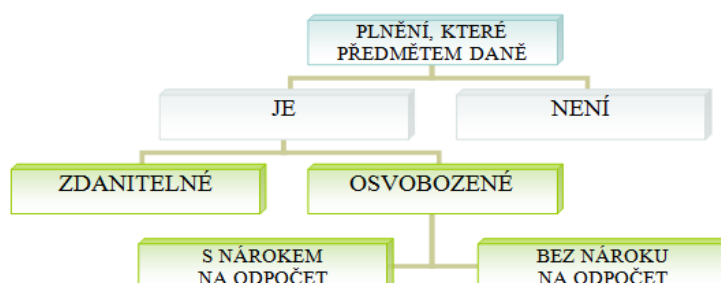
Vlastní zpracování, zdroj: Informace o činnosti FS ČR za r. 2013, 2014 a 2015 (11, 12, 13)

Předmět daně

Předmět daně upravuje ustanovení § 2 odst. 1 ZDPH následovně:

- jako dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku;
- jako poskytnutí služby za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku;
- pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani;
- pořízení nového dopravního prostředků z jiného členského státu za úplaty osobu nepovinnou k dani;
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Obrázek 1 Druhy plnění z hlediska DPH



Vlastní zpracování zdroj: VANČUROVÁ, LÁCHOVÁ, Daňový systém ČR, 2014 (6, 55-60)

Ekonomická činnost

Ekonomickou činnost upravuje § 5 odst. 2 ZDPH jako soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Za samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost se nepovažuje činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem (pracovně právní vztah) (14, s. 39).

Místo plnění

Stanovení místa plnění při dodání zboží je specifikováno v Oddíle 1 v § 7 a 8 ZDPH. Specifika míst plnění jsou uvedena podle různých hledisek, např. místem plnění daně z přidané hodnoty při dodání zboží je místo, kde se zboží nachází v době uskutečnění dodání. Pokud je dodání zboží spojeno s jeho instalací či montáží, pak je místem plnění místo, kde je zboží instalováno popřípadě smontováno. Při dodání zboží soustavami (nejčastěji se jedná o energie) se považuje za místo plnění to místo, kde má tento obchodník sídlo nebo provozovnu, které je toto zboží dodáno. V případě přepravy zboží je rozhodné místo, ve kterém se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy, avšak v případě, kdy zboží není předmětem spotřební daně, při zasílání je pak místem plnění místo, ve kterém začíná přeprava zboží. Při poskytování služeb je místem plnění nejčastěji místo, kde je služba poskytována (14, s. 40-82).

Základ daně

Správné stanovení základu daně při uplatnění DPH je jednou z nejnáročnějších povinností plátce daně. Ustanovení § 36 ZDPH definuje, že základem daně z přidané hodnoty je vše, co plátce jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění, a to včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Pokud přijal plátce platbu před uskutečněním zdanitelného plnění je základem daně částka přijaté platby snížená o daň (14, s. 139-154). Výpočet základu daně vybraných zdanitelných plnění je specifikován v § 37 - § 41 ZDPH.

Do základu daně jsou také zahrnovány jiné daně, cla, dávky a poplatky, spotřební daň, daň z elektrické energie, daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv, dotace k ceně, vedlejší výdaje (balení, přeprava, pojištění či provize); při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby nebo v souvislosti s opravou stavby, konstrukce, materiálu, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

Sazby DPH v České republice

Počet sazeb DPH a jejich výše je u jednotlivých členských států Evropské unie odlišná. Všechny členské státy Evropské unie jsou stejně jako Česká republika povinny dodržovat povinné minimální sazby DPH. Hranice daňových sazeb byly zavedeny již Směrnicí Rady 92/77EHS z října 1992, která vstoupila v platnost od 1.1.1993 a následně i Směrnicí Rady 2006/112/ES z listopadu 2006. Dle těchto norem nesmí být základní sazba DPH nižší než 15 % a členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby, které však nesmí být nižší než 5 %. Evropská unie připouští výjimky, které jsou udělovány jednotlivým zemím. Pak může být DPH i nulová (15).

Tabulka 5 Přehled sazeb daně z přidané hodnoty České republiky

Platnost	Základní sazba	Snížená sazba
1.1.1993 – 31.12.1994	23 %	5 %
1.1.1995 – 30.4.2004	22 %	5 %
1.5.2004 – 31.12.2007	19 %	5 %
1.1.2008 – 31.12.2009	19 %	9 %
1.1.2010 – 31.12.2011	20 %	20 %
1.1.2012 – 31.12.2012	20 %	14 %
1.1.2013 – 31.12.2014	21 %	15 %
od 1.1.2015	21 %	První 15 % Druhá 10 %

Vlastní zpracování, zdroj ustanovení § 47 ZDPH, ve znění pozdějších novel

První snížená sazba vztahuje zejména na potraviny, nealkoholické nápoje, vodné a stočné, teplo, městskou dopravu, časopisy, noviny, ubytovací služby apod. Od 1. 1. 2015 k těmto dvěma sazbám přibyla ještě tzv. druhá snížená sazba ve výši 10 %. Do této sazby spadají např. některé léky, radiofarmaka, knihy, hudebniny, nenahraditelná dětská výživa. Kompletní seznam služeb, které podléhají první snížené sazbě, je specifikován

v příloze č. 2 ZDPH, seznam zboží podléhající snížené sazbě v příloze č. 3 ZDPH a seznam zboží podléhající druhé snížené sazbě obsahuje příloha č. 3a ZDPH.

U zdanitelného plnění se uplatňuje sazba daně platná v den vzniku povinnosti přiznat daň. Pokud byla přijata úplata za zdanitelné plnění, bude uplatněna sazba daně platná pro toto zdanitelné plnění ke dni vzniku povinnosti přiznat daň z přijaté úplaty.

Přehled sazeb v jiných členských státech Evropské unie je k nahlédnutí v následující tabulce.

Tabulka 6 Přehled sazeb daní jednotlivých států Evropské unie

Členský stát EU	Kód	Základní sazba	Snížená sazba
Belgie	BE	21	6 / 12
Bulharsko	BG	20	9
Česká republika	CZ	21	10 / 15
Dánsko	DK	25	0
Německo	DE	19	7
Estonsko	EE	20	9
Irsko	IE	23	9 / 13,5
Řecko	GR	24	6 / 13
Francie	FR	20	5,5 / 10
Finsko	FI	24	10 / 14
Chorvatsko	HR	25	5 / 13
Itálie	IT	22	5 / 10
Kypr	CY	19	5 / 9
Litva	LV	21	12
Lotyšsko	LT	21	5 / 9
Lucembursko	LU	17	8
Maďarsko	HU	27	5 / 18
Malta	MT	18	5 / 7
Nizozemsko	NI	21	6
Polsko	PL	23	5 / 8
Portugalsko	PT	23	6 / 13
Rakousko	AT	20	10 / 13
Rumunsko	RO	20	5 / 9
Slovensko	SK	20	10
Slovinsko	SI	22	9,5
Španělsko	ES	21	10
Švédsko	SE	25	6 / 12
Velká Británie	UK	20	5

Vlastní zpracování, zdroj: VAT Rates Applied in the Member States of the European Union [online]. [2016-11-13]. Dostupné z:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (16)

Dodání zboží

Pro účely daně z přidané hodnoty se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dodáním zboží do JČS je chápáno dodání zboží, jenž bylo reálně odesláno či přepraveno do JČS. ZDPH za dodání zboží také považuje mj. převod vlastnického práva k majetku za úplatu (14, s. 82-91).

Poskytnutí služby

ZDPH vymezuje v ustanovení § 14 poskytnutí služby jako pozbytí nehmotné věci, přenechání zboží k užití jinému, vznik a zánik věcného břemene a závázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání či strpět nějaké jednání nebo situaci (14, s. 90-91).

Pořízení zboží z jiného členského státu

Pořízením zboží z jiného členského je nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě. Plátcí vzniká povinnost přiznat daň ve svém daňovém přiznání a současně má nárok na odpočet daně, avšak pouze v případě, že toto zboží použije pro svou ekonomickou činnost (14, s. 93-95).

Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty

Právem plátce DPH (nikoli povinností) a současně také podmínkou neutrality je nárok na odpočet daně na vstupu. Bez možnosti uplatnit nárok na odpočet daně by došlo ke znevýhodnění především subjektů s technologicky a procesně náročným podnikáním. Nárok na odpočet daně je možné uplatnit v daňovém přiznání (řádném či dodatečném) nebo při daňové kontrole (14, s. 234-239).

Uplatnění nadměrného odpočtu je vázáno na splnění všech podmínek, které jsou zákonem vymezeny v § 72 až § 76 ZDPH. Plátce si tedy může uplatnit nadměrný odpočet pouze u přijatých zdanitelných plnění, která souvisejí s jeho ekonomickou činností.

Podle ustanovení § 73 odst. 2 ZDPH je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve za zdaňovací období, ve kterém jsou splněny podmínky podle odstavce 1, tedy k datu dřívějšího přijetí úplaty a současně když vznikla povinnost přiznat daň již

z této úplaty. Důvodem je skutečnost, že stát by neměl ze státní kasy vydat finanční prostředky ve formě daně na vstupu předtím, než finanční prostředky obdrží formou daně na výstupu. Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad, který vystavil dodavatel – plátce. Daňový doklad musí obsahovat všechny náležitosti definované v ustanovení § 29 ZDPH a být z formálního hlediska bezvadný, a zároveň věrně zobrazovat skutečný stav obchodního případu. Je to právě nárok na odpočet daně, který stává předmětem daňových podvodů.

Plátce daně, který chce využít svého práva uplatnění nároku na odpočet daně, si musí být vědom, že je to právě on, kde nese důkazní břemeno při prokazování nároku na odpočet před správcem daně. Existují-li pochybnosti o tom, že plátce uplatňuje nárok na odpočet neoprávněně, v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty, nebude mu takový nárok na odpočet uznán.

Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně

ZDPH vymezuje podmínky osvobození od daně bez nároku na odpočet v § 51 – 62 ZDPH, za kterých plátce neuplatňuje daň na výstupu a nevzniká s ohledem k těmto plněním ani nárok na odpočet daně.

Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně

Podmínky osvobození od daně s nárokem na odpočet daně jsou upraveno v § 63 -71g ZDPH, při jejich splnění není uplatňována daň na výstupu, avšak je možné uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu v plné výši ve vztahu k těmto plněním.

3.5 Daňové úniky

„Finanční správa odhalila rozsáhlý půlmiliardový daňový únik na DPH.

Daň se podařilo zajistit i vybrat“

Ing. Michal Žurovec (17)

Stále častěji jsme z médií informováni o tom, že byl finanční správou odhalen únik na dani z přidané hodnoty. Díky informovanosti široké veřejnosti je tento pojem všeobecně vnímán jako negativní, k odsouzeníhodný jev.

Pojem „daňový únik“ není nikde přesně definován. Mezi charakteristické prvky patří vyhýbání se daňové povinnosti a nezákonnost. O trestných činech daňových pojednává trestní zákon, dle ustanovení § 147 mezi ně patří neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a podle § 148 zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (např. clo, pojistné). Nezákonná činnost musí být prováděna ve větším rozsahu, aby mohla být kvalifikována jako trestný čin. Po splnění této podmínky lze do této kategorie zařadit jen malé množství činností, jež bývají nazývány daňovým únikem.

Záměrné neplnění svých daňových povinností se děje nejrůznějšími způsoby. Existuje spousta teorií, které rozlišují daňový únik z hlediska jeho legálnosti. V této oblasti se tedy můžeme setkat s pojmy legální a nelegální daňový únik, v anglickém překladu tax avoidance a tax evasion (18).

Vyhýbání se daňové povinnosti (tzv. tax avoidance) jsou legální daňové úniky, které nejsou v rozporu s právními normami, i přestože vedou k minimalizaci daní (daňová optimalizace). Můžeme si tedy představit, že plátce využívá ve svůj prospěch všech dostupných zákonných ustanovení, uplatnění výjimek a daňových úlev, ale i mezer v daňových zákonech, které můžeme označovat jako daňovou úsporu. Pokud plátce využívá mezer v interpretaci zákonů a předpisech, můžeme pak tuto situaci označit jako vyhýbání se daňové povinnosti. Legální optimalizace daňové povinnosti může být zapříčiněna záměrnými úpravami zákonů, kdy si je zákonodárce vědom dopadu na daňový systém a současně na státní rozpočet a nebo může být výsledkem neúmyslných přešlapů a chyb, kterých se zákonodárci dopustili (19, s. 1).

Daňový podvod (tzv. tax evasion) je na rozdíl od první skupiny pokládán za nelegální činnost, kdy plátcí usilují o to, aby se vyhnuli placení daní. K tomu dochází

zejména překročením mezí zákona, daňových předpisů či je důsledkem trestné činnosti. Za tyto nelegální činnosti může být poplatník potrestán. Výše postihu či trestu se odvíjí od rozsahu daně, která byla zkrácena či neodvedena a také na tom, zda se podařilo prokázat, že k porušení zákona došlo vědomě, úmyslně. Je důležité se zde zmínit také o tom, že všechny daňové úniky nemusejí být záměrně podvodnou činností, úmyslně konané. K některým z nich mohlo dojít také díky neznalosti, nedostatečné informovanosti, nedbalosti anebo neopatrnosti. K tomuto stavu také přispívá nepřehlednost daňových zákonů a jejich rozdílné výklady (19, s. 2).

Posoudit, zda se jedná o daňovou optimalizaci či daňový únik, je obtížné, náročné, k tomu bohužel přispívá stát svými nepřehlednými zákony.

Tabulka 7 Minimalizace daňové povinnosti

MINIMALIZACE DANĚ			
LEGÁLNÍ <u>Tax avoidance</u>	NELEGÁLNÍ <u>Tax evasion</u>		
efektivní daňová optimalizace tj. využití všech dostupných zákonných ustanovení k minimalizaci odvedené daně a) přímý úmysl zákonodárce b) využití nedostatků v zákonech	neúmyslné	úmyslné menšího rozsahu	úmyslné většího rozsahu škoda nad 50 tis.Kč
	PROKAZATELNÉ		
	HŮŘE PROKAZATELNÉ		

Zdroj: Široký, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací, 2. vydání. Praha: C.H.Beck. 2008, str. 242 (20, str. 242)

3.6 Daňové ráje

Pojem daňový ráj označuje země, ve kterých jsou takové zákony, které umožňují velmi nízké, mnohdy nulové zdanění příjmů. Vlády daňových rájů si kladou za cíl zejména přilákat co nejvíce investorů, zahraniční kapitál. Firma, která pak má své sídlo v daňovém ráji, je povinna platit daně ze svých zisků velmi nízké daně, mnohdy nulové. Mezi další výhody, pro které jsou daňové ráje podvodnými firmami tak často vyhledávány, jsou zachování jejich anonymity vlastnictví, ochrana, zneužití výhod odlišného právního prostředí, ochrana majetku před nároky budoucích možných věřitelů (21).

Na jaře r. 2016 se dostala do našich povědomí kauza, ve které Panamské dokumenty odhalily několik desítek významných osob, které skrývaly své příjmy v daňovém ráji.

Tabulka 8 Počet společností ČR s vlastníkem z daňového ráje

Země	2016	2015
Bahamy	39	41
Belize	203	194
Bermudské ostrovy	5	5
Britské Pan. ostrovy	414	433
Gibraltar	72	72
Guernsey (Velká Británie)	25	31
Hongkong	137	97
Jersey (Velká Británie)	39	43
Kajmanské ostrovy	18	20
Kypr	2175	2151
Lichtenštejnsko	216	225
Lucembursko	968	1068
Malta	259	223
Monako	63	61
Maršallov ostrovy	133	90
Nizozemské Antily	13	17
Nizozemsko	3912	4194
Panama	239	247
Ostrov Man	34	39
Seychelská republika	873	886
Spojené arabské emiráty	313	292
Spojené státy americké	3035	2990
Celkem	13.185	13.419

Zdroj: *Po deseti letech poklesl počet firem, které mají vlastníka v daňovém ráji* [online]. [cit. 2017-03-14]. Dostupné z: <https://www.web4trader.cz/po-deseti-letech-poklesl-pocet-firem-ktere-maji-vlastnika-v-danovem-raji-40408/> (21)

3.7 Nástroje k potírání nelegálních úniků na DPH

3.7.1 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň

Institut zajišťovací příkaz je upraven v ustanovení § 103 ZDPH a současně v § 167 DŘ a dává správci daně možnost požadovat na daňovém subjektu složení určité finanční částky na předpokládanou daňovou povinnost, a to již v době, kdy správce daně odhaduje její výši, např. před ukončením daňové kontroly. Při správě daní může nastat stav, kdy správce daně má určité podněty o tom, že bude daňovému subjektu v budoucnu stanovena daň v takové výši, která nepoměrně převyšuje majetek daňového subjektu. Podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu na nestanovenou daň je skutečnost, že existuje hrozící nebezpečí prodlení daňového subjektu s platbou, konkrétně objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu, že v budoucnu bude daň v konkrétní výši stanovena a současně, že v době její vymahatelnosti již bude tato daň neodbytná či bude vybrání této daně spojeno se značnými potížemi. Správce daně má tedy v souladu s daňovým řádem a ZDPH možnost nařídit plátcí daně, aby odhadovanou částku daně zajistil do tří pracovních dnů. Pro právní účinky zajišťovacího příkazu musí být učiněn pokus o doručení zajišťovacího příkazu (14, s. 310).

Tabulka 9 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň v mil. Kč

Rok	Zajišťovací příkazy		Úhrady ze zajištění
	Počet vydaných zajišťovacích příkazů	Částka	Částka
2014	1 032	4 172	256
2015	1 605	3 633	822

Vlastní zpracování, zdroj: Informace o činnosti FS ČR za rok 2014, 2015 (11, 12)

Díky spolupráci finanční správy s Celní správou ČR, Policíí ČR a Finančně analytickým útvarům Ministerstva financí dochází v mnoha případech k zásahům dříve, než dojde k naplnění nelegálního daňového úniku. Jsou tak minimalizovány škody, které často dosahují několik desítek až stovek miliónů korun (22).

Graf 3 Hodnota zajištěného majetku a finančních prostředků v období leden 2013 – únor 2014



Zdroj: JEŽKOVÁ, Jitka. *Finanční správa: Vytrvalý boj s daňovými úniky* (22)

3.7.2 Kontrolní hlášení

Dalším aktuálním pokusem, jak odhalit a zamezit podvodům na DPH, je kontrolní hlášení. Toto opatření začalo fungovat od 1. 1. 2016 a vztahuje se na všechny plátce DPH. Oblast kontrolního hlášení je upraveno v ustanovení § 101c – 101i ZDPH.

Kontrolní hlášení je elektronický výkaz, který však nenahrazuje samotné přiznání k DPH, jak si někteří plátci mylně vykládali. Smyslem je usnadnění získávání informací správcem daně o realizovaných transakcích mezi jednotlivými plátcí tak, aby bylo možné identifikovat nestandardní operace a zachytit a odhalit karuselové i jiné podvody v přiměřené časové lhůtě. Při sestavování kontrolního hlášení plátce vychází z evidence pro účely daně z přidané hodnoty, kterou je povinen vést v souladu s ustanovením § 100 ZDPH, a v dané struktuře vykazuje údaje o zásadních plněních (např. jakému odběrateli bylo zboží plátcem dodáno či jaké služby byly jakému odběrateli plátcem poskytnuty, kdy a v jaké hodnotě, na jaký daňový doklad).

Formulář kontrolního hlášení je zveřejněn na webových stránkách FS ČR. Kontrolní hlášení musí být z důvodu podána z důvodu automatického zpracování ve stanoveném formátu a pouze elektronicky. Plátce si může zvolit elektronickou formu podání v souladu s § 71 odst. 1 a 3 DŘ. Kontrolním mechanismem systému kontrolních hlášení je pak vzájemné porovnání a párování na kontrolní hlášení všech plátců. Dochází k párování vstupu u odběratele na výstup dodavatele. Pokud tak nedojde ke spárování, systém tuto skutečnost detekuje a označí za rizikovou. Do objasnění a vyřešení může být uplatňovaný nárok na odpočet ze strany správce daně zadržten (23, str. 22-28).

3.7.3 Aplikace režimu přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse charge) byl v České republice využíván zpočátku pouze pro dodání zboží či poskytnutí služeb ze zahraničí. Od 1. 1. 2006 byl zaveden do ZDPH režim přenesení daňové povinnosti u dodávek zlata. K rozšíření uplatňování přenesení daňové povinnosti u plnění tuzemských došlo od 1. 4. 2011, a to u dodání strusky, odpadů a kovových šrotů (ZDPH, příloha č. 5) a u transakcí s povolenkami na emise skleníkových plynů. Od 1. 1. 2012 byl režim přenesení daňové povinnosti uplatňován u stavebních a montážních prací a od 1. 4. 2015 byl rozšířen na další druhy zboží a služeb (např. dodání tabletů, mobilních telefonů, mikroprocesorů, drahých kovů, zemědělských plodin jako je pšenice, cukrová řepa, chmel). Od 1. 1. 2016 byla přenesená daňová povinnost rozšířena o dodání nemovité věci plátcí DPH, v únoru 2016 na dodání plynu a elektřiny.

Tento režim vychází z čl. 199 Směrnice o DPH a umožňuje členským státům Evropské unie určit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, které je dodáno předmětné zboží či poskytnuty vymezené služby. Tento režim upravuje ustanovení § 92a - § 92e ZDPH a je opatřením pro zjednodušení postupu vyměřování DPH, zabránění daňovým unikům a snaze vyhnout se daňovým povinnostem.

Režim přenesení daňové povinnosti je uplatňován výhradně při transakcích mezi dvěma plátcí DPH. Spočívá v přenosu daňové povinnosti z poskytovatele zdanitelného plnění (dodavatele) na příjemce zdanitelného plnění (odběratele), a to u zákonem vymezeného zboží i služeb. Pro správnou aplikaci je tedy poskytovatel zdanitelného plnění povinen ověřit si skutečnost, zda příjemce zdanitelného plnění je plátcem DPH a zda plnění (zboží, služby) použije pro svou ekonomickou činnost.

Byla vyvíjena snaha o rozšíření režimu přenesené daňové povinnosti tak, aby Česká republika mohla okamžitě reagovat v oblastech, kde budou zjištěna závažná podvodná jednání na DPH. S novelou ZDPH, která nabyla účinnosti 1. 1. 2015, bylo zavedeno dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti, kdy na základě „mechanismu rychlé reakce“ je vládě, za souhlasu Evropské komise za účelem boje proti daňovým únikům, umožněno použití režimu přenesení daňové povinnosti při dodání určitého zboží či poskytnutí určité služby. Takto schválený režim lze využít maximálně 9 měsíců (24, s. 1-4).

3.7.4 Ověření DIČ pomocí VAT Information Exchange System

Se vstupem do Evropské unie je Česká republika zapojena do jednotného vnitřního trhu, pro který je charakteristický zejména volný pohyb zboží či služeb, kapitálu, ale také pracovních sil. Fyzické kontroly na hranicích mezi členskými státy byly odstraněny. Nutnost sledovat pohyb zboží jiným způsobem však nezanikl, a proto byla kvůli zamezení nelegálních daňových úniků na DPH zavedena kontrola uplatňování nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. VIES – elektronický systém pro výměnu informací o DPH (VIES = VAT Information Exchange System) je určen plátcům DPH k prověření obchodního partnera z jiného členského státu Evropské unie. Aby mohl plátců osvobodit dodání zboží nebo poskytnutí služeb do jiného členského státu Evropské unie, musí být zboží dodáno (nebo služby poskytnuty) osobě registrované k DPH v jiném členském státě Evropské unie (osvobození nelze uznat při dodání zboží ani při poskytnutí služeb neplátců DPH, tedy osobě nepovinné k dani či neregistrované k dani).

K využití systému VIES dochází také ze strany správců daně všech členských států Evropské unie. Díky systému je možné pružně prověřit, zda konkrétní prodávající měl právo osvobodit zdanitelné plnění při dodání zboží nebo poskytnutí služeb do jiného členského státu či v zemi určení ověřit, zda kupující je plátcem daně. Systém obsahuje údaje o plátcích daně v jednotlivých členských státech Evropské unie (DIČ, název a sídlo prověřovaného podnikatelského subjektu, datum registrace či zrušení registrace k dani). Je tak možné si ověřit, že zadané daňové identifikační číslo obchodního partnera patří konkrétnímu podnikateli či obchodní korporaci, a že tento obchodní partner je registrován k dani. Systém VIES je schopen odhalit např. fiktivní DIČ či dodání neplátců a napomáhá tak detekovat nestandardní obchodní transakce. Při odhalování podvodných zahraničních transakcí je potřebná součinnost se zahraničními správními orgány při naplňování informací do tohoto systému. Systémy jednotlivých správ jsou propojené a některé skutečnosti jsou tak okamžitě ověřitelné.

Ověřování DIČ plátců jiných členských států pro účely DPH prostřednictvím systému VIES je možný na adrese:

http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=2

3.7.5 Institut NESPP

S účinností od 1. 1. 2013 byl v ZDPH ustanovením § 106a zakotven institut „nespolehlivý plátce“. Jedná se zejména o ty subjekty, které vědomě a účelově zneužívají svého postavení plátce DPH, neplní si své povinnosti vůči správci daně, umožňují čerpat odpočet DPH svému odběrateli či jiným plátcům DPH, kteří jsou zapojeni v řetězci podvodných obchodů, kde hlavním cílem je získání neoprávněné výhody, jednak čerpáním nadměrného odpočtu anebo snížením vlastní daňové povinnosti. Pokud plátce poruší závažným způsobem své povinnosti, které se vztahují ke správě daně, správce daně ustanoví takového plátce nespolehlivým (14, s. 314).

Nespolehlivým plátcem se podle Informace GFŘ stává plátce (25):

- který porušil své povinnosti stanovené zákonem, s následným vyměřením daně alespoň 500 tisíc Kč podle pomůcek,
- který je podezřelý z provádění nebo z účasti na podvodu,
- který za poslední min. 3 měsíce dluží na DPH celkem více než 500 tisíc Kč,
- kterému nebyl správcem daně uznán vypočtený nárok na odpočet daně, byl snížen o minimálně o 500 tisíc Kč a související vyměřená daň nebyla plátcem uhrazena,
- kterému byla stanovena daň podle pomůcek opakovaně, a to minimálně za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích,
- který je pro správce daně nekontaktní a neposkytuje požadovanou součinnost, např. neplní si povinnosti vůči správci daně tím, že nereaguje řádně na výzvu nebo výzvy správce daně nebo nepředloží bez řádného odůvodnění požadované údaje nezbytné pro správu daně,
- který opakovaně ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě nebo náhradní lhůtě stanovené přímo zákonem, nepodá přiznání k DPH nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely (alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců),
- který neopravil již neplatný nebo uvedl nepravdivý nebo jinak nereálný registrační údaj týkající se skutečného sídla (25).

Ustanovení § 106a odst. 6 ZDPH ukládá správci daně povinnost zveřejnit informaci o tom, že plátce je či není nespolehlivým plátcem. Zveřejňované informace jsou dostupné spolu s dalšími údaji v registru plátců na Daňovém portálu na následující internetové adrese:

http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=2

Podstatou tohoto institutu je tedy identifikace plátců, kteří závažně porušují povinnosti při správě daní a zneužívají mechanismus DPH ve svůj prospěch. Potenciální obchodní partneři si tak mohou ověřit, zda ten konkrétní plátce – jejich odběratel či dodavatel nebyl takto označen. Cílem institutu nespolehlivého plátce spočívá v postihu plátců, kteří negativně narušují rovné konkurenční prostředí tím, že zneužívají výhod získaných závažným porušováním svých daňových povinností.

K 31.12.2016 bylo ustanoveno 7 375 nespolehlivých plátců (26).

Podle Bisnode, která zveřejnila statistiky týkající se firem ČR, v únoru 2017 přibýlo 284 nových nespolehlivých plátců, celkový počet činí 8 246. Je zjištěno, že 48 % nových nespolehlivých plátců má své sídlo registrované na virtuální adrese (27).

Tabulka 10 Nespolehliví plátcí DPH podle krajů

Kraj	únor 2017	prosinec 2016	září 2016	červen 2016	březen 2016
Praha	3 548	3 157	2 243	2 009	1 695
Jihomoravský	1 245	1 240	1 181	1 097	984
Plzeňský	274	267	233	196	176
Středočeský	732	674	562	482	301
Královéhradecký	336	333	323	313	321
Ústecký	435	436	391	328	319
Jihočeský	59	62	67	66	53
Moravskoslezský	386	371	328	269	244
Pardubický	98	97	105	101	95
Olomoucký	254	243	219	181	138
Liberecký	176	166	140	128	110
Zlínský	227	220	211	203	202
Vysočina	94	91	77	75	64
Karlovarský	95	96	93	80	59

Zdroj: ČUCHNA, Matěj. *Jak poznat nespolehlivého plátce DPH* (27)

3.7.6 Ručení za nezaplacenou daň

Institut „ručení za nezaplacenou daň“ byl zaveden s účinností od 1.4.2011 v ZDPH (§ 109 odst. 1 písm. a) až c) a dále odst. 2 písm. a) tohoto zákona, vychází z čl. 205 Směrnice č. 2006/112/ES) a slouží zejména v kombinaci s ustanovením § 106a ZDPH jako efektivní nástroj v boji proti daňovým únikům v oblasti DPH. Správce daně je povinen zveřejnit informaci o tom, zda plátce je či není nespolehlivým plátcem. Pro možnost aplikovat tento institut je rozhodujícím okamžikem datum zveřejnění informace o nespolehlivém plátcí.

Pokud je odběratel – plátce příjemcem zdanitelného plnění od poskytovatele, který byl ustanoven nespolehlivým plátcem, ručí za daň z přidané hodnoty neodvedenou tímto poskytovatelem plnění, tzn. je povinen uhradit daň, která nespolehlivým plátcem nebyla zaplacená (§109 odst. 3 ZDPH).

Tomuto riziku vzniku ručení a následné povinnosti úhrady daně za nespolehlivého plátce se lze v podstatě vyvarovat využitím možnosti ukotvené v ustanovení § 109a ZDPH. Příjemce zdanitelného plnění může zaplatit dobrovolně za poskytovatele zdanitelného plnění (za nespolehlivého plátce) daň přímo na účet správce daně. Tímto způsobem se může vyvarovat tomu, že se dostane do postavení ručitele (14, s. 321).

3.7.7 Elektronická evidence tržeb

EET je systém evidence hotovostních tržeb, které byly přijaty za prodej zboží či služeb. Je upravena zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen „ZoET“), současně byl přijat také doprovodný zákon č. 113/2016 Sb.

Tržbou, kterou je nutno evidovat, se rozumí platba splňující formální náležitosti vymezené v ustanovení § 5 ZoET a zakládá rozhodný příjem z podnikání. Předmětem EET jsou platby ekonomicky činným osobám jak právníckým tak i fyzickým nejen v hotovosti, ale také platebními kartami, směnkami, šeky. Platby převodem hotovosti mezi bankovními účty nepodléhají povinnosti EET.

Mezi země Evropské unie, které již mají zavedenou evidenci tržeb, patří např. Belgie, Bulharsko, Itálie, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Rumunsko, Řecko, Slovensko, Švédsko a Chorvatsko. Česká republika se, po důkladné analýze a srovnání systémů (on-line model, off-line model, model kombinující obě formy),

při zavádění tohoto nástroje inspirovala právě v Chorvatsku. Mezi jeho přednosti náleží efektivita, minimální možnost zneužití a v porovnání s ostatními zavedenými modely nejmenší finanční náročnost (28).

Díky EET dochází v současné době k nárůstu registrací nových plátců k DPH z důvodu překročení limitu. Systém EET by měl vést zejména k narovnání konkurenčního prostředí a nárůstu počtu plátců daně z přidané hodnoty. Elektronická evidence tržeb bezpochyby náleží spolu s kontrolním hlášením mezi významné nástroje k boji proti daňovým únikům, které byly v poslední době zavedeny v České republice (28).

3.7.8 Centrální registr bankovních účtů

Současný postup vedoucí k identifikaci majitelů bankovních účtů je nepružný, administrativně zdlouhavý a náročný. Ve většině řešených případů je nutné znát účty a údaje k účtům téměř okamžitě, aby bylo možné provést příslušná opatření vedoucí k odhalení podvodů a konkrétních pachatelů. Oprávněné instituce musí čekat na odpovědi bankovních ústavů se zdržením několik dní až týdnů. To však brání efektivnímu opatření, stát pak ztrácí možnost účinně zasáhnout např. zablokováním a odčerpáním výnosů z trestné činnosti na konkrétních bankovních účtech (30).

Proces zjišťování finančních transakcí mezi podezřelými subjekty je díky neexistenci centrálně vedeného registru bankovních účtů prodlužován. Dne 24. 8. 2016 byla vydána tisková zpráva o schválení návrhu Ministerstva financí ČR a České národní banky Senátem na zřízení registru Centrální evidence účtů. Systém by měl urychlit přístup k informacím a díky tomu zefektivnit boj proti daňovým únikům či praní špinavých peněz. Dle současného ministra financí A. Babiše bude registr obsahovat pouze informaci o existenci účtu, nikoli údaje o pohybech či zůstatcích na účtech subjektů. Takto nastavený systém je již zaveden v jiných evropských zemích jako např. ve Španělsku, Francii, Německu či v Itálii. Zřízení registru doporučuje i nová směrnice EU, která jej má v návrhu „protiteroristického balíčku“ Evropská komise. Odhad zprovoznění centrálního registru bankovních účtů se váže na první polovinu roku 2018 (31).

3.7.9 Finanční analytický útvar (FAÚ)

Finanční analytický útvar se stal od 1.1.2017 samostatným správním úřadem v rámci Ministerstva financí ČR. Přijímá a analyzuje informace o podezřelých transakcích, rozkrývá údaje, které se dotýkají „praní špinavých peněz“ a financování terorismu či odhalují toky peněz spojených s korupcí.

Mezi hlavní analytické činnosti v případě zjištění a zmapování podezření ze spáchání trestného činu a následné poskytnutí informací Finanční nebo Celní správě a Policii České republiky.

3.7.10 Daňová Kobra

Inspirací pro vznik Daňové Kobry v České republice byla právě Daňová Kobra na Slovensku, kde již od roku 2012 pracuje tým na odhalování nelegálních daňových podvodů, který již má za sebou celou řadu úspěchů v odhalování podvodných jednání a rozkrývání karuselových podvodů (32).

Také Daňová Kobra v České republice se zabývá identifikací nestandardních obchodních transakcí, odhalováním a potíráním daňových úniků, a to nejen po stránce daňové (zejména v oblasti DPH a spotřební daně), tak i po stránce trestní (33).

Cílem je pak zajistit řádný výběr daní a vrácení nelegálně získaných prostředků do státního rozpočtu a v neposlední řadě postih pachatelů. Činnost Daňové Kobry byla spuštěna 15. 6. 2014 a tvoří ji tým specialistů z řad policie (Útvar odhalování korupce a finanční kriminality), celníků (Útvar pátrání a analýzy, jednotky mobilního dohledu a správce daně) a finanční správy (Oddělení řízení rizik), kteří velmi úzce spolupracují. Díky této operativní spolupráci je zajištěn ucelený přístup k informacím a důkazním prostředkům, na základě kterých dochází k rychlému vyhodnocení rizikových operací a přijetí okamžitých opatření. (34). Mezi nejúspěšnější akce Daňové Kobry můžeme řadit akce Tiskař, Uhlí, Žralok nebo Přehrada.

Obrázek 2 Daňová Kobra zabránila daňovým únikům

Rok	2014	2015	2016
Zabráněno daňovým únikům ve výši	1,4 mld. Kč	1,9 mld. Kč	3,4 mld. Kč

Vlastní zpracování dle *Daňová kobra zachránila českému rozpočtu 4 miliardy korun* [online] (34)

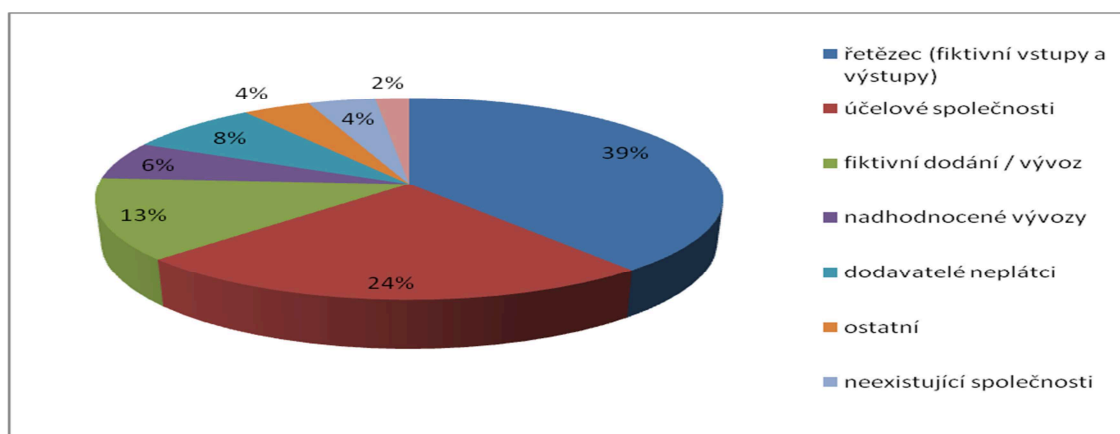
3.8 Typické znaky daňových podvodů dle analýzy provedené v r. 2009

Mezi cíle, které byly vytyčeny v rámci této práce, náleží identifikovat a specifikovat nelegální podvody na dani z přidané hodnoty z vybraného vzorku daňových řízení a zpracování typologie nelegálních úniků na DPH.

V rámci své bakalářské práce nazvané „Daňové úniky v oblasti DPH“ se Alena Křížková věnovala daňovým únikům na DPH způsobeným nelegálními podvody. Své závěry pak vystavila konfrontaci při zpracování diplomové práce na téma „Eliminace úniků na DPH“ s cílem potvrzení či vyvrácení hypotézy, že vědomě páchané podvody se uskutečňují na základě propracovaného systému, který je určen řadou shodných charakteristik a dále zda došlo k posunu trendu daňových úniků (35).

Z provedené analýzy vztahující se k roku 2009 bylo zjištěno, že nejvyšší podíl jednoznačně zaujímají podvody páchané v řetězci (39 %). Podíl jednotlivých typů daňových podvodů je znázorněn v následujícím grafu:

Graf 4 Podíly jednotlivých typů daňových úniků na jejich celkovém počtu



Zdroj: KŘÍŽKOVÁ, Alena. *Eliminace úniků na DPH*. Praha, 2013 (35)

Výsledky diplomové práce Křížkové poukazují na fakt, že nejrozsáhlejší daňové úniky byly uskutečňovány v řetězci podvodných firem, v rámci kterých bylo obchodováno hlavně s PHM.

Za další problematické komodity byly označeny obchody s textilem, zlatem a drahými kameny, software, hardware.

Typické rizikové faktory byly vykazované velké obraty při nízké vlastní daňové povinnosti, evidované nedoplatky u správce daně, obchody probíhající s třetí zemí.

4 Praktická část

4.1 Postupy vedoucí k eliminaci podvodů na DPH

V poslední době se stále více hovoří o boji proti daňovým únikům, což jen dokazuje vážnost a aktuálnost daného problému v České republice. Tématem této kapitoly bude popsat nástroje, jejichž hlavním úkolem je minimalizovat daňové úniky. Jedná se o postupy správce daně, jež mají oporu v daňovém řádu (vyhledávací činnost, místní šetření, postup k odstranění pochybností), resp. v ZDPH, a lze je aplikovat v boji proti všem daňovým únikům na dani z přidané hodnoty.

4.1.1 Monitoring daňových podvodů – vyhledávací činnost

Vyhledávací činnost správce daně je upravena v ustanovení § 78 daňového řádu a je prováděna za účelem zjišťování skutečností rozhodných pro správu daně. Správce daně si tak může i bez vědomí daňového subjektu opatřovat důkazní prostředky, které jsou nezbytné pro splnění důkazního břemene, které daňový řád v některých případech stanoví správci daně § 92 odst. 5 daňového řádu. Vyhledávací činnost správce daně může být vykonávána i bez součinnosti a vědomí daňového subjektu, neboť informovanost daňového subjektu o prováděném vyhledávání důkazních prostředků by mohla možnost zajištění důkazních prostředků zmařit, např. zničením důkazů nebo ovlivňováním svědků (36, s. 419 - 421).

Vyhledávací činnost správce daně může vést ke zjištění, že daňový subjekt neplní své povinnosti řádně. Dle závažnosti zjištěných nedostatků s ohledem na ekonomičnost postupu přistoupí správce daně k vyzvání k podání dodatečného tvrzení v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu. Pokud je pochybení závažnějšího rázu, může být na základě zjištění z vyhledávací činnosti zahájena daňová kontrola (37, s. 240).

V boji proti daňovým únikům má vyhledávací činnost obrovský význam, neboť Finanční správa si takto opatřuje informace, monitoruje problematické a podezřelé obchodní korporace a vyhodnocuje možná rizika. V praxi jsou známé případy, že v okamžiku, kdy dojde ke stanovení daně, je již obchodní korporace bez dostatečných aktiv, které by mohly zajistit úhradu závazků vůči státu. Díky včasnému vyhodnocení rizik je možné včasné provedení úkonů, které vedou k zajištění daně.

4.1.2 Ověření oprávněnosti nároku na odpočet – pochybnosti správce daně

Postup k odstranění pochybností byl uplatňován již v předchozí právní úpravě jako vytýkácí řízení v § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Nyní má tento nástroj správce daně zakotven v § 89 - § 90 daňového řádu. Postupem k odstranění pochybností je směřováno ke správnému a úplnému zjištění výše daně, zda je podané tvrzení daňového subjektu podloženo důkazními prostředky. V případě, že správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení, správce daně vyzve daňový subjekt k odstranění pochybností. Daňový subjekt musí odstranit pochybnosti uvedené ve výzvě – doplnit nejasné údaje, vysvětlit nejasnosti, opravit nepravdivé údaje a prokázat údaje pravdivé ve stanovené lhůtě. Pokud nedoručí v průběhu řízení k odstranění pochybností, má daňový subjekt možnost navrhnout pokračování v dokazování. Pokud správce daně shledá důvody k pokračování dokazování, bude zahájena daňová kontrola v rozsahu neodstraněných pochybností. Tento postup zvolí správce daně také v případě, že daňový subjekt svou odpovědí na výzvu vyvolá další pochybnosti (37, s. 293).

Postup k odstranění pochybností je využíván jako nástroj v boji proti daňovým únikům, zejména v oblasti DPH při ověřování oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (14, s. 311).

Tabulka 11 Počet a výsledky postupů k odstranění pochybností na DPH

rok	Počet ukončených	Počet ukončených s rozdílem	Změna v důsledku postupu k odstranění pochybností v tis. Kč	
			Daňové povinnosti	Nadměrného odpočtu
2013	12 213	5 484	2 876 534	-1 713 981
2014	16 522	8 312	4 755 414	-1 526 874
2015	17 672	10 011	7 459 754	-3 105 244

Vlastní zpracování, zdroj: Informace o činnosti FS ČR za r. 2013, 2014 a 2015 (11, 12, 13)

4.1.3 Místní šetření

Místní šetření, které je upraveno v ustanovení § 80 – § 84 daňového řádu, umožňuje správci daně opatřit si na konkrétním místě efektivně potřebné informace. Tento institut je možné provádět jak v rámci vyhledávací činnosti, tak i v průběhu zahájeného řízení v rámci prováděného dokazování. Místní šetření je postupem při správě daní, který slouží k vyhledávání důkazních prostředků, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (nejen v sídle, provozně nebo v místě pobytu daňového subjektu). Když existuje důvodná obava, např. chybí řádný doklad o původu zboží, o jeho množství, ceně, kvalitě, je správce daně oprávněn zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředek. Pokud hrozí nebezpečí, že důkazní prostředky budou zničeny, předmětné doklady pozměněny, upraveny, může správce zajistit i tyto důkazní prostředky (36, s. 442).

V návaznosti na zjištění při místním šetření je správce daně oprávněn, podobně jako u výše popsaných postupů, zahájit daňovou kontrolu. Mezi daňovou kontrolou a místním šetření nalezneme mnoho společných znaků, proto lze přechod z místního šetření do daňové kontroly pokládat za nejplynulejší.

4.1.4 Odhalování daňových úniků daňovou kontrolou

Mezi nejdůležitější nástroje správce daně pro odhalování daňových úniků jednoznačně náleží daňová kontrola.

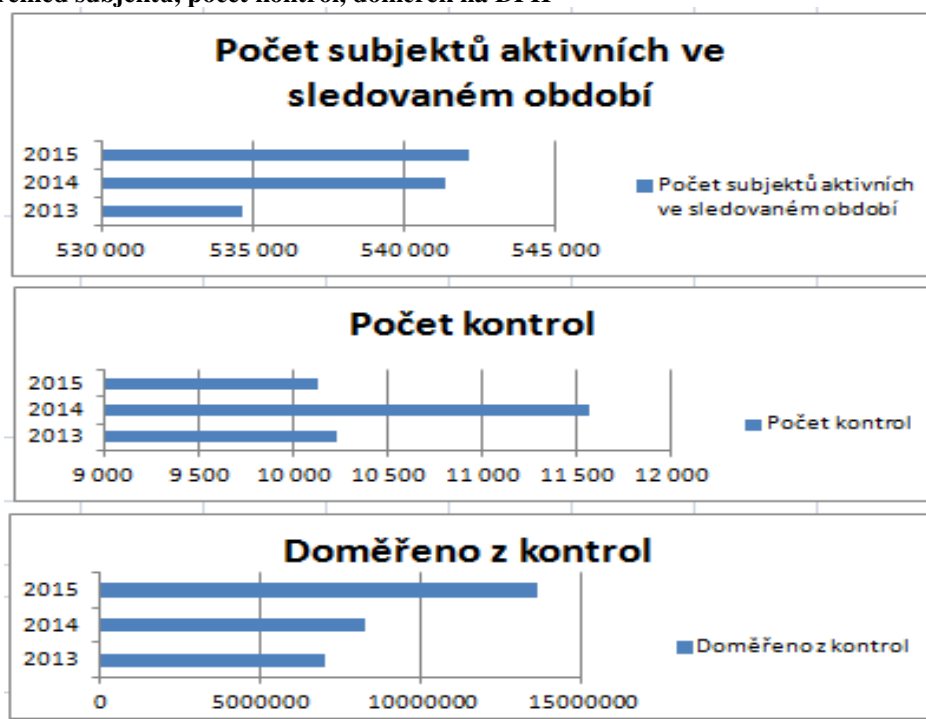
Daňová kontrola je upravena v ustanoveních § 85 – § 88 daňového řádu. Je to postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a další skutečnosti podstatné pro správné zjištění a stanovení daně. Daňovou kontrolou je naplňován jeden z cílů správy daně stanovený v ustanovení § 1 daňového řádu, a to správné zjištění a stanovení daně. Daňovou kontrolu lze provést před i po vyměření daně tak, jak vymezuje ustanovení § 90 daňového řádu. V rámci ochrany práv daňového subjektu je nutné při zahájení daňové kontroly přesné vymezení předmětu (tzn. konkrétní daně a upřesnění zdaňovacího období). Rozsah daňové kontroly musí být specifikován vymezením oblasti kontrolovaných skutečností. Správce daně může provést daňovou kontrolu v plném rozsahu, není výjimkou provést daňovou kontrolu v užším rozsahu, jako např. omezení na uskutečněné zdanitelné plnění pro konkrétní odběratele. Takto stanovený rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu upravit zúžením anebo naopak rozšířením. Daňový řád připouští v rámci zásady hospodárnosti a povinnosti, co nejméně zatěžovat

daňové subjekty, provést daňovou kontrolu pro více řízení společně. Mezi povinnosti daňového subjektu náleží umožnit správci daně zahájení daňové kontroly, zajistit vhodné místo i podmínky pro provádění. Daňová kontrola se nemusí nutně konat v sídle daňového subjektu, lze ji provést i na jiném, vhodnějším místě s ohledem na účelnost, potřebné důkazní prostředky (36, s. 447).

Právním daňového subjektu je být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo jinými osobami, které vykonávají jeho činnost, předkládat správci daně důkazní prostředky, navrhnout jejich provedení (např. provedení svědecké výpovědi). Při daňové kontrole jsou shromažďovány, prováděny i hodnoceny důkazní prostředky. Výsledkem daňové kontroly jsou kontrolní zjištění, ve kterých jsou uvedena veškerá zjištění, hodnocení předložených důkazních prostředků. Podstatou daňové kontroly je proces dokazování (37, s. 260).

Je také důležité zmínit skutečnost, že po zahájení daňové kontroly již dle ustanovení § 141 odst. 6 daňového řádu není možné podat dodatečné daňové přiznání k dani za zdaňovací období, které je předmětem daňové kontroly, a to až do doby nabytí právní moci případně vydaného rozhodnutí o stanovení daně na základě daňové kontroly (37, s. 488).

Graf 5 Přehled subjektů, počet kontrol, doměrek na DPH



Vlastní zpracování s využitím Informací o činnosti FS ČR r. 2013, 2014, 2015 (11, 12, 13)

4.2 Analyzovaný soubor a jeho vlastnosti

Daň z přidané hodnoty je jedním z nejdůležitějších zdrojů příjmů státního rozpočtu. Je ale také daní, u které dochází k nejčastějším a objemově největším daňovým únikům. Může to být z důvodu poklesu morálky některých jedinců, porušováním daňových zákonů, využíváním mezer v zákonech nebo je to důsledkem jiné trestné činnosti.

Přestože v současné době dochází k výraznému nárůstu výše doměřené daně z přidané hodnoty, není dostupný žádný přehled, který by specifikoval, co bylo předmětem doměřené daně, jaké podvodné chování mělo největší zastoupení, jaký byl zvolen způsob prověření, není dostupná evidence, která by vykreslila typologii daňových úniků. Sestavení typologie daňových úniků je jedním z cílů této práce.

Pro sestavení typologie nelegálních daňových úniků byly zajištěny údaje dotýkající se 52 nahodile vybraných daňových subjektů z daňových řízení (tj. náhodný výběr daňových kontrol či postupů k odstranění pochybností, nebo byla daň stanovena přímo), která byla správcem daně vedena v období r. 2015 – 2016. Společným znakem těchto daňových řízení byl zjištěný nelegální daňový podvod, jehož důsledkem bylo doměření nebo vyměření či stanovení daně. V analýze je pracováno s vybranými informacemi, které jsou dostupné pouze správci daně pomocí automatizovaného daňového informačního systému ADIS, z daňového spisu vybraných daňových subjektů (přiznání k dani z přidané hodnoty, daňové doklady, bankovní účty daňových subjektů), ale také s informacemi, které jsou dostupné z veřejně dostupných zdrojů (např. obchodní rejstřík, registr plátců DPH, VIES, internet, apod.). Zájem byl soustředěn také na informace o daňovém subjektu (FO, PO), na jeho činnost, finance či sídlo.

Pro vypracování analýzy bylo využito statistických funkcí v programu EXCEL. Ke zpracování analýzy byly vybrány následující údaje:

- U daňového subjektu byla provedena daňová kontrola X postup k odstranění pochybností X stanovena daň
- Zdaňovacím obdobím plátce bylo kalendářní čtvrtletí X kalendářní měsíc
- Předmět ekonomické činnosti plátce
- Ekonomická činnost byla vykonávána skutečně / fiktivně

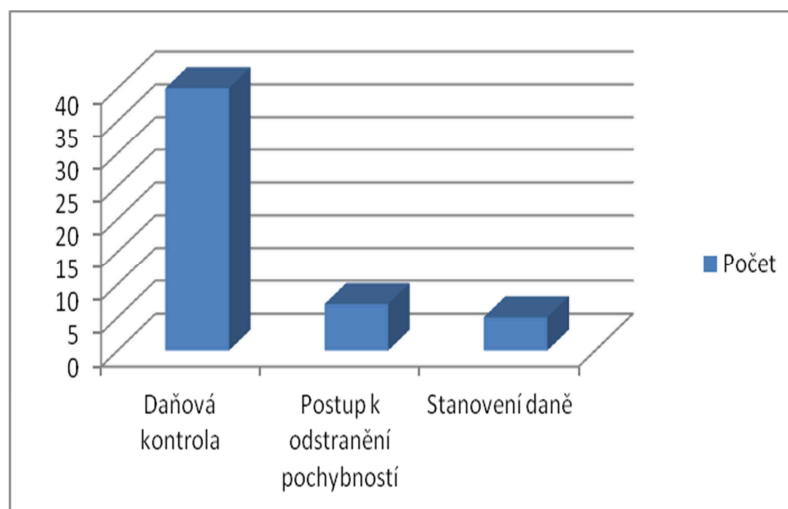
- Výše doměřené/vyměřené/stanovené daně z přidané hodnoty
- Plátce vykazoval v předmětných zdaňovacích obdobích vlastní daňovou povinnost či nadměrný odpočet
- Zařazení plátce: fyzická osoba / právnická osoba (typ obchodní korporace)
- Komunikace se správcem daně aktivní spolupráce / nekontaktní
- Sídlo plátce reálné / virtuální
- Zda docházelo ke změnám údajů v obchodním rejstříku
- Jaké národnosti byl statut daňového subjektu
- Platební morálka daňového subjektu, existence nedoplatků
- Podstata daňového podvodu
- Komodita, která byla předmětem daňového podvodu

4.2.1 Daňová řízení

Ze souboru zajištěných údajů, tedy z 52 reálných daňových řízení, se jednalo o daňovou kontrolu v 40 případech (76 %), v 7 případech byl zvolen postup k odstranění pochybností (13 %) a v 5 případech (tj. 10 %) došlo ke sdělení daně stanovené správcem daně.

Největší zastoupení ve vybraném vzorku dat má daňová kontrola. Tento trend odpovídá charakteru složitosti případů řešených správcem daně. Pokud existuje podezření, že je daňový subjekt pravděpodobně zapojen do podvodných řetězců, je právě daňová kontrola efektivním nástrojem. V porovnání s předchozími lety sice došlo k poklesu počtu provedených kontrol, avšak u doměřené daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty došlo k výraznému nárůstu. Daňovou kontrolu je možné zařadit mezi účinné kontrolní mechanismy státu pro zajištění plnění fiskální funkce daní. Kladně lze hodnotit intenzivní spolupráci Policie ČR a Celní správy s finančními úřady. V 7 případech byl zvolen postup k odstranění pochybností, kdy se správce daně zaměřil zejména na prověřování daňových subjektů, které obchodují s rizikovými komoditami. V 5 případech byl daňový subjekt vyzván podle § 87 odst. 2 daňového řádu, k umožnění zahájení daňové kontroly. Protože daňový subjekt na výzvu nereagoval, neumožnil zahájit daňovou kontrolu, bylo přistoupeno ke stanovení daně podle pomůcek v souladu s ustanovením § 98 daňového řádu.

Graf 6 Daňová řízení



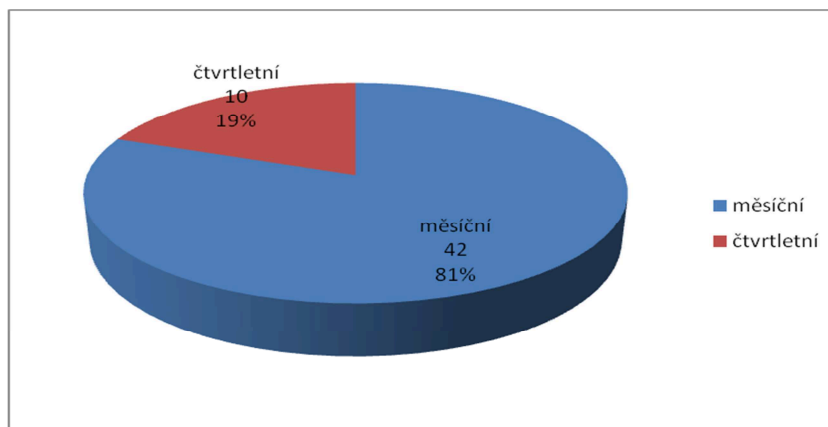
Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2 Zdaňovací období

Ze zkoumaného vzorku 52 daňových případů je 42 plátců s měsíčním zdaňovacím obdobím (tj. 81 %) a 10 plátců se čtvrtletním zdanitelným plněním (tj. 19 %).

Od roku 2013 je v ustanovení § 99 ZDPH stanoveno, že zdaňovacím obdobím plátce, osoby identifikované i skupiny je kalendářní měsíc, a to bez ohledu na skutečnost, zda mají obrat nižší než 2 000 000 Kč, jako tomu bylo dříve. Noví plátcí tak mají automaticky měsíční zdaňovací období. Změnit zdaňovacího období nelze pro kalendářní rok, ve kterém došlo k registraci plátce ani v roce následujícím. Zažádat o změnu zdaňovacího období je možné teprve po splnění zákonem daných podmínek (obrat za předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 mil. Kč, není nespolehlivým plátcem ani skupinou). Tímto způsobem je zabráněno vzniku nových obchodních korporací se čtvrtletním zdaňovacím obdobím, neboť do podvodných řetězců jsou záměrně zapojovány obchodní korporace, které byly plátcí se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Důvodem je ztížení rychlého prověření, spárování daňových přiznání. K rychlejší reakci kontrolních orgánů slouží také kontrolní hlášení, které jsou plátcí DPH (právnícké osoby) povinni podávat za každý měsíc bez ohledu na to, zda jsou plátcí s čtvrtletním nebo měsíčním zdaňovacím obdobím.

Graf 7 Zdaňovací období plátců z vybraného souboru daňových subjektů



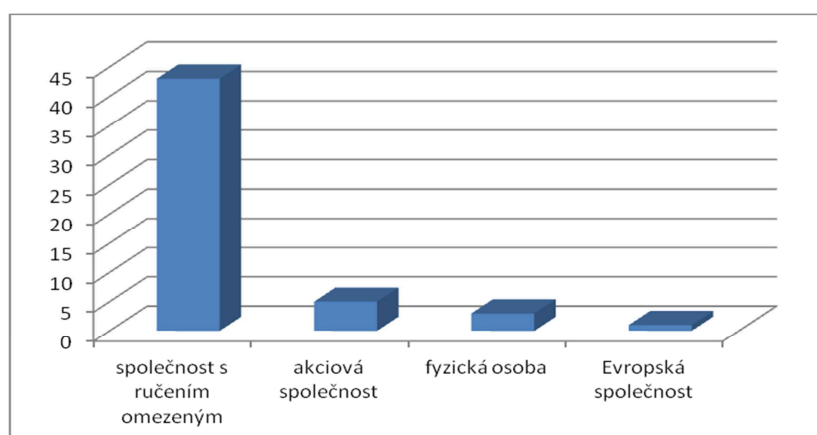
Zdroj: vlastní zpracování

4.2.3 Právní forma

V analyzovaném vzorku 52 daňových subjektů je nejčastější výskyt zaznamenán u právní formy obchodní korporace tzv. společnost s ručením omezeným 43x (tj. 82,7 %), dalších 5 daňových subjektů mělo právní formu akciová společnost (tj. 9,6 %). Fyzické osoby byly zahrnuty do zkoumaného vzorku 3x (tj. 5,8 %), a dále byl zaznamenán jeden výskyt Evropské společnosti (tj. 1,9 %).

Tento trend odpovídá skutečnosti, že nejvíce nespolehlivých plátců je právě mezi společnostmi s ručením omezeným. K 18.2.2017 je evidováno 8 286 nespolehlivých plátců daně z přidané hodnoty, z toho je 6 265 mezi společnostmi s ručením omezeným tj. 75,6 % (38).

Graf 8 Právní forma



Zdroj: vlastní zpracování

Podle statistiky provedené společností Bisnode se nachází největší počet nespolehlivých plátců mezi společnostmi s ručením omezeným (6 417, tj. 77,8 %) a živnostníky (1 228, tj. 14,9 %). S podstatným odstupem následují akciové společnosti (204, tj. 2,5 %) a další právní formy (27).

4.2.4 „Stáří“ vybraných daňových subjektů

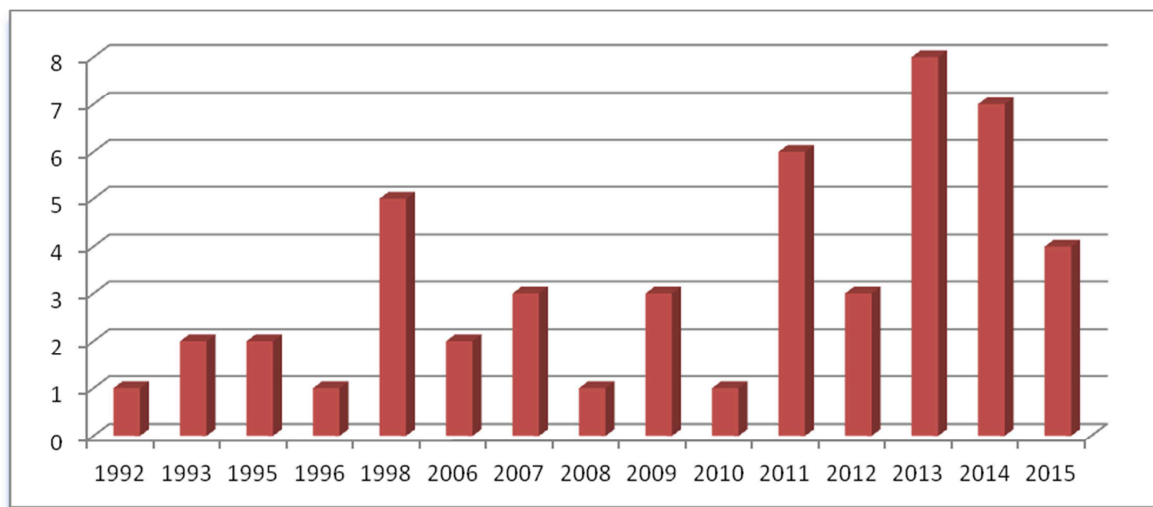
Nejstarší obchodní korporace v analyzovaném souboru daňových řízení byla založena v roce 1992. Nejmladší obchodní korporace vznikly v roce 2015 a okamžitě byly zapojeny do obchodních transakcí zatížených nelegálními daňovými úniky.

Osoby povinné k dani často využívají pro páčání nelegálních daňových podvodů a zapojování nových článků podvodných řetězců tzv. ready made společnosti.

Jedná se o účelově založené firmy – jsou zapsány do obchodního rejstříku, disponují firmou, sídlem, jednatelem, identifikačním číslem i plně splaceným kapitálem, avšak nevyvíjejí žádnou reálnou činnost. Tyto firmy jsou pak zapojovány do řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty. Jakmile je tento plátcé povinen přiznat a uhradit vzniklou daňovou povinnost, stane se nekontaktním.

Ministr financí ČR Andrej Babiš v médiích zmínil, že průměrná délka života obchodní společnosti zapojené do karuselových podvodů je pouhých 24 dní, ovšem nejkratší působení v takovém to kolotočovém podvodu bylo údajně osm hodin (39).

Graf 9 Stáří daňových subjektů z analyzovaného vzorku (pouze právnické osoby)



Zdroj: vlastní zpracování

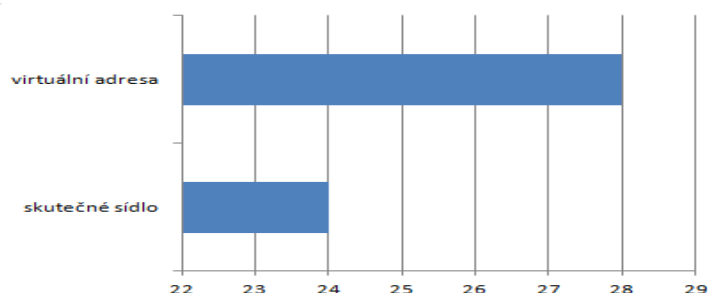
4.2.5 Sídlo obchodních korporací

28 daňových subjektů (tj. 54 %) ze zkoumaného souboru má své sídlo registrované na virtuální adrese. Za virtuální adresu lze považovat takovou adresu, na které jsou poskytovány služby „virtuálního sídla“. Jedná se tedy o formální sídlo, kdy je sice příslušná obchodní korporace na dané adrese označena, avšak fyzicky se zde nenachází žádní zaměstnanci, účetnictví ani majetek obchodní korporace, ani statutární orgán zde zpravidla není k zastížení, není zde vykonávána žádná ekonomická činnost, nejsou zde přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení firmy. U fyzické osoby se za skutečné sídlo považuje zpravidla místo jejího pobytu, pokud nemá uvedené jiné podnikání. Ve svém sídle by pak měla být osoba povinná k dani kontaktovatelná. Na internetu je dostupná široká nabídka firem, které poskytují „virtuální“ sídla pro obchodní korporace mj. v Brně, Plzni a hlavně v Praze. Mezi hlavní důvody, proč si obchodní korporace zakládají svá sídla hlavně v Praze, je zajisté snaha vyhnout se kontrole finančního úřadu.

Je nutné zde zmínit, že existence virtuálního sídla nemusí vždy automaticky znamenat, že obchodní korporace je zapojena do podvodných daňových machinací. Za rozhodnutím využívat virtuální sídlo může být např. lukrativní adresa s širokou nabídkou služeb včetně reprezentativních a moderně zařízených kanceláří pro zvýšení prestiže firmy.

Pokud správce daně na základě zjištěných skutečností dospěje k názoru, že obchodní korporace přesunula své sídlo na virtuální adresu zjevně účelově, kvůli výrazně nižší pravděpodobnosti kontroly ze strany finančního úřadu, i přestože reálná činnost zůstává na původní adrese, je možné daňový subjekt přesunout, tzv. „delegovat“, zpět k místně příslušnému správci daně dle adresy, na které dochází ke skutečnému vykonávání ekonomické činnosti.

Graf 10 Sídlo daňových subjektů z vybraného vzorku



Zdroj: vlastní zpracování

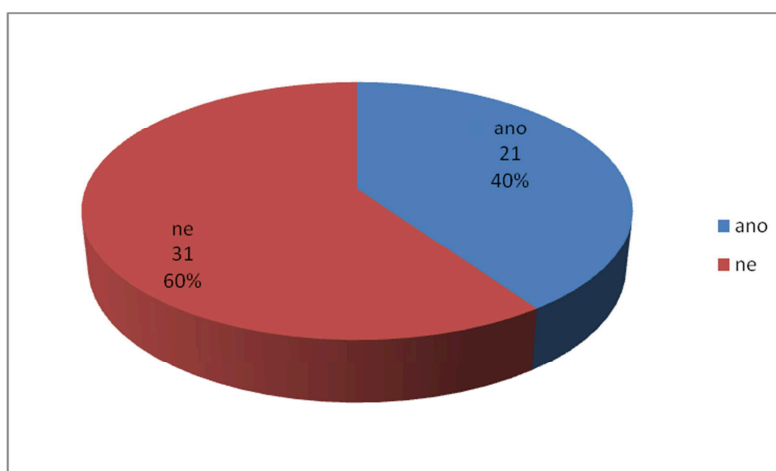
V obchodním rejstříku jsou zaznamenány všechny změny týkající se sídla společnosti. Časté změny místní příslušnosti mohou být indicií o problémovosti obchodní společnosti, která se domnívala, že změnou adresy sídla a místní příslušnosti se vyhne pozornosti finančního úřadu.

4.2.6 Změny v obchodním rejstříku

V 21 případech analyzovaného souboru byla zaznamenána změna statutárního orgánu daňového subjektu v průběhu daňového řízení. Ve zbylých případech sice nedošlo ke změnám v obchodním rejstříku v průběhu daňové kontroly, důvodem může být ale fakt, že byly některé z firem převedeny na bílého koně ještě před zahájením daňového řízení. Daňový subjekt, bez ohledu na skutečnost, zda došlo ke změně statutárního orgánu či vlastníka obchodních korporací, přestává komunikovat v okamžiku, kdy mu správce daně vyjevil své pochybnosti, začal prověřovat jeho daňové povinnosti, a ví s jistotou, že jeho podvodné chování bylo odhaleno.

Ustanovení § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění ukládá obchodním korporacím povinnost zveřejnit účetní závěrku nebo přehled o majetku a závazcích ve Sbírce listin příslušného rejstříkového soudu. Podnikatelé zde nahlédnutím do účetní závěrky budoucího partnera mohou zjistit, zda je důvěryhodný, není předlužený. Tato povinnost není ze strany daňových subjektů plněna také z obavy ze zneužití údajů v rámci konkurenčního boje. U obchodních korporací, které jsou zapojeny do podvodných řetězců, není zpravidla účetní závěrka s ohledem na délku jejich životnosti zveřejněna.

Graf 11 Změny statutárního orgánu v průběhu daňového řízení



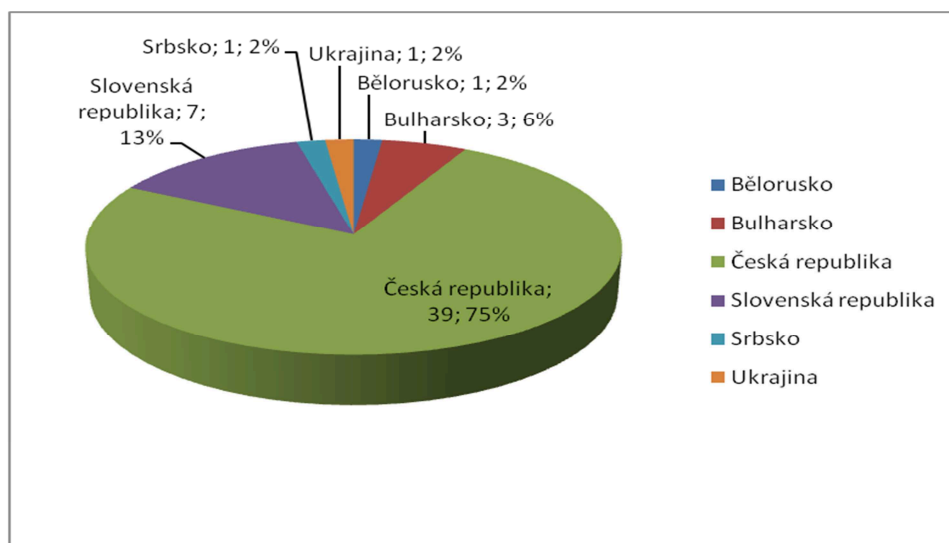
Zdroj: vlastní zpracování

4.2.7 Statutární orgán

Statutární orgány obchodních korporací tvoří osoby, které jsou oprávněné jednat jménem právnické osoby. Prakticky 75 % statutárních orgánů ze zkoumaného souboru je tvořeno osobami z České republiky. Ve zbylých případech statutárním orgánem byly osoby z Běloruska, Bulharska, Slovenské republiky, Srbska anebo z Ukrajiny.

Převedení společnosti na bílého koně je z pohledu daňových subjektů, které páchají úniky na dani z přidané hodnoty, nejjednodušším způsobem, jak skrýt svou totožnost, skutečného vlastníka obchodní korporace. Ve většině případů tuto roli zastávají lidé z okraje společnosti, bezdomovci či výrazně mladí, avšak nevzdělaní lidé anebo cizinci, ty pak není možné nikde zastihnout, nekomunikují. V poslední době není výjimkou existence daňového subjektu bez statutárního zástupce, bez kterého správce daně není schopen vést daňové řízení.

Graf 12 Státní příslušnost statutárního orgánu



Zdroj: vlastní zpracování

V obchodním rejstříku je možné zjistit také vazbu na daňové ráje, kdy je společníkem většinou právnická osoba jakožto poskytovatel základního kapitálu.

4.2.8 Komunikace, spolupráce se správcem daně

Z celkového množství 52 daňových subjektů bylo kontaktních 26 daňových subjektů (tj. 50 %), až do ukončení daňového řízení měly snahu spolupracovat se správcem daně. Druhá polovina daňových subjektů se správcem daně vůbec nekomunikovala, nereagovala na výzvy ke splnění určitých povinností buď již od počátečního oslovení správcem daně, nebo přestala komunikovat v průběhu daňového řízení.

Není výjimkou, že se statutární orgán nechává zastupovat další osobou – jako např. účetní, či daňový poradce. Při protokolovaném jednání je pak většina otázek zodpovídaná dodatečně písemně daňovým subjektem, neboť většina odpovědí zástupce daňového subjektu je neurčitých, s odkazem na dodatečné písemné zodpovězení otázek a předložení důkazních prostředků.

Daňový subjekt přestává komunikovat zejména v případech, kdy s jistotou ví, že je jeho podvodné chování odhaleno. Běžně přistupuje k převedení firmy na jinou osobu (např. změna společníka) tzv. bílého koně, kterým jsou často osoby z okraje společnosti nebo cizí státní příslušníci. Kontakt s těmito osobami je téměř nemožný. Pokud se výjimečně podaří tuto osobu zastihnout, obvykle nemá žádné povědomí o své roli ani činnosti daňového subjektu. Nejsou výjimkou obchodní korporace, které nemají žádnou osobu v roli statutárního orgánu. Daňový dlužník ukončí své podnikatelské aktivity, aniž by splnili své povinnosti vůči státu a uhradili své daňové nedoplatky. Mnohdy již mají založené další obchodní korporace, kterými nahrazují ty původní, rozkryté, zatímco v nových pokračují dále ve svých podvodných jednáních.

4.2.9 Daňová povinnost / nadměrný odpočet

Z celkového souboru 52 daňových subjektů v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty vykazovalo vysoký nadměrný odpočet 24 z nich (tj. 46 %). Jednalo se zejména o mladé společnosti bez historie. Celkem 28 daňových subjektů vykazovalo daňovou povinnost (tj. 54 %). Tato daňová povinnost byla i přes jejich vysoké obraty řádově v desítkách milionů velmi nízká (do 30 000 Kč), což upozorňuje na podezření na „průběžku“ – na možnost zapojení do karuselových podvodů.

Správce daně v rámci 52 daňových řízení vybraného vzorku daňových subjektů změnil výši daně z přidané hodnoty ve výši 284,05 mil. Kč. Tuto částku tvoří součet snížení nadměrných odpočtů včetně přechodu do vlastní daňové povinnosti a také součet částek zvyšujících daňovou povinnost daňových subjektů.

Fiskální efekt mají daňové kontroly či postupy k odstranění pochybností v případě nárokovaného nadměrného odpočtu ještě před vyměřením, neboť přínosem pro státní rozpočet jsou „nevrácené částky“ neoprávněně nárokované daňovým subjektem. Pokud se provádí daňová kontrola s odstupem času, je pak většinou nemožné doměřenou daň vymoci a vrátit tak finanční prostředky do státního rozpočtu.

4.2.10 Ekonomická činnost

Z celkového počtu 52 daňových subjektů byla zjištěna reálně vykonávaná ekonomická činnost v 37 případech (tj. 71 %) ve vztahu ke svým plněním. Téměř u 15 případů (29 %) nelze s určitostí konstatovat, že reálná činnost byla skutečně vykonávána (např. z důvodu nespolupráce daňového subjektu).

V obchodním rejstříku byl nejčastěji jako předmět podnikání zapsán Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona respektive Pronájem nemovitostí, bytů a nebytových, důvodem této volby může být skutečnost, že není při registraci požadováno žádné povolení k podnikání. Obchodní korporace vynikaly buď velmi specifickou činností, kde se vyskytoval jen omezený počet dodavatelů i odběratelů, anebo naopak velmi rozmanitou činností, že s ohledem na neexistenci zaměstnanců není možné uspět na všech trzích.

Obchodní transakce mezi odběrateli a dodavateli probíhaly na základě nestandardních podmínek (zastupování jednou osobou, forma kontaktu pouze telefonicky nebo emailem, začínající podnikatel bez historie, bez zkušeností s obchodovanou rizikovou komoditou, časté změny statutárního zástupce, formální sídlo se znaky virtuálního sídla, ready made společnosti, nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku, absence běžných obchodních podmínek – neexistence kalkulací, ceníků, sjednávání kupních smluv zásadně ústní dohodou, neznalost prostředí a podmínek podnikání obchodního partnera, pojištění zboží, platby v hotovosti, extrémně rychlé dodání zboží, velmi krátká doba splatnosti, firma není prezentována prostřednictvím webových stránek).

4.2.11 Existence zaměstnanců

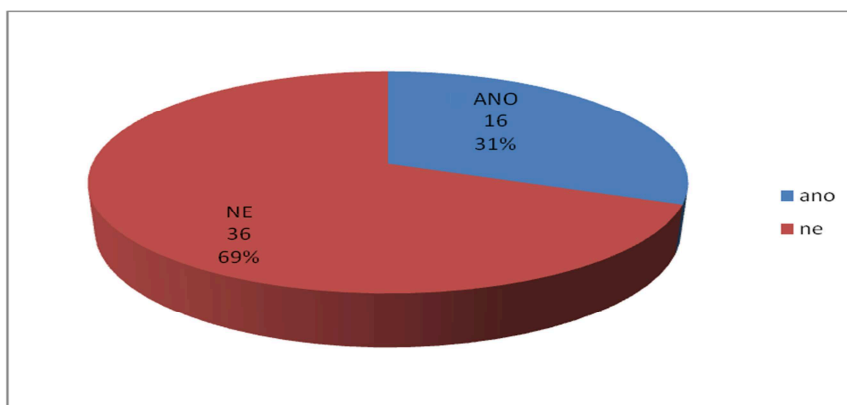
Zda obchodní korporace ze zkoumaného vzorku disponují zaměstnanci, vypovídá podaná přiznání k dani z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků eventuálně podání přiznání k dani vybírané srážkou z příjmů fyzických osob. Tím, že obchodní korporace vykazují své zaměstnance lze dovodit, že ekonomická činnost mohla být skutečně vykonávána.

Byla také zjištěna skutečnost, že pokud firma vykazuje své zaměstnance, je pak větší pravděpodobnost, že sídlí na reálné adrese a uskutečňuje ekonomickou činnost.

Mezi nestandardnosti tak můžeme přiřadit situaci, pokud firma realizuje obchodní transakce v řádech několika milionů Kč a nevykazuje žádné zaměstnance. Tato skutečnost může napovídat tomu, že se jedná o fiktivní činnost anebo se jedná o nelegální zaměstnávání pracovníků, tzv. práce na černo.

Zaměstnance vykazuje pouze 31 % firem ze zkoumaného souboru.

Graf 13 Existence zaměstnanců



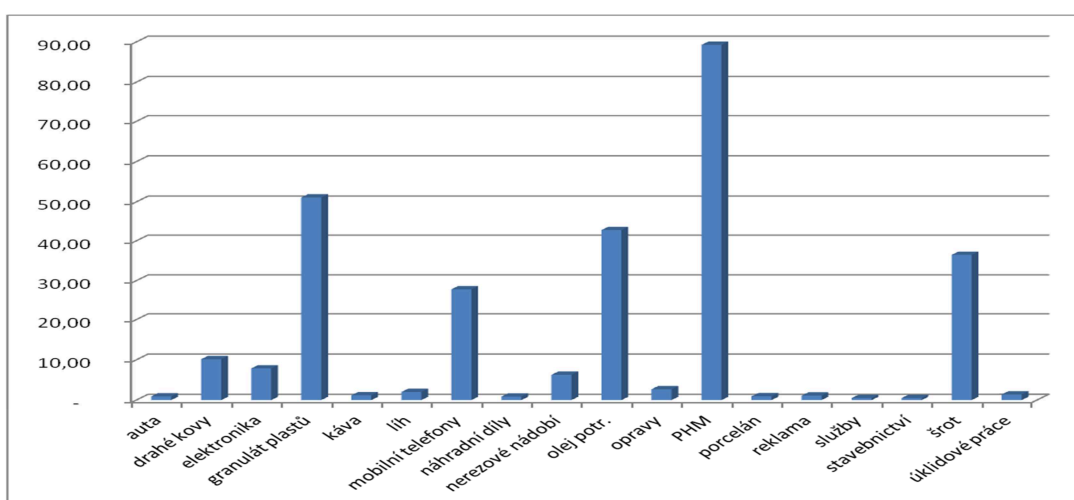
Zdroj: vlastní zpracování

Prakticky 75 % statutárních orgánů ze zkoumaného souboru je tvořeno osobami z České republiky. Ve zbylých případech statutárním orgánem byly osoby z Běloruska, Bulharska, Slovenské republiky, Srbska nebo Ukrajiny.

4.2.12 Obchodovaná komodita / poskytované služby

Ve vybraném souboru daňových subjektů je komoditou, na které byl správcem daně zjištěn největší doměrek, právě PHM. Následuje pak granulát na výrobu plastů, jedlý olej, šrot a dále pak snadno prodejné a skladovatelné zboží jako jsou mobilní telefony, software, drahé kovy, vozidla, nerezové nádoby. Není výjimkou, že riziková komodita je právě taková, která není daňovým subjektem běžně obchodovaná, navíc byl vždy vykazován nárok na odpočet daně.

Graf 14 Zastoupení obchodovaných komodit v analyzovaném souboru



Zdroj: Vlastní zpracování

4.2.13 Deklarovaná plnění – tuzemsko, jiný členský stát EU

Povinnost priznat daň vzniká plátcí jako poskytovateli zdanitelného plnění při jeho uskutečnění v tuzemsku. Plátce je povinen priznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu, při dovozu zboží a při přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku s místem plnění v tuzemsku. Plátce je povinen priznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, podle toho, která skutečnost nastane dříve.

Celkem 69 % daňových subjektů z kontrolovaného souboru přijala či uskutečnila zdanitelná plnění v tuzemsku a 31 % daňových subjektů v rámci obchodní spolupráce s jinými členskými státy (Maďarsko, Slovensko, Polsko, Německo).

U řetězových podvodů je pravidlem, že mezi jednotlivými firmami lze vysledovat spolupracující obchodní korporaci z jiného členského státu.

4.2.14 Bezhotovostní a hotovostní platby, výběry z bankovních účtů

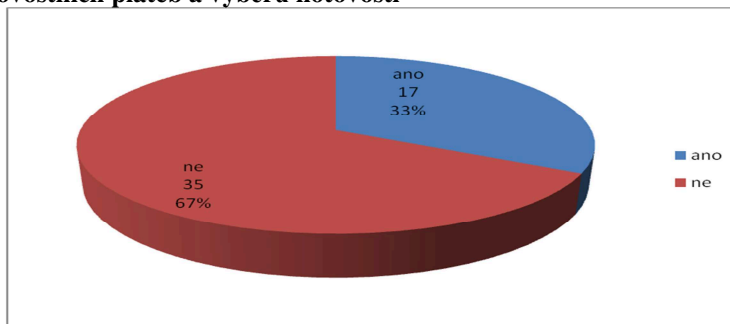
Mezi podezřelé postupy byly shledány platby odběratelů na nezveřejněné bankovní účty dodavatelů, čímž nevědomě přebírají povinnost úhrady DPH a stávají se ručiteli. Daňové subjekty, které realizují obchodní transakce zatížené podvodem na DPH, disponují bankovními účty, na kterých však existuje velmi malé množství transakcí a zanedbatelný zůstatek. Je to z toho důvodu, že úhrady za realizované podvodné obchody byly hrazeny v hotovosti (velké sumy jsou často rozděleny do mnoha dílčích plateb tak, aby nedošlo k porušení zákona o platbách v hotovosti).

Platby v hotovosti nejsou, tedy pokud nepřesáhnou limit stanovený zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti (270 000 Kč), samy o sobě nezákonné. Lze je však zařadit mezi objektivní okolnosti, které tvoří dílčí indicie a ve svém souhrnu spolu s dalšími logický soubor, který prokazuje nestandardní postupy v obchodních vztazích. Pokud jsou platby provedeny bankovním převodem, je pak zanechána stopa, kterou vytvořila nezávislá třetí osoba, tedy v našem případě bankovní ústav. U plateb v hotovosti však tato stopa chybí a okolnosti převzetí hotovosti lze velmi snadno fingovat dle vzájemné domluvy obchodních partnerů.

Platby v hotovosti představují bezpečností riziko a jsou typické pro nelegální obchodní činnosti zatížené podvodem. Vystavením pokladního dokladu o předání či převzetí hotovostní platby je deklarována úhrada, aniž by firma musela odpovídajícími finančními prostředky ve skutečnosti disponovat.

Na základě zkušeností z praxe lze konstatovat, že platby za nákup a následný prodej zboží, které neprobíhaly prostřednictvím bankovního účtu dodavatelů a odběratelů ale v hotovosti, je záměrné zejména z důvodu nevystopovatelnosti, ztížení správy daně a jejich obrana proti možnému zajištění finančních prostředků.

Graf 15 Existence hotovostních plateb a výběrů hotovosti

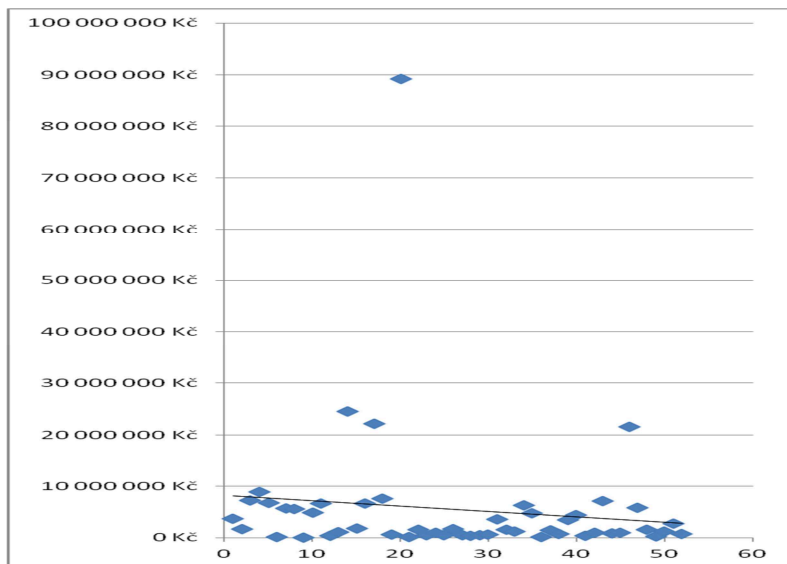


Zdroj: Vlastní zpracování

4.2.15 Doměrek z vybraných daňových řízení

Analyzovaný vzorek 52 daňových řízení vykazoval hodnoty patrné z následujícího grafu:

Graf 16 Doměrek z vybraných daňových řízení



Zdroj: Vlastní zpracování

Doměrek MIN	0,024 mil. Kč
MAX	89,200 mil. Kč
PRŮMĚR	5,461 mil. Kč

4.2.16 Matice korelačních koeficientů

Pro vyjádření intenzity vztahů mezi jednotlivými proměnnými je použito korelačních koeficientů. Síla vazby je měřena mezi výší doměřené daně a ostatními proměnnými sledovaného vzorku 52 daňových řízení.

Tabulka 12 Vícenásobná korelace (korelační matice)

	doměřeno	DP/NO	zd.období	typ	reál.činnost	sídlo	komunikace	změny v OR v průběhu	statut příslušnost	platební morálka	karusel	EU
doměřeno	1,00	-0,13	0,15	0,05	0,04	-0,12	0,13	-0,16	0,14	0,18	0,23	0,23
DP/NO	-0,13	1,00	-0,26	-0,12	-0,08	0,23	-0,15	0,05	0,09	0,13	-0,10	-0,05
zd.období	0,15	-0,26	1,00	0,04	0,01	-0,16	0,20	-0,49	0,17	0,08	0,32	0,22
Typ	0,05	-0,12	0,04	1,00	-0,18	0,02	-0,29	0,09	-0,17	0,01	0,07	-0,12
reál.činnost	0,04	-0,08	0,01	-0,18	1,00	-0,33	0,30	-0,25	0,12	0,05	0,02	0,24
Sídlo	-0,12	0,23	-0,16	0,02	-0,33	1,00	-0,62	0,45	-0,18	0,23	0,06	0,12
komunikace	0,13	-0,15	0,20	-0,29	0,30	-0,62	1,00	-0,51	0,22	-0,46	-0,08	0,08
změny v OR	-0,16	0,05	-0,49	0,09	-0,25	0,45	-0,51	1,00	-0,52	0,08	-0,24	-0,12
statut příslušnost	0,14	0,09	0,17	-0,17	0,12	-0,18	0,22	-0,52	1,00	0,00	0,09	0,00
morálka	0,18	0,13	0,08	0,01	0,05	0,23	-0,46	0,08	0,00	1,00	0,32	0,17
karusel	0,23	-0,10	0,32	0,07	0,02	0,06	-0,08	-0,24	0,09	0,32	1,00	0,36
EU	0,23	-0,05	0,22	-0,12	0,24	0,12	0,08	-0,12	0,00	0,17	0,36	1,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Z údajů uvedených v tabulce č. 12 jsou zřejmé těsnosti závislosti, které jsou testovány na hladině významnosti $\alpha = 0,05$. V případě kladných hodnot se jedná o závislost přímou, v případě záporných jde o závislost nepřímou. Ukazatelem značné střední závislosti jsou modrá pole, ukazatele střední závislosti jsou červená pole.

Z korelační matice je zřejmé, že nebyly zjištěny silné korelace mezi jednotlivými sledovanými znaky, což je možné vysvětlit malým množstvím zajištěných případů. Pro přesnější výsledky analýzy by bylo příhodnější větší zkoumaný soubor. Některé proměnné byly vyhodnoceny jako nevýznamné.

4.2.17 Porovnávání závislosti zkoumaných jevů – volba testového kritéria

Na základním souboru 52 případů bude dále k testování shody četností, pro měření závislosti mezi jednotlivými kvalitativními jevy, použit test dobré shody χ^2 (chí kvadrát). Bude posuzován rozdíl mezi empirickými četnostmi výskytu hodnot v analyzovaném souboru a teoretickými četnostmi, které budou odpovídat předpokládanému rozdělení pravděpodobností. Bude zkoumáno, zda rozdíl mezi empirickými a teoretickými četnostmi je zcela náhodný, s normálním rozdělením nebo je velký. Bude vycházeno z předpokladu platnosti nulové hypotézy, že neexistuje žádná závislost mezi zkoumanými jevy.

1) Zkoumaná závislost: reálně vykonávaná činnost x sídlo

Tabulka 13 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků činnost a sídlo

reálně vykonávaná činnost	sídlo		
	virtuální	reálné	Celkem
ANO	16	21	37
NE	12	3	15
Celkem	28	24	52

Zdroj: vlastní zpracování

H_0 : neexistuje závislost mezi reálně vykonávanou činností a sídlem.

Tabulka 14 Očekávané četnosti

reálně vykonávaná činnost	sídlo		
	virtuální	reálné	Celkem
ANO	19,92308	17,07692	37
NE	8,076923	6,923077	15
Celkem	28	24	52

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 15 Testové kritérium

reálně vykonávaná činnost	sídlo		
	virtuální	reálné	Celkem
ANO	0,772498	0,901247	1,673745
NE	1,905495	2,223077	4,128571
Testové kritérium			5,802317

Zdroj: vlastní zpracování

Počet stupňů volnosti: $(2-1)*(2-1) = 1*1=1$

$\chi^2 = 5,802317$ p-hodnota = 0,016005075

Na hladině významnosti 5% nulovou hypotézu (H_0) o nezávislosti jednotlivých znaků zamítáme a přijímáme hypotézu H_1 , která nám říká, že **závislost mezi reálně vykonávanou činností a sídlem existuje.**

2) Zkoumaná závislost: sídlo x změny v obchodním rejstříku

Tabulka 16 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků sídlo a změny v OR

Sídlo	Změny v OR		
	ANO	NE	Celkem
Virtuální	3	20	23
Reálné	18	11	29
Celkem	21	31	52

Zdroj: vlastní zpracování

H_0 : neexistuje závislost mezi sídlem a změnami v obchodním rejstříku.

Tabulka 17 Očekávané četnosti

Sídlo	Změny v OR		
	ANO	NE	Celkem
Virtuální	9,288462	13,71154	23
reálné	11,71154	17,28846	29
Celkem	21	31	52

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 18 Testové kritérium

Sídlo	Změny v OR		
	ANO	NE	Celkem
virtuální	4,257406	2,884049	7,141455
reálné	3,376563	2,287349	5,663912
Testové kritérium			12,80537

Zdroj: vlastní zpracování

Počet stupňů volnosti: $(2-1)*(2-1) = 1*1=1$

$$\chi^2 = 12,80537$$

p-hodnota = 0,000346

Na hladině významnosti 5% nulovou hypotézu (H_0) o nezávislosti jednotlivých znaků zamítáme a přijímáme hypotézu H_1 , která nám říká, že **závislost mezi sídlem daňového subjektu a změnami v obchodním rejstříku existuje.**

3) Zkoumaná závislost: změny v obchodním rejstříku x reálně vykonávaná činnost

Tabulka 19 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků změny v OR a činnost

Změny v OR	reálně vykonávaná činnost		
	ANO	NE	Celkem
ANO	12	9	21
NE	25	6	31
Celkem	37	15	52

Zdroj: vlastní zpracování

H₀: neexistuje závislost mezi změnami v OR a reálně vykonávanou činností daňovým subjektem

Tabulka 20 Očekávané četnosti

Změny v OR	reálně vykonávaná činnost		
	ANO	NE	Celkem
ANO	14,94230769	6,057692	21
NE	22,05769231	8,942308	31
Celkem	37	15	52

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 21 Testové kritérium

Změny v OR	Reálně vykonávaná činnost		
	ANO	NE	Celkem
ANO	0,579373329	1,429121	2,008494
NE	0,392478707	0,968114	1,360593
Testové kritérium			3,369087

Zdroj: vlastní zpracování

Počet stupňů volnosti: $(2-1)*(2-1) = 1*1=1$

$\chi^2 = 3,369087059$

p-hodnota = 0,0663057405

Na hladině významnosti 5% nulovou hypotézu (H₀) o nezávislosti jednotlivých znaků nezamítáme, **závislost mezi reálně vykonávanou činností a změnami v obchodním rejstříku ve výběrovém vzorku nebyla nalezena.**

4) Zkoumaná závislost: reálně vykonávanou činností a komunikací

Tabulka 22 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků činnost a komunikace

reálně vykonávaná činnost	komunikace		Celkem
	aktivní	nekontaktní	
ANO	22	15	37
NE	4	11	15
Celkem	26	26	52

Zdroj: vlastní zpracování

H₀: neexistuje závislost mezi reálně vykonávanou činností a komunikací daňového subjektu

Tabulka 23 Očekávané četnosti

reálně vykonávaná činnost	komunikace		
	aktivní	nekontaktní	Celkem
ANO	18,5	18,5	37
NE	7,5	7,5	15
Celkem	26	26	52

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 24 Testové kritérium

reálně vykonávaná činnost	komunikace		
	aktivní	nekontaktní	Celkem
ANO	0,662162162	0,662162	1,324324
NE	1,633333333	1,633333	3,266667
Testové kritérium			4,590991

Zdroj: vlastní zpracování

Počet stupňů volnosti: $(2-1)*(2-1) = 1*1=1$

$$\chi^2 = 4,590990991$$

$$p\text{-hodnota} = 0,03214043001$$

Na hladině významnosti 5% nulovou hypotézu (H_0) o nezávislosti jednotlivých znaků zamítáme, **závislost mezi reálně vykonávanou činností a komunikací existuje.**

5) Zkoumaná závislost: komunikace x sídlo

Tabulka 25 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků komunikace a sídlo

komunikace	sídlo		
	virtuální	reálné	Celkem
ANO	6	20	26
NE	22	4	26
Celkem	28	24	52

Zdroj: vlastní zpracování

 H_0 : neexistuje závislost mezi komunikací plátce a jeho sídlem**Tabulka 26 Očekávané četnosti**

komunikace	sídlo		
	virtuální	reálné	Celkem
ANO	14	12	26
NE	14	12	26
Celkem	28	24	52

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 27 Testové kritérium

komunikace	sídlo		
	virtuální	reálné	Celkem
ANO	4,571428571	5,333333	9,904762
NE	4,571428571	5,333333	9,904762
Celkem			19,80952

Zdroj: vlastní zpracování

Počet stupňů volnosti: $(2-1)*(2-1) = 1*1=1$

$$\chi^2 = 19,80952$$

$$p\text{-hodnota} = 0,00000855553$$

Na hladině významnosti 5% nulovou hypotézu (H_0) o nezávislosti jednotlivých znaků zamítáme, **závislost mezi komunikací a jeho sídlem existuje.**

6) Zkoumaná závislost: změny v obchodním rejstříku x komunikace

Tabulka 28 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků změny v OR a komunikace

Změny v OR	komunikace		
	aktivní	nekontaktní	Celkem
ANO	4	17	21
NE	22	9	31
Celkem	26	26	52

Zdroj: vlastní zpracování

H_0 : neexistuje závislost mezi změnami v obchodním rejstříku a komunikace.

Tabulka 29 Očekávané četnosti

Změny v OR	komunikace		
	aktivní	nekontaktní	Celkem
ANO	10,5	10,5	21
NE	15,5	15,5	31
Celkem	26	26	52

Zdroj: vlastní zpracování

Testové kritérium

Změny v OR	komunikace		
	aktivní	nekontaktní	Celkem
ANO	4,023809524	4,0238095	8,047619
NE	2,725806452	2,7258065	5,451613
Celkem			13,49923

Zdroj: vlastní zpracování

Počet stupňů volnosti: $(2-1)*(2-1) = 1*1=1$

$$\chi^2 = 13,49923$$

$$p\text{-hodnota} = 0,00023866113$$

Na hladině významnosti 5% nulovou hypotézu (H_0) o nezávislosti jednotlivých znaků zamítáme, **závislost mezi změnami v obchodním rejstříku a komunikací daňového subjektu existuje.**

7) Zkoumaná závislost: zdaňovací období plátce x sídlo plátce

Tabulka 30 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků ZO a sídlo

Zdaňovací období	sídlo		
	virtuální	reálné	Celkem
měsíc	21	21	42
čtvrtletí	7	3	10
Celkem	28	24	52

Zdroj: vlastní zpracování

H_0 : neexistuje závislost mezi zdaňovacím obdobím plátce a jeho sídlem

Tabulka 31 Očekávané četnosti

Zdaňovací období	sídlo		
	virtuální	reálné	Celkem
měsíc	22,61538462	19,38462	42
čtvrtletí	5,384615385	4,615385	10
Celkem	28	24	52

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 32 Testové kritérium

Zdaňovací období	sídlo		
	virtuální	reálné	Celkem
měsíční	0,115384615	0,134615	0,25
čtvrtletí	0,484615385	0,565385	1,05
Celkem			1,3000

Zdroj: vlastní zpracování

Počet stupňů volnosti: $(2-1)*(2-1) = 1*1=1$

$$\chi^2 = 1,3$$

$$p\text{-hodnota} = 0,25421337717$$

Na hladině významnosti 5% nulovou hypotézu (H_0) o nezávislosti jednotlivých znaků nezamítáme, **závislost mezi zdaňovacím obdobím a sídlem neexistuje.**

8) Zkoumaná závislost: zdaňovací období x komunikace

Tabulka 33 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků ZO a komunikace

Zdaňovací období	komunikace		
	aktivní	nekontaktní	Celkem
měsíční	23	19	42
čtvrtletní	3	7	10
Celkem	26	26	52

Zdroj: vlastní zpracování

H_0 : neexistuje závislost mezi zdaňovacím obdobím a komunikací.

Tabulka 34 Očekávané četnosti

Zdaňovací období	komunikace		
	aktivní	nekontaktní	Celkem
měsíční	21	21	42
čtvrtletní	5	5	10
Celkem	26	26	52

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 35 Testové kritérium

Zdaňovací období	komunikace		
	aktivní	nekontaktní	Celkem
měsíční	0,19047619	0,190476	0,380952
čtvrtletní	0,8	0,8	1,6
Celkem			1,980952

Zdroj: vlastní zpracování

Počet stupňů volnosti: $(2-1)*(2-1) = 1*1=1$

$$\chi^2 = 1,980952381$$

p-hodnota = 0,15929017416180200

Na hladině významnosti 5% nulovou hypotézu (H_0) o nezávislosti jednotlivých znaků nezamítáme, **závislost mezi zdaňovacím obdobím a komunikací neexistuje.**

9) Zkoumaná závislost: nadměrný odpočet x komunikace

Tabulka 36 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků NO a komunikace

Nadměrný odpočet	komunikace		
	aktivní	nekontaktní	Celkem
ANO	14	10	24
NE	12	16	28
Celkem	26	26	52

Zdroj: vlastní zpracování

H_0 : neexistuje závislost mezi nadměrným odpočtem a komunikací daňového subjektu.

Tabulka 37 Očekávané četnosti

Nadměrný odpočet	komunikace		
	aktivní	nekontaktní	Celkem
ANO	12	12	24
NE	14	14	28
Celkem	26	26	52

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 38 Testové kritérium

Nadměrný odpočet	komunikace		
	aktivní	nekontaktní	Celkem
ANO	0,333333333	0,333333	0,666667
NE	0,285714286	0,285714	0,571429
Celkem			1,238095

Zdroj: vlastní zpracování

Počet stupňů volnosti: $(2-1)*(2-1) = 1*1=1$

$$\chi^2 = 1,238095238$$

$$p\text{-hodnota} = 0,265838631$$

Na hladině významnosti 5% nulovou hypotézu (H_0) o nezávislosti jednotlivých znaků nezamítáme, **závislost mezi nadměrným odpočtem a komunikací neexistuje.**

10) Zkoumaná závislost: nadměrný odpočet x sídlo daňového subjektu

Tabulka 39 Náhodný výběr rozdělený dle statistických znaků NO a sídlo plátce

Nadměrný odpočet	sídlo		
	virtuální	reálné	Celkem
ANO	10	14	24
NE	18	10	28
Celkem	28	24	52

Zdroj: vlastní zpracování

H_0 : neexistuje závislost mezi nadměrným odpočtem a sídlem daňového subjektu.

Tabulka 40 Očekávané četnosti

Nadměrný odpočet	sídlo		
	virtuální	reálné	celkem
ANO	12,92307692	11,0769231	24
NE	15,07692308	12,9230769	28
Celkem	28	24	52

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 41 Testové kritérium

Nadměrný odpočet	sídlo		
	virtuální	reálné	Celkem
ANO	0,661172161	0,77136752	1,43254
NE	0,566718995	0,66117216	1,227891
Celkem			2,660431

Zdroj: vlastní zpracování

Počet stupňů volnosti: $(2-1)*(2-1) = 1*1=1$

$$\chi^2 = 2,660430839 \quad p\text{-hodnota} = 0,10287288730$$

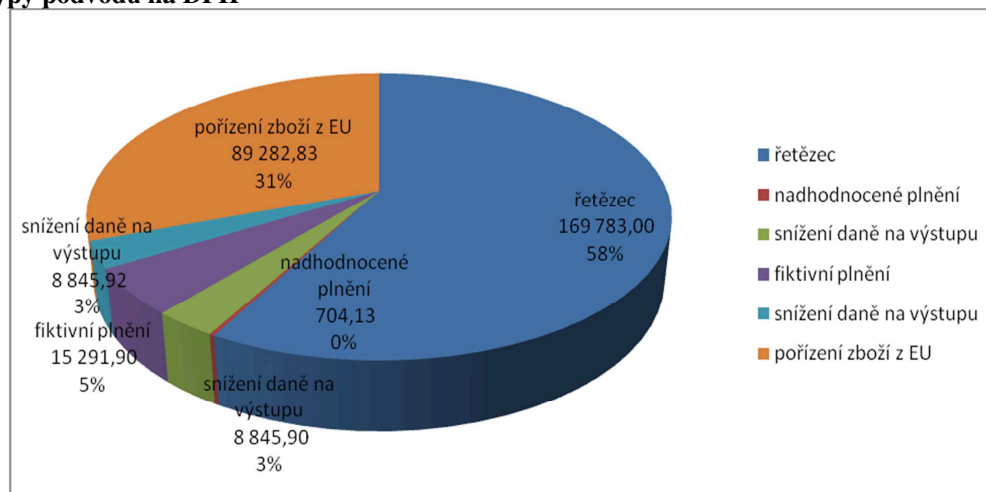
Na hladině významnosti 5% nulovou hypotézu (H_0) o nezávislosti jednotlivých znaků nezamítáme, **závislost mezi nadměrným odpočtem a sídlem neexistuje.**

Zjištěné pozitivní závislosti mezi zkoumanými proměnnými statistickými znaky (bod 1, 2, 4, 5 a 6) jsou logické a očekávatelné.

4.3 Nelegální daňové úniky v analyzovaném souboru

Ve zkoumaném vzorku 52 daňových řízení byly zaznamenány následující typy daňových úniků:

Graf 17 Typy podvodů na DPH



Zdroj: Vlastní zpracování

Dle provedeného rozboru zkoumaného vzorku bylo zjištěno, že největší dopad na státní rozpočet měly nelegální karuselové obchody (58 %). Na dalším místě byly zachyceny nelegální daňové úniky ve výši 31 % související s nákupem zboží v EU a fiktivní plnění ve výši 5 % na celkovém objemu doměřené daně z přidané hodnoty.

4.4 Typologie nelegálních úniků na dani z přidané hodnoty

Na základě zjištění ze zkoumaného vzorku a expertního hlediska byla sestavena následující typologie nelegálních úniků na dani z přidané hodnoty.

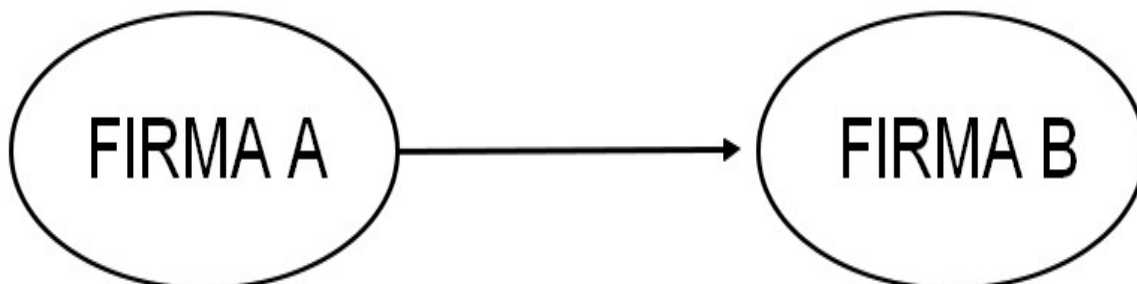
Tabulka 42 Typologie nelegálních úniků na DPH

Počet osob zapojených do podvodného chování	Způsob podvodného chování
Max. 2 spolupracující osoby	Podhodnocení velikosti prodeje
	Záměrné zařazení zboží nebo služby do nižší sazby DPH
	Záměrné snižování výše tržeb pod stanovenou hranici pro povinnou registraci k DPH
	Odpočet daně na vstupu u plnění přijatých od neplátců
	Fiktivní fakturace
	Prodej zboží na černém trhu
	Fiktivní dodání zboží
	Nepoužití zdanitelného plnění pro uplatnění nároku na odpočet DPH
	„Praní špinavých peněz“
Min. 2 a více spolupracujících osob	Karuselový obchod – varianta A
	Karuselový obchod – varianta B
	Akviziční podvod

Zdroj: vlastní zpracování

4.4.1 Nelegální úniky na DPH páchané mezi 2 osobami

Obrázek 3 Dvě spolupracující osoby



Zdroj: vlastní zpracování

1. **podhodnocení velikosti prodeje**

Nelegálního daňového podvodu se dopouští jedinec, který prodá svému odběrateli zboží nebo poskytne služby, vyinkasuje za toto zdanitelné plnění hotovost, avšak nikdy nevystaví daňový doklad ani nezahrne tento prodej do evidence pro účely DPH a neodvede daň (vliv i na přímé daně) – řemeslné obory.

2. **záměrné zařazení zboží nebo služby do nižší sazby DPH**

Přestože zákon o dani z přidané hodnoty vymezuje podmínky uplatnění výše sazby DPH u zdanitelných plnění (základní, snížená, druhá snížená), dochází k chybnému zařazení zboží nebo služby do nižší sazby daně, na základě chybného zařazení konkrétní komodity (hlavně v pohostinství, ve stavebnictví). Daňový subjekt uplatňuje na vstupu zdanitelná plnění v základní sazbě daně z přidané hodnoty, avšak na výstupu uplatňuje daň úmyslně ve snížené sazbě.

3. **záměrné snižování výše tržeb pod stanovenou hranici pro povinnou registraci k DPH**

Pokud obrat osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku překročí 750 000 Kč za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, stane se plátcem (§6, § 6a – 6e), své povinnosti registrovat se k DPH se snaží vyhnout zatajením či krácením tržeb nebo např. založením společnosti s ručením omezeným (zejména v oboru pohostinství).

4. **odpočet daně na vstupu u plnění přijatých od neplátců**

Plátce si uplatnil daň na vstupu z dokladu, který vystavila osoba, která není plátcem DPH, nárok na DPH ji proto nebude uznán.

5. **fiktivní pořízení zboží**

Některé obchodní korporace, které vykazují velký objem uskutečněných zdanitelných plnění, avšak nemají zájem odvádět státu vysoké daně. Proto si díky fiktivní fakturaci nelegálně snižují daňové základy a neoprávněně uplatňují odpočty na DPH.

6. **prodej zboží na černém trhu**

Obchodní korporace v tuzemsku dodá zboží osobě registrované k DPH v jiném členském státě, u této transakce si uplatní nárok na osvobození od DPH. Odběratel zboží v jiném členském státě takto nakoupené zboží prodá, avšak DPH na výstupu nezahrne do daňového přiznání a daň na výstupu neodvede. Pokud je správcem daně odhalen, stává se nekontaktním.

7. **fiktivní dodání zboží**

Obchodní korporace deklaruje v jednom členském státě dodání zboží či poskytnutí služeb osobě registrované k DPH v jiném členském státě. Z tohoto prodeje zboží nebo poskytnutí služeb si uplatní nárok na odpočet DPH. Předmětná transakce však není skutečná, pouze fiktivní, fakticky je zboží rozprodáno již v prvním členském státě, ale bez odvedení daně na výstupu. DPH za tuto obchodní transakci deklarovaný obchodní partner nepřizná.

8. **nepoužití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti**

Plátce se dopustí podvodu na DPH, pokud si uplatní nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, které nepoužije pro uskutečnění své ekonomické činnosti tak, jak je stanoveno v § 72 odst. 1 ZDPH. Jako příklad lze uvést pořizování zboží, které je využito pro osobní potřebu podnikatelů (nákup PHM).

9. praní špinavých peněz

Obchodní korporace vykazuje oproti předchozím zdaňovacím obdobím významné navýšení přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění, kdy výsledkem je pouze nízká daňová povinnost. Ceny zboží či služeb jsou neúměrně uměle navyšovány. Pokud dodavatel neuhradí daň na výstupu, je tak umožněno odběrateli čerpat vysoký nárok na odpočet. Při prání špinavých peněz jsou typické vysoké vklady finančních prostředků na bankovní účty, kdy jejich původ je zastřen a obtížně zjištělný. Peníze takto legalizované se pak vrací majiteli, který tyto finance investuje částečně do legálních činností a částečně nelegálně na financování dalších podvodných akcí, vytvářejí černé fondy nejen pro korupci.

4.4.2 Nelegální úniky na DPH při spolupráci 2 a více osob

Karuselové podvody na DPH

Karuselové obchody jsou nazývány také kolotočovými podvody nebo podvody chybějícího obchodníka a způsobují nedozírné škody pro státní rozpočet. Uzavírání obchodů neprobíhá pouze uvnitř České republiky (tuzemsko), ale díky zrušení „daňových“ hranic probíhá mezi členskými státy Evropské unie intrakomunitární obchod bez celní kontroly. Díky tomu je dohled nad takovými obchody značně komplikovaný.

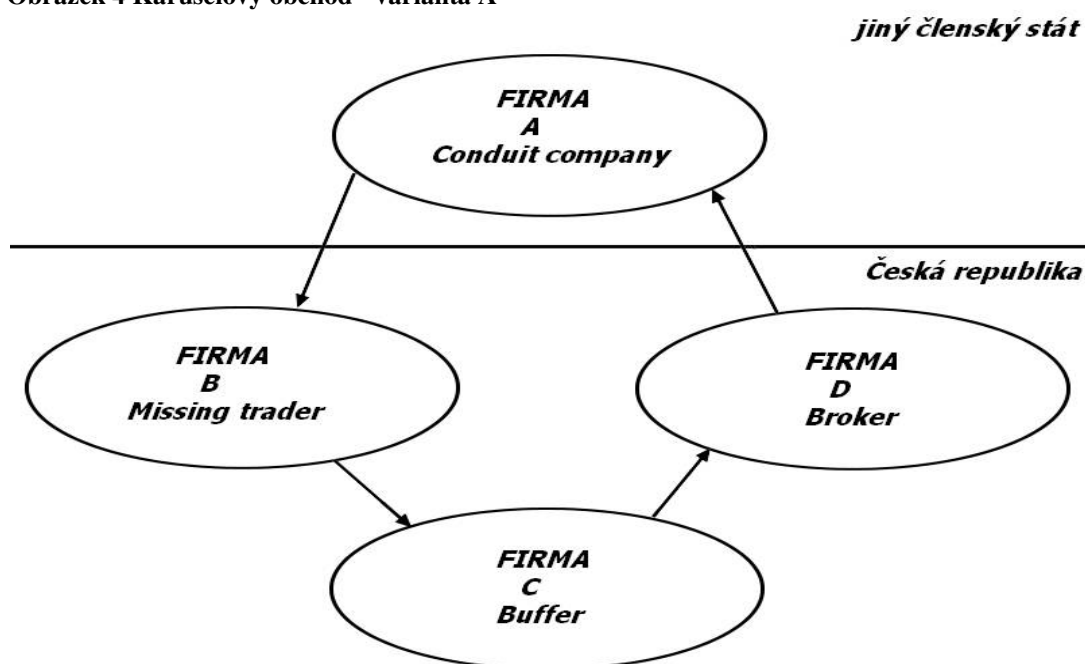
Princip karuselového podvodu spočívá ve vytvoření různě dlouhého řetězce firem, které obchodují se službami nebo se zbožím, a to jak uvnitř České republiky, tak i mezi dalšími členskými státy Evropské unie. Jedním z předpokladů je, že všechny články dlouhého řetězce musí být registrovanými plátcí daně z přidané hodnoty. Jedním z článků řetězce musí být subjekt sídlící v jiném státě než zbytek řetězce. V určitém okamžiku nastane krácení daně - daň z přidané hodnoty není přiznána ani uhrazena. Jeden z plátců, který je součástí karuselu, přestává se správcem daně komunikovat. Firma je zpravidla převedena na bílého koně (nejčastěji cizí státní příslušnosti anebo na člověka, který žije na okraji společnosti). Tito lidé nemají představu, do jaké situace jsou vpraveni, nejsou informováni o závažnosti této situace a za malou úplatu se nechají zmanipulovat.

Předmětem karuselového obchodu jsou především cenné ale snadno prodejné, skladovatelné komodity, které nepodléhají zkáze. Komodity, které jsou nejčastěji předmětem karuselových podvodů z důvodu dosažení vysokých prodejních obrátů zejména PHM, šrot, kosmetika, mobilní telefony, software, káva, elektronika.

Mezi obvyklé případy karuselového řetězce patří stav, kdy předmět podvodných machinací sice reálně existuje, avšak fyzicky se nachází pouze u jednoho článku karuselového řetězce a je předstírán opakovaný vývoz i dovoz. Výjimkou nejsou ani případy, kdy předmět podvodných obchodů vůbec neexistuje, a pak jsou obchody pouze fiktivní. Mezi obtížně odhalitelné podvody lze zařadit také podvodné jednání při poskytování služeb (49).

1. Karuselový obchod varianta A

Obrázek 4 Karuselový obchod - varianta A



Zdroj: vlastní zpracování

Pro snadnější ilustraci principu fungování, definuji jednotlivé články a jejich role v karuselovém podvodu.

Missing Trader = chybějící obchodník

Missing Trader zpravidla pořizuje zboží z jiného členského státu a obratem ho prodá v České republice, nesplní svou povinnost vůči správci daně tím, že neodvede daň na výstupu. Jsou nekontaktní, po detekování podvodné činnosti „zmizí“, jednateli se stávají bílí koně a v případě odhalení firma je nahrazována novým článkem.

Cross Invoicer je typ Missing Tradera, jehož hlavním úmyslem je nezaplatit daň na výstupu. Na rozdíl od klasického Missing Tradera však Cross Invoicer podává přiznání k DPH, které ale obsahuje zejména fiktivní obchodní transakce jako např. fiktivní přijatá zdanitelná plnění v rámci obchodování v tuzemsku a fiktivní intrakomunitární dodání. Tímto způsobem dochází k zastření reálných obchodních machinací typických pro Missing Tradera.

Buffer = nárazník

Buffer je plátce, který má za úkol zastírat podvodné chování, je běžný četný výskyt plátců se stejnou rolí, aby nebylo možné karuselový podvod odhalit. Jedním z typických znaků těchto obchodů je bezodkladný sled dalších předprodejů s minimální marží, plní si své povinnosti vůči správci daně, vykazuje velmi vysoké obraty, avšak jeho daňová povinnost je neúměrně nízká. Není výjimkou, že plátce zboží, které je předmětem obchodu plátce vůbec fyzicky nepřebírá. Jednotlivé řetězce jsou za účasti Bufferů mnohdy složitě členěné z důvodu ztížení odhalit tok zboží, služeb, finančních prostředků.

Broker = Profit Taker

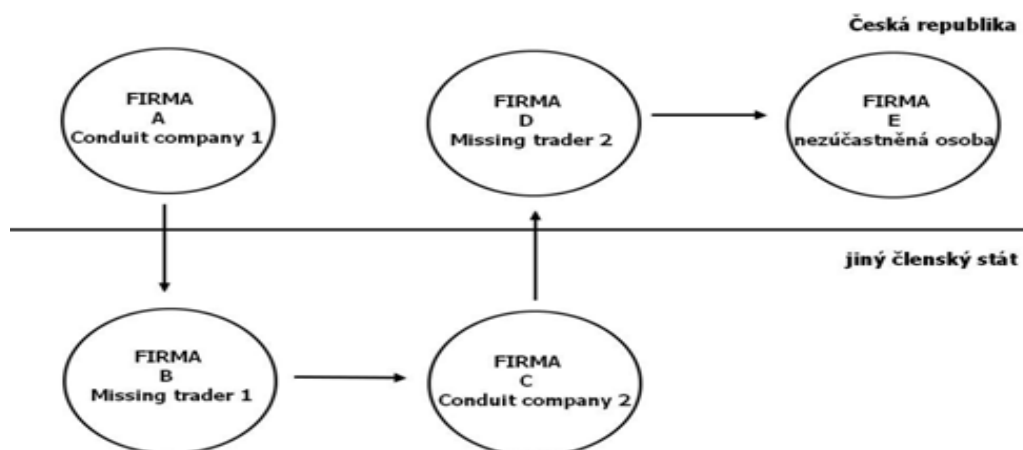
Broker je plátce, který vykonává skutečnou ekonomickou činnost, vzniká mu nadměrný odpočet na základě uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění a zároveň osvobozeného plnění při dodání zboží či poskytnutí služeb do jiného členského státu. Plátce je vůči správci daně kontaktní, plní si své daňové povinnosti, o skutečnosti, že je zapojen do obchodních transakcí, které jsou zatíženy podvodným jednáním ostatních článků řetězce, může, ale nemusí vědět. Přiznání nároku na odpočet může správce daně v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora osobě povinné k dani odmítnout za podmínky, že se na základě objektivních okolností prokáže, že tato osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží či poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet daně, věděla nebo měla vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí podvodu ve vztahu k DPH, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v řetězci těchto dodání zboží nebo poskytnutí těchto služeb na vstupu nebo na výstupu. Správce daně požaduje po daňovém subjektu, které si uplatňují nárok na odpočet daně, aby prokázal, jaká opatření byla přijata, aby bylo možné eliminovat podezření o zapojení do daňového podvodu.

Conduit Company (Potrubní společnost, In&Out Company)

Conduit Company je plátce, který se nachází v jiném členském státě a předmětem jeho činnosti jsou zejména intrakomunitární obchody. Jeho postavení je klíčové, neboť od něho je odesíláno Missing Traderovi zboží do tuzemska bez DPH.

2. Karuselový obchod varianta - B

Obrázek 5 Karuselový obchod - varianta B



Zdroj: vlastní zpracování

Mechanismus karuselového řetězce v další variantě na obrázku č. 5 je následující: Firma A, která je v řetězci na pozici Conduit company 1 prodává zboží Missing Traderovi, který se nachází v jiném členském státě Evropské unie, jedná se tedy o intrakomunitární plnění (bez DPH). Nastupuje další firma C v pozici Conduit company 2 v jiném členském státě, která odkoupí od firmy B předmětné zboží a zaplatí mu za zboží částku včetně DPH. Z této transakce plyne povinnost firmě B přiznat a odvést DPH, svou povinnost firma B nesplní a stává se nekontaktní. Firma C uplatní nárok na odpočet z pořízeného zboží u svého správce daně. Zboží je dále přeprodáno firmou C firmě D, která je v tuzemsku. Je zřejmé, že se znovu jedná o prodej zboží do jiného státu, prodej je nákup zboží realizován bez DPH. Firma D, jež je v pozici Missing Tradera 2, neboť prodá zboží firmě E. Tato firma je označována jako nezúčastněná a pravděpodobně o podvodných machinacích není srozuměna. Firma D opět neodvede ze svého prodeje DPH. Zboží se již nevrací zpět k firmě A. Při tomto podvodu dochází ke zkrácení daně u správce daně tuzemského i v jiném členském státě.

Příklady karuselových podvodů úspěšně odhalených Daňovou Kobrou:

Akce „PŘEHRADA“

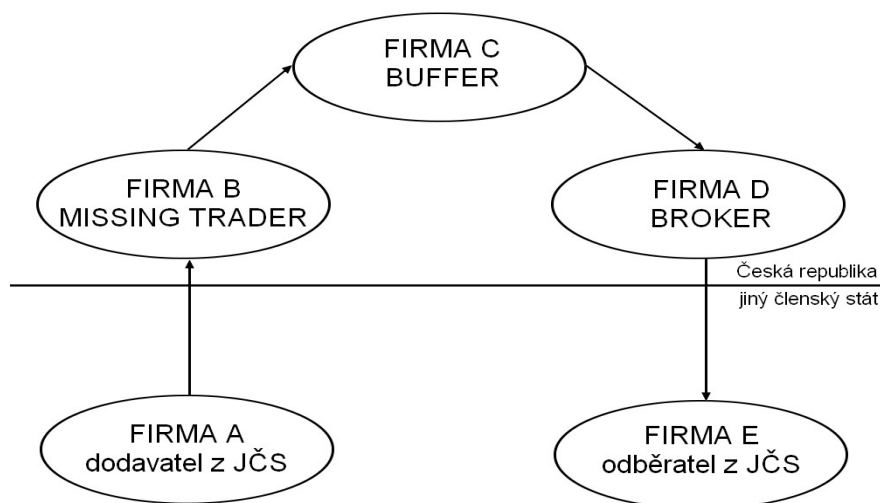
Kontrolně exekuční akce byla provedena na základě podezření zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, kde nebyla úmyslně odvedena daň z přidané hodnoty. Předmětem podvodných machinací byly telefonní kupony. Ke krácení daně docházelo nejen v České republice, ale i v Polsku a na Slovensku. Vzhledem k tomu, že existovala důvodná obava, že po ukončení daňové kontroly již nebude daň možné vybrat, bylo přistoupeno ze strany Finanční správy k zajišťovací exekuci. Podařilo se zabavit nejen finanční prostředky, ale také motorová vozidla či telefonní kupony a další předměty v celkové výši 123 mil. Kč (39).

Kobra ze Zlína

V letech 2011 – 2014 byl vytvořen účelový řetězec obchodních korporací, jejichž prostřednictvím byly uskutečňovány fiktivní nákupy a prodeje zboží. Předmětem podvodných obchodů byly především barevné kovy, niklové katody či cínové ingoty. Způsobená škoda na DPH se odhaduje téměř na 620 mil. Kč. Zboží bylo nakupováno od dodavatelů ze Slovenska. Dle těchto dokladů bylo neoprávněně deklarováno osvobození od daně z přidané hodnoty z titulu dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. Za působení tohoto řetězce hodnota škody na neoprávněně uplatňovaných odpočtech daně z přidané hodnoty dosáhla 550 mil. Kč. V souvislosti s tímto řetězcem byl prověřován také nákup zboží u nizozemské obchodní korporace zprostředkovaný slovenskou firmou, následovalo fiktivní přepravování zboží společností v tuzemsku. První společnosti nepřiznávaly pořízení zboží z jiného členského státu EU. Zboží bylo následně přepravováno přes další články, který stejné zboží obratem prodal dalším společnostem v České republice. Při zásahu bylo zajištěno 15 osobních a nákladních vozidel v celkové hodnotě 5 mil. Kč, nemovitosti v celkové hodnotě 20 mil. Kč (40).

3. Akviziční podvod

Obrázek 6 Akviziční podvod



Zdroj: vlastní zpracování

Základní kroky akvizičního podvodu jsou následující:

Firma A z jiného členského státu dodá zboží firmě B, která je tuzemská. Dodání zboží do JČS je osvobozeno od DPH. Firma B, v pozici Missing Tradera, pořizuje zboží z JČS, firmě A neplatí DPH. Zboží firma B dále prodá firmě C (Broker), od které inkasuje DPH, které však státu neodvede. Zboží je dále prodáno firmě D, vybere od ní DPH, které odvádí státu. Firma D koupí zboží od firmy C, uplatní si nárok na odpočet DPH na vstupu. Firma D dále zboží prodá firmě E. Firma E za nakoupené zboží neplatí DPH, neboť se jedná o intrakomunitární plnění, které je osvobozeno od DPH. Stát je poškozen, protože firmě D vrací DPH, zatímco firma B neodvedla DPH.

Rozdílnost akvizičního podvodu od karuselového lze spatřit v tom, že v případě karuselových podvodů je zboží opět prodáno zpět téže společnosti v jiném členském státě, od níž v první fázi nakoupil Missing Trader a zboží pak koluje v rámci „řetězového kolotoče“ – tak jak situaci vykresluje obrázek č. 4. Daňové subjekty v pozici Missing Trader neplní povinnosti vůči správci daně, tím že neodvedou daň na výstupu. Tento únik na DPH pak umožňuje prodej zboží v maloobchodní síti na rozdíl od konkurence za výrazně nižší cenu a získávají tak neoprávněnou konkurenční výhodu na trhu.

4.5 Povědomí o podvodu na DPH

Výběr daní i výsledky kontrolní činnosti finanční správy jsou značně ovlivněny nejen měnícími se právními předpisy, ale také právním názorem vyplývajícím z judikátů. Doposud však nebyla objevena žádná účinná opatření, která by vedla k úspěšnému a efektivnímu zamezování realizace nelegální podvodné činnosti. Soudy Spojeného království podle rozsudku SDEU ve věci Kittel a Recolta Recycling sestavily procesní postup, na jehož základě lze činit daňový subjekt zodpovědným za účast na podvodu. Test je složen z následujících otázek:

1. Je zde k dnešnímu dni daňová ztráta?
2. Pokud ano, je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání?
3. Pokud je zde podvodné jednání, byly předmětné obchodní transakce s tímto spojeny?
4. Pokud byly předmětné obchodní transakce spojeny s podvodným jednáním, musel vědět, či věděl o tomto spojení daňový subjekt? (41)

Nárok na odpočet DPH bude zachován takovému daňovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se v rámci obchodních transakcí účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH v souladu s judikaturou SDEU. Takový výklad je v souladu s cílem Směrnice, neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, jim lze i zabránit (např. bod 58 rozsudku C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL).

V opačném případě, tedy je-li s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet - viz právní závěr SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely Šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu.

4.6 Porovnání výsledků analýzy u daňových podvodů

Výsledkem diplomové práce je sestavení typologie nelegálních úniků na dani z přidané hodnoty, vyhodnocení typických znaků pro tyto daňové podvody.

S přihlédnutím ke skutečnosti, že neexistuje žádná dostupná evidence daňových úniků, není proto možné porovnat výsledky provedené analýzy se statistickými údaji. Proto bude přistoupeno k porovnání výsledků s výstupy analýzy Ing. Aleny Křížkové (35).

Riziková obchodovatelná komodita v roce 2011:

22,8 % stavební činnost

15,8 % PHM

7,9 % software a hardware; textilu (35)

Na základě analýzy byl v rámci této práce zjištěn následující výskyt v sledovaném období 2013 - 2015

31 % PHM

18% granuláty plastů

13 % šrot

10% mobilní telefony

Z výše uvedeného je zřejmé, že problematika obchodovatelné komodity PHM je stále aktuální. Stavební činnosti se ve sledovaném vzorku nevyskytují, což lze přikládat zavedenému režimu přenesení daňové povinnosti. Nárůst lze shledat u materiálu pro výrobu plastů, šrotu. Mobilní telefony patří neustále mezi velmi rizikové komodity.

Došlo k nárůstu daňových subjektů s adresou sídla na virtuálních adresách o 7 %, což svědčí o stále větším zájmu, i přes snahy Finanční správy o zamezení využívání virtuálních sídel.

Byl zaznamenán i nárůst podílu karuselových podvodů na doměřené dani o 19 %. Karuselové podvody tak zaujímají jednoznačně největší podíl na objemu podvodných obchodních transakcí.

5 Zhodnocení výsledků a návrh řešení

5.1 Zhodnocení výsledků

V rámci diplomové práce bylo podrobena analýze 52 reálných daňových řízení, u kterých byly zjištěny úmyslné kroky vedoucí k nepřiznání nebo neodvedení daňové povinnosti, její snížení či k tvorbě fiktivního nároku na odpočet, které jsou zcela v rozporu se ZDPH. Zkoumáním četností výskytu jednotlivých znaků a jevů ve zkoumaném souboru daňových řízení bylo zjištěno, že převážná většina kontrolovaných subjektů vykazovala následující společné znaky:

- firmy byly zakládány účelově („mladé“), po odhalení jejich zapojení do podvodů na dani z přidané hodnoty jsou převedeny na bílého koně, aktivity jsou v těchto firmách utlumeny a jsou nahrazovány novými
- i přesto, že mnohé z firem byly nově založené, téměř okamžitě vykazovaly velké objemy obchodů v řádech několika milionů
- u firem „s historií“ dochází k významnému nárůstu přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění s ohledem na předchozí zdanitelná období (výsledek nízká daňová povinnost)
- ve zkoumaném vzorku převažuje právní forma společnost s ručením omezeným
- existuje personální propojení mezi obchodními partnery, kteří jsou účastní obchodních transakcí zatížených podvodným jednáním
- sídla kontrolovaných subjektů jsou na virtuálních adresách (zejména v Praze)
- byly zaznamenány změny obchodním rejstříku (změny statutárních orgánů) před nebo v průběhu daňových řízení
- statutární orgán i vlastník zkoumaných obchodních korporací byl převážně příslušníkem ČR
- spolupráce a komunikace se správcem daně byla nejprve ze strany daňového subjektu aktivní, po odhalení podvodného jednání byla spolupráce u části z nich přerušena, přiznání k DPH byla podávána se zpožděním, nebo na výzvu správce daně
- obchodní korporace nevykonávaly reálnou ekonomickou činnost, ekonomická činnost byla pouze předstírána

- byla vykazována daňová povinnost, avšak přes jejich vysoké obraty byla velmi nízká
- nadměrný odpočet je po odhalení podvodného jednání velkým přínosem, neboť se jedná o skutečné finance, které se podařilo ponechat ve státním rozpočtu a nebudou tak sloužit k financování podvodných činností, korupce
- nejrizikovější komoditou, se kterou bylo obchodováno, byly pohonné hmoty, dále pak granulát pro výrobu plastů, mobilní telefony a šrot
- obchodovaná komodita se v některých případech neslučovala s ekonomickou činností daňového subjektu
- jediným majetkem, kterým firmy převážně disponovaly, byly peníze na bankovním účtu
- úhrady za přijatá zdanitelná plnění byla prováděna transakcemi přes bankovní účty, avšak u dodavatele docházelo k neprodleným hotovostním výběrům
- některé úhrady zdanitelných plnění byly prováděny na účty neregistrované u správce daně
- firmy nevykazovaly žádné zaměstnance
- nebyla přijata žádná opatření vedoucí k eliminaci podezření o zapojení do daňového podvodu.

Pro urychlení detekování nelegálních úniků na DPH by měla být tedy pozornost správce daně věnována zejména nově založeným obchodním korporacím, jejichž sídlo je umístěno na vyhlášené virtuální adrese, byly založeny jako ready – made, statutární orgán je z tuzemska (bílý kůň), nedisponují žádným majetkem ani zaměstnanci, obchodují s rizikovými komoditami (PHM, granuláty pro výrobu plastů, šrotem, elektronikou), dosahují velkých obrátů na vstupu i výstupu, přičemž jejich daňová povinnost je velmi nízká, jejich obchodními partnery jsou firmy z jiných členských států EU nebo třetích zemí.

5.2 Návrh řešení

Na základě skutečností zjištěných při rozboru a analýzách vzorku 52 skutečných daňových řízení lze shrnout dílčí náměty vedoucí k podstatnému omezení prostoru pro realizaci nelegálních podvodů na DPH a k rychlejšímu odhalení podvodů na DPH.

Registrace k DPH

Při nové registraci k DPH musí být po daňovém subjektu požadováno prokázání, že ekonomická činnost je skutečně vykonávána (existence skutečného sídla, seznam obchodních partnerů, jak ze strany dodavatelů, tak i odběratelů, seznam zaměstnanců, čísla bankovních účtů používaných při podnikání, daňové doklady, existence materiálních, technických i finančních prostředků pro výkon deklarované ekonomické činnosti, apod.).

Obchodní rejstřík

Při prověřování věrohodnosti svých obchodních partnerů využívají firmy v pozici dodavatelů i odběratelů veřejně dostupné zdroje jako je např. Obchodní rejstřík, proto je nutné, aby byly povinně zapisovány klíčové údaje o všech změnách statutárních orgánů a společníků, adresy sídla, předmětu podnikání a byla tak zajištěna kvalitní vypovídací hodnota.

Specializace pracovníků kontrolního oddělení

Díky zaškolení konkrétních pracovníků na specifické oblasti (např. PHM, solární elektrárny, reklamní činnost, barevné kovy, šrot, mobilní telefony, realitní činnost apod.) by bylo dosaženo specializace odborníků daňové správy v těchto oborech s možností pružně reagovat na nestandardní okolnosti, výkyvy či nečekané změny, které by mohly vypovídat o účasti daňových subjektů na nelegálních daňových únicích, výběr daňových subjektů ke kontrole.

Daňové subjekty nejsou vybírány ke kontrole nahodile. Při výběru daňového subjektu je vycházeno ze zkušeností správce daně, informací dostupných z veřejných i neveřejných zdrojů, pokročilých analytických metod. Správce daně propojuje tyto informace, na základě kterých je možné rozpoznat odchylky a nestandardnosti.

Spolupráce a komunikace s jinými členskými státy

Při prověřování dodání či pořízení zboží je běžná spolupráce mezi členskými státy. Bohužel však není pružná, na základě mezinárodních dožádání jsou šetření správce daně velmi zdlouhavá, proto je nutné zefektivnit spolupráci, aby bylo možné zasáhnout a zamezit páchání úniků na DPH v reálném čase.

Přenesená daňová povinnost

Režim přenesené daňové povinnosti je jedním z nejvýznamnějších přínosů v boji proti únikům na dani z přidané hodnoty. Jako jeho nedostatek bych označila omezenost pouze na určitá odvětví našeho hospodářství. Pokud ČR zareaguje na situaci a označí obchodovanou komoditu za rizikovou, daňové subjekty páchající podvodné jednání s následkem úniku na DPH se okamžitě přeorientují a zvolí jinou komoditu. Je nutná spolupráce se sousedními členskými státy, neboť mají podobné ekonomické prostředí a nedocházelo tak k přesunu podvodných jednání právě do těchto sousedních států. Dalším přínosem režimu přenesení daňové povinnosti je stabilizace finanční situace plátců DPH, protože neexistuje obava ze zadržování nadměrného odpočtu. Přenesená daňová povinnost nebyla z důvodu neudělení výjimky od Evropské unie zavedena u pohonných hmot, proto je u této komodity nutné hledat jiné páky k zabránění daňovým únikům.

Úzká spolupráce mezi Finanční správou, Finančním analytickým útvarem, Celní správou a Policií ČR

Velmi účinným nástrojem v boji proti daňovým únikům je Daňová Kobra. Na základě úzké spolupráce jednotlivých složek je velké množství daňových podvodů identifikováno a odhalováno včas, zajištěn řádný výběr daní a zejména návrat neoprávněně získaných finančních prostředků zpět do státního rozpočtu.

Jednotný a srozumitelný výklad daňových zákonů

Daňové zákony jsou velmi často novelizované, což způsobuje nepřehlednost pro běžné daňové subjekty. Tato nepřehlednost však bývá také zneužívána. Jednou z cest pro správnou aplikaci by byl rozhodně výklad příslušného zákona, objasnění právně směřovacího významu.

Nový institut r. 2017 - Nespolehlivá osoba

Na počátku r. 2017 byl Poslaneckou sněmovnou schválen návrh zákona, kterým se mění některé zákony, které se dotýkají daní ČR. Za zmínku stojí zejména změny v ZDPH, a to zavedení nového institutu nespolehlivé osoby. V případě, že bude zákon schválen Senátem a podepsán prezidentem ČR, nový institut vstoupí v platnost 1.4.2017. Smyslem zavedení nového institutu je zvýšit přehlednost pro daňové subjekty a také zamezit situacím, kdy plátce, který byl správcem daně označen za nespolehlivého, účelově zrušil svou registraci plátce a poté znovu s „čistým štítem“ se opět zaregistroval k DPH. Nespolehlivou osobou může být označena fyzická i právnická osoba, pokud závažným způsobem poruší své zákonem dané povinnosti vůči správci daně. Pokud dojde ke zrušení registrace nespolehlivého plátce, stane se právě tato osoba nespolehlivou v okamžiku, kdy přestane být plátcem. Institut nespolehlivých osob se bude vztahovat na plátce DPH, ale také na všechny právnické i fyzické osoby bez ohledu na jejich plátcovství DPH.

Informační systémy

Informační systémy, které správce daně využívá ke své činnosti, jsou velmi zastaralé, nejsou provázané. I přes celostátní působnost správce daně nejsou správci daně zcela běžně dostupné informace z celostátního registru ADIS. Reakce na nová opatření jsou řešena pouze stále novými aktualizacemi stávajícího systému. Řešením by bylo zavedení nového systému, který by spolupracoval s dalšími systémy správce daně, poskytoval ucelený analytický a kontrolní aparát.

6 Závěr

Daň z přidané hodnoty tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu České republiky. V poslední době dochází k nárůstu počtu i objemu nelegálních daňových podvodů, zejména pak na dani z přidané hodnoty. Česká republika přichází ročně díky nelegálním podvodům na dani z přidané hodnoty o desítky miliard Kč. Je proto pochopitelné, že právě eliminaci nelegálních podvodů na DPH je ze strany České republiky přikládán stále větší význam. Je nutné přijmout opatření, která povedou ke znemožnění páchaní daňových podvodů, a také činit kroky, díky nimž budou nelegální daňové úniky v co nejkratším možném čase rozkryty a firmy účastníci se na podvodném chování byly účinně potrestány.

Cílem této práce bylo identifikovat typy úniků na dani z přidané hodnoty se zaměřením na doporučení vedoucí k urychlení odhalování těchto podvodů. Pro sestavení typologie nelegálních úniků na dani z přidané hodnoty byl proveden sběr dat z 52 reálných daňových řízení, u nichž bylo podvodné jednání shledáno. Potřebné údaje byly shromážděny z ADIS, příslušných daňových spisů, ale také z veřejně dostupných zdrojů jako je Obchodní rejstřík, registr plátců DPH či internet.

Bylo zjištěno, že vědomě páchané daňové podvody s největším dopadem na státní rozpočet jsou realizovány dle propracovaného systému. Daňové subjekty, které jsou zapojeny do obchodních transakcí zatížených podvodem, vykazují celou řadu společných znaků. Cílem této práce bylo tyto charakteristické znaky identifikovat.

Analýzou vybraného vzorku bylo zjištěno, že většina kontrolovaných daňových subjektů měla následující shodné charakteristiky: právní forma - společnost s ručením omezeným, jednalo se převážně o „mladé“ firmy sídlící na virtuální adrese, statutární orgán byl české národnosti. Převážná většina daňových subjektů vykazovala nárok na nadměrný odpočet anebo s přihlédnutím na objem uskutečněných a přijatých plnění velmi nízkou daňovou povinnost. Z provedené analýzy vyplynula jako nejproblematičtější komodita PHM, poté granulát na výrobu plastu, a se značným odstupem šrot a mobilní telefony. Z veřejně dostupných informačních zdrojů bylo zjištěno, že všechny daňové subjekty ze zkoumaného vzorku reálných daňových řízení se staly nespolehlivými plátcí.

V rámci diplomové práce byla potvrzena hypotéza, že karuselové podvody zaujímají jednoznačně největší podíl na objemu podvodných obchodních transakcí, v analyzovaném

souboru reálných daňových řízení činil podíl 58 %. Mezi další typy podvodných jednání na dani z přidané hodnoty definují nadhodnocené plnění 31 %, fiktivní plnění 5 %.

Za přínosné lze jednoznačně, i přes značné administrativní zatížení, hodnotit zavedení kontrolního hlášení. Jedná se o opatření, která díky své povaze výrazně ztěžují realizaci úniků na DPH. Správci daně usnadňuje získat informace o obchodních transakcích, které plátcí realizují, a napomáhá identifikovat rizikové obchodní transakce, na základě kterých jsou neoprávněně odčerpávány finanční prostředky ze státního rozpočtu. I přestože doposud nejsou dostupné statistiky, které by se týkaly dopadu těchto institutů s přímým dopadem na státní rozpočet, jsem pevně přesvědčena, že účel kontrolního hlášení bude naplněn.

Podstatný vliv na podvodné jednání daňových subjektů má také prostředí, ve kterém se společnost nachází, v rámci tradic, legislativy, morálky. Pro eliminaci úniků na dani z přidané hodnoty je nutný jednotný a srozumitelný výklad daňových zákonů s důrazem na zvýšení efektivity vyhledávací a analytické činnosti, a úzká spolupráce a koordinace úkonů při předávání informací mezi Finanční správou, Celní správou a Policií České republiky.

7 Seznam použitých zdrojů

1. Spiro Agnew [online]. [cit. 2017-03-03]. Dostupné z: <http://citaty.net/autori/spiro-agnew/>
2. DOLEŽALOVÁ, Antonie. *Nechuť platit daně máme v genech: Nedostal je z nás císař pán, ani Masaryk* [online]. [cit. 2017-03-03]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/nechut-platit-dane-mame-v-genech-nedostal-je-z-nas-cisar-pan-ani-masaryk-1z2-/zpr_archiv.aspx?c=A091204_173319_kavarna_bos
3. *Finanční správa přibližuje lidem problém daňových úniků* [online]. [cit. 2017-03-06]. Dostupné z: <http://www.smocr.cz/cz/oblasti-cinnosti/financovani-obci/financni-sprava-priblizuje-lidem-problem-danovych-uniku-kreslenym-humorem.aspx>
4. Daňový řád, daňové poradenství, finanční správa: redakční uzávěrka 1.1.2015. Ostrava: Sagit, 2015. Úplné znění, 1057. ISBN 978-80-7488-084-1
5. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-205-2.
6. VANČUROVÁ, Alena. LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2014*. Praha 1: 1. VOX a.s., 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.
7. Zákon č. 345/2014 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2015, v platném znění. Příloha č. 2. Celkový přehled příjmů státního rozpočtu podle kapitol
8. BERGER, Wolfgang. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: 1. VOX, 2010. ISBN 978-80-86324-83-8.
9. VYBÍHAL, CSC., Prof.Ing.Václav. *Mezinárodní zdanění* [online]. In: . 2008, s. 31 [cit. 2017-01-24]. Dostupné z: <https://is.muni.cz/el/1456/podzim2008/PVMZ/um/Mz-7.pdf>
10. JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace - možná cesta z krize?* [online]. [cit. 2017-02-05]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>
11. *Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2015* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2015>
12. *Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2014* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2014>
13. *Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2013>
14. LEDVINKOVÁ, Jana. *ZÁKON O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY (2004, NOVELA 2014)*. Daň z přidané hodnoty 2015: úplné znění zákona o DPH od 1.

- ledna 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů. Praha: VOX, 2015. ISBN 978-80-87480-34-2.
15. *Sazby daně z přidané hodnoty a změny DPH* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: <https://www.aktualne.cz/wiki/finance/dph-dan-z-pridane-hodnoty-sazby-zmeny/r~0d2bd12edbab11e488b0002590604f2e/?redirected=1486157408>
 16. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union [online]. [2016-11-13]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
 17. ING. ŽUROVEC, Michal. *Finanční správa odhalila půlmiliardový daňový únik na DPH. Daň se podařilo zajistit i vybrat: Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2017-02-08]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/financni-sprava-odhalila-pulmiliardovy-d-23052>
 18. *U.S. Business Law and Taxes: What Is the Difference Between Tax Avoidance and Tax Evasion?* [online]. [cit. 2017-03-03]. Dostupné z: <https://www.thebalance.com/tax-avoidance-vs-evasion-397671>
 19. TICHÁ, Michaela. Daňové úniky - institucionální aspekty. In: Vysoká škola ekonomická v Praze [online]. 2007 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf
 20. ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8
 21. *Po deseti letech poklesl počet firem, které mají vlastníka v daňovém ráji* [online]. [cit. 2017-03-14]. Dostupné z: <https://www.web4trader.cz/po-deseti-letech-poklesl-pocet-firem-ktere-maji-vlastnika-v-danovem-raji-40408/>
 22. JEŽKOVÁ, Jitka. *Finanční správa: Vytrvalý boj s daňovými úniky* [online]. [cit. 2017-03-03]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/vytrvaly-boj-s-danovymi-uniky-na-dph-4865>
 23. LEDVINKOVÁ, Jana. *Praktický průvodce změnami v DPH 2016: s komentářem a příklady*. Třetí vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-43-4
 24. ING. GRÁSGRUBER, PH.D., Miloš a Milena ING. OTAVOVÁ, PH.D. *Dopady uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/dokument/nahled-dokumentu/doc-d51510v63181-dopady-uplatnovani-rezimu-prenesení-danove-povinnosti-u-dane-z/>
 25. Finanční správa. *Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení* [online], 5 [cit. 2017-01-30]. Dostupné z:

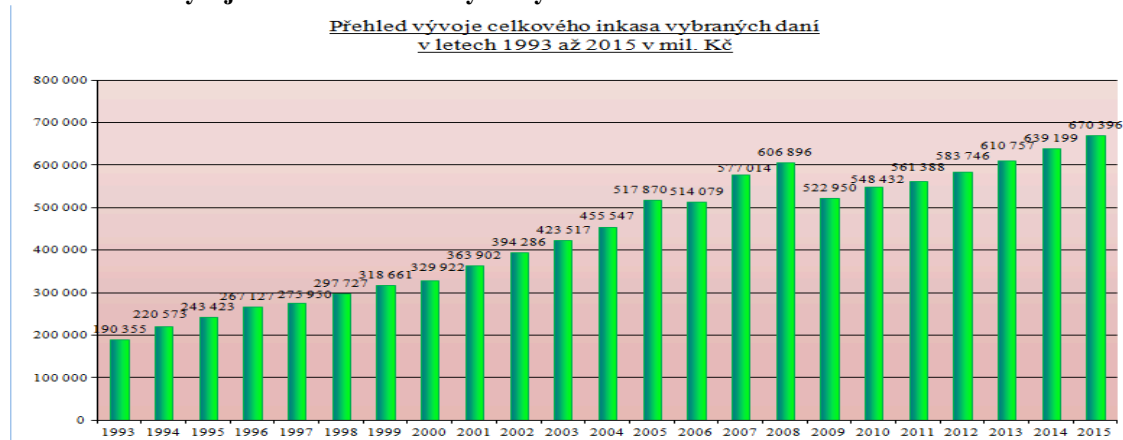
- http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_aplikaci_par_106a_zakona_c_235-2004_Sb_ve_zneni_Dodatku_c_2.pdf
26. *Údaje o registraci - DPH: Nespolehlivý plátce* [online]. [cit. 2017-03-03]. Dostupné z: http://adisreg.mfcr.cz/adistc/adis/irs/irep_dph/dphInputForm.faces;jsessionid=8EE E525C39047AAB7AD076F45D765BFA.ep3ap4
 27. ČUCHNA, Matěj. *Jak poznat nespolehlivého plátce DPH? Varovným signálem je virtuální adresa* [online]. [cit. 2017-03-24]. Dostupné z: <http://channelworld.cz/novinky/jak-poznat-nespolehliveho-platce-dph-varovnym-signalem-je-virtualni-adresa-17927>
 28. *ETržby: Zkušenosti ze zahraničí* [online]. [cit. 2017-02-08]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/cs/zajimavosti_zkusenosti-ze-zahranici
 29. *Daňový portál: Elektronické služby Finanční správy České republiky* [online]. [cit. 2017-02-08]. Dostupné z: https://adisspr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/eet/uct/overeni.faces;jsessionid=FBD0B A940C0B1A527338E99446B68024.ep1ap7
 30. ING. ŽUROVEC, Michal. *Centrální evidence účtů sníží riziko úniku informací* [online]. [cit. 2017-01-30]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/centralni-evidence-uctu-snizi-riziko-uni-25936>
 31. *Stát zřídí registr bankovních účtů, má rychleji odhalit podvodníky* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/vlada-schvalila-centralni-evidenci-uctu-fyzickych-a-pravnickyh-osob-124-/ekonomika.aspx?c=A160203_124230_ekonomika_jj
 32. *Daňová kobra odhalila podvody za 58 miliónov eur, obvinili desiatky ľudí Čítajte viac: <https://ekonomika.sme.sk/c/20380572/danova-kobra-podvody-za-58-milionov-eur.html#ixzz4bK5GEJOU>* [online]. [cit. 2017-03-14]. Dostupné z: <https://ekonomika.sme.sk/c/20380572/danova-kobra-podvody-za-58-milionov-eur.html>
 33. *Daňová „Kobra“ startuje* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/danova-kobra-startuje-18119>
 34. *Daňová kobra zachránila českému rozpočtu 4 miliardy korun* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/danova-kobra-zachranila-ceskemu-rozpocetu-4-miliardy-korun/>
 35. KŘÍŽKOVÁ, Alena. *Eliminace úniků na DPH*. Praha, 2013. Diplomová práce. Česká zemědělská univerzita v Praze. Fakulta obchodu a financí. Vedoucí práce Ing. Lukáš MORAVEC, Ph.D.

36. BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář*. 1. Praha 3: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 9788073575649.
37. KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zpracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5.
38. *Registr plátců DPH: Seznam vyhledaných subjektů dle zadaných výběrových údajů* [online]. [cit. 2017-02-16]. Dostupné z: http://adisreg.mfcr.cz/adistc/adis/irs/irep_dph/dphInputForm.faces;jsessionid=09493C964E9C312241BAC8BB96D88D49.ep4apa
39. *Nejvíce daňových úniků našly úřady u daně z přidané hodnoty* [online]. [cit. 2017-03-03]. Dostupné z: <http://zpravy.e15.cz/domaci/ekonomika/nejvic-danovych-uniku-nasly-urady-u-dane-z-pridane-hodnoty-1215204>
40. *Z akce „Přehrada“ se vyplavilo 123 milionů korun* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova-kobra/z-akce-prehrada-se-vyplavilo-123-milionu-6366>
41. *Daňová kobra zaútočila: Podarilo se odhalit podvody s DPH za stovky milionů korun* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: <https://www.web4trader.cz/danova-kobra-zautocila-podarilo-se-odhalit-podvody-s-dph-za-stovky-milionu-korun/>
42. JUDR. ING. LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Podvody na DPH a jejich prokazování* [online]. [cit. 2017-03-24]. DOI: JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41688v52630-podvody-na-dph-a-jejich-prokazovani/>
43. *Daň z přidané hodnoty 2015: zákon o dani z přidané hodnoty 2015, směrnice Rady EU o společném systému DPH, pokyny a sdělení MF a GFR. Ostrava: Sagit, 2015. Úplné znění, 1058. ISBN 978-80-748-8085-8*
44. *Daňová Kobra odhaduje škodu za stavební firmy na skoro 300 milionů* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/regiony/1500508-danova-kobra-odhaduje-skodu-za-stavebni-firmy-na-skoro-300-milionu>
45. *Daňová Kobra navrhla obžalovat jednoho člověka za fiktivní obchody v oblasti reklamy* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: <https://www.web4trader.cz/danova-kobra-navrhla-obzalovat-jednoho-cloveka-za-fiktivni-obchody-v-oblasti-reklamy/>
46. *Daňový portál: Odkdy evidovat tržby* [online]. [cit. 2017-02-08]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/odkdy-evidovat-trzby>
47. *Státní rozpočet v kostce 2016* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: www.mfcr.cz/assets/cs/media/Informacni-letak_2016_Statni-rozpocet-v-kostce.pdf

48. LEDVINKOVÁ, Jana, Zdeněk KUNEŠ a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH 2015*. Olomouc: ANAG, 2014. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-950-2.
49. HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. 1. vydání. Hradec Králové: Univerzita Hradec Králové, 2015. Praktická edice, Svazek 5. ISBN 978-80-260-8316-0
50. MAKAROVÁ, Xénia a Zuzana PETKOVÁ. Špičky Smeru sa ocitli v kauze DPH. In: www.etrend.sk [online]. [cit. 2016-02-21]. Dostupné z: <http://www.etrend.sk/trend-archiv/rok-2016/cislo-4/spicky-smeru-sa-ocitli-v-kauze-dph.html>
51. *Údaje o registraci - DPH* [online]. [cit. 2017-03-03]. Dostupné z: http://adisreg.mfcr.cz/adis/jepo/epo/dpr/apl_ramce.htm?R=/adistc/DphReg?ZPRAC=FDPHI1%26poc_dic=2%26OK=Zobraz
52. ŽUROVEC, Michal. *Evidence tržeb plní očekávání: Finanční správa registruje 100% zvýšení tržeb* [online]. [cit. 2017-03-03]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/evidence-trzeb-plni-ocekavani-financni-s-27365>
53. *Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření* [online]. [cit. 2017-03-03]. Dostupné z: http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_CS.pdf
54. *Schéma rozdělení rozpočtového určení daní (RUD) v roce 2016* [online]. [cit. 2017-03-27]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/uzemni-rozpocty/prijmy-kraju-a-obci/zakladni-informace/2016/schema-rozdeleni-rozpoctoveho-urceni-dan-23647>
55. *Finanční správa* [online]. [cit. 2017-03-28]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>

8 Přílohy

Příloha 1 Přehled vývoje celkového inkasa vybraných daní v letech 1993 – 2015



Zdroj: *Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2015* (11)

Příloha 2 Základní údaje z daňových přiznání k DPH za zdaňovací období r. 2015 (v Kč)

Vybrané údaje z DAP k DPH za zdaňovací období roku		2015				
		Počet DS	Počet DAP	Vrácení daně (§ 84)	Vlastní daňová povinnost	Nadměrný odpočet
měsíční plátcí	leden	168 292	178 732	67 805 298	45 099 015 701	23 899 284 973
	únor	170 546	180 765	51 228 246	45 114 132 763	23 546 949 811
	březen	172 294	183 621	61 810 764	53 782 057 353	26 957 035 466
	duben	173 931	185 732	73 377 213	48 543 428 294	22 626 838 091
	květen	175 578	186 713	97 933 441	46 531 425 478	20 715 584 763
	červen	177 278	189 960	97 907 671	53 824 600 149	24 473 538 315
	červenec	178 775	190 735	103 091 838	48 955 385 106	23 818 901 714
	srpen	179 853	190 545	100 973 261	46 188 828 457	19 959 560 985
	září	181 480	192 774	96 049 129	53 575 777 555	23 692 187 048
	říjen	183 076	193 874	104 728 667	53 968 689 392	26 011 542 442
	listopad	184 349	195 037	91 423 795	53 690 478 120	24 826 619 561
	prosinec	185 853	203 758	75 681 333	56 136 929 964	29 878 704 695
čtvrtletní plátcí	1. čtvrtletí	332 786	343 328	5 269 237	7 867 744 379	2 716 849 416
	2. čtvrtletí	324 345	335 832	6 815 427	9 084 369 027	3 510 447 800
	3. čtvrtletí	317 266	327 281	7 285 903	9 059 107 685	3 155 103 034
	4. čtvrtletí	310 815	323 607	6 775 775	10 723 993 838	3 959 528 950

Zdroj: *Finanční správa* [online]. [cit. 2017-03-28]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>

Příloha 3 Počet daňových přiznání k dani z přidané hodnoty v České republice

Rok	Celkem počet DAP k DPH	Z toho počet čtvrtletních DAP k DPH
2011	2 980 368	1 651 116
2012	3 041 348	1 676 681
2013	3 219 820	1 568 247
2014	3 476 453	1 440 146
2015	3 602 294	1 330 048
2016	1 997 852	585 751

Zdroj: *Finanční správa* [online]. [cit. 2017-03-28]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>

Příloha 4 Příklad zveřejnění nespolehlivého plátce v Registru plátců DPH

 **DAŇOVÝ PORTÁL**

Údaje o registraci

1.

Údaje o registrovaném subjektu

DIČ: CZ24292354 Právnícká osoba
Obchodní firma / název: Altafo s.r.o.
Sídlo: Jaurisova 515/4
PRAHA 4 - MICHLE
140 00 PRAHA 4

Finanční úřad pro hlavní město Prahu
Územní pracoviště pro Prahu 4, Budějovická 409/1, PRAHA 4, tel.: 234 689 111
Údaje zobrazeny dne 30.01.2017

Údaje o nespolehlivém plátcí DPH

Nespolehlivý plátcé: ANO datum zveřejnění: 09.11.2013

Bankovní účty určené ke zveřejnění

Žádné číslo účtu ve smyslu § 96 odst. 1 zákona o DPH nebylo ke zveřejnění určeno

Údaje o registraci k DPH

Typ registrace: Registrace platná od: Registrace platná do:
Plátcé: 21.09.2012

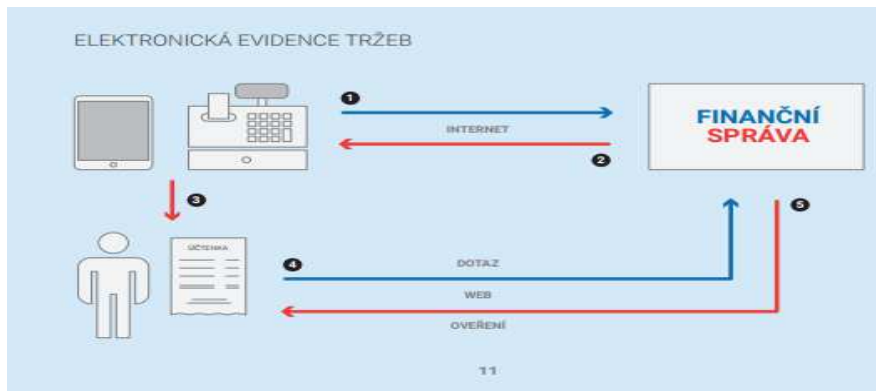
V případě pochybností se prosím obraťte na finanční úřad uvedený v Údajích o registrovaném subjektu

[Nový dotaz](#)

[Nápověda](#)

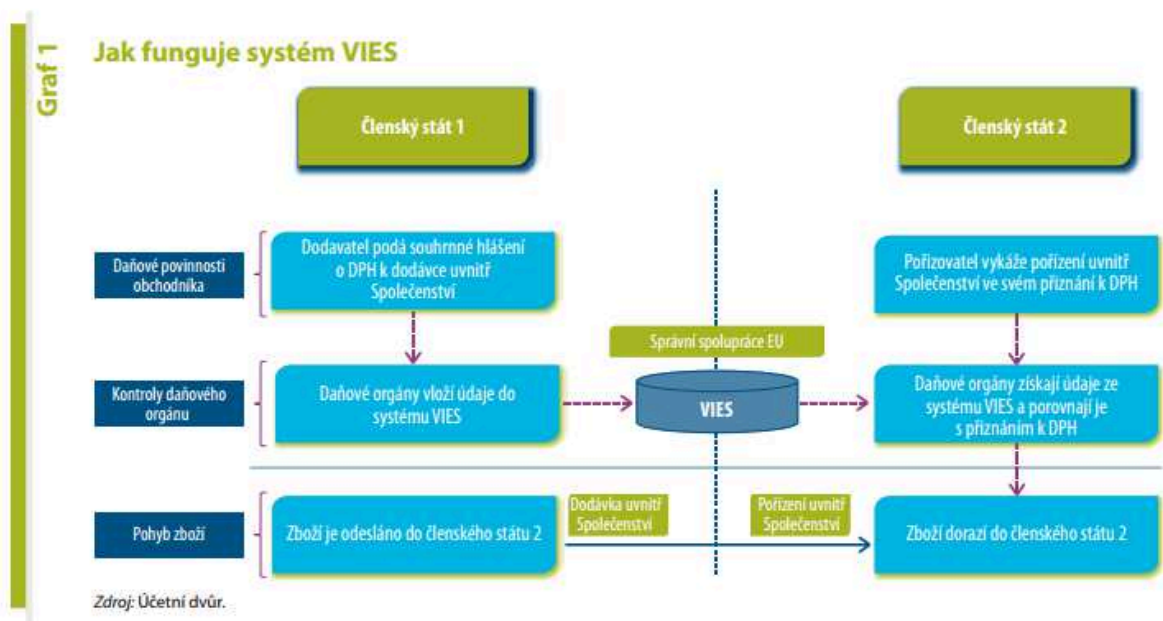
Zdroj: Daňový portál, údaje o registraci (25)

Příloha 5 Elektronická evidence tržeb



Zdroj: Státní rozpočet v kostce 2016 (48)

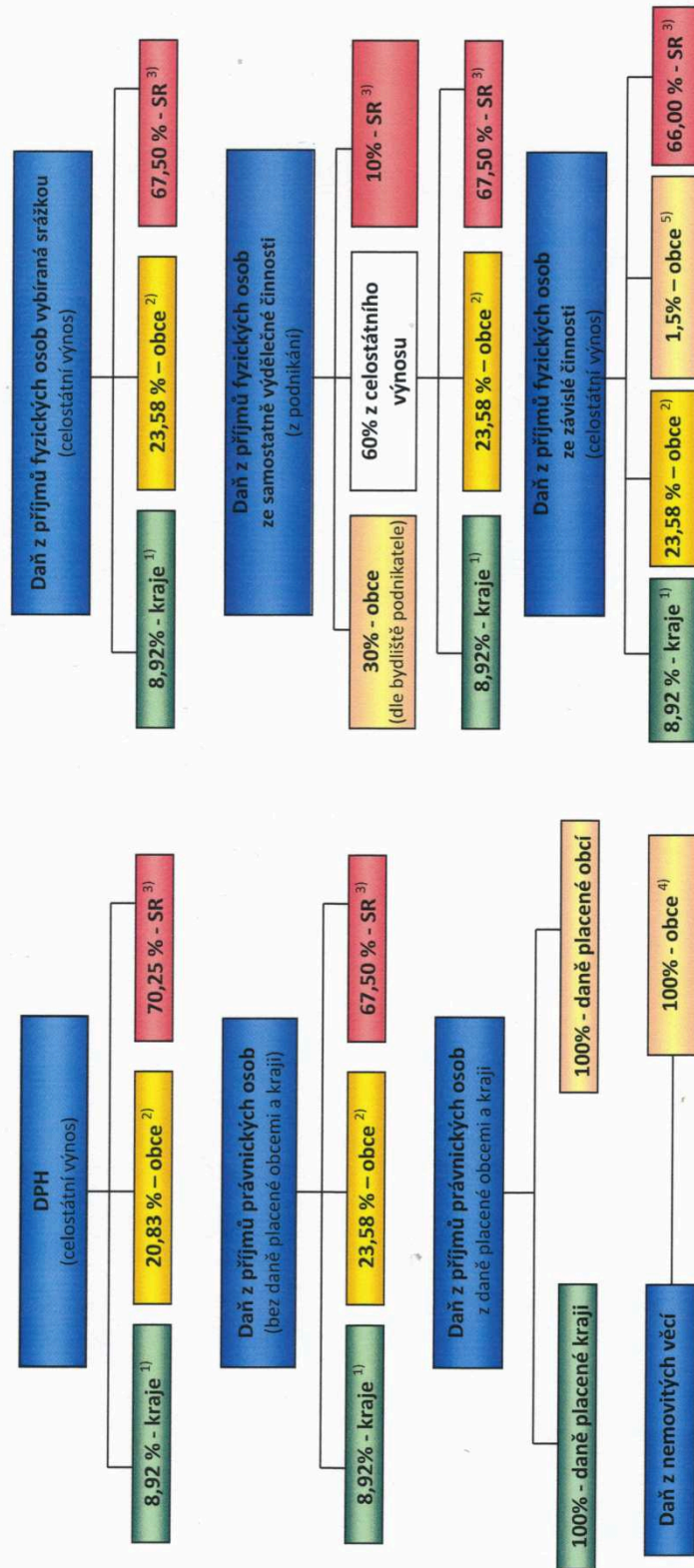
Příloha 6 Jak funguje systém VIES



Zdroj: *Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření* [online]. [cit. 2017-03-03]. Dostupné z:

http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_CS.pdf (65)

Schéma rozdělení rozpočtového určení daní v roce 2016 (bez SFDI, poplatků a pokut)



Vysvětlivky:

¹⁾ Každý kraj se na procentní částí celostátního hrubého výnosu daně podílí procentem stanoveným v příloze č. 1 zákona č. 243/2000 Sb., o RUD, v platném znění

²⁾ Daňové příjmy jsou rozdělovány na základě:
 1. kritéria výměry katastrálních území obce (3 %)
 2. prostého počtu obyvatel v obci (10 %)
 3. násobků postupných přechodů (80 %)
 4. počet dětí a žáků navštěvujících školu zřízovanou obcí (7 %)

³⁾ Příjmy státního rozpočtu

⁴⁾ Výnos daně z nemovitých věcí; příjemcem je ta obec, na jejímž území se nemovitost nachází.
⁵⁾ Daňové příjmy jsou rozdělovány na základě počtu zaměstnanců s místem výkonu práce v obci.