

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Studijní program: 6208 N Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Účetní chyby a daňové úniky
(diplomová práce)

Vedoucí diplomové práce:
doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc

Autor:
Martina Viktorová

2011

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci na téma „účetní chyby a daňové úniky“ jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to - v nezkrácené podobě – v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Třeboni dne 29.4.2011

.....
Martina Viktorová

Poděkování

Děkuji doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc za to, že se ujala vedení mé diplomové práce, za odborné vedení, cenné informace a pomoc, kterou mi při zpracování diplomové práce poskytla. Současně děkuji Janu Sýkorovi za spolupráci a poskytnutí cenných připomínek.

OBSAH

1 ÚVOD	3
2 METODIKA	4
3 LITERÁRNÍ PŘEHLED A TEORETICKÁ VÝCHODISKA.....	5
3.1 Co je chybou	5
3.2 Vazba právního úkonu, účetnictví a daní	6
3.3 Nejčastější chyby v systému účetnictví.....	8
3.3.1 Neexistence vnitropodnikových směrnic	9
3.3.2 Nesprávně provedená inventarizace	11
3.4 Některé účetní chyby vyskytující se v účtové třídě 5. a 6.	15
3.4.1 Účtová skupina 50 – Spotřeba materiálu, případy týkající se spotřeby materiálu a prodaného zboží	15
3.4.2 Účtová skupina 51 – Služby, případy týkající se oprav a udržování.....	16
3.4.3 Účtová skupina 51 – Služby, případy týkající se ostatních služeb.....	18
3.4.4 Účtová skupina 53 – Daně a poplatky	18
3.4.5 Účtová skupina 54 – Jiné provozní náklady, případy týkající se smluvních pokut a úroků z prodlení a ostatních pokut a penále	20
3. 4. 6 Změna stavu zásob nedokončené výroby, výrobků	22
3.5 Okruhy chyb v oblasti daní	23
3.5.1. Daň z příjmů fyzických osob.....	24
3.5.2 Daň z příjmů právnických osob.....	26
4 PRAKTICKÁ VÝCHODISKA	27
4.1 Daňové úniky	27
4.1.1 Klasifikace minimalizace odvodu daně	29
4.2 Daňové úniky na úrovni živnostníků a soukromých firem.....	30
4.2.1 Dodavatel jako neexistující subjekt, fingované dodavatelské faktury či zkreslované údaje v nich.....	31
4.2.2 Krácení daně jiným způsobem	32
4.3 Daňové úniky v DPH a jejich prevence.....	35
4.3.1 Ručení za daň	38
4.3.2 Režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění.....	38
4.3.3 Novela DPH z pohledu měst a obcí.....	39
4.4 Švarc systém vs. závislá činnost	40
4.5 Daňové ztráty a zahraniční obchodníci a podnikatelé	42
4.6 Pohonné hmoty jako největší zdroj daňových úniků.....	43
4.6.1 Černá ekonomika v prodeji paliv	46
4.6.2 Výběr případů velkých daňových úniků	48
4.6 Nelegální obchody s komoditami zatíženými spotřební daní	51
ZÁVĚR.....	57

SUMMARY	58
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	59

1 ÚVOD

Daňová soustava, platná v České republice od 1. ledna 1993, vstoupila do osmnáctého roku své působnosti. Předmětem kritiky daňové soustavy bývá zbytečná složitost a nejednoznačnost daňových zákonů, jejich velice časté změny, vysoká fluktuace pracovníků finančních úřadů a na ni navazující rozdílná odborná úroveň správců daně i problémy s příjmovou stránkou státního rozpočtu v průběhu let od roku vzniku. Objevují se názory, že nedostatky v daňové soustavě nepříznivě ovlivňují podmínky pro podnikání, které jsou rok od roku horší. Původní záměr vytvořit daňovou soustavu jako několik jednoduchých, každému srozumitelných daňových předpisů, se příliš nevydařil, jedná se především o časté novelizace daňových zákonů. Tento stav zhoršuje uplatňování daňové soustavy v praxi, snižuje její srozumitelnost a zvyšuje pravděpodobnost chyb daňových subjektů. Faktem je, že daňová soustava se vžila a stala se běžnou součástí života podnikatelů a dalších daňových subjektů. Daně se staly neodmyslitelnou součástí všech vyspělých ekonomik a významně ovlivňují nejen chod daného státu, ale v neposlední řadě také chování a počínání subjektů podléhajících zdanění. Výše sazeb vybíraných daní se stát od státu liší, na druhou stranu existují i země, kde například příjmy z majetku daněny nejsou vůbec. A právě vysoké sazby daní, kterým subjekty podléhají, mohou být stimulem ke snaze vyhnout se své daňové povinnosti. Sazba daně není jediným faktorem, který může zapříčinit vznik daňových úniků. Státy s neustále se měnícími právními předpisy, kdy dochází ke změnám v daňových zákonech, struktuře daní či ve způsobu jejich výběru, tak komplikují orientaci a přehlednost zákonů, čímž může dojít i k neúmyslnému snížení vlastní daňové povinnosti, a tedy daňovému úniku. Práce se snaží upozornit na chyby, které se v praxi objevují nejčastěji a které mají největší podíl na doměrcích a jejich příslušenství. Zajímavé je, že většina účetních a daňových chyb se neobjevuje v atypických nebo anomálních situacích, ale naopak, v běžných a každodenních případech. Problematika účetních a daňových chyb je mimořádně široká, alternativy účetních a daňových chyb jsou nekonečné. V této práci se především zaměřím na nejčastější účetní a daňové chyby a omyly.

2 METODIKA

Diplomová práce se skládá ze dvou částí – teoretické a praktické. Teoretická část je zaměřena na identifikaci a analýzu nejčastějších účetních a daňových chyb. Informace do teoretické části jsem čerpala z odborných publikací, časopisů a internetových stránek, které se danou problematikou zabývají. V praktické části se zaměřuji na daňové úniky a také na to, jak na tento stav působí uplatňování daňové soustavy v praxi.

V úvodní části teoretického přehledu vymezuji co je chybou a vazbu právního úkonu, účetnictví a daní.

Další část teoretického přehledu je věnována nejčastějším chybám v oblasti účetnictví a daní. Uvádím jednotlivé účetní třídy, ve kterých dochází k nejčastějším omylům a chybám a to především v nákladových třídách. Také se zaměřuji na daně z příjmu právnických a fyzických osob.

Po teoretické části následuje praktická část této diplomové práce, která je zaměřena na daňové úniky, daňové spory před ústavním soudem a jejich řešení.

3 LITERÁRNÍ PŘEHLED A TEORETICKÁ VÝCHODISKA

3.1 Co je chybou

Pojem chyba není pojmem legislativním, jeho vymezení neupravuje žádný z obecně platných předpisů. Chybu můžeme chápat ve dvou významech:

- a) Chyba jako takový právní úkon, který je porušením obecně platných právních předpisů a který může mít za následek daňový doměrek nebo zákonnou sankci. Takovou chybou tedy může být například zaúčtování nezaplacené smluvní pokuty do daňově uznatelných výdajů, posouzení technického zhodnocení jako opravy nebo nedostatky v účetnictví s následnou pokutou podle zákona o účetnictví. Důsledkem chyby pak je, že se sníží nebo může snížit majetek daňového poplatníka ve výši sankce, udělené orgánem státní správy za porušení platných předpisů.
- b) Chyba je takový právní úkon, který není porušením obecně platných předpisů, ale který může mít za následek vyšší daňovou povinnost, než je nutná daňová povinnost podle platných předpisů. Takovou chybou může být například zaúčtování nezaplacené smluvní pokuty do zdanitelných příjmů, posouzení opravy jako technického zhodnocení. Důsledkem chyby pak je, že se sníží majetek daňového poplatníka o částku daně odvedené navíc.

Pro obě alternativy chyb je charakteristický konkrétní nebo potencionální úbytek majetku. Následkem je snížení zisku a majetkové oslabení daňového subjektu, což se v tržním hospodářství může projevit jako snížení konkurenceschopnosti. Pokud jde o menší částky, jistě nejde o nebezpečí podstatné. V praxi se však objevují daňové doměrky v řádech i stovek milionů korun a dodatečná daňová přiznání na daň z příjmů v řádech desítek milionů korun.¹

¹SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. s. 14. ISBN 80-85963-37-X

Daňová nebo účetní chyba může mít velice neblahé dopady i na konkrétní osobu, která chybu způsobila svému zaměstnavateli, nebo objednateli. Tím jsou myšleny chyby a z nich vyplývající škody způsobené například zaměstnancem – účetním, účetní firmou nebo daňovým poradcem. Zaměstnanec zodpovídá za škodu způsobenou nedbalostí až do výše určité stanovenou zákonem, například podnikající fyzické osoby neomezeně.²

3.2 Vazba právního úkonu, účetnictví a daní

a) Právní úkony

Podnikáním se rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Pro podnikatelskou činnost jsou charakteristické právní úkony. Podstatou podnikání je vlastně cíleně vytvářený řetězec právních úkonů. V Obchodním zákoníku je právní úkon vymezen jako projev vůle směřující zejména ke vzniku, změně nebo zániku těch práv nebo povinností, které právní předpisy s takovým projevem spojují. Jako příklad právního úkonu může sloužit podpis kupní smlouvy, dodání zboží, vklad do obchodní společnosti, odvod srážkové daně, výplata mzdy nebo výpověď zaměstnanci. Obdobná situace platí i pro nepodnikatelské subjekty, například pro fyzickou osobu mající příjmy z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů, nebo pro nadaci.³

b) Účetnictví

Je-li daňový poplatník účetní jednotkou, pak o většině právních úkonů účtuje. Tato povinnost vyplývá ze zákona o účetnictví: *Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření (předmět účetnictví).*

²SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. s. 15. ISBN 80-85963-37-X

³SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. s. 15. ISBN 80-85963-37-X

Do definice zákona o účetnictví nespadá podpis kupní smlouvy a výpověď zaměstnanci, a proto se o těchto právních úkonech neúčtuje. Tyto úkony samy o sobě nepředstavují stav či pohyby majetku, závazků, náklady, výnosy nebo výsledek hospodaření. Naopak do definice spadá dodání zboží, vklad do obchodní společnosti, odvod srážkové daně, výplata mzdy zaměstnanci, a proto se o těchto úkonech účtuje.⁴

c) Daně

Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak nebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Na toto ustanovení navazují dále další ustanovení, která řeší úpravu účetního hospodářského výsledku nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji na daňový základ. Současně upravují i stanovení daňového základu pro neúčtní jednotky.

Logická a chronologická vazba mezi právními úkony, účetnictvím a daněmi jsou následující:

Při podnikání nebo jiné činnosti, ze které plynou zdanitelné příjmy, vznikají právní úkony. O většině těchto právních úkonech se účtuje. Z účetnictví (popř. daňové evidence) se vychází při stanovení daňového základu, a to tak, že hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se upraví způsobem stanoveným zákonem o daních z příjmů. Z daňového základu se pak vypočte daň. Pokud dojde k chybě v kterékoliv části řetězce „právní úkon – účetnictví (daňová evidence) - daňový základ – daň“, může se tato chyba přes následující články řetězce promítnout až do stanovení daňové povinnosti poplatníka, tedy do chybného stanovení daňové povinnosti poplatníka.

Praxe je ovšem taková, že u naprosté většiny větších podnikatelských subjektů se chyby koncentrují v účtárně nebo v činnosti externí účetní firmy. Právě po účetních se většinou chce, aby samostatně posoudili právní úkon pro potřebu

⁴ SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. s.16. ISBN 80-85963-37-X

účtování (měli by tedy mít přiměřené právní znalosti), aby úkon správně zaúčtovali, aby současně úkon správně posoudili a zaúčtovali daňově, protože bez tohoto posouzení nelze správně zaúčtovat. Většinou se po nich také chce, aby zpracovali daňové přiznání, to vyžaduje hlubší daňové znalosti. To jsou požadavky vysoké, zejména jde-li o menší kolektiv, ve kterém nelze rozdělit jednotlivé odbornosti na více pracovníků.⁵

3.3 Nejčastější chyby v systému účetnictví

Za hlavní účetní chyby lze považovat:

- a) Nesprávné posouzení jasného právního jevu, nesprávná interpretace podkladů k hospodářské operaci pro účetní zpracování.
- b) Nesoulad vedení účetnictví s platnými předpisy, zejména podceňování nebo nevedení analytické evidence pro daňové účely.⁶

a) Nesprávné posouzení právního jevu

Do této skupiny chyb patří takové případy, kdy účetní jednotka nesprávně posoudí doklady, které dokumentují průběh hospodářské operace, a zpracuje tyto doklady do chybné účetní operace. Další chyby na podobném základě vnikají v případě nedostatku informací pro rozhodování, jak zaúčtovat. Jako klasické případy lze uvést účtování pouze na základě faktur, kdy v účtárně chybí podepsané smlouvy, z nichž by byl obsah provedené operace jasnější a jednoznačně určitelný. Jako příklady těchto chyb je možno uvést skutečně provedený nákup dlouhodobého majetku považovaný za nákup náhradních dílů a zaúčtovaný do spotřeby materiálu, vynaložené částky za předplatné služeb na budoucí období zaúčtované přímo do nákladů, vynaložené náklady na technické zhodnocení považované za opravy.

⁵ SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. s. 17. ISBN 80-85963-37-X

⁶SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997.s. 21. ISBN 80-85963-37-X

b) Nesoulad vedení účetnictví s platnými předpisy

Do druhé skupiny účetních chyb patří široká škála porušování platných právních předpisů. Nejčastější chyby jsou v 5. a 6. účtové třídě v okruhu těchto účetních případů:

- Spotřeba materiálu a prodané zboží
- Opravy a udržování
- Cestovné
- Náklady na reprezentaci
- Ostatní služby
- Mzdové náklady
- Zákonné sociální náklady a ostatní sociální náklady
- Daně a poplatky
- Smluvní úroky z prodlení a ostatní pokuty a penále
- Odpisy pohledávek
- Manka a škody⁷

3.3.1 Neexistence vnitropodnikových směrnic

Vnitropodnikové směrnice umožňují provést průkaznou volbu jedné z účetních metod či postupu, které jsou umožněny účetními právními předpisy (např. způsob evidence zásob A či B, kalkulační vzorec pro oceňování zásob vlastní výroby, doba účetního odepisování jednotlivých druhů dlouhodobého majetku, stanovení pravidel pro časové rozlišování atp.) Dále je to výrazný kontrolní nástroj, pomocí kterého je také dále možné efektivně naplánovat jednotlivé etapy tvorby účetní závěrky pro všechny zúčastněné (např. management, finanční oddělení, sklady, účetní atp.) Vnitropodnikové směrnice mívají u účetních jednotek především tyto dva podstatné nedostatky: nekompletnost a neaktuálnost. Jedním ze základních principů účetnictví je jeho průkaznost, úplnost a správnost. Pro prokázání těchto parametrů by tedy měla

⁷SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. ISBN 80-85963-37-X, s. 22

společnost písemně shrnout pravidla, která si pro účetnictví stanovila právě do vnitropodnikových směrnic. Na základě nich pak může jak auditorovi, tak správci daně prokázat, že účetnictví a účetní závěrka je v souladu s platnými právními předpisy, věrně zobrazuje skutečnost a může tak případně vyvrátit pochybnosti u posouzení výše aktiv, pasiv, nákladu a výnosu. Kvalitní vnitropodnikové směrnice umožňují rychlou a praktickou orientaci v účetnictví společnosti nejen osobám, které k účetnictví přistupují zvenku společnosti, ale i pracovníkům dané účetní jednotky (skladník, účetní, management). Jejich nekvalitní zpracování, resp. nevypracování pak přináší problémy nejen v komunikaci s externími subjekty, tvorbě účetní závěrky, ale například i při výměně personálního obsazení účetního, resp. finančního oddělení společnosti. Vnitropodnikové směrnice slouží také jako podklad pro správní řízení a také při soudních zaměstnaneckých sporech. Proto je vhodné ošetřit vnitropodnikovými směrnicemi především oblasti:

- Zásob,
- dlouhodobého majetku,
- časového rozlišení nákladů a výnosů,
- tvorby a rozpouštění rezerv,
- přepočtu majetku a závazků v cizích měnách na měnu českou,
- stravného,
- účtového rozvrhu,
- pravidel pro podpisové záznamy,
- oběhu účetních dokladů,
- inventarizace (dokladové a fyzické)...

Pokud je podstatou činnosti účetní jednotky nákup a prodej zásob, pak by se měla tato skutečnost odrazit ve vnitropodnikových směrnicích společnosti, tj. měla by být oblast zásob ve směrnicích podrobně popsána. Důvodem je skutečnost, že pokud u takového typu účetní jednotky nebude oblast zásob detailně ve směrnicích specifikována, může to znamenat výrazné snížení průkaznosti účetní závěrky a riziko z titulu nedostatečného nastavení kontrolního prostředí. Text k zásobám by měl být koncipován především v těchto směrech:

1. Popsání systému účtování o zásobách - tj. nákup, převod a prodej jednotlivých druhů zásob,
2. specifikace druhu účetních dokladů, které se k zásobám váží,
3. rozhodnutí o způsobu účtování zásob (A nebo B),
4. popsání principu účtování o vedlejších pořizovacích nákladech,
5. uvedení kalkulačního vzorce u zásob vytvořených ve vlastní režii,
6. popis systému a termínu inventarizace zásob,
7. % manko do normy u jednotlivého druhu zásob.⁸

3.3.2 Nesprávně provedená inventarizace

Inventarizaci, jako proces popsany v účetních právních předpisech je možné z pohledu častých chyb rozdělit na dvě skupiny – fyzickou a dokladovou.

3.3.2.1 Fyzická inventarizace

1. V praxi se setkáváme s faktickým neprovedením povinné fyzické inventarizace (dlouhodobého majetku, zásob a pokladny) – tj. dochází k nenaplnění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.
2. Tato skutečnost pak znamená nevyčíslení možných inventarizačních rozdílů a jejich neproučtování – čímž pak dochází nejčastěji ke zkreslení hodnoty aktiv, pasiv, nákladů a výnosů se všemi souvisejícími dopady – testy na výplatu dividend, daňová rizika z titulu nezaúčtovaných přebytků ve výnosech atp.
3. Fyzická inventarizace je provedena pouze formálně, a to za několik let po sobě a typickým znakem je to, že nevzniknou žádné inventurní rozdíly po několik období, dopady jsou v daných letech stejné, jako je uvedeno v bodě 2.

⁸HULA, J. *Nejčastější chyby zjištěné při auditech účetních závěrek- popis, dopady a prevence jejich vzniku*. [online]. 2009, s. 3. Dostupný na World Wide Web
<<http://www.auditucetnictvi.cz/web/smernice/Nejcastejsi%20chyby%20zjistene%20pri%20audit%20ucetnich%20zaverek.pdf>>

4. Fyzickou inventuru provádí pouze osoba hmotně zainteresovaná na stavu zásob (např. díky sjednané dohodě o hmotné odpovědnosti a vydanému příkazu k provedení fyzických inventur), inventarizační komise tím pádem není nezávislá a může mít tendenci „skrývat“ zjištěné odchylky reality od účetního stavu.

3.3.2.2 Dokladová inventarizace

1. Dokladové inventury účtů obsahují pouze inventarizační zápis a nejsou doloženy příslušnými přílohami (saldo, výpis z účtu, výpis z katastru nemovitostí, zápis z fyzické inventury, výčetka pokladní hotovosti atp.).

2. Na základě této skutečnosti je pak výrazně snížena průkaznost inventur a nejsou identifikovány inventurní rozdíly a chyby v zůstatcích, které jsou pak přenášeny do dalších let.

3. Důsledkem jsou tak pak chyby v účetnictví, zpomalení auditu, horší pozice při dokládání dokumentu finančnímu úřadu a snížení možnosti orientovat se v účetnictví (například i managementu). V situaci, kdy tuto situaci doplňuje neexistence či neúplná existence vnitropodnikových směrnic, pak je tato situace o to závažnější.

4. Inventurní soupisy také často neobsahují podpisy zodpovědných osob dle výše citovaného Zákona o účetnictví – to pak ve své podstatě znamená neplnění litery zákona a z hlediska praktického chodu účetní jednotky je to pak ztížení možnosti zjistit a prokázat neplnění pracovních povinností zaměstnanců a prokázání jejich odpovědnosti.⁹

⁹HULA, J. *Nejčastější chyby zjištěné při auditech účetních závěrek- popis, dopady a prevence jejich vzniku*. [online]. 2009, s. 3. Dostupný na World Wide Web
<<http://www.auditucetnictvi.cz/web/smernice/Nejcastejsi%20chyby%20zjistene%20pri%20auditu%20ucetnich%20zaverek.pdf>>

3.3.2.3 Nesprávná hodnota netto aktiv

Velmi častou chybou bývá nesprávné vyčíslení hodnoty aktiv z důvodu přechodného či trvalého snížení jejich hodnoty, které není při uzávěrkových pracích identifikováno a do účetnictví promítnuto. Tím pádem dochází k nadhodnocení aktiv a účetní závěrka tak nereprezentuje věrný a poctivý obraz reality. V následujících jsou chyby, se kterými se v praxi setkávám nejčastěji:

- **Pohledávky**

a) Opravné položky k pohledávkám jsou tvořeny pouze z daňových účelů a v účetnictví chybí náklady z titulu hůře dobytých pohledávek nad rámec daňových opravných položek z účetního pohledu a aplikovaného principu opatrnosti, čímž je zkreslen (nahodnocen) hospodářský výsledek účetní jednotky (s možným dopadem na testy týkající se výplaty dividend, tzv. podkapitalizace dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění, atp.).

b) Opravné položky k již k vypořádaným pohledávkám (např. uhrazením, zápočtem atd.) nebyly rozpuštěny.

c) Při pouhé změně kurzu, kdy nedošlo ke změně nominální hodnoty nesplacené pohledávky v cizí měně od minulého rozvahového dne se vzniklý rozdíl spojený s „přeceněním“ opravných položek k pohledávkám nesprávně účtuje na účty 563 - Kurzové ztráty či 663 – Kurzové zisky, namísto skupiny 55.

- **Zásoby**

a) Nejsou vytvořeny opravné položky k zásobám v dostatečné míře k určitým zásobám, přestože jejich hodnota v účetnictví je vyšší než hodnota prodejní mínus prodejní náklady – dopadem je pak nadhodnocení hospodářského výsledku s výše uvedenými

dopady (typicky jde o bezobrátkové nebo poškozené zásoby, zásoby po datu expirace apod.)

b) Související chybou pak bývají v návaznosti na bod a) chybějící úvahy týkající se odložené daně z příjmu a jejího případného zaúčtování.

3.3.2.4 Dlouhodobý majetek

- a) Účetní jednotka nezařadí v nesouladu s účetními předpisy do data účetní závěrky dlouhodobý majetek – ten je tak poté nesprávně vykazován ve skupině 04 a z důvodu neodepisování jsou pak nadhodnocena aktiva společnosti a podhodnoceny náklady. Dopadem je také samozřejmě neuplatnění daňových odpisů snižujících základ daně v daném zdaňovacím období.
- b) Účetní jednotka odepisuje tento majetek stejně daňové i účetně (pokud pomineme drobný majetek, u kterého toto možné je) – dopadem je pak nesprávné vyčíslení nákladu v daném období, porušení aktuálního principu a nesplnění věrného a poctivého obrazu účetnictví. Účetní odpisy je nutno stanovit obecně na základě odhadu doby životnosti a ve většině případů je tato doba odlišná od doby odepisování daňového.
- c) Z nesprávnosti uvedené v bodu b) pak rezultuje také dopad do odložené daně – tedy ze zůstatkových cen těchto majetku odložená daň nevzniká, byť by měla – zvlášť v situaci, kdy vychází odložený daňový závazek, o kterém je povinnost účtovat, jde o chybu v účetní závěrce.¹⁰

¹⁰ HULA, J. *Nejčastější chyby zjištěné při auditech účetních závěrek- popis, dopady a prevence jejich vzniku*. [online]. 2009, s. 3. Dostupný na World Wide Web
<<http://www.auditucetnictvi.cz/web/smernice/Nejcastejsi%20chyby%20zjistene%20pri%20auditu%20ucetnich%20zaverek.pdf>>

3.4 Některé účetní chyby vyskytující se v účtové třídě 5. a 6.

3.4.1 Účtová skupina 50 – Spotřeba materiálu, případy týkající se spotřeby materiálu a prodaného zboží

Účetní jednotky si mohou zvolit při účtování o nakupovaných zásobách způsob A nebo způsob B.

Způsob B je jednodušší, protože při jeho používání účetní jednotka nevede v průběhu roku zápisy v účtové skupině 11 – Materiál a 13 – Zboží. Veškeré zásoby jsou účtovány přímo do spotřeby. Nejčastější chyby, kterých se účetní jednotky dopouštějí při vedení zásob způsobem B je to, že nevedou skladovou evidenci, která je předepsána. Pak účetní jednotce chybí informace pro správné vykázání konečného zůstatku zásob na skladě reálné spotřeby. Při evidenci zásob způsobem A účetní jednotka nejprve účtuje nakupované zásoby standardně pomocí účtů pořízení, poté se zásoby přebírají na sklad, z něhož je vyskladňováno do spotřeby. Problémy při evidenci zásob způsobem A jsou především:

- V oceňování materiálu a zboží,
- v evidenci vedlejších nákladů spojených s pořízením materiálu a zboží.

Na základě zákona o účetnictví jsou nakupované zásoby oceňovány v pořizovacích cenách. Pořizovací cena je cena, za kterou byl majetek pořízen a s ním i související náklady na jeho pořízení. V praxi aplikace oceňování působí účetním jednotkám tyto potíže:

1. S ohledem na různorodost dodavatelských podmínek se velmi často mění cena, za kterou se zásoby nakupují od dodavatele.
2. Vedlejší pořizovací náklady mohou být vyúčtovány v různých časových horizontech, odlišných od skutečné doby převzetí nakoupených zásob na sklad a různé výši částek.
3. Při evidenci zásob tímto způsobem je nutno hledat možnosti účetního zachycení nakupovaných zásob tak, aby byly zajištěny podmínky přehledné a jednoduché skladové evidence a zároveň průkazné a správné účtování o nakoupených a spotřebovaných zásobách. Pro tyto účely je vhodné využít různých možností analytické evidence. Zpravidla bývá jeden z analytických účtů nakupovaných

zásob vymezen tak, aby účtování na něj bylo jednoduché a návazné na skladovou evidenci. Další analytické účty mají za cíl doplnit částky do skutečné pořizovací ceny, která je základem pro oceňování a musí být výsledkem ocenění zůstatku na syntetickém účtu zásob.¹¹

3.4.2 Účtová skupina 51 – Služby, případy týkající se oprav a udržování

Častým problémem je odlišení oprav a udržování od technického zhodnocení.

Technické zhodnocení – v podnikatelské praxi dochází často k technickým úpravám majetku. Přiřazují se jim různá jména jako např.: stavební úpravy, rekonstrukce, modernizace atd. Povinností daňového poplatníka je tyto práce a jejich výsledky správně kategorizovat a posoudit, zda v konkrétním případě jde o technické zhodnocení nebo o opravu.

Důvodem tohoto posouzení je odlišný daňový dopad technického zhodnocení ve srovnání s opravou a údržbou. Technické zhodnocení se stává daňově uznatelným výdajem postupně, prostřednictvím odpisů. Opravy nebo údržba jsou uznatelným výdajem ihned, v roce jejich pořízení nebo zaplacení. Při správném posuzování toho, zda jde o technické zhodnocení nebo opravu či údržbu se chybí často. Důvody jsou následující:

- Právní vymezení technického zhodnocení v zákoně o daních z příjmů je velice obecné a daňoví poplatníci nezvládají aplikaci těchto obecných ustanovení na konkrétní situaci.
- Pro správné posouzení je nutné znát některá ustanovení dalších předpisů a často mít i hlubší technické znalosti. Mezi zmíněné předpisy patří i Obchodní zákoník.
- Poplatník pokud neví, má tendenci se přiklonit k alternativě opravy. Je to pro něj daňově výhodnější.

¹¹ SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. ISBN 80-85963-37-X, s. 26

Alternativy technického zhodnocení jsou podle zákona o daních z příjmů

- nástavby, přístavby a stavební úpravy
- rekonstrukce
- modernizace

Oprava – opravami se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu.

Slovo „částečně“ vyjadřuje, že opravou nemůže být úprava, kterou by se odstraňovalo úplné, tedy stoprocentní opotřebení nebo poškození majetku (pak by šlo o vyřazení majetku).

Slova „fyzické opotřebení nebo poškození“ vylučují do opravy zahrnout odstranění morálního opotřebení, které lze považovat za jednu z forem opotřebení jako takového. Rozdíl mezi opotřebením a poškozením je ten, že opotřebení je chápáno jako pozvolný proces spotřeby majetku při jeho používání ve výrobním nebo obdobném procesu. Naopak poškození je chápáno jako rychlejší, často jednorázový proces snížení hodnoty majetku, a to buď vlivem vnějších faktorů (poškození osobního automobilu nárazem při autonehodě), nebo vnitřních faktorů (zkrat elektromotoru únavou izolace vinutí).

Z formulace „za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu“ vyplývá, že oprava nemůže mít jiný účel, než uvádění do:

- a) stavu, v jakém majetek již dříve existoval,
- b) stavu, kdy je majetek schopný provozu.¹²

Postupy účtování současně definují pojem udržování. Z hlediska vztahu oprav a TZ se udržování chová stejně jako oprava.

¹²SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. ISBN 80-85963-37-X, s. 32

3.4.3 Účtová skupina 51 – Služby, případy týkající se ostatních služeb

Velkou chybou, která se objevuje i na jiných nákladových účtech je účtování nákladů bez jejich časového rozlišení. Do účtové skupiny 51 – Služby by měly být účtovány náklady již časově rozlišené, např. odpovídající podíl nájemného i leasingových splátek vždy za příslušné účetní období. Časové rozlišení se v účetnictví používá zpravidla s přesností na měsíce, není vyloučena ani možnost přesnosti na dny. Pokud účetní jednotka uhrazuje jakoukoliv částku za služby dopředu, je nutné účtové skupiny 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv, není možné zaúčtovat celou uhrazenou částku přímo do nákladů 5. účtové třídy.¹³

Jako další chybu je možno označit přehnané využívání zjednodušení. Ke zjednodušení pohledu na časové rozlišení, je stanoveno, že účetní jednotka nemusí používat časové rozlišení, pokud se jedná o:

- Nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním na nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím nesleduje záměrné upravování hospodářského výsledku,
- pravidelně se opakující výdaje, popř. příjmy.

Za nevýznamné částky lze považovat částky stanovené na základě vnitropodnikové směrnice účetní jednotky.¹⁴

3.4.4 Účtová skupina 53 – Daně a poplatky

Daně a poplatky můžeme z hlediska jejich nákladovosti rozdělit do tří skupin:

- a) Daně, které nejsou daňově uznatelným výdajem:

¹³ SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. ISBN 80-85963-37-X, s. 38

¹⁴SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. ISBN 80-85963-37-X, s. 39

- daně zaplacené za jiného poplatníka,
- daň dědická,
- daň darovací,
- daně z příjmů.

b) Daně a poplatky, které jsou daňově uznatelným výdajem:

- zaplacená daň z nemovitostí,
- zaplacená daň z převodu nemovitostí, a to i v případě, bude-li zaplacená ručitelem za původního vlastníka,
- silniční daň,
- poplatky vztahující se k činnostem, z nichž příjmy podléhají dani.¹⁵

c) Daně a poplatky, které se stanou daňově uznatelným výdajem prostřednictvím odpisů:

- Daně a poplatky, které se stávají součástí vstupní ceny hmotného a nehmotného majetku.

V praxi dochází k nejasnostem a chybám zejména ve třech případech:

- U daně silniční je uznatelným výdajem i daň silniční nezaplacená, a to v tom zdaňovacím období, ke kterému se daň váže.
- U daně z převodu nemovitostí je složitější výkladová situace u daně zaplacené kupujícím za poplatníka (prodávajícího). V tomto případě je daň z převodu nemovitostí daňově uznatelným výdajem pouze

¹⁵SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. ISBN 80-85963-37-X, s. 48

v případě, že kupující tuto daň platí jako ručitel, tedy v případě, že prodávající nezaplatí daň po výzvě správce daně. Pokud se kupující např. v kupní smlouvě zaváže, že zaplatí daň z převodu nemovitosti za prodávajícího, jde o závazek vyplývající z kupní smlouvy a neplatí daň jako ručitel. Pokud by daň uplatnil jako daňově uznatelný výdaj, půjde o účetní a daňovou chybu.

- U daní a poplatků, které se stávají součástí vstupní ceny hmotného majetku podle § 29 zákona o daních z příjmů, se chybí nedůsledností, zejména u poplatků. Je nutné pečlivě rozlišovat, který poplatek je daňově uznatelným výdajem a který vstupuje do pořizovací ceny hmotného majetku. Z tohoto hlediska lze rozlišovat poplatky nákladové a nenákladové. Např. správní poplatek k žádosti o stavební povolení na půdní vestavbu bude vstupovat do ceny technického zhodnocení stavby nebo poplatek katastrálnímu úřadu za provedení vkladu vlastnického práva placený nabyvatelem bude vstupovat do pořizovací ceny nemovitosti.¹⁶

3.4.5 Účtová skupina 54 – Jiné provozní náklady, případy týkající se smluvních pokut a úroků z prodlení a ostatních pokut a penále

Chyby v účtové skupině 54 – Jiné provozní náklady, vznikají ze dvou důvodů: první jsou často nejasné pojmy v oblasti sankcí, druhým je nerespektování zvláštností daňového posouzení pokut a penále.

K pojmům:

- a) **Úrok z prodlení** je jedním z příslušenství pohledávky. Pro obchodně závazkové vztahy platí, že je-li strana v prodlení s plněním peněžitého závazku,

¹⁶SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. ISBN 80-85963-37-X, s. 49

má strana druhá právo požadovat úroky z prodlení z nezaplacené částky ve výši určené ve smlouvě. Pro daňové účely je podstatné, že:

- Nárok na úrok z prodlení vzniká ze zákona, strany si úrok z prodlení nemusí sjednávat.
- Předepsání a vymáhání úroků z prodlení je právem, nikoliv povinností.

Úrok z prodlení je u výplatce daňově uznatelným výdajem a u příjemce výnosem při zaplacení, nikoliv již při nárokování.¹⁷

b) **Smluvní pokuta** je jedním z častých způsobů zajištění závazku. Její podstatou je zpravidla peněžní plnění, které je povinna poskytnout jedna strana závazkového vztahu straně druhé v případě porušení povinnosti ze smlouvy. Smluvní dohoda vzniká dohodou stran, která musí být písemná, a to v případě, že vlastní smlouva by byla ústní. Pro daňové účely je podstatné, že:

- Nárok na smluvní pokutu vzniká písemnou dohodou, nikoli ze zákona.
- Předepsání a vymáhání smluvní pokuty je právem, nikoli povinností. Smluvní pokuta je u výplatce daňově uznatelným výdajem a u příjemce výnosem při zaplacení, nikoli již při nárokování.

c) **Penále** se jako pojem objevuje pouze v souvislosti s porušením povinnosti peněžité povahy ve vztahu k orgánům státní správy. Pokud se penále objevuje ve smlouvách nebo na fakturách, nesvědčí to příliš o odborné erudici stran nebo strany.

d) **Pokuta** je sankcí peněžní povahy zejména za neplnění povinností nepeněžité povahy ve vztahu ke státní správě. Objevuje se v zákoně

¹⁷SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. ISBN 80-85963-37-X, s. 51

o účetnictví i v zákoně o správě daní a poplatků. Jedná se nedaňový náklad (výdaj).¹⁸

- e) **Poplatek z prodlení** je obdobou úroku z prodlení pro některé případy stanovené obchodním zákoníkem. Daňově účinným se opět stává zaplacením.

Tyto pojmy se často míchají a bývá potom problém posoudit skutečný obsah úkonu nebo skutečný projev vůle. Objevují se pojmy jako „penále z prodlení“, „sankční pokuta“, „sankční úrok“ apod. V případě špatného posouzení takového pojmu se chyba promítá i do účetnictví, daňového základu a daně.

Účtování pokut a penále: pokuty a penále se účtují na základě svého vzniku, případná daňová účinnost se ovšem posuzuje až zaplacením.¹⁹

3. 4. 6 Změna stavu zásob nedokončené výroby, výrobků

V oblasti nedokončené výroby dělají účetní jednotky zpravidla dvě základní chyby: Neuvedou si povinnost účtovat o nedokončené výrobě a nesprávně oceňují nedokončenou výrobu.

Nedokončená výroba je výrazným nástrojem aktuálního principu, věrného zobrazení skutečnosti a také nástrojem daňovým. Nedokončená výroba tak v situaci, kdy obsahuje produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem, znamená prakticky vznik aktiva 121 – Nedokončená výroba proti výnosu 611 – Změna stavu nedokončené výroby. V případě, že je tato nedokončená výroba následně vyfakturována, dojde k protizápisu. V praxi se setkávám s těmito nejčastějšími chybami:

¹⁸SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. ISBN 80-85963-37-X, s. 52

¹⁹ SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. Nejčastější účetní a daňové chyby. Vyd. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. ISBN 80-85963-37-X, s. 53

- a) nedokončená výroba je účtována pouze k rozvahovému dni – faktem je, že aby účetnictví mělo vypovídající schopnost, je nutno dodržet měsíční periodu účtování (pokud existují zakázky, u nichž jejich výrobní cyklus přesahuje jeden měsíc),
- b) častým omylem je skutečnost, že nedokončená výroba vzniká pouze ve „výrobním procesu“, opak je ale pravdou – nedokončená výroba vzniká i při poskytování služeb (např. opravy, projektování, poradenství atp.),
- c) dále jde také o nesprávné oceňování nedokončené výroby – oporou je § 49 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění, kde jsou uvedeny úrovně nákladů, na kterých by měla být nedokončená výroba oceněna. Obecným principem je skutečnost, že pro delší cyklus se zahrnuje více nákladových položek, naopak pro kratší méně,
- d) chybějící úprava oceňování ve vnitropodnikové směrnici - vzhledem k tomu, že vymezení nákladů zmíněné v bodu c) je poměrně obecné, je nezbytné v této směrnici vymezit, o jakou výrobu v dané účetní jednotce jde a dle toho uvést kalkulační vzorec, kterým bude nedokončená výroba oceňována,
- e) nedokončená výroba v rozporu s českým účetním právem obsahuje v ocenění i ziskovou marži.²⁰

3.5 Okruhy chyb v oblasti daní

V oblasti daní vzniká řada chyb v oblasti daně z příjmů fyzických i právnických osob a v oblasti daně z přidané hodnoty. Chyby, které zde vznikají, jsou způsobeny hlavně složitostí a nepřehledností zákonů upravujících tuto oblast a z toho vyplývající chyby jsou vzniklé buď neznalostí poplatníků, nebo rozdílným pohledem na tuto problematiku ze strany správců daně. V každém případě zde vzniklé chyby znamenají ve většině

²⁰ HULA, J. *Nejčastější chyby zjištěné při auditech účetních závěrek - popis, dopady a prevence jejich vzniku*. [online]. 2009, s. 6. Dostupný na World Wide Web
<<http://www.auditucetnictvi.cz/web/smernice/Nejcastejsi%20chyby%20zjistene%20pri%20audit%20ucetnich%20zaverek.pdf>>

případů značné negativní dopady na poplatníky ve formě doměrků daní a následného penále a je zde nutné zaměření na prevenci jejich vzniku. Pro poplatníky se stal současný daňový systém natolik nepřehledným, že i u menších daňových subjektů je nutné průběžně spolupracovat s odborníky v této oblasti, např. s auditory, daňovými poradci, ekonomickými poradci. Státní správa se také snaží vycházet vstříc poplatníkům alespoň v některých oblastech vzniku možných chyb a tento trend se bude směrem do budoucna prohlubovat.

3.5.1. Daň z příjmů fyzických osob

Nejčastěji se vyskytující daňové chyby:

- Chybné posouzení situace, kdy je poplatník rezidentem nebo nerezidentem příslušného státu podle § 2 zákona o daních z příjmů v platném znění, tato oblast má návaznost na mezinárodní smlouvy.
- V § 4 zákona o daních z příjmů, který řeší osvobození od daně, se v praxi vyskytuje řada chyb, které se zpravidla odvíjí od chybného posouzení nároku na osvobození, příkladem může být prodej nemovitosti, kdy se poplatník domnívá, že je příjem plynoucí z prodeje osvobozený a nejsou dodrženy lhůty mezi nabytím a prodejem nutné pro toto osvobození, často se chybuje v tom, že je předmětem daně příjem z prodeje movitého majetku, který byl zahrnutý do obchodního majetku, sloužil pro podnikání a byl vyřazený a do lhůty pěti let prodaný, dále se zapomíná zdanit přijaté plnění z pojištění majetku, který v době vzniku škody sloužil k podnikání nebo k pronájmu.
- V rámci příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (§ 6 zákona o daních z příjmů) dochází k zásadním chybám v daňové oblasti při posouzení příjmů poplatníka, zda patří do příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků nebo nepatří, a budou se zdaňovat například jako příjmy z podnikání popř. jako ostatní příjmy (posouzení, zda se jedná o tzv. „švarc systém“).
- V rámci § 7 zákona o daních z příjmů, který upravuje příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti je od roku 2005 možné použití výdajových paušálů. Tyto výdajové paušály jsou v rozdílných relativních hodnotách a jsou

vázány na konkrétní druh příjmů, chyby zde způsobené mají základ v nesprávném zatřídění druhu příjmu a z toho vyplývající možnost výpočtu a použití nadhodnocených výdajů.

- V § 7b, který řeší daňovou evidenci, se vyskytuje velmi vysoký počet chyb, častou chybou je podcenění provedení inventarizací majetku a závazků k poslednímu dni zdaňovacího období, kdy se nepracuje se zjištěnými rozdíly, které mají dopad do daňového základu. Nedostatkem tohoto paragrafu je přílišná volnost pro vedení daňové evidence a z toho návazně vyplývající možnost vzniku chyb.
- V § 9, který upravuje příjmy z pronájmu, se vyskytuje nesprávné zacházení s majetkem pořízovaným formou finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, kdy pro příjmy z pronájmu není definovaný obchodní majetek, pro daňové uznání nájemného při použití finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci je jednou z podmínek zahrnutí odkoupeného majetku právě do obchodního majetku, tj. v důsledku není nájem výdajem daňovým.
- V § 10, který upravuje ostatní příjmy, dochází k chybám při posouzení příjmů z příležitostné činnosti, kdy často dochází k její záměně s § 6 zákona o daních z příjmů, tedy se závislou činností, příležitostná činnost musí být skutečně činností jednorázovou bez vazby na pokyny plátce.
- V rámci § 11, který řeší výpočet příjmu spoluvlastníka, může být daňovou chybou použití paušálních výdajů v případě, kdy nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů.
- Řada daňových chyb se vyskytuje v § 12, který upravuje výpočet příjmu účastníka sdružení, které není právnickou osobou, je tomu především z toho důvodu, že základní podmínky pro sdružení upravuje občanský zákoník, který není adekvátně provázaný s daňovou oblastí v této pasáži, vzniká zde celá řada sporných momentů, které se obtížně řeší v daňové oblasti, především se jedná o majetkové vztahy a z nich vyplývající možnost uplatnění daňových výdajů. Sdružení bez právní subjektivity je v praxi poměrně častou formou podnikání, vzhledem k možnosti vzniku celé řady nejen daňových chyb v této oblasti lze doporučit jinou, přehlednější formu podnikání.

- Při výpočtu příjmu spolupracujících osob podle § 13 zákona o daních z příjmů vznikají daňové chyby při dělení příjmů a výdajů v rámci spolupráce manželky a jiných osob, kdy se rozděluje více než 30% podílu na společných příjmech a výdajích, případně není dodržena podmínka společné domácnosti ostatních osob s poplatníkem.
- V rámci § 15, který řeší uplatnění nezdanitelné části základu daně, se vyskytují chyby v daňové oblasti především při odečtu hodnoty darů ze základu daně, především se chybí v posouzení účelu daru.

3.5.2 Daň z příjmů právnických osob

- V § 18, který upravuje předmět daně, se často vzhledem ke značné složitosti upravující legislativní oblast u neziskového sektoru, chybí při stanovení daňového základu u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, u těchto poplatníků bývá někdy složité vymezit přesně předmět daně v rámci činnosti vyplývající z jejich poslání (tzv. hlavní činnosti).
- V rámci § 20, který řeší uplatnění osvobození od daně, se chybí v souvislosti s poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání v posouzení osvobození členských příspěvků podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, pokud totiž členské příspěvky nesplňují vazbu na stanovy, statut, zřizovací nebo zakladatelské listiny, stávají se předmětem daně z příjmů právnických osob, dále se u podnikatelského sektoru vyskytují chyby v posouzení osvobození příjmů z dividend a jiných podílů na zisku především se změnou legislativy platné od vstupu České republiky do Evropské unie.
- V rámci § 20, který upravuje základ daně a položky snižující základ daně se chybí obdobně jako u fyzických osob při odečtu hodnoty darů ze základu daně v posouzení účelu těchto darů, dále je umožněno poplatníkům, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání snížit podle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů v platném znění základ daně, ale takto uspořené prostředky jsou povinni použít do určité doby (jedno až tři zdaňovací období) ke krytí

nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, pokud je nepoužijí musí zvýšit základ daně, na což se zapomíná.

4 PRAKTICKÁ VÝCHODISKA

4.1 Daňové úniky

Přesné vymezení pojmu daňový únik v zákonech ČR nelze nalézt. Intuitivně si, ale každý člověk pod pojmem daňový únik dokáže představit zpravidla nelegální činnost, která je ze společenského hlediska nežádoucí a je potřeba ji eliminovat. Daňový únik lze obecně chápat jako nezákonné ochuzení státu o jeho příjmy²¹. Nelegální činnost, která se nejvíce blíží daňovému úniku, vymezují trestněprávní předpisy v části nazvané: „*Trestné činy daňové, poplatkové a devizové*“.²² V § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku není na první pohled žádná zmínka o pojmu daňový únik, na druhou stranu, z pohledu práva trestního je intuitivně podstata zkrácení daně nebo úniku daně totožná. Proto pokud se nám nedostává definice daňového úniku, můžeme § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku považovat za vymezení daňového úniku a postihů při jeho dopuštění²³.

V anglicky psaných textech se rozlišuje mezi tzv. „*tax avoidance a tax evasion*“.²⁴ Rozdíl mezi těmito dvěma pojmy je v jejich legálnosti. Tax avoidance (vyhýbání se placení daní představuje v podstatě legální činnosti, které vedou k minimalizaci odvedené daně (mohli bychom je nazývat tzv. efektivní daňovou optimalizací).

²¹ JURČÍKOVÁ, S. *Daňové úniky v oblasti daně z příjmu PO [online]. 2010, s.17.* Dostupný na World Wibe Web <http://is.muni.cz/th/251542/esf_b/bakalarska_prace.pdf>

²² Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník Díl 2

²³ JURČÍKOVÁ, S. *Daňové úniky v oblasti daně z příjmu PO [online]. 2010, s.17.* Dostupný na World Wibe Web <http://is.muni.cz/th/251542/esf_b/bakalarska_prace.pdf>

²⁴ CULLIS, J.; JONES, P. *Public finance and Public choice*. Vyd. Oxford University Press, USA; 2 edition, 1998. ISBN 0198775792. s. 191.

Prostředkem této daňové optimalizace je využívání všech možných dostupných zákonných ustanovení včetně uplatnění veškerých výjimek a daňových úlev, mnohdy však také využití mezer v daňových zákonech a s nimi souvisejících předpisech. Tax avoidance může být na jedné straně výsledkem využití zákonných úprav, které vláda přímo zamýšlela a domyslela jejich dopady, na straně druhé však také výsledkem neúmyslných pochybení, které vznikly vlivem nepřehledné směsice daňových paragrafů a souvisejících zákonů²⁵.

Na rozdíl od první skupiny je tax evasion (daňový únik, podvod) považování za nelegální činnost, za kterou může být daňový poplatník postižen. Míra postihu závisí jednak na rozsahu neodvedení nebo zkrácení daně, jednak na tom, zda bylo prokázáno úmyslné překročení zákona. Zkrácení daně je považováno za trestný čin od „většího rozsahu“, navíc musí jít o úmyslné zavinění. Většina odhalených tax evasion tak bývá spíše „odměněna“ vyměřeným penále nebo pokutou finančním úřadem. Nutno podotknout, že ne všechny úniky z této kategorie musejí být automaticky záměrnou, podvodnou činností, mnohé mohou vyplývat spíše z neznalosti, neúplné informovanosti, nedbalosti či neopatrnosti, kterým nahrává nadměrná nepřehlednost daňových zákonů spojená s rozdílnými výklady zákona nejenom různými daňovými poradci a právníky, ale dokonce i odlišný výklad mezi finančními úřady či kontrolujícími úředníky. Pro daňového poplatníka je tak mnohdy charakteristická tzv. racionální znalost. Místo aby si osvojil všechny související předpisy se svým podnikáním (ať už vlastními silami, nebo pomocí služeb daňového poradce), racionálně usoudí, že je pro něj získávání potřebných podrobných informací natolik nákladné ve srovnání s možnými riziky, že dává přednost neznalosti. Pro potřeby české terminologie by bylo účelné tyto dvě skupiny minimalizace daně (tax avoidance a tax evasion od sebe odlišit.²⁶

²⁵ TICHÁ, M. Teoretické a praktické aspekty veřejných financí. [online]. 2007, s.2. Dostupný na World Wide Web <http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf>

²⁶ TICHÁ, M. Teoretické a praktické aspekty veřejných financí. [online]. 2007, s.2,3. Dostupný na World Wide Web <http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf>

4.1.1 Klasifikace minimalizace odvodu daně

První skupina aktivit, která vede k minimalizaci daňové zátěže jsou legální metody, nazývané **efektivní daňovou optimalizací**²⁷ – různá osvobození, slevy, volba mezi formou odpisů, které byly zapsány do daňových zákonů s přímým úmyslem legislativců daňově zvýhodnit určitou skupinu poplatníků nebo podpořit vybrané činnosti jako je věda a výzkum. V určité míře se mohou v této skupině legální minimalizace daně vyskytnout i případy, kdy daňový subjekt se snaží využít nedostatků v zákonech tak, jak to původně legislativci nezamýšleli. Problémem je tenká hranice a posouzení, co měl dotýčný zákonodárce v úmyslu a co již lze považovat za využití nedokonalostí v právních předpisech.

Druhá skupina minimalizace daně jsou zahrnuty **nelegální aktivity – daňové úniky**²⁸, které mohou být ve větší, nebo menší míře prokazatelné a tudíž i postižitelné. Příkladem nepostižitelného a často využívajícího způsobu daňového úniku je snížení daně a to využitím možnosti rozdělit příjmy na osoby spolupracující, kdy poplatník neboli vyčká osoba, volí v rámci zákona tu nejvíce výhodnou variantu rozdělení spolupráce tak, aby snížila odvod daně (optimalizovala svojí daňovou povinnost). Základním kritériem totiž nebývá skutečný procentuální podíl spolupracující osoby na podnikatelské ekonomické činnosti (který často v praxi bývá nulový), přesto s velkou pravděpodobností nebude toto krácení daně postihnuto kontrolou finančního úřadu.

Hranice vedená mezi legální minimalizací daně a daňovým únikem, za který již hrozí i určitá forma postihu, nemusí být vždy jasně jednoznačná. Problém bývá v nejednoznačném výkladu konkrétních právních předpisů, kdy ani jednotlivé finanční úřady nemusejí postupovat jednotně. Snadno pak vznikají situace, kdy je jedna a tatáž ekonomická aktivita považována jedním finančním úředníkem za legální počín, zatímco

²⁷ TICHÁ, M. Teoretické a praktické aspekty veřejných financí. [online]. 2007, s.3. Dostupný na World Wide Web <http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf>

²⁸ TICHÁ, M. Teoretické a praktické aspekty veřejných financí. [online]. 2007, s.3. Dostupný na World Wide Web <http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf>

druhá finanční kontrola vyměří za stejný případ např. pokutu včetně penále. Mnohé prostředky daňové minimalizace navíc mohou být využity jen těmi, kteří jsou nejen dostatečně informováni, ale navíc mají své daňové záležitosti v rukou právních expertů a daňových poradců (TICHÁ, 2007).

4.2 Daňové úniky na úrovni živnostníků a soukromých firem

V České republice se stále najde velký počet podnikatelů, kteří se snaží šetřit a to i za cenu, že dojdou k rozporu se zákonem. Mezi jeden z nejčastějších podvodů patří poskytnutí služby zákazníkovi, aniž by následně došlo k fakturaci. Podnikatel tyto příjmy nevykáže a ušetří tím na daních. Podle úředníků počet těchto podvodů kvůli vyšším výdajovým paušálům klesá. S tím, ale nesouhlasí samotní podnikatelé, kteří tvrdí, že řadě řemeslníků se vyplatí nadále riskovat. Podnikatele neodrazují ani postihy, které jim v případě odhalení hrozí, a to i navzdory tomu, že mohou dokonce být trestně stíháni a skončit na řadu let ve vězení. Mnoho zákazníků se tak může setkat s dotazem, zda bude chtít dané zboží či službu draž s fakturou nebo podstatně levněji bez ní. Důvod je jednoduchý, vyhnout se daním. Jenže tím, že živnostník zatajuje příjmy porušuje zákony a vystavuje se tak riziku dvojího postihu, a to správnímu a trestněprávnímu. V případě, že jeho práci "načerno" odhalí finanční úřad, hrozí podnikateli doměření daně a také penále ve výši 20 % a úrok z prodlení ve výši repo sazby, kterou stanovuje Česká národní banka, zvýšenou o 14 %. Sankce a další postihy v daném případě živnostníkovi hrozí i ze strany příslušné zdravotní pojišťovny a správy sociálního zabezpečení za neodvedení zákonného pojistného. Vedle toho se podnikatel vystavuje také možnosti trestního postihu, a to podle v závislosti na výši přečinu. Nejčastěji se jedná o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku. Podnikateli, který ve větším rozsahu (minimálně 50 000 Kč) úmyslně zkrátí například daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na zdravotní pojištění, hrozí trest odnětí svobody na šest měsíců až tři léta nebo dokonce zákaz činnosti. Pokud pak škoda dosáhne více než půl milionu korun, může si živnostník odsedět až 8 let, a jestliže stát podnikatel ošidí o 5 milionů korun a více, může být trest odnětí svobody až na 10 let. Samotné

finanční úřady, které mají kontroly podnikatelů na starosti, říkají, že práce načerno pomalu mizí. V současné době již poplatníci tuto praxi opouštějí a to s ohledem na výši výdajových paušálů u řemeslných živností a s přihlédnutím k výši slevy na poplatníka. Pokud na nějaké krácení daně finanční úřad přijde, děje se tomu tak podle slov podnikatelů hlavně na udání třetí osobou. Tuto skutečnost nepřímo potvrzuje i samotná daňová správa, která se často právě na upozornění občanů spoléhá. Daňové kontroly proto většinou nechodí namátkově. Kromě udání třetí osoby na sebe může podnikatel přivolat kontrolu z finančního úřadu i sám. Podezřelá bývá dlouhodobá finanční ztráta společnosti či nadměrné odpočty DPH. Zájem úředníků budí i velké výkyvy v hospodaření, kdy firma vykazuje jeden rok zisk a druhý ztrátu. Zda se podíl "podnikání bez faktur" zmenšuje či nikoli, nedokáží rozsoudit ani statistici. Určitý odhad za tzv. šedou ekonomiku se sice provádí, ale tento odhad je velmi hrubý a je součástí celkových údajů. Podíl šedé ekonomiky se ovšem významně liší v závislosti na typu ekonomické aktivity a velikosti subjektů (MORÁVEK, 2010).

4.2.1 Dodavatel jako neexistující subjekt, fingované dodavatelské faktury či zkreslované údaje v nich

V tomto případě se jedná hlavně o doměrky daně na vstupu v případech, kdy správce daně zjistí, že daňový doklad sice má formálně veškeré náležitosti, ovšem plátce, který údajně uskutečňuje zdanitelné plnění, neexistuje. Příjemce zboží, to znamená odběratel, pak v dobré víře, že vlastní daňový doklad, uplatní nárok na odpočet daně na vstupu. Stanovisko správců daně je v takovýchto sporech jasné. Neexistující osoba nemůže vystavit daňový doklad, a proto takovýto doklad není daňový doklad. Oporu v ZDPH má tento právní názor v ustanovení § 19 odst. 2, který stanoví, že plátce má nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu zaúčtovaného podle zvláštního předpisu se všemi tímto zákonem předepsanými náležitostmi, který byl vystaven plátcem daně. Dalším argumentem pro podporu tohoto názoru je, že ve smyslu obchodního zákoníku je kupní smlouva mezi podnikateli dvoustranným právním úkonem uzavřeným mezi prodávajícím a kupujícím. V dané věci však prodávající označený na daňovém dokladu neexistuje a chybí jeden účastník obchodně závazkového vztahu. I kdyby došlo k plnění

z takovéto smlouvy, zboží by bylo předáno a odběratel by dodavateli zaplatil, a tudíž by jednal v dobré víře. Tato skutečnost nic nemění na jeho povinnosti uloženou zákonem, prokázat oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a prokázat správci daně, že zboží bylo dodáno plátcem daně. Bylo-li však zapláceno za zboží někomu, kdo není plátcem DPH, nemá kupující nárok na odpočet daně a uskutečnil-li se obchod s neexistujícím subjektem, musí odběratel vycházet z toho, že v rámci svých podnikatelských aktivit nese i podnikatelské riziko. Jde o logický názor vycházející z principu DPH. Jeden z účastníků obchodně závazkového vztahu daň inkasuje, zatímco druhý ji odvede.

4.2.2 Krácení daně jiným způsobem

Správci daně je umožněno dle §23 odst. 10 postihovat spekulativní chování směřující ke snižování daňové povinnosti. Jeho rozsah však není omezen nějakým konkrétním okruhem osob, na které se vztahuje. Důležité je, že v tomto případě leží na správci daně důkazní břemeno, kdy správce daně musí krácení daně jiným způsobem prokázat. Je pravdou, že toto ustanovení dává správci daně do rukou velmi mocnou zbraň. Konkretizovat v jakých případech přichází použití tohoto ustanovení v úvahu je prakticky nemožné, ale obecně lze říci, že se jedná o případy, kdy bez jasného důvodu daňový subjekt koná tak, že toto konání mu ve svém důsledku přináší ztrátu. Je samozřejmé, že se nebude jednat např. o případy výprodejů sezónního zboží či zboží výběhového atd. Pokud se ale bude jednat o případy, kdy daňový subjekt pořídí zboží a obratem je prodá se značnou ztrátou, pak správce daně bude takovou transakci nepochybně zkoumat.

Uvedu dva příklady, kdy správci daně výše uvedené ustanovení aplikovali v praxi. Jedná se o poměrně typické situace, ilustrující ustanovení.

V prvním případě se jedná o situaci, kdy Finanční úřad při daňové kontrole zjistil, že obchodní společnost A, zabývající se nákupem a prodejem motorových vozidel, nakoupila dva nové osobní automobily, každý přibližně za 500 000 Kč, které obratem prodala, a to jeden ještě tentýž den a druhý hned následující den. Prodej byl realizován

za cenu podstatně nižší, u jednoho automobilu přibližně o 90 000 Kč. Ztráta z prodeje byla odůvodněna s poukazem na výrobní vady, přičemž tyto vady, resp. odpovědnost dodavatele za tyto vady, nebyla u dodavatele nijak uplatněna. Správce daně toto jednání zhodnotil právě jako krácení daně jiným způsobem podle §23 odst.10 ZDP a odvolací orgán platební výměr potvrdil. Společnost se jako žalobce domáhala zrušení rozhodnutí o dovolání u soudu a v žalobě namítala, že napadené rozhodnutí (platební výměr) je nezákonné, když žalovaný rozhodnutí odůvodnil tak, že žalobce neuplatnil reklamaci vůči obchodní společnosti, která mu dva automobily dodala, čímž podle žalovaného žalobce nerespektoval ustanovení zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, a tím následně byly neoprávněně zvýšeny náklady na pořízení zboží a zkrácen základ daně z příjmů právnických osob. Toto tvrzení žalovaného jde nad rámec zákona, ukládá povinnosti nad rámec zákona a jako takové je nezákonné. Kupní smlouvu uzavíranou mezi podnikateli upravuje obchodní zákoník a tímto zákonem se také řídil vztah při nákupu dvou osobních automobilů. Žalovaný v napadaném rozhodnutí uvádí, že prý společnost nerespektovala ustanovení § 436 a 441 obchodního zákoníků, porušila zákon a v důsledku toho nastupuje sankce – konstatování, že náklady na pořízení zboží byly neoprávněně zvýšeny, a tedy neuznána vykázaná ztráta. Obchodní zákoník § 436 uvádí možnosti, které kupující ve vztahu k prodávajícímu v případě odpovědnosti za vady má. Právem z této odpovědnosti je buď právo odstoupit od smlouvy nebo právo směřující věcně k reparaci neodpovídajícího stavu, jaký měl podle smlouvy nastat, a to buď v naturální formě (výměnou nebo opravou) nebo peněžním vyrovnáním (poskytnutí slevy). Jde však o právo kupujícího, nikoli o jeho povinnost, jak konstatuje žalovaný. Soud rozhodl, že takové jednání není sankcionovatelné ani podle obchodního zákoníku, ani podle zákona o daních z příjmu, ale nesporně jde o krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

Dalším příkladem může být prodej vlastního majetku a jeho zpětný pronájem za vyšší cenu. Tento případ jasně ukazuje, že ustanovení § 23 odst.10 a § 23 odst.7 v části týkající se tzv. jinak spojených osob se v zásadě překrývají. Jednalo se např. o případ, kdy akciová společnost měla ve svém majetku pozemky, které prodala fyzické osobě, jež byla nepochybně shodou okolností současně předsedou představenstva této

společnosti a navíc jejím jediným akcionářem. Cena za kterou byly pozemky prodány, činila 650 000 Kč. Rovněž shodou okolností se jednalo o pozemky, na kterých stály některé nemovitosti, které patřily akciové společnosti a zůstaly v jejím vlastnictví i po prodeji pozemků. Tyto pozemky si pak společnost následně pronajala za roční nájemné 3mil. Kč. Správce daně dospěl při hodnocení obchodního vztahu, tedy prodeje a zpětného pronájmu, k závěru, že se jedná o vztah vytvořený za účelem snížení základu daně z příjmů a neuznal zaúčtované nájemné jako daňově účinný náklad. V rámci odvolání společnost namítala, že hlavním důvodem prodeje pozemku a jeho následného pronájmu bylo slušným způsobem předejít odmítnutí zahraničních firem, které požadovaly na společnosti koupi závodu ve zmiňované lokalitě kdy se společnost ukázala jako velmi prosperující. Při stanovení ceny nájmu se vycházelo z předpokládaného pronájmu jiných pozemků zahraniční společnosti. Na výzvu správce daně k předložení důkazů o jednání se zahraničními společnostmi společnost uvedla, že jednání se zahraničními firmami byla vedena pouze ústně. Žádné písemné dokumenty nelze doložit. Odvolací orgán odvolání zamítl s tím, že správce daně nepochybil, pokud neuvěřil argumentaci, že byl prodej pozemků nutný, když následně náklady na pronájem stejných pozemků přesáhly ročně téměř pětinasobně jejich celkovou prodejní cenu. Konstatoval, že takové jednání není sankcionovatelné podle obchodního zákoníku ani podle dalších předpisů, upravujících právo soukromé, ale jedná se o krácení daňové povinnosti způsobem ve smyslu §23 odst. 10 ZDP. Důsledky tohoto jednání musely být připsány k tíži společnosti, jednalo se o její dobrovolnou volbu, dodatečné doměření daně nebylo tedy sankcí, ale pouze opatřením na základě zákona o daních z příjmů, které zákon s takovým jednáním spojuje(KOBÍK,JUNGWIRTH,SPURNÁ,ŠPERL,2002).

4.3 Daňové úniky v DPH a jejich prevence

Nárok na odpočet DPH se od roku 2011 stane obtížnější záležitostí než tomu bylo doposud. Podnikatelské subjekty musí být více obezřetní při uplatňovaní daně na vstupu.

Hlavními důvody pro novelu zákona o DPH byl především závazek České republiky transponovat do právního řádu směrnice Rady EU v oblasti DPH. V první řadě se jedná o směrnice, které vstupují v účinnost od 1. 1. 2011 nebo v průběhu roku 2011 a které se týkají místa plnění při poskytování služeb, daňových úniků spojených s dovozem zboží a některých ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (tzv. technická novela). Další návrhy změn souvisejí s již platnými směrnicemi a nařízeními Rady EU, které umožňují členským státům využít některá platná ustanovení a která dosud nebyla v ČR uplatněna. Jedná se také o opatření proti daňovým únikům a to přenesením daňové povinnosti na příjemce plnění a ručení za daň. Nově je zavedena možnost opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Ostatní schválené změny jsou legislativně technické změny a změny reagující na zkušenosti ze správy daně a praxe.

Účelem této informace je poskytnout základní přehled o důležitých změnách zákona o DPH od 1. 4. 2011, které jsou dále předmětem samostatných informací.

1. Režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění

Jedná se o transpozici článku 199 Směrnice o DPH, která umožňuje členským státům stanovit, že u vyjmenovaných plnění je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň osoba povinná k dani, pro niž je zdanitelné plnění uskutečněno – tj. odběratel. Po účinnosti novely bude tento režim využíván jako dosud při dodání zlata a nově i u dodání šrotu a odpadu, včetně jeho zpracování a při obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. Účinnost uplatnění tohoto režimu při poskytnutí stavebních nebo montážních prací je posunuta na 1. leden 2012. Podrobná úprava je obsažena v Informaci - Režim přenesení daňové povinnosti § 92a – 92e od 1. 4. 2011.

2. Změny v oblasti uplatnění nároku na odpočet daně

Změny v uplatňování nároku na odpočet vycházejí z některých zásad vyplývajících ze zavedené judikatury Soudního dvora EU a ze zásad vycházejících ze směrnice 2009/162/EU, které jsou členské státy povinny provést. Dále byly do textu zákona promítnuty některé postupy, které jsou pro členské státy volitelné a jejichž cílem je zjednodušení aplikace pravidel v praxi, a zavádí se některá opatření, která odpovídají zásadě neutrality zatížení plátců daně. Změny oproti dosavadnímu znění zákona jsou popsány v Informaci – Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011.

3. Opravy základu a výše daně v jiných případech

Další úpravou, která vstupuje v platnost od 1. 4. 2011 jsou změny při opravě základu daně a výše daně (§ 42 a 45) a při opravě výše daně v jiných případech (§ 43 a 45). Tyto změny jsou zachyceny v Informaci - Oprava základu daně a výše daně a oprava výše daně v jiných případech § 42 a § 43 - od 1. 4. 2011.

4. Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení

Jedná se o nové ustanovení umožňující plátcům za zákonem stanovených podmínek opravit daň u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Komentář k tomuto ustanovení je uveden v Informaci - Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení § 44 a § 46 - od 1. 4. 2011.

5. Osvobození od daně při dovozu zboží

V rámci novely je provedena změna a také upřesnění textu § 71 Osvobození při dovozu, tyto změny a komentář jsou uvedeny v Informaci - Osvobození při dovozu zboží § 71 zákona o DPH - od 1. 4. 2011. Novelou došlo ke zpřísnění podmínek pro osvobození od

daně při dovozu zboží do členské země, kdy je zboží následně dodáno do jiného členského státu, než do kterého se dovoz zboží uskutečnil, tyto změny jsou uvedeny v Informaci - Osvobození od daně při dovozu zboží, které je přepraveno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně (tzv. celní režim 42) § 71g zákona o DPH – od 1. 4. 2011.

6. Souhrnná hlášení

V souvislosti se změnami v novele zákona o DPH účinné od 1.4.2011 je také aktualizována informace týkající se podání souhrnného hlášení, změny a jejich popis je uveden v Informaci – Změna v oblasti DPH při podávání souhrnného hlášení § 102 - od 1. 4. 2011. Souhrnné hlášení bude i nadále možno podávat pouze v elektronické podobě, informace upřesňuje a doplňuje možnosti zasílání souhrnného hlášení i s ohledem na možnosti uvedené v daňovém řádu.

7. Skupinová registrace

Vzhledem k některým změnám, ke kterým došlo v roce 2010 a 2011 v ustanoveních týkajících se skupinové registrace, jsou tyto změny komentovány v dokumentu - Aktualizace informace ke skupinové registraci k 1. 4. 2011.

Zabránění daňových úniků by tedy měla řešit výše zmiňovaná, nyní již schválená novela. Ta zavedla ručení odběratele za DPH, která záměrně nebyla odvedena jeho dodavatelem. Nový princip ručení za nezaplacenou daň se bude vztahovat na případy, kdy kupující odebere zboží, zaplatí za něj sjednanou cenu včetně daně, ale prodávající už ji neodvede státu, přičemž kupující to vzhledem k ceně mohl přinejmenším předpokládat. Opatření má postihnout především ty, kteří se záměrně spojí s cílem vylákat od státu odpočet daně. Novela také využívá evropské směrnice o DPH k převedení daňové povinnosti na příjemce plnění u vybraných komodit. Tuto možnost Česko zatím využívalo pouze u dodání zlata, nově platí i pro dodání šrotu a odpadu včetně jeho zpracování, obchodování s emisními povolenkami a i pro poskytování

stavebních prací. Nová úprava má také ztížit daňové úniky v případě obchodování s pohonnými hmotami, tak že základem daně bude u pohonných hmot v daňových skladech cena včetně spotřební daně. Novela umožňuje podnikatelům odepsat DPH z pohledávky za dlužníkem, který mu nezaplatil, protože se ocitl v insolventi. Pohledávka bude muset být starší šesti měsíců. Nástroj bude možné využít až tři roky zpětně (MFČR, 2011).

4.3.1 Ručení za daň

Uvedený princip by se měl od roku 2011 týkat všech zdanitelných plnění uskutečněných v tuzemsku mezi dvěma plátcí. Podle tohoto principu ručí za odvod DPH finančnímu úřadu nejen dodavatel (podobně jako doposud), ale i odběratel, a to společně a nerozdílně. V případě, že dodavatel záměrně neodvede DPH finančnímu úřadu bude ručení za daň uplatněno na odběrateli. Důležité je zde slovo „záměrně“, protože správce daně bude zkoumat, jestli odběratel v době uskutečnění zdanitelného plnění věděl nebo mohl vědět o úmyslu dodavatele nesplnit svou daňovou povinnost.

Další povinností odběratele bude doplacení DPH v případě jeho neodvedení dodavatelem, jestliže cena za dodání zboží nebo poskytnutí služby bude bez ekonomického opodstatnění zjevně odchylná od ceny obvyklé. Je tedy na odběrateli, aby v případě pochybností správce daně zdůvodnil rozdíl ceny stanovené a ceny tržní.

4.3.2 Režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění

Tento princip odvodu daně, který je zcela odlišný od dosavadní běžné praxe, by se měl od roku 2011 týkat následujících zdanitelných plnění uskutečněných v tuzemsku mezi dvěma plátcí:

- dodání šrotu a odpadu, včetně jeho zpracování
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací
- (v jednání je i dodání benzinu nebo nafty nad 1 500 l na jednu dodávku plátcí)

V uvedených případech by měl dodavatel vystavit fakturu bez DPH. Odběratel na tomto dokladu daň dopočte a v rámci svého daňového přiznání odvede. Zároveň si ve stejném daňovém přiznání uplatní i odpočet daně, pokud má na něj nárok – v plné nebo krácené výši. Tato „novinka“ se zřejmě rychle ujme, protože je výhodná jak pro dodavatele, který není zatížen odvodem DPH finančnímu úřadu, tak pro odběratele, který nemusí čekat na vrácení DPH od finančního úřadu - k vyrovnání daně na vstupu totiž dojde v rámci jednoho daňového přiznání s daní na výstupu, kterou by jinak odběratel zaplatil dodavateli (POPELKOVÁ, 2010).

4.3.3 Novela DPH z pohledu měst a obcí

Cílem patrně nejrozsáhlejší novely zákona o dani z přidané hodnoty je zúžení prostoru pro daňové úniky. Jde jistě o záměr nezpochybnitelně důležitý. Z pohledu obcí a měst, z nichž řada se stala plátcem spíše proti své vůli, novela obsahuje zásadní komplikace. Skutečný rozměr se ukazuje při zohlednění souvisejících změn v účetnictví, výkaznictví a finančních tocích.

V průběhu připomínkového řízení Svaz měst a obcí České republiky požadoval především zrušení návrhu na zavedení systému reverse-charge u stavebních prací. Dnes se tento způsob přiznání a zaplacení daně používá téměř výhradně při poskytování vybraných služeb do nebo z jiného členského státu, což se většiny obcí netýká. Reverse-charge zjednodušeně znamená, že daň z přijatých zdanitelných plnění přiznává a odvádí jejich příjemce. Daň se tedy objeví nejen na straně vstupů, ale také výstupů. V důsledku navrhovaného § 92a odst. 5 se zvyšuje administrativa, neboť o každé operaci reverse-charge bude třeba vést dodatečný přehled, který se stane součástí daňového přiznání. Navíc existuje obava, že na tuto změnu nejsou vůbec připraveny dotační programy, u nichž je DPH uznatelným nákladem. Dodavatelské faktury nadále budou obsahovat pouze částku bez daně a sazbu. V této souvislosti je také nutno upozornit, že tato změna může ovlivnit strukturu obecních rozpočtů.

Ze strany Ministerstva financí došlo sice k posunutí účinnosti od roku 2012, avšak při pohledu na obsah používaných kódů CZ-CPA 41–43 je zřejmé, že odsunutím se problém neřeší. Kód 43 totiž zahrnuje úplně všechny drobné stavební práce jako výměna vodovodní baterie, oprava okna či opravu elektroinstalace v budově obecního úřadu. Pro všechny tyto drobné práce, budou-li poskytnuty plátcem, bude třeba vést dodatečnou evidenci. Zdá se, že daň tady zřejmě motivuje obce k výběru poskytovatelů – neplátců.

Problematickou se ukazuje rovněž myšlenka změny podmínek nároku na odpočet daně na vstupu uvedená v § 73. Nelze souhlasit s argumentem předkladatele, že jde o přizpůsobení se evropské legislativě. Odkaz na rozsudek z roku 2004, který není dostupný v češtině, protože v době jeho vynesení nebyla ČR ještě členským státem, zde nepůsobí přesvědčivě. V tak zásadní záležitosti jako nárok na odpočet daně musela být česká právní úprava zřejmě harmonizována již při vstupu do EU.

Mnoho otázek zatím vyvolává také nové pojetí majetku vytvořeného vlastní činností. I v tomto případě navrhované změny zákona mohou přinést zásadní dopady do oblasti čerpání dotací. Na začátku ledna 2011 odeslal Svaz seznam dotazů, které by měly sloužit jako součást podkladu pro metodickou podporu přislíbenou v rámci připomínkového řízení. Jak již bylo uvedeno výše, navržená novela se týká také účetnictví, výkaznictví a dotací. Zohlednění specifik plátců daně z neziskového sektoru a zhodnocení dopadů sebeúčelnější novely na jejich hospodaření představuje nezbytnou součást legislativních prací a metodické činnosti Ministerstva financí jako celku (KYPETOVA a NEJEZCHLEB, 2011).

4.4 Švarc systém vs. závislá činnost

Způsob ekonomické činnosti, kdy osoby, které vykonávají pro zaměstnavatele běžné činnosti, nejsou jeho zaměstnanci, ale vystupují jako samostatní podnikatelé. V ČR je v současné době zakázán. Systém dostal název podle podnikatele Miroslava Švarce, který s tímto způsobem podnikání začal v roce 1990²⁹. Jeho podstatou je využívání služeb lidí podnikajících na živnostenský list namísto zaměstnanců, přičemž se nejedná

²⁹ SLOVNÍK POJMŮ. Dostupný na World Wide Web <http://www.podnikatel.cz/slovnicek/svarc-system/>

o standardní dodavatelsko-odběratelské vztahy dvou nezávislých subjektů, jejich vzájemné vztahy připomínají vztah zaměstnavatele a zaměstnance. Zaměstnavatel tak ušetří na vysokých odvodech ze mzdy a na sociální a zdravotní pojištění. Stát má pro tento způsob optimalizace nákladů na pracovní sílu málo pochopení a snaží se mu všemožně bránit. Stát vnímá švarc systém jako takový daňový „tunýlek“. Vychází přitom z předpokladu, že při úhradě za práci v podobě odměny OSVČ přichází ve srovnání se mzdou zaměstnance ve stejné výši o oněch 34 % odvodů, které hradí zaměstnavatel za zaměstnance a opticky nejsou součástí mzdy. Otázkou je, nakolik stát skutečně trátí. Ušetřené peníze se k němu nakonec stejně dostanou – ať už je zaměstnavatel „podnikatelů“ použije na investice do firmy nebo na osobní spotřebu, vždy nakonec v podobě nepřímých daní dorazí do státní kasy. Daňové úniky ale nejsou jediným důvodem, proč chce stát švarc systém potírat. Důvodem, proč proti tomuto způsobu spolupráce brojí kromě ministerstva financí i ministerstvo práce a sociálních věcí, je kromě chybějících odvodů na sociální pojištění, také skutečnost, že živnostník v roli zaměstnance je oproti zaměstnanci mnohem méně chráněn. Nevztahuje se na něj totiž zákoník práce, ale pouze obchodní zákoník. Nemá tedy žádný nárok na placenou dovolenou, na přestávku na oběd, na pracovní pomůcky, nemůže se domáhat svých práv přes odbory, v případě výpovědi nemá nárok na odstupné ze zákona. Stát chrání zájem státní pokladny, protože skryté zaměstnávání vlastně okrádá státní pokladnu, okrádá systém sociálního zabezpečení, nemocenského pojištění. Také ale může výrazně poškozovat ty živnostníky, kteří takovým způsobem v jakémsi pseudozaměstnaneckém vztahu pracují. Při posuzování, zda se jedná o nelegální zastřený pracovní poměr nebo zcela legální outsourcing závisí ve velké míře na posouzení finančního úřadu. Ten posuzuje podle principu „obsah nad formu“ zakotveného v paragrafu 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, a nikoli podle formy, která zastírá faktický stav. Uvedená zásada je obsažena i v občanském zákoníku. Pokud tedy finanční úřad zjistí, že při najímání živnostníka se ve skutečnosti jednalo o zastřený pracovněprávní vztah, může věc posoudit jako krácení daně, což může mít pro podnikatele trestněprávní důsledky. Podnikatel zaměstnávající „na IČO“ může být potrestán i úřadem práce. Ten mu může za nelegální zaměstnávání živnostníků uložit pokutu až dva miliony korun.

Samotný živnostník nechávající se zaměstnat může zaplatit pokutu ve výši až 10 tisíc korun. V praxi ukládají úřady práce pokuty podstatně nižší, v průměru jen 5 tisíc korun za každý zjištěný případ porušení zákazu. Pokuta uložená úřadem práce však nemůže být zahrnuta do nákladů. Totéž platí pro sankce uložené finančním úřadem za krácení daně. Obrana však existuje – stačí dobře koncipovat smlouvy. Firmy, které se chtějí vyhnout problémům při spolupráci s osobami samostatně výdělečně činnými, by měly své smluvní dokumenty formulovat tak, že druhá smluvní strana bude dodávat služby, respektive dílo (konkrétní zakázka) s tím, že ve smlouvě by měl být stanoven pouze termín dodání. Jinak řečeno, není-li ve smlouvě stanoven druh práce, ale její výsledek, nejde o pracovní poměr. Dále lze podnikatelům jen doporučit, aby se ve smlouvách vyhýbali pojmům a formulacím, které by byly typické pro pracovní smlouvy, jako je určení druhu a místa práce, pracovní doby, výkon práce výhradně pro objednatele a podobně. Hraniční linie mezi nelegálním a dehonestovaným švarc systémem a legálním a uznávaným outsourcingem může být vskutku velmi tenká (PETERKA, 2006).

4.5 Daňové ztráty a zahraniční obchodníci a podnikatelé

Migrační úředníci spočítali, kolik stát ročně trátí na cizincích ze třetích zemí, kteří v tuzemsku pobývají na podnikatelské vízum. A výsledek je ohromující. Cizinci - podnikatelé ochuzují státní kasu ročně až o miliardu korun. Aspoň to stojí v závěru studie, která má dokázat nutnost přijetí novely cizineckého zákona.

Poměr počtu poplatníků daně z příjmu z řad cizinců ze třetích zemí k celkovému počtu podnikatelů cizinců ze třetích zemí ukazuje na skutečnost, že nevyvíjí žádné aktivity nebo velká část jejich podnikatelských aktivit probíhá v rámci šedé ekonomiky, stojí v ministerském materiálu. Finanční úřady v roce 2010 evidovaly jen osmnáct a půl tisíce plátců daní z řad cizinců ze třetích zemí. Přitom ve stejném roce bylo v Česku registrováno přes šedesát tisíc podnikatelů s vízovou povinností. Pokud by se jednalo o daňové úniky, šlo by o nezanedbatelnou částku v řádech stovek milionů korun, dodává zpráva. Odhady ministerstva vnitra potvrzují i lidé z ministerstva financí. Tato částka se samozřejmě špatně odhaduje, neznáme jejich metodiku odhadu daňových úniků. Při nedávné celostátní akci zaměřené na podnikatelskou činnost daňových

subjektů, které se zabývají dovozem a prodejem zboží původem z jihovýchodní Asie, bylo doměřeno na dani z příjmů přes 53 milionů.

Podle Bartáka (2010) je Vietnamštích obchodníků v Česku stále více, neplatí řádně daně a český stát tak přichází o miliardy korun ročně. Největším problémem z pohledu státu je, že spousta těchto obchodníků neplatí vůbec žádné daně. Nemáme sice přesně spočítané ztráty, které tím státní pokladna utrpí, ale budou se pohybovat minimálně v řádu miliard korun. Prezident svazu soudí, že za současný stav nemůže ani tak legislativa, kterou považuje za dostatečnou, ale spíš nedůslednost dozorových orgánů.

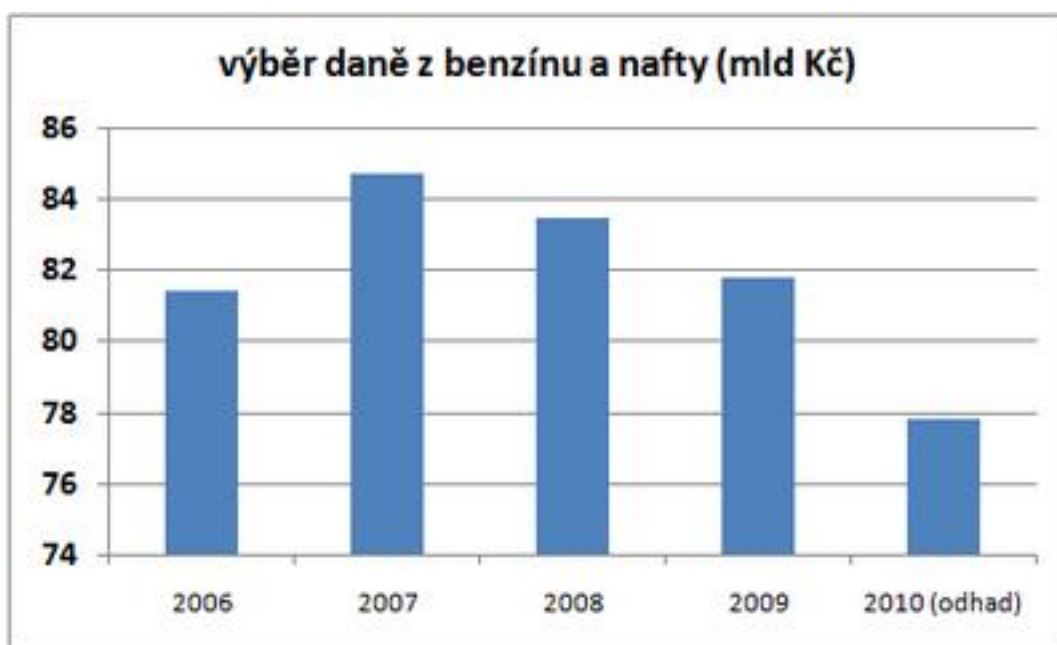
4.6 Pohonné hmoty jako největší zdroj daňových úniků

V minulých letech firmy obchodující s pohonnými hmotami připravily stát na daních o rekordních šest miliard korun. Celní podvody mají hodnotu o řád menší. V případě pančování paliv lze finanční hodnotu podvodů obtížně odhadovat. Platí, že černá ekonomika je na trhu s pohonnými hmotami realitou, se kterou se musí potýkat seriózní firmy. Pohonné hmoty jsou svým charakterem – coby zboží masového rozšíření a velké celkové spotřeby – ideálním terčem pro různé podvodníky. Na paliva se navíc vztahuje spotřební daň, která se neodvádí ze spotřeby chemicky podobných látek, které však neslouží k pohonu motorových vozidel. Celkové daňové zatížení pohonných hmot, skládající se ze spotřební daně (11,84 koruny za litr benzínu a 9,95 koruny za litr nafty) a 20 procentní DPH, přesahuje více jak polovinu ceny pohonných hmot. Suma, o kterou lze stát připravit, je tak pro různé podvodníky lákavá. „Celkový podíl daní z prodejní ceny benzínu dosahuje asi 62 procent a u nafty to je 56 procent. Hodnota daňových úniků na trhu s palivy byla vždy velmi vysoká. Z historického pohledu šetřených kauz lehkých topných olejů (přidávaných do motorové nafty v 90. letech, vztaženo na jednotlivé případy, šlo vždy o hodnoty velmi vysoké, v řádu stovek milionů korun. V roce 2008 evidovala celní správa celkem 81 odhalených případů porušení předpisů v oblasti nelegálního obchodování s minerálními oleji. Celkový odhadovaný únik na celní a daních činí 136 milionů korun. V porovnání s rokem 2007 však v roce 2008 došlo v této komoditě k poklesu úniku na daních. Počet zjištěných případů poklesl o více jak

40 procent a odhadovaný únik klesl dokonce o tři čtvrtiny. Pokles ve fiskální oblasti je dán především tím, že v roce 2008 byly v rámci trestního řízení realizovány pouze dva případy s vyčísleným únikem na cle a daních asi 50 milionů korun. Podvody na daních dosahují mnohem vyšších částek než podvody na cle. Finanční úřady za uplynulý rok zjistily, že se tuzemské firmy při obchodech s benzinem a naftou snažily rekordně připravit stát na daních o velkou sumu. Dnes chybí státu na daních za loňský rok z obchodů s palivy celkem šest miliard korun. Nejčastějším druhem podvodu na trhu s pohonnými hmotami jsou právě podvody daňové. Když se daří dovážet a nedanit, je to jistě efektivnější a méně riskantní. Řidiči si totiž nemohou stěžovat na špatnou kvalitu pohonných hmot a kontrolori z České obchodní inspekce neodhalí žádný problém. Když se ale podaří státu dočasně zamezit tomuto typu daňových úniků, vyskytuje se ve větší míře obchod s pohonnými hmotami nedosahujícími předepsaných kvalit. Častým druhem podvodu mohou být kromě uvedeného pančování také krádeže paliv. Zvláštním případem pak mohou být krádeže paliv, ke kterým dochází narušením potrubní přepravy. Pak dochází nejen k finančním ztrátám, ale hlavně k závažným ekologickým dopadům na okolní životní prostředí. K narušení soutěžních podmínek a daňové legislativy může docházet i dovozem jinak zvýhodněných komponent pro výrobu paliv nebo používáním nezdaněných frakcí uhlovodíků, velmi příbuzných skladbě pohonných hmot. Předmětem dalších kauz a podvodů pak mohou být alternativní paliva s nezdaněnou biosložkou. Seriózní prodejci paliv se samozřejmě nemůžou srovnávat na trhu s podvodníky, u nichž je cena pohonných hmot mnohem nižší. Pokud se někdo pustí do obchodních aktivit s cílem daňových podvodů, neplatí a neplní daňové povinnosti a není dopaden, tak tomu seriózní prodejci s obchodní marží 6 až 8 procent z prodejní ceny nemůžou konkurovat ani s využitím standardních marketingových nástrojů. Bojovat s podvodníky na trhu s pohonnými hmotami lze v zásadě prevencí – správnou legislativou. K potlačování podvodů přispívají také důkladná kontrola ze strany kontrolních orgánů a následné exemplární tresty udělené soudy pachatelům podvodů. Seriózní petrolejářské společnosti se snaží v rámci státní správy a orgánů činných v trestním řízení maximálně pomáhat nekalé praktiky odhalovat a eliminovat. Pomáhají například i podnikům ve speciálních analýzách paliv a olejů k odhalení pančování. Je však třeba důsledně rozlišovat technologickou nekázeň, například snížení

bodů vzplanutí třeba o 3 °C, a cílené podvádění a daňové machinace. Seriózní petrolejářské firmy pravidelně a při všech příležitostech zdůrazňují a zároveň žádají o zveřejňování zjištěných podvádějících firem a také iniciují příslušné státní orgány k provádění kontrolních a nápravních opatření. Vinu podle odborníků nese stát. Seriózní firmy na trhu s pohonnými hmotami se s působením černé ekonomiky nemají co vyrovnávat. Mají naopak důsledně požadovat, aby pořádek na trhu zjednal stát. Ačkoli stát není primární viník, je to jedině on, kdo má v rukou nástroje, kterými může situaci uvést do normálu. Daňové zákony se zásadně změnily při vstupu České republiky do Evropské unie v květnu 2004. Tyto změny přitom přinesly nové impulsy k rozvoji černé ekonomiky (ROŠKATIN, MIKŠOVSKÝ, PLATILOVÁ, 2010).

Graf 1 – Výběr daně z benzínu a nafty



zdroj: <http://machpetrmach.blog.idnes.cz/c/165139/Jak-zvysit-vyber-spotrebni-dane-z-benzinu-kdyz-ne-snizenim-sazby.html>

4.6.1 Černá ekonomika v prodeji paliv

Státní společnost Čepro změní systém obchodování s pohonnými hmotami. Jeho zákazníci už nebudou smět mezi sebou obchodovat v rámci daňového skladu firmy. Cílem je omezit daňové úniky a možnosti krácení daně z přidané hodnoty.

Skalický (2010) uvádí, že podle odhadů přichází stát ročně až o pět miliard korun. Umožňuje to systém fungování daňového skladu, ve kterém si obchodníci s pohonnými hmotami ukládají zásoby, které pak distribuují čerpacím stanicím. Existují dva daňové úřady, jeden je zodpovědný za výběr DPH - finanční správa a druhý je zodpovědný za výběr spotřební daně - celní správa. Problémem je, že obě tyto daně se aplikují v jiném časovém momentu, to znamená, že v okamžiku, kdy se obchoduje uvnitř skladu, tak se obchoduje bez spotřební daně. Kupující tedy zaplatí cenu produktu plus DPH. Zatímco, když se vyskládňuje, tak se platí cena produktu plus spotřební daň. A toto je celý základ pro výpočet DPH. Podvodné firmy si ale mezi sebou třeba i několikrát během dne papírově pohonné hmoty v rámci daňového skladu předprodají, až firma, která prodává zboží z daňového skladu ven, odpovídá za DPH z celé ceny zboží. Tedy včetně spotřební daně. Tu ale podvodníci nezapočítají.

Daňový únik je patrně založen na tom, že se neplatí část DPH, která by byla úměrná spotřební dani. Tento druh daňového úniku je velmi špatně dohledatelný. Firmy mizí na trase, stává se, že jim vyhoří účetnictví nebo, že i nakonec přiznají daně z DPH, ale dostanou nějakou likvidační, penalizační fakturu z jiné země například z Kypru a firma zanikne. To znamená, že firma daň přizná, ale nikdy ji nezaplatí. O daňových únicích se všeobecně ví, nikdo ale zatím žádnou firmu neusvědčil. Nový systém přeprodávání pohonných hmot v rámci daňového skladu to už nebude umožňovat.

Změnu v systému obchodování s pohonnými hmotami už společnosti Čepro posvětil Úřad pro hospodářskou soutěž. Souhlasí s ním i ministerstvo financí a celní správa. Čepro je v Česku dominantním daňovým skladem, ale není jediným. Proto očekává, že stát zavede systém také v dalších daňových skladech. Daňové úniky při obchodování s pohonnými hmotami by také měla omezit chystaná novela zákona o pohonných

hmotách. Ta navrhuje zřízení registru prodejců pohonných hmot, který povede celní správa.

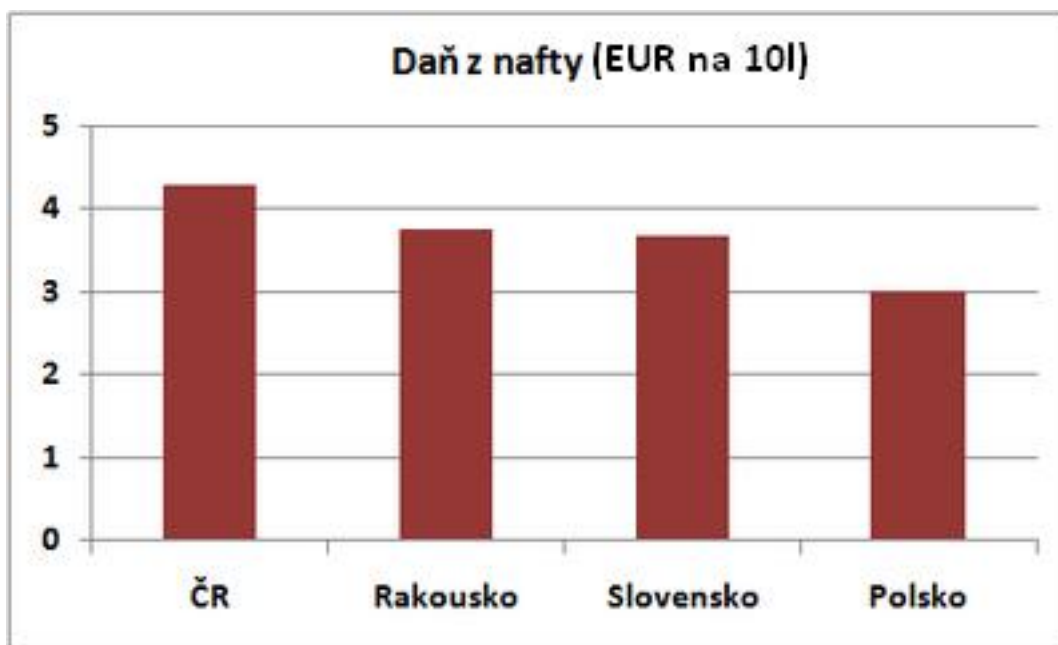
Státní distributor paliv Čepro připravuje pro své zákazníky zavedení nového systému obchodování s pohonnými hmotami. Cílem je omezit daňové úniky a možnosti krácení daně z přidané hodnoty. Zástupci společnosti to již dříve oznámili na tiskové konferenci. Podle odborných odhadů činí daňové úniky v Česku v oblasti pohonným hmot ročně až pět miliard korun. Čepro počítá s tím, že zastaví obchodování mezi jednotlivými subjekty v rámci svého daňového skladu. Chce tím zabránit obchodům, které se uskutečňují jen "na papíře". Dosavadní praxe je taková, že při nákupu pohonných hmot v daňovém skladu se zboží dále prodává bez spotřební daně. Faktura se vystaví na nominální hodnotu zboží plus DPH. Teprve firma, která prodává zboží z daňového skladu do volného oběhu, odpovídá za DPH z celé ceny zboží, tedy včetně spotřební daně.

K novému systému obchodování Čepro přistoupilo s tím, že v horizontu jednoho až dvou let negativně ovlivní hospodářský výsledek firmy. Ztráta prý může vycházet z předpokládaného menšího objemu pohonným hmot, který daňovým skladem proteče. Toto vše je chápáno jako dlouhodobá investice. Nový obchodní systém Čepra přivítalo ministerstvo financí i Celní správa ČR. Čepro ve spolupráci s Českou asociací petrolejářského průmyslu a obchodu, policií, celními a finančními úřady a dalšími institucemi navrhlo již dříve také další kroky, které mají zastavit nebo omezit daňové úniky. Je to například zřízení on-line přístupu do informační struktury daňového skladu, povinná registrace subjektů obchodujících s pohonnými hmotami, zřízení finančního úřadu zaměřeného jen na pohonné látky, neoddělitelná odpovědnost za daň nebo zavedení smluvních kontrolních mechanismů do smluv se zákazníky společnosti.

Změny mají nastat také prostřednictvím novely zákona o pohonných hmotách. Její návrh je nyní v meziresortním připomínkovém řízení. Součástí této novely je zřízení registru prodejců pohonných hmot, který povede celní správa. Neregistrované firmy nebudou moci s pohonnými hmotami obchodovat, tedy je ani nabízet na čerpacích stanicích. Daňové úniky podle distributorské společnosti dlouhodobě poškozují trh

s pohonnými hmotami, poškozují jméno Čepra a snižují jeho obchodní potenciál. Mají také vliv na výši marží na velkoobchodním trhu, uvedla firma. Firma proto očekává, že stát nový systém zavede také u dalších daňových skladů. Mluvčí celní správy, v jejíž kompetenci je povolování celních skladů, se k této možnosti nevyjádřil (ČTK, 2010).

Graf 2 – Daň z nafty



Zdroj: <http://machpetrmach.blog.idnes.cz/c/165139/Jak-zvysit-vyber-spotrebni-dane-z-benzinu-kdyz-ne-snizenim-sazby.html>

4.6.2 Výběr případů velkých daňových úniků

Výběr podezření na daňové úniky ve výši 500 milionů korun a více v posledních letech (řazeno sestupně podle výše údajné škody):

Až šest miliard korun

- 17. prosince 2008 - Mladá fronta Dnes napsala, že finanční úřady a policie vyšetřují případ neplacení daní skupinou firem, které obchodují s pohonnými hmotami. Policie podle deníku potvrdila, že jde o daňové úniky v hodnotě stovek milionů korun. Mezi společnostmi, které údajně způsobily škodu až šest

miliard korun, je podle Mladé fronty Dnes firma World Servis. Loni v říjnu pak policie sedm lidí podezřelých z daňových podvodů zadržela.

Až tři miliardy korun

- 19. ledna 2011 - Městský soud v Praze zamítl žalobu společnosti Tukový průmysl Praha, a.s. na celníky. Spor se týkal postupu celní správy kolem odvolání, které jí firma proti vystavenému platebnímu výměru podala. Firma je podezřelá z toho, že stát připravila o obrovské částky. Krácení daní mohlo stát připravit až o tři miliardy korun. Její představitele a další obchodníky stíhá policie. Soudy přitom v minulosti uvedly, že celníci při vyměřování spotřební daně a daně z přidané hodnoty chybovali. Podle dřívějšího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nebyl postup celní správy přijatelný.

Více než miliarda korun

- 2. června 2009 - Protikorupční policie obvinila osm lidí, kteří údajně dováželi pohonné hmoty a neodváděli z nich daně. Mezi obviněnými jsou převážně manažeři firem a jeden prodejce. Podle kriminalistů pravděpodobně připravili stát o více než miliardu korun. Obvinění dovezli převážně z Rakouska a Německa několik set cisteren s palivem. Každá z nich obsahovala zhruba 30.000 litrů pohonných látek. Státu však neodváděli DPH.

Zhruba 750 milionů korun

- Říjen 2006 - Finanční policie zatkla obchodníky s pohonnými hmotami z Plzeňska dva pachatele, které podezřívala z daňových úniků kolem tři čtvrtě miliardy korun. V listopadu 2006 plzeňský soud oba obchodníky propustil z vazby. Podle soudce jejich skutek, jak je popsán v usnesení o zahájení trestního stíhání, nevykazuje znaky trestného činu krácení daně. Žalobce se proti názoru soudce ohradil.

Zhruba 590 milionů korun

- 22. září 2010 - Policie podle televize Nova obvinila kvůli daňovému úniku při obchodech s emisními povolenkami jednoho obchodníka Tomáše. Podle policie v kauze emisních povolenek využil toho, že se při obchodech mezi státy EU neplatí DPH, dodala Nova. Zatím zjištěná škoda na DPH podle vyšetřovatelů dosáhla 590 milionů korun.

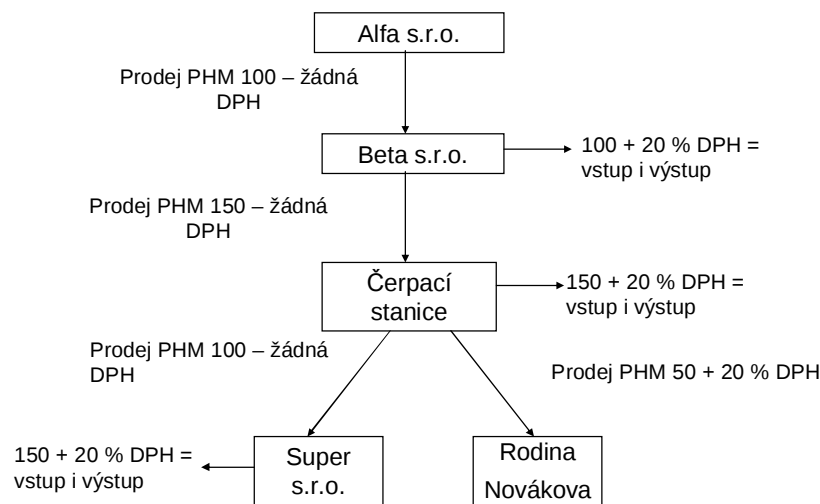
520 milionů korun

- 1. března 2011 - Protikorupční policie informovala, že její ostravská pobočka obvinila koncem února celkem devět lidí z nezákonných machinací s pohonnými hmotami. Podle policie stát na daních v letech 2008 až 2010 připravili o 520 milionů korun.

500 milionů korun

- 29. července 2008 - Zlínský podnikatel byl odsouzen k 7,5 roku vězení. Podle obžaloby dovážel v 90. letech ze Slovenska pohonné hmoty, ale vyhýbal se placení daní. Stát při tom údajně ošidil na dani o půl miliardy korun. V květnu 2009 Vrchní soud v Olomouci trest potvrdil a loni Nejvyšší soud odmítl i následné pachatelovo dovolání. Muž se v červenci 2009 začal skrývat v zahraničí, loni v červnu jej zatkla vídeňská policie. Začátkem prosince 2010 byl propuštěn z rakouské vazby, prvoinstanční soud přitom krátce předtím rozhodl, že může být vydán do ČR a rozhodnutí poté potvrdil i rakouský odvolací soud. Podle nedávných informací Práva však pachatel, jenž figuroval i v aféře někdejšího předsedy lidovců Jiřího Čunka obviňovaného z korupce, zřejmě znovu utekl.
- Říjen 2008 - Policisté navrhli obžalovat 25 lidí, kteří jsou podezřelí z toho, že krátili daň při dovozu tabáku a výrobě tabákových výrobků. Údajně tím připravili stát o téměř 500 milionů korun. Informace se objevila na policejním webu (ČT24, 2011).

Reverse- charge systém



Zdroj: [www.petroil.cz/download/ summit/2010/.../B8%20Mattauschová.ppt](http://www.petroil.cz/download/summit/2010/.../B8%20Mattauschová.ppt)

4.6 Nelegální obchody s komoditami zatíženými spotřební daní

Celní správa přitlačila na odhalování podvodů se spotřební daní. Ta totiž každoročně vzrůstá u všech komodit, ze kterých ji stát vybírá, a podle zjištění lihovarníků, petrolejářů a výrobců cigaret letos nebývale roste i prodej na dani ošizených lihovin, benzinu a pašovaných cigaret. Celníci letos považují kontrolu prodeje a přepravy líhu, paliv a cigaret za své téma číslo jedna, ale je jisté, že desítky miliónů korun letos zjištěných úniků na spotřební dani budou jen zlomkem toho, o kolik podvodníci skutečně stát připraví.

Prvním příkladem je akce "Gastro", při které zkontrolovali po celém Česku v minulém roce během čtyř dnů na přelomu června a července prodej líhu, lihovin a cigaret ve 151 restauracích a skladech. Je logické, že každé zvýšení daně představuje i vyšší tlak

na daňové podvody. Proto se celníci letos zaměřili především na komodity, ze kterých se spotřební daň vybírá. Již v půlce minulého roku bylo při kontrolách odhaleno 48 případů přepravy pohonných hmot bez náležitých dokladů s daňovou škodou za 15,5 milionu korun. Při porušení zákona u prodeje cigaret a tabáku celní správa odhalila podvody za víc jak 56 milionů korun. A v případě prodeje lihovin přišel stát - jen podle odhalených případů - o víc jak tři miliony korun.

V roce 2010 došlo více než v jiném roce k dodávkám velkého množství lihovin do obchodů a restaurací, u kterých bylo při pohledu na cenu zjevné, že nebyla zaplacená spotřební daň. Podezřelý už je, pokud obchodník prodává například půl litr čtyřicetiprocentního tuzemského rumu za méně jak 80 korun. Jen pro srovnání spotřební daň tvoří 57 korun, k tomu výrobní náklady kolem 12 korun a to celé je zdaněno dvacetiprocentním DPH. V takovém případě třeba obchodní řetězec prodává pod vlastní nákupní cenou nebo jde o podvodné snížení daně ze strany výrobce (RAFAELOVÁ, 2010).

Je dost možné, že pokud si spotřebitelé koupili v poslední době vodku nebo rum, tak je pravděpodobné, že koupili falšovaný alkohol. Podle prováděného průzkumu trhu se totiž možná až polovina lahví vyrábí nelegálně. Na tom výrazně trápí stát, který chtěl i prostřednictvím vyšší spotřební daně na alkohol navýšit státní rozpočet. Stát na daňových únicích spojených s nelegálním obchodem s lihem ročně přijde až o 10 miliard korun. Podvody spočívají v tom, že podvodníci vyrábějí z velké části lihoviny z denaturovaného lihu, který není zatížen spotřební daní. Takzvaně ho vyčistí a později z něj pomocí přidání aromatických látek vyrábějí alkohol, který se běžně dostává do spotřebitelské sítě. Nelegálně vyrábění alkohol se ke spotřebitelům nejčastěji dostává přes tržnice a vietnamské večerky. Unie výrobců lihovin si naopak myslí, že nejčastěji se lidé s nelegálním alkoholem setkávají v hospodách, restauracích a tam, kde se alkohol prodá už rozlévaný. Podíl falšovaných lihovin na trhu je podle unie menší než uvádějí novináři. Odhad Unie výrobců lihovin je mezi 15 až 25 procenty. Jen velmi těžko se to dá odhadnout. Jeden z ukazatelů je výběr spotřební daně. Ten byl v loňském roce o 130 milionů menší než v roce předchozím. Z čehož se dá také usuzovat, že došlo k daňovému úniku. V boji proti nelegálnímu obchodu s lihem je potřeba neustále provádět kontroly.

5 DISKUZE

K eliminaci daňových úniků by měla podle mého názoru přispět nedávno schválená novela daně z přidané hodnoty a také novela zákona o spotřební dani. Poslanecká sněmovna schválila novelu, která umožní České obchodní inspekci zveřejňovat podrobnější informace o prodejcích nekvalitního benzinu a nafty. Novela zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot, obsahuje také nová opatření proti daňovým únikům. ČOI bude muset zveřejňovat veškerá pravomocná rozhodnutí týkající se prodejců, u nichž zjistila, že prodávají nevyhovující pohonné hmoty. Nová opatření proti daňovým únikům spočívají ve vzniku registru distributorů pohonných hmot, kteří se budou muset nahlásit na příslušném celním úřadu. Zatížení státní správy a dotyčných osob v důsledku zavedení registrace bude minimální a hlavním přínosem bude omezení daňových úniků. Prodejci na čerpacích stanicích budou muset každodenně evidovat stav počítadel na každém prodejním stojanu. Tyto údaje budou muset bezodkladně ukázat případné kontrole. Součástí novely je také povinnost zajistit pro přechodnou dobu dodávky motorového benzinu s nižším obsahem biopaliv, které umožní provoz i starších aut, jejichž motory ještě neumějí pracovat s vysokým obsahem biopaliva.

Obří daňové úniky z obchodů s alkoholem umožňují stejně jako v případě lehkých topných olejů mezery v zákonech a to zejména skutečnost, že k obchodům s denaturovaným lihem není třeba povolení. Nevztahuje se na něj navíc spotřební daň a státní aparát není schopen ohlídat, aby se nelegálně nečistil a nevyráběl se z něj alkohol. Je to systémová záležitost a uhlídat tuto záležitost je velmi těžké. Jediné, co by mohlo zastavit tuto skutečnost je snížení spotřební daně. Ve chvíli, kdy by spotřební daň dramaticky poklesla, už by ilegální výroba alkoholu nebyla na tolik rentabilní s přihlédnutím k riziku, které sebou nese.

Novela zákona o DPH by měla podle mého názoru posílit klientský přístup a podpořit poctivé poplatníky, kteří své daňové povinnosti plní řádně. Na straně druhé posílit

nástroje finančních úředníků v boji s daňovými úniky nepoctivců. Prakticky se tedy jedná o tři významná opatření, tj. zavedení možnosti opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolventi, ručení odběratele za dodavatelem záměrně neodvedenou DPH a rozšíření okruhu zboží a služeb, u kterých je povinnost platby daně přenesena na pořizovatele. Cílem podle navrhovaných opatření není zkomplikovat podnikání, ale umožnit efektivní postih těch, kteří svým jednáním znemožňují řádný výběr DPH a své výhody z toho plynoucí využívají jako konkurenční výhodu oproti poctivým poplatníkům. Zvyšující se úroveň podvodů vede k nadměrnému daňovému zatížení a tím také k ukládání dodatečných a striktních povinností v rámci zákonného podnikání, píše se v důvodové zprávě k návrhu novely zákona. Zdali tento pokus bude úspěšný budeme mít možnost posoudit až za delší čas.

V této práci zmiňuji pojem švarc systém. Jeho podstatou je nahrazení klasického pracovněprávního vztahu vztahem smluvním, uzavřeným mezi dvěma podnikateli. Běžně se s ním lze setkat například ve stavebnictví, pohostinství, u programátorů nebo realitních makléřů. Dříve byl tento způsob zaměstnávání v Česku výslovně zakázán. Při vzniku nového zákoníku práce byl sporný paragraf zrušen. Švarc systém tak sice není v současnosti přímo zakázán, nicméně je stále považován za jeden ze způsobů daňových úniků. Největší motivací pro švarc systém možná není daňová optimalizace, ale vysoká flexibilita a nízké transakční náklady při vzniku nebo zániku takové formy spolupráce „zaměstnance“ a „zaměstnavatele“. Východiskem by podle mého názoru byla reforma trhu práce a to zaměřená právě na snadnější zánik (a tudíž i vznik) pracovních míst ve spojení s fungující sociální sítí a ne umrtvující k dlouhodobému pobytu v ní. Myslím si, že by byla dobrá legalizace dobrovolně uzavřených smluvních vztahů na trhu práce. Cílem je přeci ochrana zaměstnanců, ale regulace ve finální důsledku poškozuje i je samotné. Zákony by přeci měly být tvořeny tak, aby minimalizovaly riziko svého obcházení. Nedokážeme-li švarc systém uhlídat, je třeba zákony nastavit tak, aby k jeho zneužívání nemotivovaly. Především zákoník práce nesmí firmám bránit v reakci na vývoj v svého hospodaření. Variantami by pro mne tedy byly buď tento systém zlegalizovat, protože i přes snahu o sebelepší kontrolu bude přetrvávat. Druhá variantou byl mohlo být zásadní snížení ceny práce,

což je ale z rozpočtového hlediska nepřijatelné. Zlegalizovat švarc systém by pomohlo rozhýbat jinak velmi málo pružný trh práce v České republice. Smluvní vztah je více flexibilní než zaměstnanecký. Zejména menším firmám by švarc systém značně ulehčil hospodaření. Pracovníci by zároveň byli nuceni pracovat více efektivně, bylo by to v jejich vlastním zájmu, neboť by byli odměňováni více od dosažených výsledků než od času stráveného v práci. Myslím, že pro celou ekonomiku by legalizace švarc systému byla prospěšná.

Co se týká kapitoly zahraničních zaměstnanců, zaměstnavatelé budou nově muset nahlásit úřadům práce zaměstnání cizince ze třetí země. Také budou muset zaměstnavatelé uchovávat na jeho pracovišti kopie dokladů vylučujících nelegální práci. Firmám přistiženým při nezákonném zaměstnávání cizinců bude hrozit pokuta až pět milionů korun. Kromě pokuty bude hrozit podnikům za nelegální zaměstnávání cizinců ztráta veřejných zakázek či příspěvků na zaměstnávání zdravotně postižených. Přistižené firmy navíc nebudou mít po pět let nárok na jakoukoliv státní podporu a budou muset vrátit i dotace, které dostaly 12 měsíců před uložením pokuty. Budou mít ovšem možnost prokázat, že dostaly od zaměstnance zfalšované dokumenty. Doklady o legální práci cizince budou muset firmy na jeho pracovišti mít k dispozici pro případnou kontrolu z úřadu práce či od celníků. Zaměstnavatel tak podle návrhu MPSV bude muset uchovávat kopii povolení k zaměstnání, kopie dokladů potvrzujících oprávněnost pobytu cizince v ČR a kopie dokladů prokazujících smluvní vztah mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem. Tyto dokumenty budou přitom muset podniky mít připraveny ke kontrole i tři roky poté, co u nich cizinec přestane pracovat. Navrhované změny zákonů stanoví i povinnost zaměstnavatele vyplatit nelegálně zaměstnávanému cizinci dlužný plat, a to za celou dobu jeho práce. Pokud dobu zaměstnání nebude možné prokázat, zaměstnavatel zaplatí cizinci tříměsíční plat ve výši alespoň minimální mzdy. Pravidla zaměstnávání cizinců zpřísňuje novela cizineckého zákona. Norma ukládá zaměstnavatelům povinnost hradit náklady spojené s vyhoštěním cizince, pokud po skončení platnosti pobytu nevycestoval z ČR, případně uhradit náklady spojené se zdravotní péčí o cizince, kterého propustil před skončením platnosti pracovního povolení. Novela také zavádí takzvanou modrou kartu, která bude cizince

opravňovat k dlouhodobému pobytu i k výkonu zaměstnání vyžadujícího vysokou kvalifikaci.

ZÁVĚR

Možnost vzniku účetních a daňových chyb je velice rozsáhlá a nedostatky v těchto oblastech se vyskytují téměř u všech účetních jednotek. V současné době je pro účetní jednotky největší překážkou velice komplikovaný a nepřehledný právní systém upravující tuto oblast. Jedná se o neustálé novely již existujících zákonů, především v daňové oblasti, oblast účetnictví je oproti daním výrazně ustálenější. Novely daňových zákonů jsou způsobeny jednak snahou o eliminaci možných daňových úniků, v tomto případě se jedná běžný vývoj legislativy, protože snaha o daňové úniky se bohužel vyskytovat bude neustále. Co však daleko více komplikuje situaci je snaha různých zájmových skupin o zásahy do daňové legislativy a s tím rostoucí počet různých výjimek pro určitý okruh poplatníků. V rámci novel daňových zákonů dále dochází v procesu jejich schvalování k různým dalším zásahům ve formě pozměňovacích návrhů, kdy se jednak někdy dají také těžko odhadnout praktické dopady těchto zásahů, ale hlavně je třeba mít vysokou odbornost v této citlivé a vzájemně provázané oblasti, jako jsou daně a účetnictví. V současné době je především daňová, ale i účetní legislativa tak složitá a nepřehledná, že je problém orientovat se v ní i pro skutečné odborníky. Velice by prospělo zjednodušení daňového systému. V této práci jsem se soustředila v teoretické části na oblasti nejčastějšího vzniku účetních a daňových chyb. V praktické části jsem se zaměřila především na daňové úniky a s nimi související nedávno schválené novely zákonů. Uvedla jsem i konkrétní příklady daňových úniků a časté okruhy jejich vzniku. Práce tak může sloužit pro podnikající fyzické osoby a dále pro malé firmy. Zároveň na základě dosavadních osobních zkušeností i získaných informací zpracováním tématu doporučuji, aby byl větší měrou zajišťován přenos informací směrem k podnikatelům podnikajícím fyzickým osobám a malým firmám, kdy tyto subjekty nesou dopady možné účetní a daňové chyby mnohdy velice těžce.

SUMMARY

The topic of my diploma thesis is: The Account Mistakes and Tax Evasion. I chose this topic because tax has become a common part of our lives and that is why it is important to know about the problems as much as possible to avoid possible mistakes and faults. It is interesting that the most of account and tax mistakes do not appear in unusual situations but in common and everyday cases. The group of the problems connected with accountancy and taxation is really wide and alternatives of account and tax faults are infinite.

The goal of this work is to least partly contribute to elimination of these faults. I explain the interpretation of a mistake in the resorts of law, accountancy and taxation in the teoretical part. I give the most often mistakes in the resort of accountancy in costs. The teoretical part also contains the most common mistakes in the resortof taxation, especially of income tax of physical and legal entity. The practical part contains examples of tax evasion and the resort where it occur most frequently. Part of my practical work also mention examples of tax evasion of value added tax, fuel, problems in the resort of foreign workers and evasion caused of denatured alcohol.

Key words: accounting, income tax, value added tax, tax evasion

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

[1] SKÁLA, M.; KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, J. *Nejčastější účetní a daňové chyby*. Praha : Codex Bohemia s. r. o., 1997. ISBN 80-85963-37-X, s. 184

[2] HULA, J. *Nejčastější chyby zjištěné při auditech účetních závěrek- popis, dopady a prevence jejich vzniku*. [online]. 2009. Dostupný na World Wide Web: <<http://www.auditucetnictvi.cz/web/smernice/Nejcastejsi%20chyby%20zjistene%20pri%20auditu%20ucetnich%20zaverek.pdf>>

[3] JURČÍKOVÁ, S. *Daňové úniky v oblasti daně z příjmu PO [online]*. 2010. Dostupný na World Wide Web: <http://is.muni.cz/th/251542/esf_b/bakalarska_prace.pdf>

[4] Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník Díl 2

[5] CULLIS, J.; JONES, P. *Public finance and Public choice*. Oxford University Press, USA; 2 edition, 1998. ISBN 0198775792. s. 191.

[6] TICHÁ, M. Teoretické a praktické aspekty veřejných financí. [online]. 2007. Dostupný na World Wide Web: <http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf>

[7] MORÁVEK, D. *Za daňové úniky hrozí vězení, přesto podnikatelé riskují*. [online]. 17.8.2010. Dostupný na World Wide Web: < <http://www.podnikatel.cz/clanky/za-danove-uniky-hrozi-podnikatelum-vezeni/>>

[8] KOBÍK, J.; JUNGWIRTH, J.; SPURNÁ, J.; ŠPERL, J. *Daňové spory, jejich prevence a řešení II*. Vyd. 1. Praha : ASPI Publishing, s.r.o., 2002. ISBN 80-86395-17-0, s. 268.

[9] MFČR. *MF - 18 - odbor Nepřímé daně; 181 - odd. Daň z přidané hodnoty* [online]. 11.03.2011. Dostupný World Wide Web: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph>

[10] POPELKOVÁ, A. Novinky v oblasti DPH - omezení daňových podvodů od rok 201. [online]. 4.8.2010. Dostupný na World Wide Web: <www.firemnifinance.cz/zpravy/finance/274473-novinky-v-oblasti-dph-omezeni-danovych-podvodu-od-roku-2011/>

- [11] KYPETOVA, J.; NEJZECHLEB, Z. *Boj s daňovými úniky v DPH a vedlejší dopady na obce*. [online]. 24.3.2011. Dostupný na Word Wide Web: <<http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=6479454>>
- [12] SLOVNÍK POJMŮ. Dostupný na World Wide Web: <<http://www.podnikatel.cz/slovnicek/svarc-system/>>
- [13] PETERKA, R. *Švarcsystém – účinný, geniální, ale stále nelegální*. [online]. 19.7.2006. Dostupný na Word Wide Web <http://finance.idnes.cz/p_dane.asp?c=A060718_135423_p_dane_vra>
- [14] BARTÁK, P. *Podnikání cizinců je často nelegální, nechce se jim ani platit daně*. [online]. 29.6.2010. Dostupný na World Wide Web: <<http://www.nasepenize.cz/podnikani-cizincu-je-casto-nelegalni-nechce-se-jim-ani-platit-dane-7121>>
- [15] ROŠKANIN, M.; MIKŠOVSKÝ T.; PLATILOVÁ, G. *Černá ekonomika v prodeji paliv*. [online]. 2010. Dostupný World Wide Web: <<http://www.pohonnehmoty.cz/index.php/component/content/article/1-latest-news/67-cerna-ekonomika>>
- [16] SKALICKÝ, J. *Čepro změnil systém obchodování s pohonnými hmotami*. [online] 3.6.2010. Dostupný World Wide Web: <<http://www.rozhlas.cz/zpravy/domaciekonomika/zprava/742075>>
- [17] ČTK. *Čepro připravuje kvůli daňovým únikům nový systém obchodování*. [online] 3.6.2010. Dostupný World Wide Web: <<http://www.financninoviny.cz/zpravy/cepro-pripravuje-kvuli-danovym-unikum-novy-system-obchodovani/486133?rss>>
- [18] ČT24. *Výběr případů velkých daňových úniků*. [online] 1.3.2011. Dostupný na World Wide Web: <<http://www.ct24.cz/domaci/116892-vyber-pripadu-velkych-danovych-uniku/>>
- [19] KOBÍK, J.; JUNGWIRTH, J.; SPURNÁ, J.; ŠPERL, J. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. Vyd. 2. Praha : ASPI Publishing, s.r.o., 2002. ISBN80-86395-17-0, s. 272.
- [20] ČÁSLAVSKÝ M.; RAŠOVSKÁ I.; ROLNÝ L.; SCHILLEROVÁ A.; STANĚL J.; VEJVODOVÁ H. *Daňové judikáty*. 2. DÍL. Vyd. Praha : LINDE, a.s., 2000. ISBN80-7201-203-7, s.548.
- [21] ČÁSLAVSKÝ M.; RAŠOVSKÁ I.; ROLNÝ L.; SCHILLEROVÁ A.; STANĚL J.; VEJVODOVÁ H. *Daňové judikáty*. 3. DÍL. Vyd. Praha : LINDE, a.s., 2000. ISBN80-7201-203-7, s.589.

[22] ČÁSLAVSKÝ M.; RAŠOVSKÁ I.; ROLNÝ L.; SCHILLEROVÁ A.; STANĚL J.; VEJVODOVÁ H. *Daňové judikáty*. 4. DÍL. Vyd. Praha : LINDE, a.s., 2002. ISBN 80-7201-203-7, s. 679.

[23] PILAŘOVÁ I. *Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi*. Vyd. Praha : Grada Publishing, a.s., 2006. ISBN 80-247-1608-9, s. 144.

[24] SVAZ ÚČETNÍCH. *Účetní závěrka podnikatelů 2010*. Vyd. Praha :, 2010. ISBN 976-80—87367-12-4. ISSN 1211-41378. s. 64.

[25] NOVOTNÝ M. *Daňové spory před ústavní soudem*. Vyd. Beroun: NEWSLETTER, 2003. ISBN 80-86394-89-3, s. 237

[26] RAFAELOVÁ, L. *Nelegální obchod s alkoholem stát ročně připraví o miliardy korun*. [online]. 13.4.2010. Dostupný World Wide Web <
http://www.rozhlas.cz/zpravy/spolecnost/_zprava/719740>

SEZNAM SCHÉMAT A GRAFŮ

Graf 1	Výběr daně z benzínu a nafty	str. 47
Graf 2	Daň z nafty	str. 50
Schéma 1	Reverse – charge systém	str. 53