

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Zhodnocení zajišťovacích příkazů v boji s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty

Dana Mejstříková

© 2019 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Dana Mejstříková

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Zhodnocení institutu zajišťovacích příkazů v boji s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty

Název anglicky

Evaluation of Security Orders Implementatiton in VAT Evasion

Cíle práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy dosavadních zajišťovacích příkazů Finanční správy ČR vyhodnotit tento nástroj v boji s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty a vypracovat možná doporučení pro optimální využití tohoto nástroje správcem daně.

Metodika

Teoretická východiska diplomové práce budou vytvořena na základě analýzy aktuálních právních předpisů, dostupné odborné literatury a dalších relevantních zdrojů z oblasti daně z přidané hodnoty a institutu zajišťovacích příkazů.

Prostřednictvím provedených analýz bude vyhodnocena efektivita vydaných zajišťovacích příkazů, bude provedena komparace s judikaturou a na základě syntézy získaných poznatků budou následně navržena možná doporučení pro optimální využití tohoto nástroje správcem daně.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

daň, DPH, zajišťovací příkaz, daňový únik, karuselový podvod, nespolehlivý plátce, kontrolní hlášení, daňový řád

Doporučené zdroje informací

- ANNACONDIA, Fabiola. International VAT Registration Thersholds in Europe. International VAT Monitor [online]. 2017. Vol. 28, No 6. Dostupné z www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm_2015_06_int_1.pdf
- BALCAR, Vladimír. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu. Praha : Nakladatelství C. H. Beck, 2017. 108 s. ISBN 978-80-7400-682-1.
- GALOČÍK, Svatopluk, LOUŠA, František. DPH a účtování, přeprava, dovoz, vývoz, služby. 7. aktualizované vydání. Praha : GRADA Publishing, 2017. 161 s. ISBN 978-80-247-5838-1.
- GALOČÍK, Svatopluk, PEIKERT, Otto. DPH 2013 výklad s příklady. Praha : GRADA Publishing, 2013. 334 s. ISBN 978-80-247-4626-5.
- KEY DIFFERENCES. Differences between Tax Avoidance and Tax Evasion [online]. 2018. Dostupné z [www: http://keydifferences.com/difference-between-tax-avoidance-and-tax-evasion.html](http://keydifferences.com/difference-between-tax-avoidance-and-tax-evasion.html)
- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- KUNEŠ, Zdeněk. Daň z přidané hodnoty 2017. Úplné znění zákona o DPH od 1. července 2017 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů. Praha : 1. VOX, 2017. 396 s. ISBN 978-80-87480-56-4.
- TARANDA, Petr. Zákon o Finanční správě České republiky, zákon č. 456/2011 Sb., s komentářem. Český Těšín : PORADCE, 2018. 55 s. ISSN 1211-2437.

Předběžný termín obhajoby

2018/19 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Gabriela Kukulová, MBA, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 13. 11. 2018

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 21. 11. 2018

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 27. 12. 2018

Čestné prohlášení

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

V Praze dne _____

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Gabriele Kukalové, MBA, Ph.D. vedoucí mé diplomové práce, za její kvalitní odborné vedení, cenné připomínky, ochotu, vstřícnost a čas, který mi věnovala. Poděkování za podporu a toleranci po celou dobu studia patří mé rodině.

Zhodnocení zajišťovacích příkazů v boji s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty

Abstrakt

Diplomová práce se zaměřuje na hodnocení účinnosti zajišťovacího příkazu, jako nástroje pro boj s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty. Teoretická část je věnována poznatkům z daňové teorie v oblasti daně z přidané hodnoty, zachycuje specifika daňových úniků a nástrojů finanční správy v boji s daňovými úniky. Dále je vypracován podrobnější princip fungování zajišťovacích příkazů. Praktická část analyzuje dosud vydané zajišťovací příkazy, jejich dopad na státní rozpočet a hodnotí jejich kvalitu pomocí dostupné soudní judikatury. Na závěr je provedeno vyhodnocení zjištěných skutečností a jejich kritické posouzení spolu s doporučením návrhů na zlepšení kvality využití zajišťovacích příkazů v boji s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty.

Klíčová slova: zajišťovací příkaz, daňový únik, karuselový podvod, nespolehlivý plátce, kontrolní hlášení, daň z přidané hodnoty, plátce DPH, nárok na odpočet DPH, daňový řád.

Evaluation of security orders implementation in VAT evasion

Abstract

The thesis is focuses on an assessment of the effectiveness of the protective order, as a tool for combating tax evasion of value added tax. Devoted to theoretical knowledge of tax theory in the field of value added tax, tax evasion and specific financial administration in combating tax evasion. The principle of operation is drawn up more detailed security orders. Yet practical part analyses issued protective orders, their impact on the state budget and the quality of the available case law. At the conclusion of the assessment of the facts and their critical assessment together with the proposals to improve the quality of security in combating tax evasion of value added tax.

Keywords: protective orders, tax evasion, carousel fraud, the unreliable tax payer, the inspection report, value added tax, VAT payer, the right to deduct VAT, tax law.

Obsah

1 Úvod.....	13
2 Cíl práce a metodika	15
2.1 Cíl práce	15
2.2 Metodika	15
3 Teoretická východiska	18
3.1 Základní členění daní	18
3.2 Daň z přidané hodnoty	18
3.2.1 Základní definice	19
3.2.2 Harmonizace DPH v EU.....	22
3.3 Daňové podvody	22
3.3.1 Nárok na odpočet DPH	23
3.3.2 Karuselové podvody	24
3.4 Opatření proti daňovým únikům	27
3.4.1 Kontrolní hlášení.....	27
3.4.2 Přenesená daňová povinnost.....	28
3.4.3 Ručení příjemce zdanitelného plnění.....	29
3.4.4 Nespolehlivý plátc.....	31
3.4.5 Nespolehlivá osoba	31
3.4.6 Kauce distributora pohonných hmot.....	32
3.5 Zajišťovací příkaz	33
3.5.1 Podmínky pro vydání.....	33
3.5.2 Odůvodněná obava	34
3.5.3 Zajištění dosud nesplatné daně	35
3.5.4 Zajištění dosud nestanovené daně.....	36
3.5.5 Zajišťovací příkaz jako kritérium pro označení nespolehlivého plátce	37
4 Analytická část	38
4.1 Nutný předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu.....	38
4.1.1 Předpoklad budoucího stanovení daně	39
4.1.2 Kvalifikace odůvodněné obavy zjištěná ze soudní judikatury.....	40
4.2 Postupy finanční správy	42
4.2.1 Praktický průběh řízení o zajištění daně	43
4.2.2 Povinnosti dokazování v řízení o zajišťovacím příkazu	44
4.2.3 Praktická aplikace zásady legitimního očekávání a použití přiměřenosti	44
4.2.4 Jak funguje postup po vydaném zajišťovacím příkazu.....	45
4.2.5 Přehled využití procesního práva subjektů se zajišťovacími příkazy	45
4.3 Analýza vydaných zajišťovacích příkazů	47

4.3.1	Analýza zajišťovacích příkazů s vazbou na celkový počet dotčených daňových subjektů	47
4.3.2	Vztah vydaných zajišťovacích příkazů a registrovaných plátců DPH.....	48
4.3.3	Zajišťovací příkazy na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň	49
4.3.4	Zajišťovací příkazy v návaznosti na provedená daňová řízení ve věci prověření daňových přiznání	51
4.3.5	Vývoj inkasa DPH v letech 2013 – 2018.....	54
4.3.6	Analýza dopadu uhrazených částek ze zajištění na inkaso DPH.....	56
4.3.7	Analýza dopadu uhrazených částek ze zajištění na doměřené DPH.....	57
4.4	Odhad nákladů na vydání zajišťovacích příkazů	58
4.5	Výpočet rentability zajišťovacích příkazů	61
5	Výsledky a diskuse	63
5.1	Minimální nároky na odůvodnění zajišťovacích příkazů.....	63
5.1.1	Odůvodněná obava.....	64
5.2	Skutková zjištění	65
5.2.1	Vyhodnocení efektivity.....	66
5.3	Návrhy a opatření	66
6	Závěr.....	67
7	Seznam použitých zdrojů.....	70

Seznam obrázků

Obrázek 1: Struktura organizované skupiny provádějící karuselové podvody	26
Obrázek 2: Grafické vyjádření postupu finanční správy	42

Seznam tabulek

Tabulka 1: Daňové příjmy 2013–2017	19
Tabulka 2: Obrat pro povinnou registraci k DPH v zemích EU	21
Tabulka 3: Přehled možné míry plnění podmínek zákonnosti zajišťovacích příkazů	39
Tabulka 4: Počet vydaných zajišťovacích příkazů včetně zajištěných a uhrazených	49
Tabulka 5: Počet kontrol a POP s celkovým doměrkem	52
Tabulka 6: Počet vydaných zajišťovacích příkazů k celkovému počtu provedených daňových kontrol a POP na DPH	53
Tabulka 7: Vývoj inkasa DPH	54
Tabulka 8: Analýza uhrazených částek ze zajištění v porovnání s doměřenou DPH	57
Tabulka 9: Základní plat státních zaměstnanců v 10. platové třídě v Kč	58
Tabulka 10: Odhad měsíčních mzdových nákladů na 1 zaměstnance v Kč	59
Tabulka 11: Odhad měsíčních režijních nákladů na 1 zaměstnance v Kč	59
Tabulka 12: Výpočet celkových nákladů 1 zaměstnance v Kč	60
Tabulka 13: Odhad nákladů na 1 zajišťovací příkaz v Kč	60
Tabulka 14: Výpočet výnosů z 1 zajišťovacího příkazu v Kč	61
Tabulka 15: Rentabilita zajišťovacího příkazu	61

Seznam grafů

Graf 1: Počty daňových subjektů se zajišťovacím příkazem, odvoláním a žalobou	46
Graf 2: Úspěšnost správních žalob proti zajišťovacím příkazům	46
Graf 3: Vztah počtu vydaných zajišťovacích příkazů a dotčených daňových subjektů	47
Graf 4: Vztah počtu daňových subjektů, dotčených zajišťovacím příkazem	48
Graf 5: Graf počtu vydaných zajišťovacích příkazů	50
Graf 6: Graf výše zajištěné částky v mld. Kč	50
Graf 7: Vztah uhrazené částky ze zajištění v poměru k celkové zajištěné částce	51
Graf 8: Vztah počtu zajišťovacích příkazů k celkovému počtu ukončených daňových	53
Graf 9: Vývoj inkasa DPH	54
Graf 10: Úhrada ze zajištění v poměru k inkasu DPH	56

Seznam použitých zkratk

- DPH – daň z přidané hodnoty
- ESD – Evropský soudní dvůr
- OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
- Zákon o DPH – Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- Daňový řád – Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- NSS – Nejvyšší správní soud
- POP – postup k odstranění pochybností, prověřující údaje v podaném daňovém přiznání

1 Úvod

Demografická a tržní transformace v České republice po roce 1989 vedla ve svém důsledku k politické i k celkové sociálně-ekonomické změně. Celý státní sektor se musel přizpůsobit nově vzniklým tržním podmínkám. Výjimku netvořila ani daňová oblast. Předtím proběhla poslední daňová reforma v bývalém Československu v roce 1953. Zákony z té doby byly sice několikrát upravovány, ale principy platily stále stejné. Rozpad státního vlastnictví a přechod k soukromému podnikání vyvolaly zásadní změny celého daňového systému. Základy současné daňové soustavy České republiky byly položeny v roce 1990, kdy parlament rozhodl o provedení reformy daňového systému k 1. lednu 1993. Výchozím bodem nového daňového systému se stala potřeba sladit celý princip daňového systému s potřebami tržního mechanismu. Situace si vyžádala vytvoření nové organizační struktury daňové správy, která by byla schopna efektivně zajistit fungování a realizaci přijaté a všemi akceptované filozofie.

Prostřednictvím daňové politiky stát ovlivňuje vývoj ekonomiky a dynamiku jejího růstu a vývoj inflace. V daňové správě neustále probíhají významné legislativní změny v rámci reformy veřejných financí v návaznosti na vstup České republiky do Evropské unie. Úroveň daňového sektoru závisí na daňové politice a výsledcích vyjednávání s Evropskou unií. Česká republika již není jen pasivním příjemcem evropské legislativy, ale stala se jejím spolutvůrcem.

Jednotný trh Evropské unie, postavený na volném pohybu zboží a služeb sebou nepřináší jen výhody, ale již samotná existence odlišných daňových sazeb v jednotlivých členských státech, vede k poškozování volného trhu. Zvýhodňuje výrobce ze států s nižšími daňovými sazbami a ti pak získávají konkurenční výhodu nad výrobci ze států s vyššími daňovými sazbami. S postupující globalizací též rostou daňové delikty v podobě daňových úniků a podvodů, což má negativní dopad na daňové příjmy státního rozpočtu. Vláda České republiky dává jasný signál k větší důslednosti při spravování daní a zaměřuje se na problémy příjmových položek státního rozpočtu. Současně je vytvářen tlak na harmonizaci daňových systémů jednotlivých členských států v oblasti daňové problematiky.

Daňová správa je nucena reagovat na nové situace a přesto, že jsou v legislativě zavedeny různé mechanismy pro boj s daňovými úniky, uniká státu více než 100 mld. Kč ročně.

Úkolem daňové správy i daňové legislativy je tyto úniky minimalizovat. Nižší daňové úniky povedou mimo jiné k posílení daňové spravedlnosti, zejména k omezení nerovností daní tím, že jeden daňový subjekt své povinnosti řádně plní, zatímco jiný se ve srovnatelné situaci svým povinnostem vyhýbá.

Jedním ze zavedených mechanismů finanční správy proti daňovým únikům je institut zajištění úhrady za nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, jehož problematika je v současné době hojně diskutované téma a budí mimořádný mediální zájem.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy dosavadních zajišťovacích příkazů Finanční správy ČR vyhodnotit tento nástroj v boji s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty a vypracovat možná doporučení pro optimální využití tohoto nástroje správcem daně.

2.2 Metodika

Struktura diplomové práce bude korespondovat s výše uvedeným cílem a bude rozdělena na tři hlavní části. První – teoretická část bude specifikovat základní definice a pojmy z daňové teorie. Popis obecné charakteristiky daně z přidané hodnoty, jejího fungování a vymezení pojmu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, který je často předmětem daňového úniku. Dále bude nutné vymežit klasifikaci daňového podvodu. Vysvětlit, jak daňový podvod vzniká, z čeho plyne a kdo jsou jeho hlavní aktéři. Z hlediska boje proti daňovým únikům budou prezentovány jednotlivé nástroje Finanční správy ČR, kterými operuje v rámci boje s daňovými úniky páchanými na dani z přidané hodnoty. Podrobně bude popsán zajišťovací příkaz, podmínky jeho používání, specifika jeho vydání a dopady, které přináší. V této souvislosti bude nutné vymežit pojem nesplatné a dosud nestanovené daně. Teoretická část bude vycházet z dostupných literárních zdrojů, zákonů a odborných článků. Primárním zdrojem budou daňové zákony, především daňový řád a zákon o dani z přidané hodnoty, informace vydávané Generálním finančním ředitelstvím ČR, důvodové zprávy k zákonům a komentáře k zákonům. Dalším zdrojem teoretických informací bude vydaná soudní judikatura z předmětné oblasti a v neposlední řadě i osobní zkušenosti autorky práce s více než dvacetiletou praxí ve Finanční správě ČR.

Popisnou formou zpracovaná teoretická část bude sloužit jako základ další části diplomové práce - praktické části. Praktická část bude částí analytickou, kdy pomocí metody analýzy a komparace budou rozebrány a porovnány zjištěné výsledky kalendářních roků 2014 – 2018.

Pro hodnocení zajišťovacích příkazů bude kromě čísel nutné nejprve zjistit procesně i hmotně právní předpoklady vydání zajišťovacího příkazu, což znamená zjištění okolností, které předchází vydání zajišťovacího příkazu.

Zajišťovací příkaz je zákonný prostředek státu a pro jeho hodnocení bude podstatné zjistit konkrétní praktické postupy finanční správy přímo v úřadu finanční správy, z vlastních pracovních zkušeností v této oblasti a za pomoci kolegů, zabývajících se touto agendou. Dále budou tyto postupy konfrontovány se současnou správní praxí pomocí vydaných soudních rozsudků a z této soudní judikatury bude vyhodnocen právní základ vydaných zajišťovacích příkazů finanční správou, jejich zákonnost a správnost odůvodnění. Budou tedy určeny postupy správců daně finanční správy, průběh řízení o zajištění daně a dokazování v tomto daňovém řízení.

Základní výběrovou podmínkou pro kvantitativní hodnocení budou počty vydaných zajišťovacích příkazů ve sledovaných letech, částky zajištěné daně a částky uhrazené daně ze zajištění. Tyto hodnoty budou vyhledány především ve výročních zprávách Finanční správy ČR a v dostupných databázích správce daně.

Metodou komparace v průběhu sledovaných let bude analyzován počet vydaných zajišťovacích příkazů s počtem daňových subjektů, na které byl zajišťovací příkaz vydán. Vzhledem k mediálně diskutovanému tématu plošného zneužívání zajišťovacích příkazů finanční správou nelze opomenout ani statistiku celkového počtu registrovaných plátců DPH, se kterou bude porovnán počet subjektů dotčených zajišťovacím příkazem a bude spočítán podíl těchto subjektů k celkovému počtu registrovaných plátců DPH.

Nezbytnou hodnotou bude zajištěná částka na zajišťovacích příkazech a skutečné inkaso DPH, které bylo ze zajištění uhrazeno do státního rozpočtu. Tyto hodnoty budou konfrontovány vzájemně vůči sobě a současně bude znázorněn vývoj ve sledovaných letech.

Zajišťovacímu příkazu a hodnotě, na kterou je vystaven, předchází daňová řízení, proto budou zjišťovány daňové kontroly na DPH a postupy k odstranění pochybností, aby mohl být vyhodnocen celkový počet řízení na DPH. Z těchto údajů bude dále určeno celkové doměřené DPH. Tyto údaje budou použity pro výpočet poměru počtu vydaných zajišťovacích příkazů a celkového počtu ukončených daňových řízení na DPH.

Celkové inkasované DPH tvoří příjmovou stránku státního rozpočtu. Bude tedy zjištěn vývoj celkového inkasovaného DPH ve sledovaných letech a současně ze zjištěných částek

skutečných úhrad ze zajištění bude provedena analýza, jakým poměrem se podílí úhrada ze zajištění na celkovém inkasovaném DPH.

Zajišťovací příkazy souvisí nejvíce s doměřenou daní, proto bude dále zkoumána celková roční hodnota doměřené DPH ve sledovaných letech a bude porovnána se skutečnou úhradou ze zajištění a bude analyzován její vývoj.

Pro zhodnocení efektivity zajišťovacího příkazu bude nutné odhadnout náklady na samotné vydání zajišťovacích příkazů. Stát vynakládá finanční prostředky na výkon samotné agendy státních úředníků finanční správy a dále mzdové náklady na tyto zaměstnance. Bude tedy učiněn odhad měsíčních mzdových nákladů pomocí platových tabulek a dále bude realizován odhad režijních nákladů spočívajících v pracovních pomůckách, ochranných a hygienických pomůckách, kancelářských pomůckách a přístrojích. Z těchto hodnot bude vypočten náklad na jednoho zaměstnance a dále náklad na jeden zajišťovací příkaz, na kterém by se podíleli zhruba tři zaměstnanci po dobu patnáct dnů.

Po provedeném odhadu nákladů na jeden zajišťovací příkaz bude proveden výpočet výnosů z jednoho zajišťovacího příkazu, a to: celková úhrada ze zajištění v jednotlivých letech bude vydělena počtem vydaných zajišťovacích příkazů v jednotlivých letech. Takto vypočítaný výnos z jednoho zajišťovacího příkazu bude vydělen odhadnutým nákladem na jeden zajišťovací příkaz. Výsledkem tohoto výpočtu bude hodnota rentability/výnosnosti/efektivnosti.

Ve třetí – závěrečné části bude vyhodnocena úspěšnost tohoto nástroje z pohledu skutečného fiskálního efektu s přímým dopadem do státního rozpočtu a dále úspěšnost finanční správy v podobně zákonnosti vydaných zajišťovacích příkazů. Z vypočtené rentability bude zhodnocena ekonomická efektivnost.

3 Teoretická východiska

Daň představuje povinnou peněžní, vynutitelnou nenávratnou platbu ve prospěch veřejného rozpočtu. Jedná se o platbu neúčelovou, neekvivalentní, pravidelně se opakující, která se stane součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z něhož jsou financovány různé celospolečenské potřeby. Daně zohledňují obecné zásady, jako je neutralita, kdy daň nezávisí na druhu činnosti subjektu a na způsobu jeho financování, či univerzalita, která připouští minimum výjimek. Daňové povinnosti stanoví stát zákonem na základě své mocenské povahy.

3.1 Základní členění daní

Základním způsobem klasifikace daní je členění daní podle vazby na důchod¹ neboli podle možnosti přesunout daň na jiný subjekt prostřednictvím zahrnutí daně do ceny:

- přímé daně,
- nepřímé daně.

U přímých daní je nositelem subjekt, tedy ten, který platí daň přímo na úkor svého důchodu a nemůže svou daňovou povinnost přenést na jiný subjekt. Přímé daně zahrnují daně z důchodu a daně majetkové. Subjektem u přímých daní je tzv. poplatník.

Nepřímé daně představují odvod, který subjekt nehradí z vlastního důchodu, ale daň je přenášena prostřednictvím zvýšení ceny zboží či služeb. Zahrnují daň ze spotřeby a daň z přidané hodnoty. Subjekt nepřímých daní se nazývá plátce.

3.2 Daň z přidané hodnoty

DPH patří do soustavy daní, které tvoří příjmy státního rozpočtu. Daňové příjmy státního rozpočtu v roce 2017 dosáhly **973,9 mld.** Kč. Největší část daňových příjmů představuje inkaso daně z přidané hodnoty: viz tabulka č. 1

¹ Důchod = peněžní příjem ekonomického subjektu, typicky mzda nebo výnos z majetku

Tabulka 1: Daňové příjmy 2013–2017

	2013	2014	2015	2016	2017
Inkaso DPH	308,5	322,9	331,8	349,7	381,7
Daně spotřební a energetické	137,6	139,3	148,6	156,3	160,8
Clo	5,8	7,2	8,2	8,0	8,7
Daň z příjmů právnických osob	126,5	138,5	154,3	171,1	177,4
Daň z příjmů fyzických osob	141,6	146,8	154,4	172,4	192,8
Daň dědická	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0
Daň darovací	0,1	0,1	-4,4	-0,4	0,0
Daň z převodu nemovitostí	8,9	3,7	0,2	0,2	0,1
Daň z nemovitých věcí	9,8	9,9	10,3	10,6	10,8
Daň z nabytí nemovitých věcí	-	5,6	11,0	12,7	12,5
Daň silniční	5,3	5,5	5,8	6,0	6,2
Odvod za el. ze slun. záření	5,8	2,0	1,9	1,9	2,0
Odvod z loterií	8,1	7,9	8,1	10,5	3,2
Daň z hazardních her	-	-	-	-	8,9
Ostatní příjmy, odvody a daně	5,0	5,3	6,5	8,8	8,8
Daňové příjmy CELKEM	763,1	794,8	836,7	907,8	973,9

Zdroj: ČESKÁ REPUBLIKA, Ministerstvo financí (2018, online), vlastní zpracování

3.2.1 Základní definice

Z pohledu základního způsobu klasifikace daní je DPH daní nepřímou, nezohledňující příjmy poplatníka ani jeho bohatství. Tzv. přidanou hodnotu definujeme jako přínos subjektu na daném stupni zpracování k hodnotě zboží či služby.²

DPH je tedy nepřímá daň ze spotřeby, které podléhá zboží, nemovitosti a služby a je legislativně upravena Zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Osoby povinné k dani jsou okruhem osob, které jsou z důvodu své činnosti potencionálními plátcí daně. V souladu s předpisy Evropské unie, které rozlišují osoby povinné k dani podle činností subjektů nikoli podle typů subjektů, je definována osoba povinná k dani každá právnická nebo fyzická osoba, která na jakémkoli místě uskutečňuje samostatně ekonomickou činnost. Jedná se jak o tuzemské osoby, tak o osoby z jiných členských států Evropské unie nebo osoby ze třetích zemí³, které uskutečňují ekonomickou činnost.

² KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 2010, s. 9

³ Třetí země – pro účely DPH se jedná o stát, který není členem Evropské unie

Ekonomickou činností se pro účely DPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a dále soustavné činnosti vykonávané jako nezávislé. Z osob povinných k dani, vykonávajících ekonomickou činnost se rekrutují **plátcí DPH**. To jsou ti, jejichž obrat za nejbližších 12 předcházejících bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč.⁴

Pro srovnání je níže v tabulce č. 2 uveden přehled prahové hodnoty, která platí v Evropské unii. Pojem „registrační práh“ nemusí nutně znamenat, že podniky, jejichž obrat je nižší než prahová hodnota, nemusí být registrovány v nějaké formě. Například malé podniky musí být registrovány podle zvláštního postupu v Belgii, Francii, Řecku, Malta.⁵

⁴ GALOČÍK S., PEIKERT O. DPH 2013 výklad s příklady. 2013, s. 11 - 31

⁵ ANNACONDIA, Fabiola. International VAT Registration Thersholds in Europe. International VAT Monitor. 2017 [online]

Tabulka 2: Obrat pro povinnou registraci k DPH v zemích EU

Země	EUR	Národní měna a poznámka k částce
Belgie	15 000	
Bulharsko	25 600	50 000 BGL
Česká republika	36 900	1 000 000 Kč
Chorvatsko	30 200	230 000 HRK
Dánsko	6 700	50 000 DKK
Estonsko	16 000	
Finsko	8 500	
Francie	82 200	hotely, restaurace
	32 900	různé od hotelů, restaurace, advokátů, umělců
	42 600	Advokáti, spisovatelé, umělci
Irsko	75 000	zboží
	37 500	služby
Itálie	30 000	
	15 000 – 40 000	
Kypr	15 600	
Litva	50 000	
Lotyšsko	45 000	
Lucembursko	25 000	
Maďarsko	23 800	6 000 000 HUF
Malta	35 000	zboží
	24 000	služby s nízkou přidanou hodnotou
	14 000	všechny ostatní hospodářské činnosti
Německo	17 500	
Nizozemí	1 345	speciální výpočet
Polsko	35 100	150 000 PLK
Portugalsko	12 500	
Rakousko	30 000	
Rumunsko	49 600	220 000 ROL
Řecko	10 000	
Slovenská republika	49 790	
Slovinsko	50 000	
Španělsko	-	
Švédsko	-	
Velká Británie	114 100	82 000 GBP

Zdroj: ANNA CONDIA, Fabiola, International VAT Monitor (2018, online), vlastní zpracování

Ekonomická činnost je podle směrnice Rady 2006/112/ES pojmem velmi širokým, má objektivní charakter a každá taková činnost musí být posouzena bez ohledu na její účel či výsledky. Může se jednat o pořízení majetku, který je součástí určitých transakcí nebo se může skládat z několika postupných transakcí, jako přípravných činností k určitým aktivitám.

Množina transakcí, které jsou předmětem DPH je vymezena ustanovením § 2 zákona o DPH. Mezi dvěma obchodními partnery musí existovat vůle na jedné straně dodat zboží či poskytnout službu a na straně druhé toto zboží či službu převzít.

V minulosti byla předmětem daně i krádež zboží, nyní ovšem z důvodu uvedené existující vůle obou obchodních partnerů, byla krádež zboží vyjmuta z režimu dodání zboží za úplatu podle známého judikátu ESD C-435/03 British American Tobacco.⁶

3.2.2 Harmonizace DPH v EU

Ekonomická činnost definovaná zákonem o DPH postupuje i mimo Českou republiku. V intencích vnitřního trhu Evropské unie probíhá ekonomická činnost v podobě volného pohybu zboží i služeb. V případě odlišnosti daňových sazeb států Evropské unie by vznikaly disproporce na společném trhu, a byla by tak ovlivněna konkurenceschopnost výrobců. Pro zajištění kvalitního fungování a stability vnitřního trhu je nezbytná společná daňová politika pro všechny členské státy⁷. Daň z přidané hodnoty tak stanovila Komise Evropské unie jako jednu z podmínek členství států v Evropské unii. Právním základem pro oblast DPH v jednotlivých členských státech Evropské unie je tzv. **Šestá směrnice č. 2006/112/ES** ze dne 28.11.2006 **o společném systému daně z přidané hodnoty**, která nabyla účinnosti 1.1.2007. Potřeba harmonizace DPH v rámci Evropské unie je důsledkem rozšíření vnitřního trhu jednotlivých členských států na trh Evropské unie, kdy jednotlivé státy čelí většímu objemu daňových úniků právě v oblasti DPH.⁸

3.3 Daňové podvody

V Českém právním řádu neexistuje žádná přesná zákonná definice daňového podvodu, daňového úniku či daňové optimalizace. Právě daňová optimalizace je odbornou veřejností vnímána jako legální daňový únik. Jak uvádí JUDr. Vladimír Balcar: „*Daňové subjekty se racionálně snaží minimalizovat svou daňovou povinnost, k čemuž využívají prostředky, které zákon připouští.*“⁹

⁶ KUNEŠ Z. Daň z přidané hodnoty 2017. Úplné znění zákona o DPH od 1. července 2017 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů. 2017, s. 12

⁷ KEY DIFFERENCES. Difference between VAT and Service Tax [online]

⁸ FICBAUER J., FICBAUER D. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 2010, s. 155

⁹ BALCAR, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu. 2017, s. 9

Ovšem nelegální daňový únik je vnímán různými subjekty různě, především z důvodu častých legislativních změn, nejednotnými postupy na pracovištích Finanční správy ČR a rozsáhlou složitostí daňového práva ČR.

Daňový únik lze definovat v nejširším smyslu slova jako výsledek ekonomického chování daňových subjektů, které je na legálním i nelegálním principu zaměřené na snížení daňových povinností vůči státu.¹⁰ Legálním daňovým únikem lze chápat činnost, která využívá veškeré daňové úlevy, výjimky v zákonech, ale i nedostatky v legislativě. Hranice mezi využitím mezery v zákonech a nelegálním daňovým únikem je tenká, není přesně stanovena a pro účel této diplomové práce bude termínem daňový podvod myšleno nedbalé či úmyslné jednání daňových subjektů, na základě kterého dojde k nedovolenému snížení daňové povinnosti. Konkrétně to znamená, že daňový subjekt koná svou ekonomickou činnost tak, že porušuje legislativu s úmyslem snížit svou daňovou povinnost.

3.3.1 Nárok na odpočet DPH

Daňový podvod v oblasti DPH je postaven především na zneužití odpočtů DPH. Plátce DPH je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění (daň na vstupu), která v rámci svých ekonomických činností použije pro uskutečnění zdanitelných plnění (daň na výstupu), vymezených v ustanovení § 72 zákona o DPH. Podmínkou uplatnění nárokovaného odpočtu je, zjednodušeně řečeno, mít daňový doklad vystavený plátcem daně z přidané hodnoty nebo osobou registrovanou v jiném členském státě Evropské unie, jak je vymezeno v ustanovení § 73 zákona o DPH.¹¹ *„Daň z přidané hodnoty je vybírána na každém stupni hospodářského řetězce. Za účelem zamezení kumulace daně z přidané hodnoty je v rámci podnikatelského řetězce umožněn odpočet daně na vstupu, díky němuž dochází ke zproštění od daně z přidané hodnoty, uvalené na předcházejícím stupni řetězce. Daň z přidané hodnoty tak pro osoby povinné k dani (zpravidla) nepředstavuje náklad. Toto odpovídá zásadě neutrálního dopadu daně z přidané hodnoty do nákladů, která je jednou z nosných zásad systému daně z přidané hodnoty¹²*

¹⁰ SOPKOVÁ, E., RAŠKOVSKÁ, K. Slezská univerzita/Informace/Acta academica karviniensia/Časopisy AAK. 2013 [Online]

¹¹ ČESKÁ REPUBLIKA, Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.2004

¹² BAXA J., et al. Daňový řád. Komentář. 2011, s. 469

V případě větší daně na vstupu, než na výstupu vzniká plátcí daně nadměrný odpočet, který plátcí DPH vrátí finanční správa. K daňovým únikům na DPH tedy podněcuje již samotný mechanismus stanovení závěrečné daně z přidané hodnoty, resp. nadměrného odpočtu.

3.3.2 Karuselové podvody

Karuselové podvody jsou tzv. kruhové podvody nebo také nazývané jako kolotočové podvody. Karusel představuje více komplexní typ podvodu, kdy obchodování zboží probíhá mezi subjekty, které se řetězí, přičemž někdo z takto zapojených obchodníků v jednom stupni řetězu nepřizná a neodvede daň z přidané hodnoty. Tento obchodník zpravidla přestane existovat a rozhodně nezaplatí DPH, kterou měl státu odvést. Jedná se o takzvaného „chybějícího obchodníka“ a kvůli tomu jsou tito mizející subjekty pojmenováni také jako „bílí koně“.

Dobře organizované skupiny obvykle využívají karuselový podvod při obchodování mezi jednotlivými státy Evropské unie, jelikož jsou tyto dodávky zboží mezi členskými státy osvobozeny od DPH.¹³

Princip karuselu

Ve výchozím nákresu karuselu jsou tři subjekty: Missing Trader, Buffer a Broker.

Missing Trader – je plátcí DPH, který daň na výstupu z uskutečněného dodání zboží nebo poskytnutí služeb v tuzemsku nevykazuje v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo vykazuje, ale neplatí, příp. daňová přiznání nepodává vůbec a je vůči správci daně nekontaktní. Zpravidla se jedná o tzv. „prázdnou skořápku“. Její životnost bývá i kratší než jedno zdaňovací období (měsíc/čtvrtletí). Většinou tyto společnosti nemají vlastní majetek, statutárním orgánem těchto společností bývají účelově nastrčené osoby, tzv. „bílí koně“. Často jsou to zahraniční osoby nebo tuzemské osoby bez vzdělání a povědomí o souvislostech či právních dopadech jejich jednání. Tyto osoby často pocházejí z nejnižších sociálních vrstev nebo z řad finančně závislých osob.

Missing Trader bývá často využíván jako článek v řetězci neodvádějící DPH z pořízení zboží z jiného členského státu EU, případně z dovozu zboží ze třetích zemí.

¹³ ČESKÁ REPUBLIKA, Finanční správa ČR. Daně/DPH/Kontrolní hlášení DPH/Karusel. 2016 [Online]

Dále bývají využívány k dodání zboží nebo služeb, u kterých vzniká při faktickém dodání relativně vysoká daňová povinnost DPH (např. prodej zboží pořízeného od neplátců DPH, uskutečnění plnění s vysokou přidanou hodnotou).

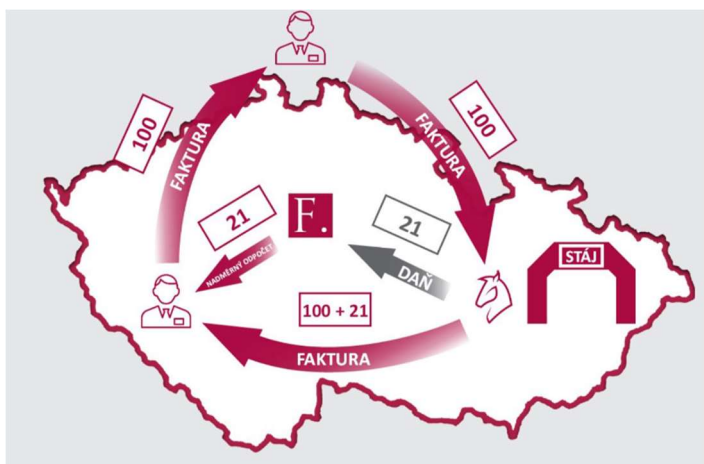
Buffer – plátce DPH vytvářející tzv. „křoví“ mezi Missing Traderem a Brokerem. Jeho rolí je zastřít vazby mezi Missing Traderem a Brokerem, tedy ztížení odhalení podvodu. Zároveň je jeho účelem ochránit plátce Brokera před doměřením daňové povinnosti správcem daně na základě vědomostního testu o účelovém neodvádění DPH. Tedy že plátce Broker o relevantních skutečnostech věděl nebo mohl vědět. Často se jedná o společnosti bez majetku se sídlem na hromadných adresách. V případě odhalení scházející DPH v řetězovém podvodu je zájmem jeho organizátorů, aby byla doměřená daňová povinnost právě u této společnosti, kde je z důvodu absence majetku nevymahatelná.

Broker (Profit Taker) je plátce DPH, který přijímá zdanitelná plnění zasažená řetězovým podvodem pro svoji fakticky vykonávanou podnikatelskou činnost nebo pro účelové snížení své daňové povinnosti na DPH. Zpravidla se jedná o reálně fungující společnost, která získává profit v podobě nárokovaného odpočtu DPH na vstupu z přijatých tuzemských plnění. V případě, že uskuteční plátce Broker plnění osvobozená od povinnosti odvést DPH na výstupu, tedy dodání zboží do jiného členského státu EU, vniká mu v daňovém přiznání nadměrný odpočet daně.

Závěrem lze tedy říci, že je státu odvedena nižší daň z přidané hodnoty nebo vrací stát daň v podobě nadměrného odpočtu DPH v částce, která nebyla ve skutečnosti na počátku řetězce Missing Traderem přiznána v daňovém přiznání na výstupu. V případě karuselových podvodů je zboží opakovaně fakturačně přemísťováno mezi státy EU, ovšem často fyzicky neopustí místo uskladnění nebo jde přímo o fiktivní dodávky.¹⁴

¹⁴ ČESKÁ REPUBLIKA. Finanční analytický úřad. Zprávy o činnosti. Zpráva o činnosti finančního analytického úřadu – rok 2015. [Online]

Obrázek 1: Struktura organizované skupiny provádějící karuselové podvody



Zdroj: ČESKÁ REPUBLIKA, Finanční správa ČR (2016, online)

Obchodník, který nakoupí zboží z jiného členského státu, které chce prodat ve svém státu, má povinnost odvést DPH. Karusel funguje tak, že obchodník nakoupí zboží od bílého koně, zaplatí mu cenu zboží včetně DPH a následně toto zboží prodá plátcí daně z přidané hodnoty v jiném členském státu Evropské unie. Tento obchodník si při nákupu zboží uplatní nárok na nadměrný odpočet – viz obrázek 1 a při prodeji tohoto zboží neodvádí DPH, protože je od daně ze zákona osvobozen.

Bílý kůň přestává fungovat a zmizí z trhu, aniž by zaplatil DPH. Finanční správa nemusí uznat nárok na odpočet daně a nárokovanou částku vyplatit pouze v případě, že správce daně prokáže obchodníkovi účast na výše uvedeném podvodu.

Podvody by byly jednoduše odhalitelné, kdyby se na nich podíleli jen tyto tři subjekty. Ovšem skupiny těchto subjektů jsou velmi kvalitně organizované a nasazují mnoho bílých koní, aby struktura podvodu nebyla odhalena. Reálný karusel má bohužel desítky až stovky aktérů. Jednotliví účastníci podvodu mizí a noví se objevují. Vytváří se tím nelegální konkurenční výhoda a dochází k neoprávněnému odčerpávání peněz státu – tunelování systému DPH.¹⁵

¹⁵ ČESKÁ REPUBLIKA, Finanční správa ČR. Daně/DPH/Kontrolní hlášení DPH/Karusel. 2016 [Online]

3.4 Opatření proti daňovým únikům

V první řadě používá finanční správa obecné postupy při správě daní, kterými jsou zejména daňová kontrola, místní šetření, postup k odstranění pochybností, vyhledávací činnost a vysvětlení.¹⁶

Tyto prostředky však zdaleka nestačí k efektivnímu odhalování a zamezení propracovaných karuselových podvodů, proto v několika posledních letech stát zavádí nové speciální nástroje. Patří sem například ručení, zajišťovací příkaz, kontrolní hlášení¹⁷, které pomáhá podvod odhalit a působí tedy spíše preventivně. Nebo použití režimu přenesené daňové povinnosti (reverse charge)¹⁸, které v mnoha případech znemožňuje samotné uskutečnění podvodu.

3.4.1 Kontrolní hlášení

Plátcům DPH vznikla od 1. ledna 2016 zákonná povinnost podávat tzv. kontrolní hlášení. Konkrétní zákonný podklad je upraven v § 101c – 101i zákona o DPH. Kontrolní hlášení vychází z evidence pro daňové účely DPH, kterou jsou povinni vést plátcí DPH podle ustanovení § 100 zákona o DPH pro potřeby sestavení daňového přiznání. Daňové přiznání však není kontrolním hlášením nahrazeno.¹⁹

Povinnost podat kontrolní hlášení obecně mají osoby registrované k DPH v tuzemsku, přičemž se nerozlišuje, zda jde o tuzemský subjekt, subjekt z jiného členského státu Evropské unie či zahraniční subjekt. Kromě obecné zásady, že povinnost podat kontrolní hlášení vzniká pouze plátcům DPH, jsou stanoveny konkrétní skutečnosti, ke kterým se povinnost váže, a to v základním režimu:

- uskutečnění zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijetí úplaty přede dnem uskutečnění tohoto plnění,
- přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytnutí úplaty přede dnem uskutečnění tohoto plnění, a ve zvláštním režimu pro investiční zlato,

¹⁶ ČESKÁ REPUBLIKA, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 78 - 90

¹⁷ ČESKÁ REPUBLIKA, Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.2004, § 101c – 101i

¹⁸ ČESKÁ REPUBLIKA, Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.2004, § 92a a násl.

¹⁹ ČESKÁ REPUBLIKA, Finanční správa ČR Finanční správa/daně/DPH/Kontrolní hlášení/Základní informace 2015 [Online]

- přijetí zprostředkovatelské služby, u které byla uplatněna daň podle § 92 odst. 5 zákona o DPH,
- uskutečnění dodání investičního zlata osvobozeného od daně, u kterého má plátcce nárok na odpočet daně podle § 92 odst. 6 písm. b) a c) zákona o DPH,
- investiční zlato vyrobené nebo zlato přeměněné na investiční zlato podle § 92 odst. 7 zákona o DPH.

Obdobím, za které se kontrolní hlášení podává je u právnických osob kalendářní měsíc a v případě fyzických osob se období podání řídí podle zdaňovacího období, které má fyzická osoba stanoveno pro účely podávání daňového přiznání k DPH.²⁰

Smyslem a cílem zavedení kontrolního hlášení je odhalení daňových úniků a podvodů prostřednictvím získaných informací o vybraných transakcích realizovaných plátcí DPH, zlepšení výběru daní a posílení postavení poctivých daňových poplatníků.²¹ Ve spojení s dalšími údaji má tak finanční správa informace, ze kterých bude schopna identifikovat riziková sdružení osob, odčerpávajících neoprávněné finanční prostředky z veřejného rozpočtu státu.

3.4.2 Přenesená daňová povinnost

Princip režimu přenesení daňové povinnosti byl zaváděn především jako reakce na určité typy řetězových podvodů např. při dodání kovového šrotu nebo v odvětví stavebnictví.

Režim přenesení daňové povinnosti (reverse charge) je zvláštním režimem uplatňování DPH, který vychází z článku 199 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty²². Jedná se o přenesení daňové povinnosti DPH z dodavatele na odběratele. Dodavatel, který uskutečnil zdanitelné plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti, vystaví daňový doklad bez DPH. Podle ustanovení § 29 odst. 1, písm. c) zákona o DPH musí daňový doklad obsahovat sdělení v předepsané formě „daň odvede zákazník“, je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.

²⁰ ČESKÁ REPUBLIKA, Finanční správa ČR. Kontrolní hlášení: doporučený postup pro většinu plátců DPH. 2016 [Online]

²¹ ČESKÁ REPUBLIKA, Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, včetně důvodové zprávy. 2014 [Online]

²² EVROPSKÁ UNIE, Council Directive 2006/112/EC of November 2006 on the common system of value added tax. 2006 [Online]

Poskytne-li plátce DPH jinému plátcí DPH např. stavební práce podléhající režimu přenesené daňové povinnosti, je povinen na daňový doklad uvést toto sdělení.²³ Výši daně pak musí doplnit a přiznat plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno. V praxi to znamená, že plátce DPH, který jako odběratel přijal zdanitelné plnění od jiného plátce DPH v režimu přenesení daňové povinnosti, nebude hradit dodavateli částku za stavební práce včetně DPH, ale vyčíslenou daň uhradí přímo státu, prostřednictvím finančního úřadu.

Z důvodu boje proti daňovým únikům využila Česká republika možnosti dané směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a postupně rozšířila výčet zdanitelných plnění, které podléhají režimu přenesení daňové povinnosti při jejich poskytnutí.²⁴

Režim přenesení daňové povinnosti se použije u zdanitelného plnění:

- dodání zlata, vymezeného v § 92b,
- dodání zboží podle § 92c, uvedeného v příloze č. 5,
- dodání nemovité věci podle § 92d,
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací podle § 92e,
- dodání zboží nebo poskytnutí služby podle § 92f, uvedených v příloze č. 6.²⁵

3.4.3 Ručení příjemce zdanitelného plnění

Ručení v oblasti správy DPH vychází z článku 205 Směrnice č. 2006/112/ES²⁶ a zavedení tohoto institutu má též podpořit finanční správu v boji s daňovými úniky na DPH. Jedná se o institut zajišťovací a přistupuje k hlavnímu závazku tzn. je existenčně vázán na zajištěný hlavní závazek a sleduje jeho osud.

Podstatou **ručitelského vztahu podle ustanovení § 109 odst. 1 zákona o DPH** je to, že plátce daně z přidané hodnoty, jako příjemce zdanitelného plnění, které uskutečnil jiný plátce, věděl nebo vědět mohl a měl, že:

²³ BENDA, V. Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem, 2017, s. 67 - 67

²⁴ ČESKÁ REPUBLIKA, Finanční správa: Informace GŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 205 a 2016. 2015 [Online]

²⁵ ČESKÁ REPUBLIKA, Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. 2004

²⁶ EVROPSKÁ UNIE, Council Directive 2006/112/EC of November 2006 on the common system of value added tax. 2006 [Online]

- daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit,
- dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Ke vzniku ručení dochází v případě naplnění alespoň jednoho výše uvedeného kritéria. Ručitelství vzniká naplněním uvedených podmínek již v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění.²⁷

Skutková podstata **ručení podle ustanovení § 109 odst. 2 zákona o DPH** je postavena na obchodu, který nemá dostatečnou ekonomickou oporu a je uskutečňován za zjevně neobvyklou cenu. Znamená to, že příjemce zdanitelného plnění ručí také v případě, že je platba za předmětné zdanitelné plnění odlišná o ceny, která je na trhu běžná.

Platby, za zdanitelná plnění v tuzemsku tuzemským plátcům DPH, poskytnuté na zahraniční bankovní účty, je nutné považovat za rizikovou situaci. Jedná se o další předpoklad naplnění skutkové podstaty ručení podle § 109 odst. 2 zákona o DPH, kdy je takováto úhrada bezhotovostním převodem učiněna na účet mimo Českou republiku nebo na jiný tuzemský účet než ten, který správce daně zveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup. Legislativním podkladem pro tento postup není jen ustanovení § 109 odst. 2 zákona o DPH, nýbrž ustanovení § 96 zákona o DPH, kde platí povinnost každého plátce oznámit správci daně čísla všech bankovních účtů, které používá ke své ekonomické činnosti. Tyto bankovní účty zveřejňuje finanční správa dálkovým přístupem prostřednictvím Registru plátců DPH, dostupném na internetových stránkách Finanční správy.²⁸

Ručení za nespolehlivého plátce podle ustanovení § 109 odst. 3 zákona o DPH spočívá v informaci, jestli je v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění o dodavateli předmětného plnění zveřejněna správcem daně informace, že je tento dodavatel nespolehlivým plátcem DPH, podle Registru plátců DPH, dostupném na internetových stránkách Finanční správy²⁹.

²⁷ BENDA, V. Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem, 2017, s. 206 - 207

²⁸ ČESKÁ REPUBLIKA, Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1.1.2013 [Online]

²⁹ ČESKÁ REPUBLIKA, Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. 2004

Jediným věcně omezeným typem **ručitelského vztahu je vztah při dodání pohonných hmot distributorem, vymezeným ustanovením § 109 odst. 4 zákona o DPH.** Netýká se prodeje pohonných hmot na čerpacích stanicích za účelem spotřeby, ale zaměřuje se na velkoobchod s pohonnými hmotami.

Předpoklad skutkové podstaty tohoto typu ručení je naplněn v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění dodání pohonných hmot distributorem, který je zveřejněn v Registru distributorů pohonných hmot, podle zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, ve znění pozdějších předpisů.³⁰

3.4.4 Nespolehlivý plátce

Zákon o DPH obsahuje s účinností od 1. 1. 2013 ustanovení § 106a, které stanoví podmínky pro aplikaci nového právního institutu - nespolehlivého plátce. Tento institut, zvláště ve spojení s ustanovením § 109 odst. 3 zákona o DPH, má mít primární úlohu v efektivním potlačování daňových úniků v oblasti DPH.³¹ U plátců DPH, kteří závažným způsobem poruší své povinnosti v oblasti DPH je alternativním postihem, k postihu formou zrušení registrace plátce DPH, označení této osoby za nespolehlivého plátce DPH. Tyto osoby zůstávají nadále plátcí DPH, ale jsou označeni (ve veřejně dostupném rejstříku plátců DPH), jako nespolehliví plátcí.

Kromě samotného označení plátce DPH za nespolehlivého a zveřejnění této informace v celostátním registru plátců DPH, je sankčním důsledkem i povinné měsíční zdaňovací období tohoto nespolehlivého plátce DPH a především skutečnost, že osoba, která přijme zdanitelné plnění od takto označeného nespolehlivého plátce, ručí za nezaplacenou daň z přidané hodnoty za toto plnění.³²

3.4.5 Nespolehlivá osoba

Vedle stávajícího institutu nespolehlivého plátce je s účinností od 1.7.2017 nově zaveden institut nespolehlivé osoby, jehož cílem je zamezit účelové rušení registrace

³⁰ ČESKÁ REPUBLIKA, Finanční správa, Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1.1.2013 [Online]

³¹ ČESKÁ REPUBLIKA, Finanční správa Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb. ve znění Dodatku č. 4. 2017 [Online]

³² DRÁBOVÁ, M., Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 4., aktualiz. vyd. 2011. s 768

nespolehlivých plátců, kteří se tímto způsobem snaží takzvaně očistit, aby se opětovně mohli vrátit do stavu plátců DPH novou registrací.³³

Smyslem institutu nespolehlivé osoby je zabezpečit následnou návaznost na nespolehlivost podle zákona o DPH u těch subjektů, kteří značným způsobem porušily povinnosti dané zákonem o dani z přidané hodnoty a současně díky tomuto institutu může správce označit jako nespolehlivé podle zákona o DPH i jiné osoby, které sice nejsou plátcí DPH, ale porušují povinnosti, které poškozují zákonnou správu a výběr daně z přidané hodnoty. Přesněji řečeno za nespolehlivou osobu lze podle ustanovení § 106aa zákona o DPH označit i osobu, která není plátcem DPH, ovšem vykazuje srovnatelné společensky škodlivé jednání, které se nevztahuje pouze k povinnostem vyplývajícím ze zákona o dani z přidané hodnoty, ale rovněž k povinnosti vyplývající ze zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.³⁴

Institut nespolehlivé osoby se tedy nevztahuje na porušení povinností vztahujících se ke správě jiných daní než DPH a nezaměřuje se na osoby, které by se dopustily neúmyslného pochybení nebo nestihly svá pochybení včas napravit, ovšem jinak plní své povinnosti řádně.

3.4.6 Kauce distributora pohonných hmot

Vzhledem k častějšímu odhalování řetězových podvodů s rizikovou komoditou jako jsou pohonné hmoty, zavedla novela zákona o pohonných hmotách s účinností od 1.7.2015 mimo jiné kauci, jako jednu z podmínek registrace distributora pohonných hmot. Dle zákona o pohonných hmotách je distributor pohonných hmot povinen poskytnout kauci ve výši 20 000 000 Kč, která se poskytuje složením částky na zvláštní účet celního úřadu nebo bankovní zárukou. Dále byla do zákona o pohonných hmotách vložena oznamovací povinnost distributora pohonných hmot (§ 6ka zákona o pohonných hmotách). Distributor pohonných hmot je povinen celnímu úřadu hlásit údaje, které se vztahují k distribuci pohonných hmot za daný kalendářní měsíc, které orgány Celní správy České republiky nebo orgány Finanční správy České republiky potřebují pro řádný výkon své působnosti.³⁵

³³ BALCAR, V., Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu. 2017, s. 83

³⁴ ČESKÁ REPUBLIKA, Finanční správa, Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. 2017 [Online]

³⁵ WINLEX 2017. Zákon č. 157/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot

3.5 Zajišťovací příkaz

Z pohledu výše zmíněných daňových podvodů na DPH, zejména v případě karuselových podvodů v oblasti této daně, je přímo v zákoně o DPH uvedeno ustanovení § 103, které je zvláštním ustanovením o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň: „*Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyzrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.*“³⁶

Tato speciální právní úprava se týká vykonatelnosti zajišťovacího příkazu, znějícího na DPH, ovšem základní právní úprava je zakotvena v daňovém řádu.

3.5.1 Podmínky pro vydání

Značně důležitou funkci při placení daní představují nástroje, jimiž může být zajištěna úhrada daně. Specifické postavení mezi těmito zajišťovacími prostředky má zajišťovací příkaz. Současná právní úprava je zakotvena v ustanovení § 167 – 169 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.³⁷

Ustanovení § 167 daňového řádu zní:

„(1) Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

(2) Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.

(3) Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.

³⁶ ČESKÁ REPUBLIKA, Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

³⁷ ČESKÁ REPUBLIKA, Generální finanční ředitelství Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, č.j.: 7342/11-2310

(4) U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení zajišťované daně.“³⁸

Jádrem zajišťovacího příkazu je schopnost správce daně zajistit dosud nesplatnou daň formou uložení povinnosti daňovému subjektu, uhradit jistotu správci daně, která je splatná v okamžiku vykonatelnosti předmětného zajišťovacího příkazu. Teprve splatná jistota, která je neuhrazená, se stává nedoplatkem ve smyslu § 153 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.³⁹

3.5.2 Odůvodněná obava

Situace, ze kterých může plynout odůvodněná obava, že dosud nestanovená nebo dosud nesplatná daň bude zcela nedobytná či dobytná jen s velkými obtížemi, mohou podle okolností zahrnovat např. níže uvedené případy, resp. jejich kombinace:

- podivné obchodní operace za nápadně nevýhodných podmínek pro daňový subjekt; obchodní transakce bez adekvátního protiplnění,
- platby vysokých záloh za zboží nebo služby s absencí vyúčtování,
- historie daňového subjektu spočívající např. v tom, že jednatel či společník byl účasten v obchodních společnostech, na jejichž majetek byl prohlášen konkurs nebo u nich bylo zahájeno insolvenční řízení; změna statutárního orgánu na osobu s bydlištěm v cizině, bez vazeb na území ČR,
- vstup právnické osoby do likvidace,
- právnická osoba neprovozuje činnost v evidovaném sídle a její skutečné sídlo není známo,
- obvykle nedostatečná platební kázeň daňového subjektu,
- přijatá zdanitelná plnění jsou hrazena vklady podnikatele, společníků nebo půjčkami neznámých či spřízněných osob,
- nepravdivá daňová tvrzení, nesoučinnost se správcem daně,
- obchodní marže menší než nula,

³⁸ ČESKÁ REPUBLIKA, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 167

³⁹ BALCAR, V., Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu. 2017, s. 37 - 38

- převod nemovitých či hodnotných movitých věcí za neobvyklých podmínek, nevýhodných pro daňový subjekt,
- účelové odklání peněžních prostředků, např. časté půjčky blízkým osobám, prodej podstatné části majetku nebo části podniku za neobvyklých podmínek,
- užití bankovních účtů jiných osob při vlastní podnikatelské činnosti,
- obchodování s rizikovými komoditami,
- další případy podle odborného zvážení na základě dostupných informací správce daně.⁴⁰

Ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu rozlišuje mezi:

- dosud nesplatnou daní = daň, u které neuplynul den splatnosti a
- dosud nestanovenou daní = daň, která nebyla ještě stanovena.

3.5.3 Zajištění dosud nesplatné daně

Podle ustanovení § 135 odst. 3 daňového řádu je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení,⁴¹ což je původní den splatnosti daně. Zajištění dosud nesplatné daně se týká situace, kdy daň byla stanovena, ale není dosud splatná. Náhradní lhůty splatnosti jsou stanoveny samostatně pro případy, kdy dojde například ke stanovení daně vyšší, než jak ji tvrdil daňový subjekt, k vyměření daně z moci úřední nebo k doměření daně. Ovšem splatnost daně, která byla ještě před stanovením zajištěna zajišťovacím příkazem, je upravena v ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu.

Příklad uváděný finanční správou: Daňovému subjektu je daň stanovena rozhodnutím o stanovení daně. Daňový subjekt proti tomuto rozhodnutí podá odvolání, čímž je odloženo nabytí právní moci daného rozhodnutí a současně odložen den splatnosti předmětné daně.

Následně začne daňový subjekt činit takové kroky, které vzbudí ve správci daně důvodnou obavu, že je úhrada předmětné daně ohrožena. V takové situaci má úřední osoba oprávnění vystavit zajišťovací příkaz k zajištění stanovené daně, u níž dosud neuplynul den

⁴⁰ ČESKÁ REPUBLIKA, Generální finanční ředitelství Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, č.j.: 7342/11-2310

⁴¹ ČESKÁ REPUBLIKA, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. § 167

splatnosti. Účinnost zajišťovacího příkazu zaniká uplynutím dne splatnosti stanovené daně zajištěné zajišťovacím příkazem a na daňový účet daňového subjektu se tato zajištěná částka převede ze zvláštního depozitního účtu na úhradu splatné daně.⁴²

3.5.4 Zajištění dosud nestanovené daně

Zajišťovací příkaz smí správce daně vydat v době, kdy není ještě známá přesná a odůvodněná daňová povinnost, tj. v době vydání zajišťovacího příkazu zatím ještě ani správce daně nevydal rozhodnutí, kterým by byla daňová povinnost vyčíslena.

U dosud nestanovené daně určí výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek.⁴³ Podle ustanovení § 98 odst. 3 jsou pomůckami zejména důkazní prostředky, které v daném řízení správce daně nezpochybnil, vlastní zjištěné skutečnosti, které správce daně získal při správě daní, podaná vysvětlení či porovnání daňových povinností daňových subjektů, kteří jsou srovnatelní s šetřeným daňovým subjektem. Správce daně může daňový subjekt vyzvat, aby ve lhůtě nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil veškeré údaje nutné pro vyčíslení výše zajištěné daně, ovšem pouze nehrozí-li nebezpečí z prodlení.⁴⁴

Takovýmto zajišťovacím příkazem správce daně požaduje po daňovém subjektu složení určité finanční částky (jistiny) na předpokládanou daňovou povinnost z důvodu obavy, že by se správci daně sice podařilo daň vyměřit, ovšem následně by nedošlo k jejímu uhrazení. Poté dojde k tomu, že správce stanoví výši daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu přesně vyčíslena. Taková daň je splatná ke dni jejího stanovení, resp. v den, kdy bylo oznámeno rozhodnutí o stanovení daně příjemci rozhodnutí.

Uplynutím dne splatnosti stanovené daně zajištěné zajišťovacím příkazem končí účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka (jistina) se převede ze zvláštního depozitního účtu na osobní daňový účet daňového subjektu na úhradu splatné daně.⁴⁵

⁴² ČESKÁ REPUBLIKA, Generální finanční ředitelství Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, č.j.: 7342/11-2310

⁴³ ČESKÁ REPUBLIKA, Generální finanční ředitelství Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, č.j.: 7342/11-2310

⁴⁴ BAXA J., et al., Daňový řád. Komentář. § 98 odst. 3 a § 167 odst. 4

⁴⁵ ČESKÁ REPUBLIKA, Generální finanční ředitelství Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, č.j.: 7342/11-2310

3.5.5 Zajišťovací příkaz jako kritérium pro označení nespolehlivého plátce

Podle ustanovení § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, rozhodne správce daně o nespolehlivosti plátce v případě, že plátce poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daní. Specifikace takových závažných porušení povinností plátce vztahujících se k ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty je primárně vysvětlená v Důvodové zprávě k zákonu číslo 502/2012. Dále v tiskových zprávách Finanční správy České republiky, v interních metodických postupech správce daně a v mnoha komentářích k daňovému řádu a k zákonu o dani z přidané hodnoty. Dle těchto zdrojů se za závažná porušení plnění povinností plátce daně pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce považují situace, kdy *„dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce daně po 1. 1. 2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen“*⁴⁶

Předmětný důvod nespolehlivosti vešel v účinnost od 1. 1. 2013, proto lze při rozhodování o nespolehlivosti přihlížet pouze k zajišťovacím příkazům vydaným po tomto datu. Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí může být vydáno až po nabytí právní moci zajišťovacího příkazu, který plátce ve stanovené lhůtě neuhradil.

⁴⁶ ČESKÁ REPUBLIKA, Generální finanční ředitelství Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona o DPH

4 Analytická část

Při placení daní představují nejvýznamnější funkci nástroje, jimiž může být zajištěna úhrada daně. Vzhledem k debatám široké veřejnosti ve věci rizika plošného zneužívání zajišťovacích příkazů finanční správou, které byly publikovány v průběhu roku 2017 a 2018 širokou škálou různých médií, došlo ve finanční správě k částečnému útlumu vydávání zajišťovacích příkazů od roku 2017. Z důvodu možného ovlivnění finanční správy pod tíhou nátlaku negativních mediálních zpráv ve věci vydávání zajišťovacích příkazů bude v následujících kapitolách provedena analýza zajišťovacích příkazů a činnosti Finanční správy ČR od roku 2014 do roku 2018 včetně.

Pro kvalitní analýzu zajišťovacích příkazů je nejprve nutné zhodnotit procesní předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu.

4.1 Nutný předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu

Správce daně tím, že vydá zajišťovací příkaz, klade daňovému subjektu povinnost uhradit do tří pracovních dnů předpokládanou budoucí daň, kterou správce daně určuje podle svých pomůcek. V případě hrozby nebezpečí z prodlení, je vykonatelnost zajišťovacího příkazu dána již samotným doručením daňovému subjektu. V případě vydání zajišťovacího příkazu na daň z přidané hodnoty, je zjišťovací příkaz vykonatelný již vydáním zajišťovacího příkazu. V takových případech může správce daně postihnout majetek daňového subjektu okamžitou exekucí například zablokováním bankovních účtů.

Správce daně má volnost uvážení v tom, zda institut zajišťovacího příkazu využije, nebo nikoli. Musí však pečlivě zkoumat, zda jsou pro vydání zajišťovacího příkazu splněny všechny zákonné podmínky. Musí existovat odůvodněná obava správce daně, že daň bude v době její vymahatelnosti buď zcela nedobytná nebo její dobytnost bude velmi obtížná. Neexistuje demonstrativní výčet skutečností, se kterými může správce daně pracovat, ovšem výklad odůvodněné obavy v současné době utváří soudní judikatura a správní praxe.

Nejvyšší správní soud judikoval v rozsudku sp. zn. 4 Afs 22/2015–104 ze dne 10.12.2015, Českomoravská olejářská komanditní společnost, splnění podmínek existence přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně a odůvodněné obavy o její nedobytnost je nutné vyhodnocovat jak jednotlivě, tak celkově. Zajišťovací příkaz nelze vydat, pokud jedna z podmínek není splněna.

Mohou pak nastat situace:

Tabulka 3: Přehled možné míry plnění podmínek zákonnosti zajišťovacích příkazů

Přiměřená pravděpodobnost stanovení daně	Odůvodněná obava o vybrání daně	Zákonnost / nezákonnost zajišťovacího příkazu
Silné důvody	Silné důvody	Zákonný
Silné důvody	Slabé důvody	Zákonný
Slabé důvody	Silné důvody	Zákonný
Žádné důvody	Slabé či silné důvody	Nezákonný
Slabé či silné důvody	Žádné důvody	Nezákonný
Slabé důvody	Slabé důvody	Nezákonný

Zdroj: Veřejný ochránce práv ČR – vlastní zpracování.

Pokud bude určen rozsah splnění obou podmínek, lze nižší pravděpodobnost budoucího stanovení daně kompenzovat silnějšími okolnostmi pro závěr o obavě o vybrání daně a naopak.

4.1.1 Předpoklad budoucího stanovení daně

Správce daně při vydání zajišťovacího příkazu vychází ze skutečností zatímně zjištěných v daňovém řízení nebo jinak správci daně známých, nemusí však detailně prokazovat pravděpodobnost stanovení daně, jelikož je stanovení daně předmětem nalézacího řízení.

Na základě judikatury správních soudů a závěrů, které z nich vyplývají, musí být obsahem zajišťovacího příkazu následující obecné náležitosti:

- 1. Údaje z úřední evidence, registrů a rejstříků:** Zde se může jednat především o poznatky dokládající zajištění prostředků pro výkon ekonomické činnosti daňového subjektu jako je obchodní majetek, provozovny, zaměstnanci, finanční prostředky, obchodní historie apod.

2. **Sídlo:** Pokud se jedná pouze o fiktivní sídlo či sídlo formálního charakteru, je správce daně povinen před vydáním zajišťovacího příkazu toto ověřit místním šetřením a tuto skutečnost uvést do zajišťovacího příkazu včetně odkazu na příslušný dokument, ze kterého tato skutečnost vyplývá.
3. **Popis statutárních orgánů:** Z důvodu pravděpodobnosti budoucího stanovení daně je nutné uvést statutární orgány daňového subjektu v době vzniku relevantních skutečností, vztahujících se k tomuto stanovení daně.
Naopak z hlediska odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně je důležitá znalost aktuálních statutárních orgánů a frekvence obměny těchto osob. V neposlední řadě je podstatnou informací i fakt, že jsou některé osoby s trvalým pobytem v zahraničí, což předpokládá jejich obtížnou dosažitelnost či jejich minulé zapojení do problematických obchodních společností.
4. **Popis ekonomické činnosti daňového subjektu:** Na základě dostupných údajů z obchodního rejstříku a živnostenského rejstříku, uvede správce daně činnost, kterou daňový subjekt deklaruje jako hlavní v daňových přiznáních nebo kterou prezentuje na svých internetových stránkách nebo tu, která je správcem daně známá z jeho úřední činnosti.
5. **Popis transakce či porušení rozpočtové kázně:** Ve zdaňovacím období, u kterého došlo již ke stanovení daně nebo u kterého předpokládá správce daně stanovení daně, která bude v budoucnu obtížně vymahatelná či nedobytná, musí být správcem daně popsány transakce – přijatá a uskutečněná plnění nebo příjmy a výdaje nebo porušení rozpočtové kázně.
6. **Popis probíhajícího nalézacího řízení:** V případě vydání zajišťovacího příkazu za zdaňovací období, ve kterém nebyla daň dosud stanovena a bude za toto zdaňovací období zahájeno nalézací řízení, tj. doměřovací či vyměřovací, musí být tyto skutečnosti i jejich průběh uveden v zajišťovacím příkazu.

4.1.2 Kvalifikace odůvodněné obavy zjištěná ze soudní judikatury

Správce daně musí odůvodněnou obavu interpretovat v souladu s cílem správy daní tak, že obava o vybrání daně má takové následky, kdy je opravdu závažně ohrožen příjem státního rozpočtu. Pouze tak, má správce daně oprávnění použít zajišťovací příkaz, který má tak mimořádný dopad na vlastnická práva daňového subjektu. Existence odůvodněné obavy

záleží na skutečných poměrech prověřovaného daňového subjektu, které musí správce daně vztáhnout k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Jak je uvedeno v úvodu kapitoly 4.1 interpretaci odůvodněné obavy o vybrání daně utváří soudní judikatura a správní praxe. Indicie pro správce daně, které ve vzájemné souvislosti nasvědčují o odůvodněné obavě o vybrání daně ze správní praxe a dostupné soudní judikatury, jsou:

daňový subjekt je nekontaktní nebo se správcem daně nespolupracuje	rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 18/2015-48, MPM Invest, ze dne 11.6.2014
existují jasné důkazy o úsilí daňového subjektu zbavovat se majetku, podnikatelskou činnost převést na jiné osoby	rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 52 Af 35/2015, PWRGASS, s.r.o., ze dne 21.12.2016
daňový subjekt podniká s komoditami, označenými jako rizikové	rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 22/2015-104, ČMO, ze dne 7.1.2016
daňový subjekt je v insolvenční či mu reálně hrozí	rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Af 76//2014 Auto Anex, s.r.o., ze dne 30.9.2015
daňový subjekt se nachází ve fázi likvidace	rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 74/2017, Automotoklub Masarykův okruh v likvidaci, ze dne 17.8.2017
existují jasné důkazy o tom, že daňový subjekt ukončuje či utlumuje podnikatelskou činnost	rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Af 378/2012, EUROESTER, ze dne 10.6.2015
daňový subjekt produkuje mizivý zisk v poměru k výši obrátu	rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 250/2015-53, LEDOPA GROUP, ze dne 9.11.2016
výše daně, kterou správce daně předpokládá, je vícenásobně vyšší než majetek daňového subjektu	rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 22/2015-104, ČMO, ze dne 7.1.2016 a rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 26/2015-43, Exposure Group, ze dne 30.11.2016
dlouhodobý majetek daňového subjektu není kryt vlastními, ale cizími zdroji	rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Af 100/2016, MAJORITY PETROL, ze dne 16.1.2017
daňová historie daňového subjektu je téměř nulová	rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 160/2016, ENIX COMMODITIES, ze dne 1.2.2017
veškerý majetek daňového subjektu je složen pouze vysoce likvidní komoditou jako jsou např. peníze na bankovním účtu	rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 26/2015-43, Exposure Group, ze dne 30.11.2016

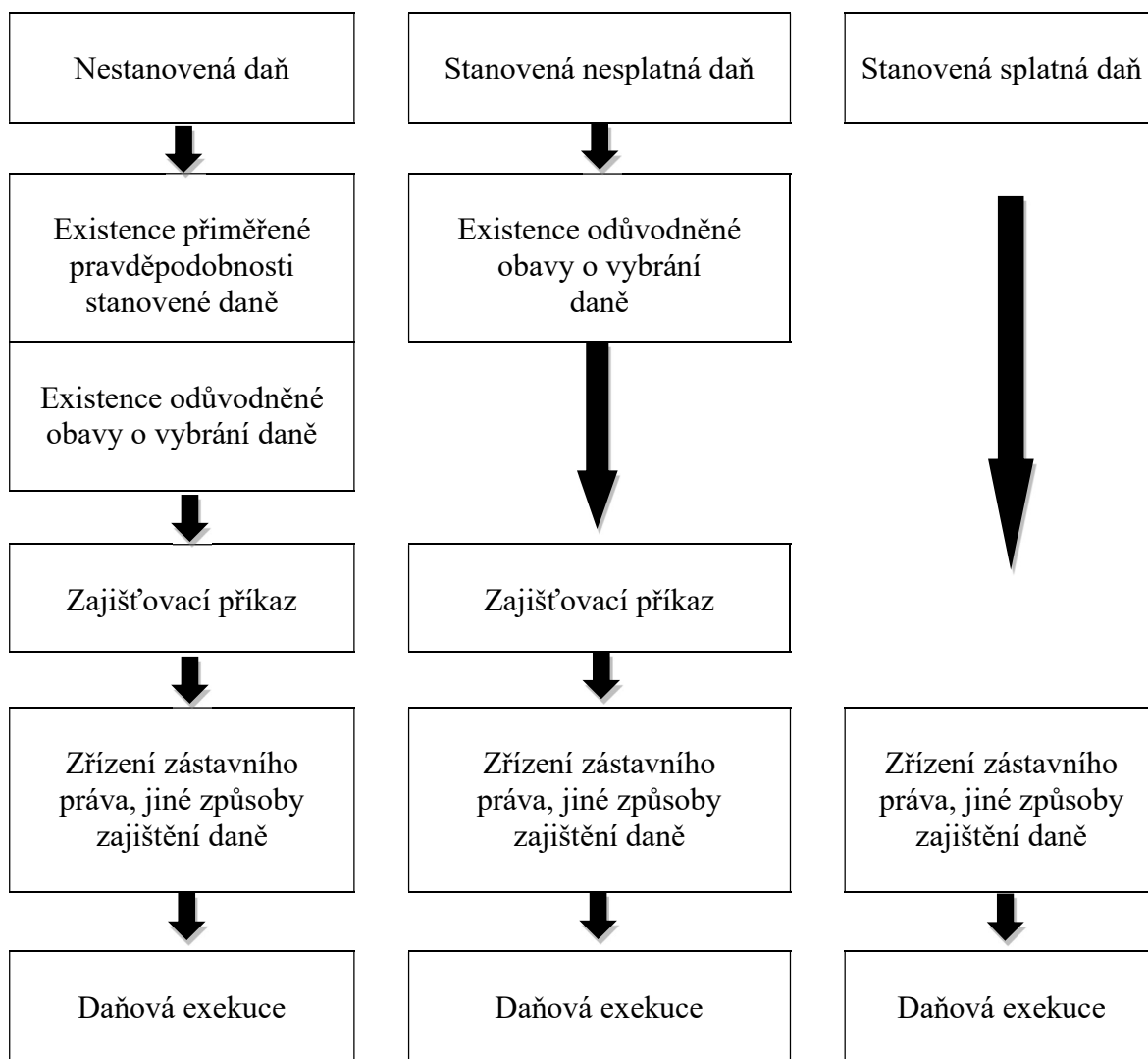
Zdroj: www.nssoud.cz – vlastní zpracování.

Z uvedeného vyplývá, že správce daně zjištěné skutečnosti posuzuje vzájemně a hodnotí, jestli a jak silně naplňují existenci důvodné obavy o vybrání daně. Situace, kdy daňový subjekt splňuje některou ze zmíněných indicií, rozhodně neznamená, že správce daně bude vydávat zajišťovací příkaz, resp. že ho automaticky může vydat.

4.2 Postupy finanční správy

Před vydáním samotného zajišťovacího příkazu, musí správce daně splnit řadu podmínek a kvalitně posoudit a popsat důvody pro zajištění daně.

Obrázek 2: Grafické vyjádření postupu finanční správy



Zdroj: Veřejný ochránce práv ČR – vlastní zpracování.

Obrázek č. 2 graficky znázorňuje nejen postup správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu, ale po jeho vydání následuje řada činností, které vedou k daňové exekuci.

4.2.1 Praktický průběh řízení o zajištění daně

Řízení o zajištění daně zahrnuje několik postupů správce daně vedoucích k vydání zajišťovacího příkazu. Tyto postupy spadající do dílčího řízení při placení daní. Řízení je zahájeno prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, které je v souladu s § 91 odst. 1 daňového řádu. Prakticky to znamená vydání oznámení o zahájení řízení o vydání zajišťovacího příkazu. Pokud toto oznámení má formu rozhodnutí, je řízení zahájeno dnem, kdy bylo toto rozhodnutí doručeno dotčenému daňovému subjektu.

Prvním úkolem správce daně v případě vydání zajišťovacích příkazů je právě samotné vydání rozhodnutí o zajišťovacím příkazu vůči daňovému subjektu. V případě zajišťovacího příkazu vydaného dle § 103 zákona o DPH a tedy jeho účinnosti a vykonatelnosti okamžikem jeho vydání je nutné dovodit, že toto ustanovení ovlivňuje i okamžik zahájení řízení – srov. rozsudek NSS sp. zn. 62 Afs 42/2014 MAKO trade, ze dne 10.12.2015 podle něhož: „...faktické důsledky zajišťovacího příkazu však neznamenají a priori protiústavnost § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, jelikož nepředstavují vybočení z ústavního pořádku, který zakotvuje zmocnění k omezení vlastnického práva výběrem daní tak, že se může dít pouze v zákonem stanovených mezích, ani s ním nejsou v rozporu. Výběr daní je totiž zakotven čl. 11 odst. 5 Listiny základních práva a svobod, který stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, přičemž podle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy, lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na to, že i jiná rozhodnutí zajišťovací povahy jsou předběžně vykonatelná, zpravidla již okamžikem jejich vydání nebo doručení povinné osobě (srov. např. § 76d občanského soudního řádu).“⁴⁷

⁴⁷ ČESKÁ REPUBLIKA, Veřejný ochránce práv. Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky

4.2.2 Povinnosti dokazování v řízení o zajišťovacím příkazu

Správce daně musí důsledně dodržet povinnost při vydání zajišťovacího příkazu, musí vzít na zřetel vše, co při správě daní vyšlo najevo bez ohledu na to, jestli jsou skutečnosti ve prospěch či neprospěch daňového subjektu. Nesmí žádné důkazy opomenout ani zatajit. Jedině tak bude dodržena povinnost správce daně, uložená daňovým řádem, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly co nejúplnější. Uvedené však neznamená, že by správce daně měl *a priori* povinnost vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti v jeho prospěch, jelikož má daňový subjekt podle daňového řádu: „povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“.⁴⁸

4.2.3 Praktická aplikace zásady legitimního očekávání a použití přiměřenosti

Z analyzované judikatury z řízení o zajišťovacích příkazech vyplývá, že jednou z velmi častých výhrad daňových subjektů je argument, že správce daně nepoužil při svém jednání zásadu přiměřenosti tak, jak by měl a zajišťovací příkaz měl použít jako krajní prostředek. Jiné daňové subjekty dále poukazují na skutečnost, že správce daně porušuje zásadu legitimního očekávání.

Zásadu přiměřenosti definuje daňový řád v § 5 odst. 3 tak, že „*správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*“⁴⁹ Judikatura dovodila, že princip přiměřenosti zohledňuje přímo zákonné podmínky možnosti vydání zajišťovacího příkazu a staví se tedy restriktivně k aplikaci zásady přiměřenosti. Například Krajský soud v Brně v rozsudku sp. zn. 62 Af 75/2014-230, S METAL, ze dne 17.9.2015, zásadu přiměřenosti zcela odmítl s tím, že k porušení této zásady by došlo jen v takovém případě, že by nebyly splněny prvotní zákonné podmínky a relevantní skutečnosti odůvodněné obavy správce daně o nedobytnosti daně. Takový zajišťovací příkaz by byl zcela nezákonný již z důvodu rozporu s ustanovením § 167 daňového řádu.

⁴⁸ ČESKÁ REPUBLIKA, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 92 odst. 3

⁴⁹ ČESKÁ REPUBLIKA, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 5

Zásada legitimního očekávání spočívá v povinnosti správce daně, aby dbal na obdobný postup v obdobných případech a při vyhodnocení důkazních prostředků nevznikaly neodůvodněné rozdíly. Z této zásady plyne i vázanost správního orgánu na správní praxi. Ovšem zákon neumožňuje správci daně jinou alternativu prostředku k vydání zajišťovacího příkazu, a proto nelze legitimně očekávat užití takového prostředku.

4.2.4 Jak funguje postup po vydaném zajišťovacím příkazu

Jakmile vznikla účinnost zajišťovacího příkazu, správci daně se otvírá řada možností, jak předmětnou daň vybrat. Nepřiměřená realizace zajišťovacího příkazu může paralyzovat běžně fungující daňový subjekt, a proto musí správce daně zodpovědně zvolit postup k efektivnímu výběru daně, ovšem musí přitom šetřit práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu. NSS konstatoval v rozsudku sp. zn. 2 Afs 108/2016-96, VHS-ROPA plus, ze dne 20.10.2016: *„razance a bezprostřednost zajišťovacího příkazu a na něj navazujících exekučních opatření vyžaduje, aby (pokud možno) po celou dobu vedení sporu před správními soudy o meritum věci měl daňový subjekt rozumnou naději na zachování své ekonomické existence“*.⁵⁰

Správce daně by se měl pokusit nejdříve zabezpečit zástavní právo k majetku daňového subjektu a pokusit se nejdříve s daňovým subjektem projednat a vyjednat akceptovatelné způsoby zajištění předmětné daně, aby co nejméně zasáhly do fungování daňového subjektu.

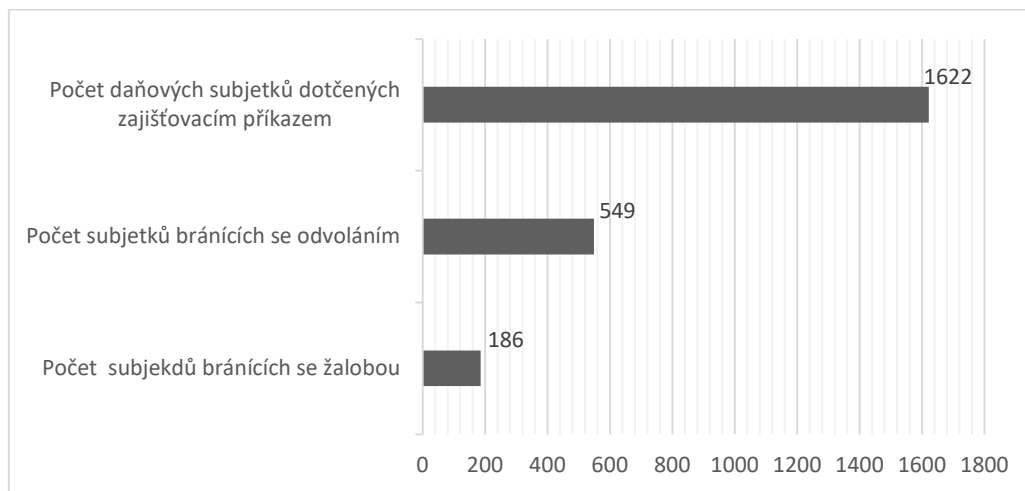
Ekonomickou likvidaci v exekuci by bylo možné zcela výjimečně připustit jen v krajním případě, když správce daně dostatečně silně prokáže a doloží, že pravým smyslem existence dotčeného daňového subjektu je převážně podvodné jednání.

4.2.5 Přehled využití procesního práva subjektů se zajišťovacími příkazy

Daňové subjekty mají procesní právo se bránit proti vydanému zajišťovacímu příkazu buď odvoláním proti zajišťovacímu příkazu nebo dále žalobou k soudu.

⁵⁰ Nejvyšší správní soud. Rozsudek sp. zn. 2 Afs 108/2016-96

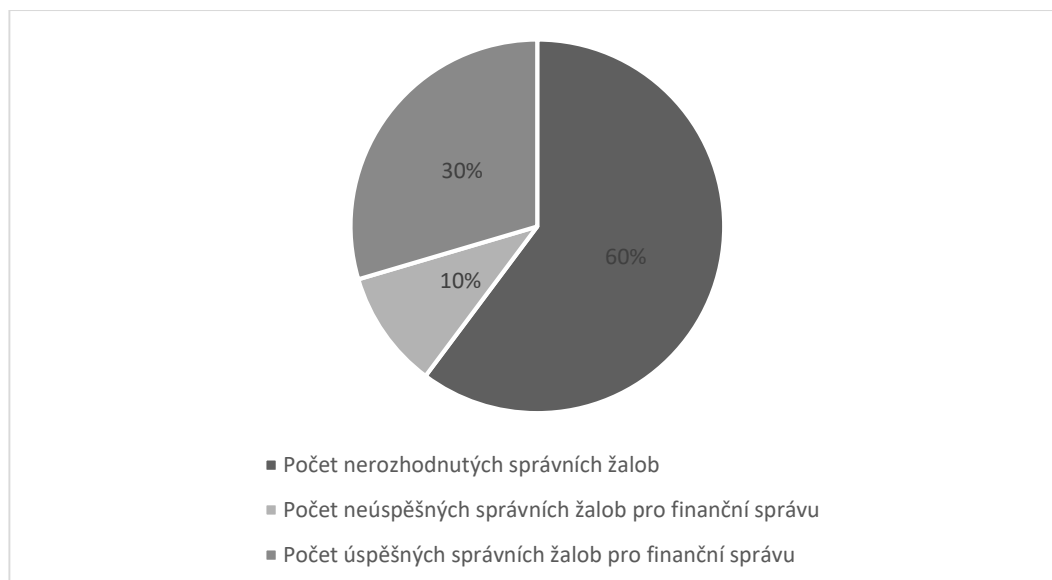
Graf 1: Počty daňových subjektů se zajišťovacím příkazem, odvoláním a žalobou



Zdroj: Finanční správa ČR – vlastní zpracování.

Graf č. 1 zobrazuje počet subjektů, kterým byl vydán zajišťovací příkaz a z nich je patrné, že odvolání podalo 34 %. Subjekty, kterým nebylo vyhověno odvoláním, dále podaly žalobu ve 186 případech. Tento graf zobrazuje pouze učiněná podání nikoli výsledek odvolacích řízení ani výsledek soudních procesů. Data jsou zpracována ke dni 30.6.2017.

Graf 2: Úspěšnost správních žalob proti zajišťovacím příkazům



Zdroj: Finanční správa ČR – vlastní zpracování.

Zhruba jednu třetinu případů tvoří odvolání proti zajišťovacím příkazům ovšem zlomek z nich se dále bránil správní žalobou. Z celkového počtu 186 podaných

správních žalob bylo do roku 2017 rozhodnuto pouze 74 z nich. V počtu 55 případů uspěla finanční správa a v 19 případech uspěl daňový subjekt. Faktem je, že na převážnou část zajišťovacích příkazů nebyly podány správní žaloby. Ať už k tomu daňové subjekty, dotčené zajišťovacími příkazy, vedly jakékoliv důvody, je třeba na tyto zajišťovací příkazy nahlížet jako na zákonné v souladu s presumpcí platnosti a správnosti správních rozhodnutí dle NSS sp. zn. 1 As 79/2008-128 ze dne 4.2.2009 je třeba takové zajišťovací příkazy považovat za zákonné.

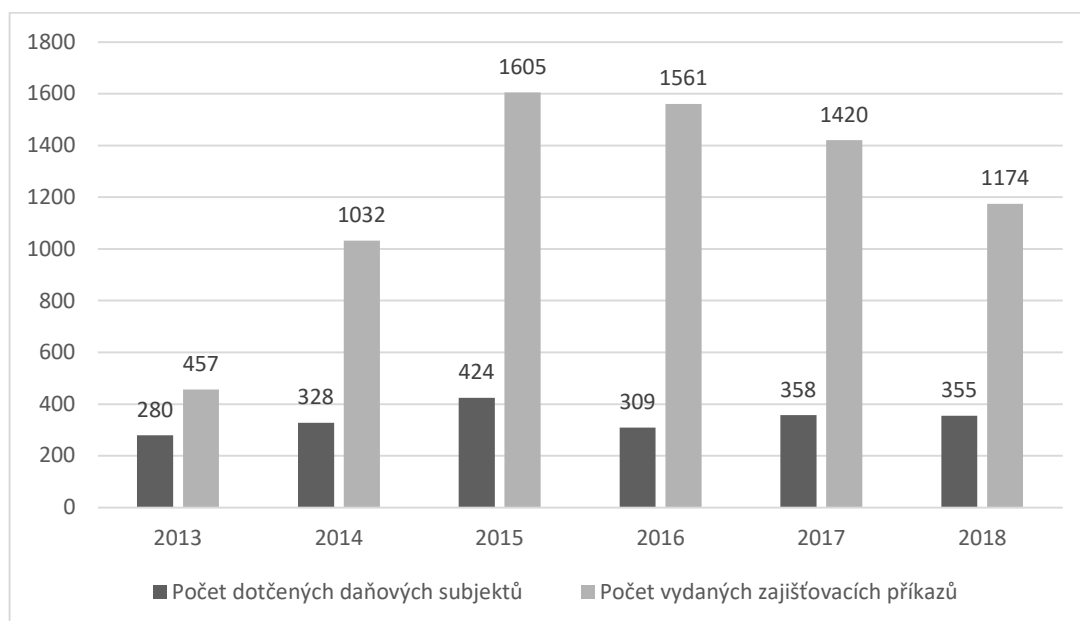
4.3 Analýza vydaných zajišťovacích příkazů

Analýza zajišťovacích příkazů je provedena z analýz zpřístupněných finanční správou a dostupných statistických dat.

4.3.1 Analýza zajišťovacích příkazů s vazbou na celkový počet dotčených daňových subjektů

Počet vydaných zajišťovacích příkazů správcem daně v období 2013 – 2018 a počet daňových subjektů, kterých se vydané zajišťovací příkazy dotýkaly v roce 2013 – 2018 zachycuje graf č. 3.

Graf 3: Vztah počtu vydaných zajišťovacích příkazů a dotčených daňových subjektů



Zdroj: Finanční správa ČR – vlastní zpracování.

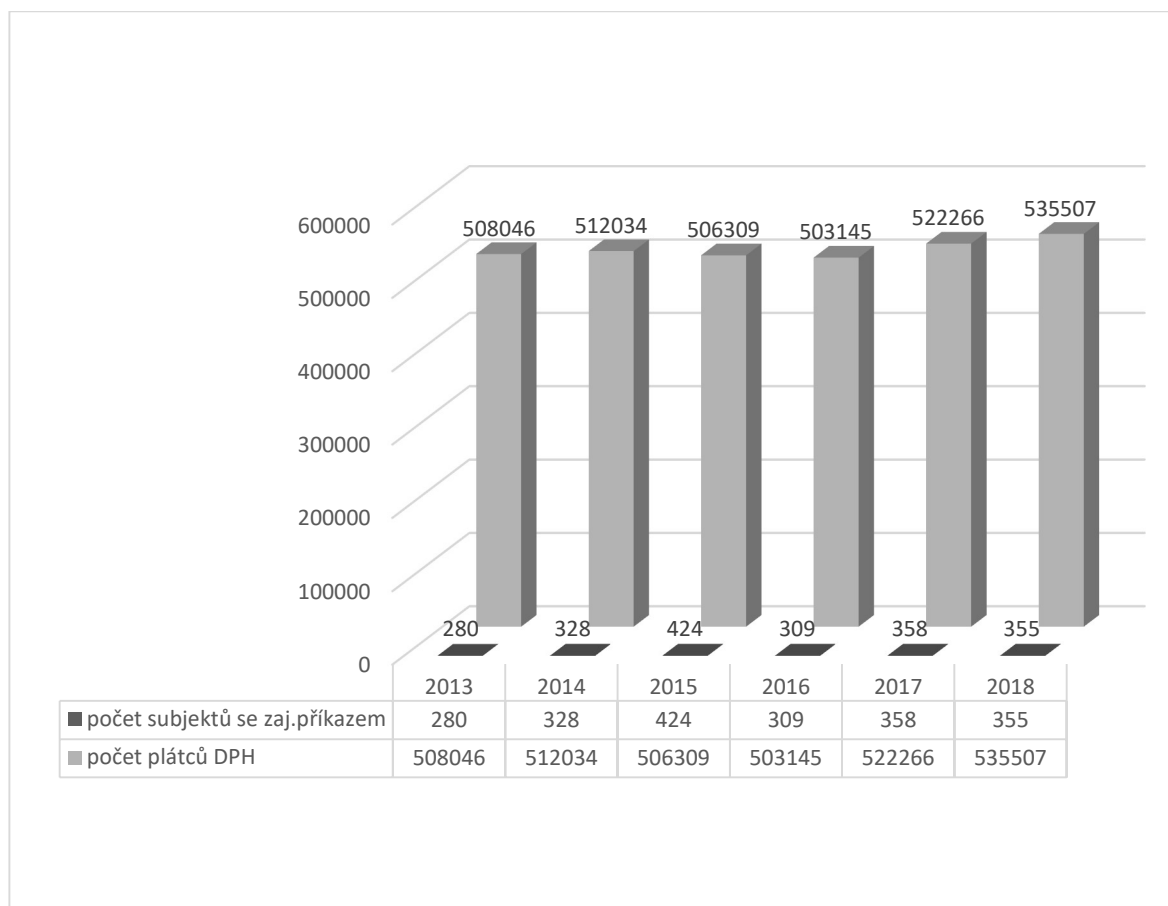
Z analýzy údajů grafu č. 3 je zřejmé, že v období od roku 2013 do roku 2015 docházelo k nárůstu počtu daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy z 280 na 424, což činí nárůst o 51 %. Současně s tímto nárůstem ovšem vyšším tempem stoupl počet vydaných zajišťovacích příkazů z 457 na 1605. Takový nárůst představuje 251 %.

Od roku 2016 pak docházelo k postupnému poklesu v počtu zajišťovacích příkazů. Počet daňových subjektů, dotčených zajišťovacími příkazy v roce 2016, poklesl o 115 a v roce 2017 a 2018 je přibližně stejný.

4.3.2 Vztah vydaných zajišťovacích příkazů a registrovaných plátců DPH

Vzhledem k tomu, že zajišťovací příkazy jsou vydávány převážně na dani z přidané hodnoty, je v grafu č. 4 znázorněn vztah počtu vydaných zajišťovacích příkazů k celkovému počtu registrovaných plátců DPH v celé ČR.

Graf 4: Vztah počtu daňových subjektů, dotčených zajišťovacím příkazem k celkovému počtu registrovaných plátců DPH



Zdroj: Finanční správa ČR – vlastní zpracování.

Z uvedeného grafu č. 4 jednoznačně vyplývá, že vydané zajišťovací příkazy postihly velmi úzkou skupinu daňových subjektů registrovaných k DPH. Podíl subjektů, dotčených zajišťovacími příkazy k celkovému počtu všech registrovaných plátců DPH činí od 0,06 % do 0,08%.

4.3.3 Zajišťovací příkazy na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň

Nejvíce důležitou roli pro hodnocení efektivity zajišťovacích příkazů představují informace o skutečném uhrazení daně. To znamená, zda je výsledkem vydaného zajišťovacího příkazu skutečný fiskální efekt s kladným dopadem na příjmovou stránku státního rozpočtu.

Tabulka 4: Počet vydaných zajišťovacích příkazů včetně zajištěných a uhrazených částek

ROK	Počet vydaných zajišťovacích příkazů	Zajištěná částka v mld. Kč	Úhrada ze zajištění v mld. Kč
2014	1032	4,172	0,256
2015	1605	3,633	0,822
2016	1561	3,329	1,098
2017	1420	1,594	0,690
2018	1174	1,472	0,471

Zdroj: Finanční správa ČR – vlastní zpracování

Porovnáním statistických údajů z druhého sloupce (počet vydaných zajišťovacích příkazů) a třetího sloupce (zajištěná částka) bylo zjištěno, že počet vydaných zajišťovacích příkazů není přímo úměrný zajištěné částce. V roce 2014 byla zajištěná částka 4,172 mld. Kč při počtu 1032 vydaných zajišťovacích příkazů a v roce 2015 vzrostl počet vydaných zajišťovacích příkazů o 573 a zajištěná částka se snížila o 0,5 mld. Kč. Při nárůstu počtu vydaných zajišťovacích příkazů téměř o 55 % došlo naopak k poklesu zajištěné částky o 13 %. V roce 2017 klesly vydané zajišťovací příkazy o pouhých 9 % proti roku 2016, ale zajištěná částka klesla o 52 %. Nelineární funkci zobrazují i grafy č. 5 a 6.

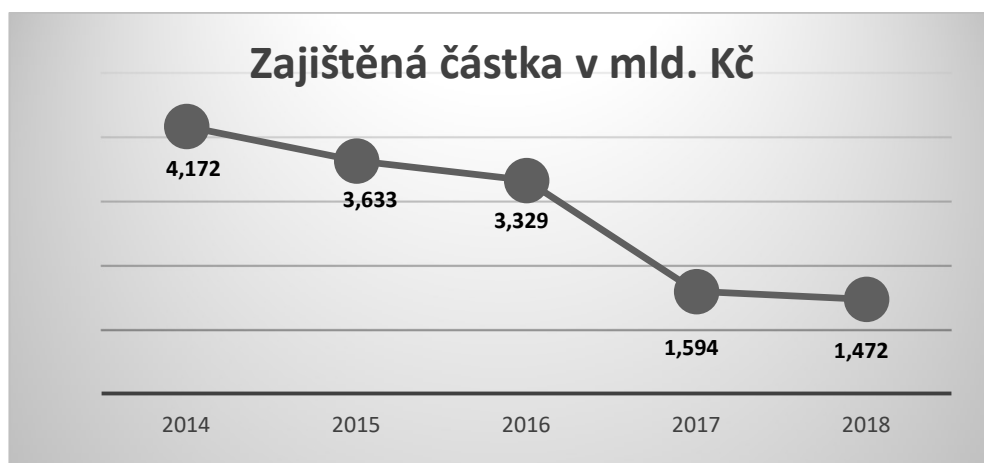
Graf 5: Graf počtu vydaných zajišťovacích příkazů



Zdroj: Finanční správa ČR – vlastní zpracování.

Na tabulku č. 4 navazuje graf č. 5, který graficky znázorňuje počet vydaných zajišťovacích příkazů v letech 2014 – 2018. Z grafu je patrný rapidní nárůst počtu zajišťovacích příkazů do roku 2015 a poté již počty zajišťovacích příkazů postupně klesají.

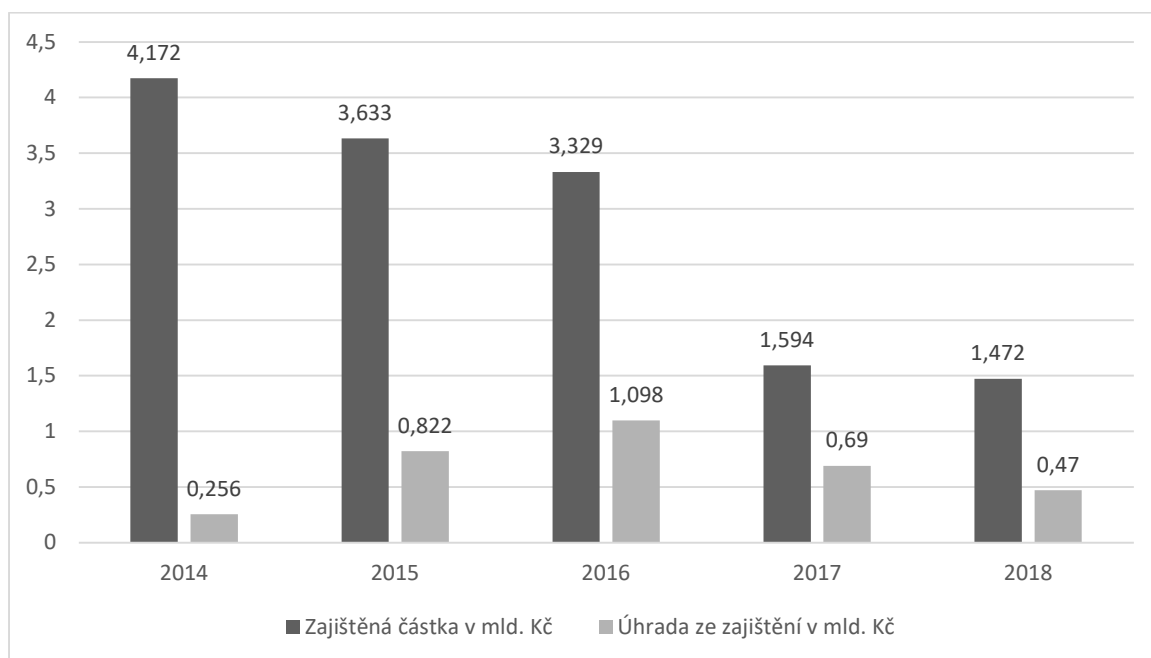
Graf 6: Graf výše zajištěné částky v mld. Kč



Zdroj: Finanční správa ČR – vlastní zpracování.

Graf č. 6 navazuje na tabulku č. 4 stejně jako graf č. 5. Je zde graficky znázorněno, kolik činila zajištěná částka na zajišťovacích příkazech v letech 2014 – 2018. Největší pokles zajištěné částky byl zaznamenán v roce 2017, ve kterém byla zajištěná částka nižší o 1,735 mld. Kč. V ostatní letech došlo k poklesu v rozmezí 0,1 - 0,5 mld. Kč.

Graf 7: Vztah uhrazené částky ze zajištění v poměru k celkové zajištěné částce



Zdroj: Finanční správa ČR – vlastní zpracování.

Z celkové zajištěné částky v roce 2015 bylo ze zajištění uhrazeno 22,6 % zajištěné daně, v roce 2016 bylo uhrazeno 33 % zajištěné daně, v roce 2017 uhrazeno 43,3 % a v roce 2018 uhrazeno 31,9 %. Přestože počet vydaných zajišťovacích příkazů postupně od roku 2015 klesá, skutečně uhrazená daňová povinnost meziročně stoupá. Úspěšnost zajištění byla tedy na vzestupu. Až v posledním roce došlo opět k poklesu uhrazené daňové povinnosti ze zajištění oproti roku 2017 o více než 10 %.

4.3.4 Zajišťovací příkazy v návaznosti na provedená daňová řízení ve věci prověření daňových přiznání

K prověřování daňových přiznání slouží kontrolní činnost, která zahrnuje mnoho postupů s cílem zjistit co nejvíce skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Obsahuje především postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu.

Postupem k odstranění pochybností mají být odstraňovány konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podané řádného daňového tvrzení, dodatečného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených.

U obsáhlého a časově i personálně náročného dokazování je využívána daňová kontrola. Kontroly DPH jsou zaměřovány především na daňové subjekty, u nichž existují důvodné pochybnosti, že jsou zapojeny do řetězců plátců DPH, jejichž cílem je optimalizace daňové povinnosti.

Přehled počtu provedených daňových kontrol na DPH a postupů k odstranění pochybností s uvedením celkové částky doměřené daně je uvedeno v tabulce č. 5.

Tabulka 5: Počet kontrol a POP s celkovým doměrkem

ROK	Počet ukončených kontrol na DPH	Počet POP na DPH	Celkový počet řízení na DPH	Celkově doměřeno v mil. Kč
2013	10 228	12 213	22 441	11 623
2014	11 565	16 522	28 087	14 541
2015	10 130	17 672	27 802	24 225
2016	8 351	13 493	21 844	17 327
2017	6 712	8 898	15 610	13 489
2018	5 246	13 976	19 232	11 484

Zdroj: Finanční správa ČR – vlastní zpracování

V roce 2014 činila doměřená daň 24 225 mil. Kč při počtu 28 087 řízení. V roce 2015 vzrostla doměřená daň na 24 225 mil. Kč, to činí nárůst o 67 %. Naopak došlo k poklesu celkového počtu řízení z 28 087 na 27 802 tj. pokles o 1 %. V roce 2017 činila doměřená daň 13 489 mil. Kč při počtu 15 610 řízení.

V roce 2018 klesla doměřená daň na 11 484 mil. Kč, což představuje pokles o 67 %, ale naopak stoupl počet řízení z 15 610 na 19 232. Analýzou statistických údajů ze čtvrtého sloupce (celkový počet řízení na DPH) a posledního sloupce (celkově doměřeno) bylo tedy zjištěno, že výše doměřené daně není přímo úměrná počtu řízení na DPH.

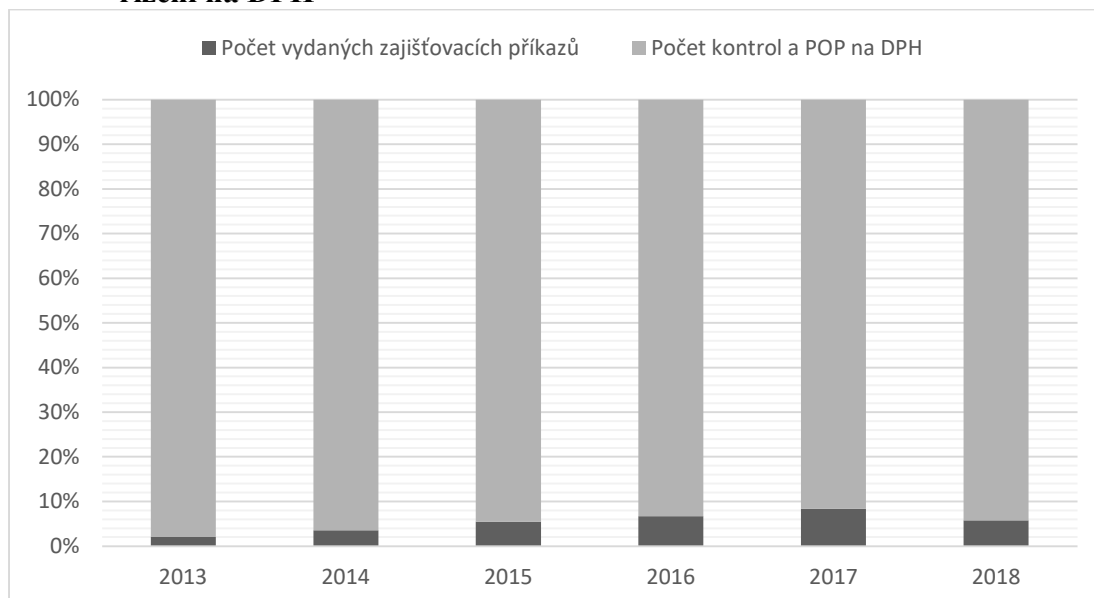
Tabulka 6: Počet vydaných zajišťovacích příkazů k celkovému počtu provedených daňových kontrol a POP na DPH

ROK	Počet ukončených kontrol a POP na DPH	Počet vydaných zajišťovacích příkazů	Poměr počtu zajišťovacích příkazů k celkovému počtu POP a kontrol na DPH
2013	22 441	457	2,0 %
2014	28 087	1032	3,7 %
2015	27 802	1605	5,8 %
2016	21 844	1561	7,1 %
2017	15 610	1420	9,1 %
2018	19 232	1174	6,1 %

Zdroj: Finanční správa ČR – vlastní zpracování

Tabulka č. 6 ukazuje, jakým procentem se podílí zajišťovací příkazy na dokončených daňových kontrolách a POP na DPH. Přestože se od roku 2015 snižoval počet ukončených daňových kontrol a POP na DPH a současně se od roku 2016 snižoval i počet vydaných zajišťovacích příkazů, procentuálně docházelo až do roku 2018 k nárůstu zajišťovacích příkazů v poměru k celkovému počtu daňových řízení na DPH.

Graf 8: Vztah počtu zajišťovacích příkazů k celkovému počtu ukončených daňových řízení na DPH



Zdroj: Finanční správa ČR – vlastní zpracování

Graf č. 7 znázorňuje, jakým procentem se podílí počet vydaných zajišťovacích příkazů na celkovém počtu ukončených daňových kontrol a POP na DPH. Až do roku 2017 měl tento podíl stoupající tendenci. V roce 2018 došlo k výraznějšímu poklesu.

4.3.5 Vývoj inkasa DPH v letech 2013 – 2018

Inkaso je příjmová stránka státního rozpočtu, kterou tvoří především daně. V tabulce č. 7 je uvedeno inkaso daně z přidané hodnoty v mld. Kč a vypočítána meziroční procentuální změna.

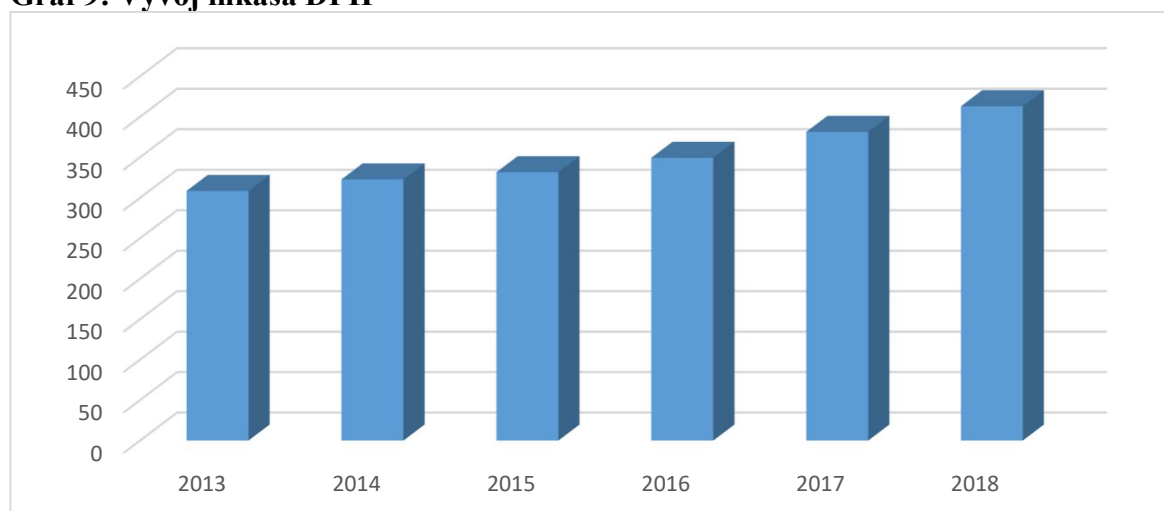
Tabulka 7: Vývoj inkasa DPH

ROK	Inkaso DPH v mld. Kč	Meziroční procentuální změna v %
2013	308,50	10,9
2014	322,70	4,6
2015	331,60	2,8
2016	349,46	5,4
2017	381,44	9,2
2018	413,01	8,3

Zdroj: Finanční správa ČR – vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že v roce 2013 oproti předchozímu roku došlo k opravdu velkému nárůstu výběru daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu. V roce 2014 a 2015 inkaso citelně kleslo, ale od roku 2016 je opět na vzestupu.

Graf 9: Vývoj inkasa DPH



Zdroj: Finanční správa ČR – vlastní zpracování

Rok 2013 – Inkaso daně bylo z legislativního hlediska ovlivněno zejména zvýšením obou sazeb daně o 1 %. Nešlo nicméně o tak zásadní změnu, jakou bylo zvýšení snížené sazby daně z 10 % na 14 % v roce 2012, která vedla k utlumení spotřeby domácností a vůbec konečných spotřebitelů. Novelou zákona o DPH došlo pro rok 2013 ke změně základního zdaňovacího období z čtvrtletního na měsíční.

Tato změna fakticky celkové inkaso neovlivňuje, ale významně ovlivňuje jeho měsíční průběh. Projevuje se zejména v případě plateb daňových povinností osob v tuzemsku neusazených a znamená rozdělení dříve čtvrtletních plateb do jednotlivých měsíců. Tato změna způsobila v meziročním srovnání výrazný nárůst inkasa ve druhém a třetím měsíci kalendářního čtvrtletí. Rozhodně příznivě ovlivnil inkaso daně režim přenesení daňové povinnosti, a to zejména v oblasti stavebních a montážních prací, kde tento institut zamezuje daňovým únikům z titulu neuhrazení daňové povinnosti poskytovatelem zdanitelného plnění.

Rok 2014 – Finanční správa nekvalifikovala fiskální dopad nově zavedených institutů pro boj s daňovými úniky na DPH proto, že zmíněné instituty mají svým charakterem především preventivní účinek.

Rok 2015 – Příznivé ovlivnění inkasa DPH ovlivnilo rozšíření komodit u jednoho z nejdůležitějších nástrojů v boji s daňovými úniky, a to režimu přenesení daňové povinnosti. Současně byla zavedena kauce pro obchodníky s pohonnými hmotami, neboť byla tato komodita velmi rizikovou komoditou často figurující v odhalených daňových podvodech.

Rok 2016 – Nárůst inkasa DPH byl jednoznačně pozitivně ovlivněn zavedením kontrolního hlášení pro plátce DPH od 1.1.2016, kdy tento nástroj umožňuje správci daně získat informace o konkrétních transakcích realizovaných plátcí. Tento nástroj má velmi účinný dopad na neoprávněné čerpání finančních prostředků z veřejného rozpočtu prostřednictvím nadměrných odpočtů, neboť celkem jasně pomáhá lépe identifikovat riziková spojení plátců DPH v tzv. řetězových a karuselových podvodech.

Rok 2017 – Pozitivní dopad na vyšší inkaso DPH mělo rozšíření oblastí, podléhající režimu přenesení daňové povinnosti v roce 2017. Od 1.7.2017 byla přenesená daňová povinnost rozšířena na zprostředkování dodání investičního zlata, dodání nemovité věci v nuceném prodeji, poskytnutí pracovníků ve stavebnictví, dodání zboží poskytnutého původně jako záruka a dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví. Naopak negativní

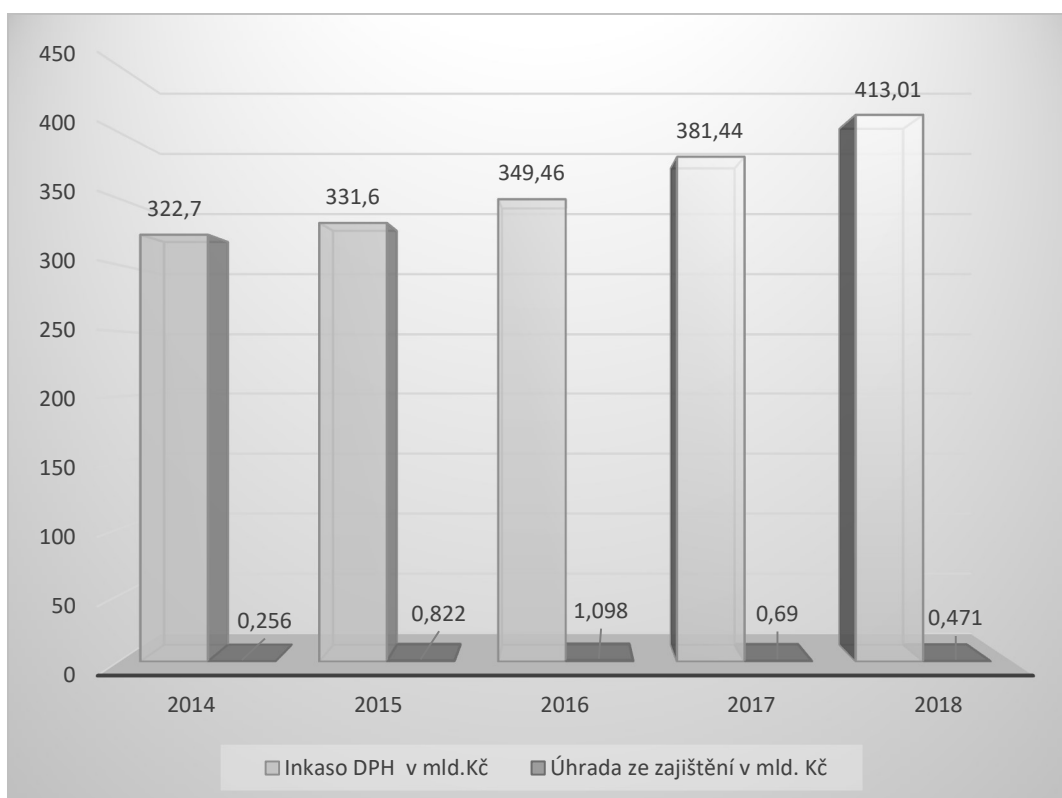
dopad na vývoj inkasa mělo snížení sazby daně na stravovací služby z 21% na 15% a snížení sazby daně u novin a časopisů z 15% na 10%.

Rok 2018 – Primárním důvodem vyššího výběru daně z přidané hodnoty bylo opět kontrolní hlášení, díky kterému došlo i k narovnání podnikatelského prostředí. Zásadním opatřením bylo zavedení elektronické evidence tržeb, která napomohla k narovnání podnikatelského prostředí podobně jako kontrolní hlášení. V první fázi se povinně zapojili firmy se stravovacími a ubytovacími službami v prosinci 2016 a v březnu 2017 byla spuštěna druhá fáze pro maloobchod a velkoobchod. Ovšem negativní dopad na inkaso daně mělo pozastavení třetí a čtvrté fáze, povinné např. pro zemědělce, podnikatele v dopravě a zástupce svobodných povolání.

4.3.6 Analýza dopadu uhrazených částek ze zajištění na inkaso DPH

Zajišťovací příkazy, resp. skutečná úhrada částek ze zajištění činí příjmovou stránku státního rozpočtu. Jedná se tedy o skutečné inkasované peníze.

Graf 10: Úhrada ze zajištění v poměru k inkasu DPH



Zdroj: Finanční správa ČR – vlastní zpracování

Podle grafického znázornění je patrný velmi nízký dopad uhrazené částky ze zajištění dle zajišťovacích příkazů na celkové inkasované DPH.

Je zřejmé, že uhrazené částky ze zajištění významně neovlivňují celkové inkasované DPH do státního rozpočtu. V roce 2014 činil objem úhrad ze zajištění 0,08 % celkového inkasovaného DPH, v roce 2015 činil 0,25 %, v roce 2016 se jednalo o 0,31 %, v roce 2017 klesl na 0,18 % a v roce 2018 ještě poklesl na 0,11 %. Výsledkem se zdají být mizivá procenta, ovšem ve skutečnosti se o částku v průměru 800 mil. Kč ročně, což je opravdu nezanedbatelná částka.

4.3.7 Analýza dopadu uhrazených částek ze zajištění na doměřené DPH

Vyšší vypovídací hodnotu, než analýza úhrady ze zajištění v návaznosti na celkové inkaso DPH má patně analýza uhrazených částek ze zajištění v poměru k celkovým částkám doměřené daně z přidané hodnoty z provedených daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností. Z vlastní praxe se ukázalo, že zajišťovací příkazy jsou využívány právě nejvíce jako součást daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností.

Tabulka 8: Analýza uhrazených částek ze zajištění v porovnání s doměřenou DPH

Rok	Celkově doměřeno v mld. Kč	Úhrada ze zajištění v mld. Kč
2014	14,541	0,256
2015	24,226	0,822
2016	17,328	1,098
2017	13,489	0,69
2018	11,484	0,471

Zdroj: Finanční správa ČR – vlastní zpracování

V roce 2014 bylo uhrazeno zajištěním 1,76 % doměřené daně z přidané hodnoty, od roku 2015 byla stoupající tendence na 3,39 %, v roce 2016 činila částka úhrady ze zajištění až 6,34 % celkové doměřené DPH a od roku 2017 došlo k mírnému poklesu na 5,12 %. V roce 2018 došlo k poklesu na 4,10 %.

4.4 Odhad nákladů na vydání zajišťovacích příkazů

Na oblast zajišťovacích příkazů nebyly vyčleněny ze státního rozpočtu žádné finanční prostředky nad rámec finančních prostředků na běžné činnosti finanční správy. Například před zavedením elektronické evidence tržeb byla přidělena jasná finanční dotace a byla zřízena nová pracovní místa pro úředníky finančních úřadů i oddělení Generálního finančního ředitelství zabývajících se daňovými řízeními pouze ve věci elektronické evidence tržeb. U zajišťovacích příkazů tomu tak není.

Samotné vypracování a vydávání zajišťovacích příkazů je zahrnuto v rámci běžné činnosti úředníka vykonávajícího daňovou kontrolu či postup k odstranění pochybností. Samozřejmě schvalovací proces před vydáním zajišťovacího příkazu zabezpečí přímo nadřízený úředníka společně s krajským oddělením daňového procesu a krajským oddělením nepřímých daní a na závěr je podepsáno ředitelem.

Náklady na výkon agendy zajišťovacích příkazů jsou složeny ze mzdových nákladů, což je hodnota práce úředních osob a dále jsou složeny **z režijních nákladů.**

Vezmeme-li v úvahu, že běžný kontrolor finančního úřadu, vykonávající složitější daňové kontroly bude pravděpodobně vysokoškolák s praxí 5-10, použijeme následující tabulku.

Tabulka 9: Základní plat státních zaměstnanců v 10. platové třídě v Kč

Počet let praxe / rok	2014	2015	2016	2017	2018
5 let	15 230	17 810	18 390	21 050	21 050
6 let	15 810	18 480	19 080	21 840	21 840
7 let	15 810	18 480	19 080	21 840	21 840
8 let	15 810	18 480	19 080	21 840	21 840
9 let	16 410	19 170	19 790	22 650	22 650
10 let	16 410	19 170	19 790	22 650	22 650
Suma průměrné základní mzdy	15 913	18 598	19 202	21 978	21 978

Zdroj: Nařízení vlády č. 340/2014 o platových poměrech státních zaměstnanců – vlastní zpracování

Tabulka č. 9 vyjadřuje průměrnou měsíční základní mzdu státního zaměstnance s 10. platovou třídou a praxí 5 – 10 let.

Tabulka 10: Odhad měsíčních mzdových nákladů na 1 zaměstnance v Kč

Mzdové náklady / rok	2014	2015	2016	2017	2018
suma průměrné základní mzdy	15 913	18 598	19 202	21 978	21 978
odhad zvláštního příplatku	1 900	2 000	2 300	2 700	3 000
náklady zaměstnavatele na sociální, zdravotní a úrazové pojištění	11 000	12 000	12 000	13 000	13 000
Mzdové náklady celkem	28 813	32 598	33 502	37 678	37 978

Zdroj: vlastní zpracování

Do odhadu měsíčních mzdových nákladů 1 kontrolora finanční správy, který se zabývá vydáním zajišťovacích příkazů, byl zahrnut odhad zvláštního příplatku, který běžně tyto úředníci mívají a dále pojištění, které zaměstnavatel odvádí za své zaměstnance. Celkový odhad činil v roce 2014: 28 813,-Kč, v roce 2015: 32 598,-Kč, v roce 2016: 33 502,-Kč, v roce 2017: 37 678,-Kč a v roce 2018: 37 978,-Kč.

Tabulka 11: Odhad měsíčních režijních nákladů na 1 zaměstnance v Kč

Odhad dalších měsíčních nákladů / rok	2014	2015	2016	2017	2018
náklady na hygienické a ochranné pomůcky	200	250	300	350	400
použití licencovaných programů a kancelářská režie	31 500	31 500	31 500	31 500	31 500
Celkové režijní náklady	31 700	31 750	31 800	31 850	31 900

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 11 vyjadřuje odhad měsíčních nákladů na hygienické a ochranné pracovní pomůcky na jednoho zaměstnance. Odhad měsíčních nákladů na použití licencovaných programů byl stanoven z předpokládané částky za licenci na 10 let a krácen počtem odhadnutých let a měsíců. Současně k tomu byl přičten odhad běžné měsíční kancelářské režie na jednoho zaměstnance.

Tabulka 12: Výpočet celkových nákladů 1 zaměstnance v Kč

Náklady / rok	2014	2015	2016	2017	2018
Mzdové měsíční náklady na 1 zaměstnance celkem	28 813	32 598	33 502	37 678	37 978
Režijní náklady na 1 zaměstnance celkem	31 700	31 750	31 800	31 850	31 900
Celkové měsíční náklady	60 513	64 348	65 302	69 528	69 878
Přepočet celkových měsíčních nákladů na 1 den	2 882	3 064	3 110	3 311	3 328

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce č. 12 byl proveden součet měsíčních mzdových nákladů, vypočtených v posledním řádku tabulky č. 10 a měsíčních režijních nákladů, vypočtených v posledním řádku tabulky č. 11. Tyto celkové měsíční náklady byly vyděleny průměrným počtem pracovních dní 21 a výsledkem jsou celkové náklady na 1 den.

Tabulka 13: Odhad nákladů na 1 zajišťovací příkaz v Kč

Náklady / rok	2014	2015	2016	2017	2018
Náklady na 1 zaměstnance a 1 den	2 882	3 064	3 110	3 311	3 328
Náklady na 3 zaměstnance a 1 den	8 646	9 192	9 330	9 933	9 984
Náklady na 3 zaměstnance za 15 dní	129 690	137 880	139 950	148 995	149 760
Náklady na 1 zajišťovací příkaz	129 690	137 880	139 950	148 995	149 760

Zdroj: vlastní zpracování

Na vydání zajišťovacích příkazů se dle odhadu podílejí 3 pracovníci 15 pracovních dní. Odhad nákladů na 1 zajišťovací příkaz byl tedy vypočítán z nákladů na jednoho zaměstnance, vynásobený 3 (což je počet zaměstnanců, podílejících se na vydání jednoho zajišťovacího příkazu) a to celé vynásobeno 15 (což odpovídá pracovním dnům, kdy se pracovníci věnují vydání zajišťovacího příkazu).

4.5 Výpočet rentability zajišťovacích příkazů

Pro výpočet rentability je nutné znát výnos, který státu přinesly zajišťovací příkazy a současně náklady, které byly vynaloženy na vydání těchto zajišťovacích příkazů.

Tabulka 14: Výpočet výnosů z 1 zajišťovacího příkazu v Kč

	Rok 2014	Rok 2015	Rok 2016	Rok 2017	Rok 2018
Úhrady ze zajištění = výnosy v Kč	256 000 000	822 000 000	1 098 000 000	690 000 000	471 000 000
Počet vydaných zajišťovacích příkazů	1 032	1 605	1 561	1 420	1 174
Výnos z 1 zajišťovacího příkazu	248 062	513 150	703 395	485 915	401 193

Zdroj: vlastní zpracování

Úhrady ze zajištění byly převzaty z posledního sloupce tabulky č. 8 a počet vydaných zajišťovacích příkazů byl převzat z tabulky č. 6. Vydělením úhrad ze zajištění počtem celkových vydaných zajišťovacích příkazů jsme získali výnos z 1 zajišťovacího příkazu, který je uveden v tabulce č. 14 v posledním řádku.

Tabulka 15: Rentabilita zajišťovacího příkazu

	Rok 2014	Rok 2015	Rok 2016	Rok 2017	Rok 2018
Náklad na 1 zajišťovací příkaz – průměr v Kč	129 690	137 880	139 950	148 995	149 760
Výnosy z 1 zajišťovacího příkazu – průměr v Kč	248 062	512 150	703 395	485 915	401 193
Celková rentabilita (výnosy/vynaložené prostředky)	1,91	3,71	5,03	3,26	2,68

Zdroj: vlastní zpracování

Pro výpočet rentability zajišťovacích příkazů byly použity hodnoty vypočtených výnosů z jednoho zajišťovacího příkazu a vyděleny hodnotou odhadnutých nákladů na jeden zajišťovací příkaz.

Výsledkem je vypočtená celková rentabilita. **Ve všech sledovaných letech vyšla hodnota celkové vypočtené rentability vyšší než 1, tudíž jsou vydané zajišťovací příkazy v letech 2014 – 2018 rentabilní, výnosné a tedy pro stát efektivní.**

5 Výsledky a diskuse

Výsledky analýzy jsou diskutovány z pohledu procesní povahy vydávání zajišťovacích příkazů, zjištěných pochybení správce daně a dále z pohledu počtu vydávaných zajišťovacích příkazů, uhrazených částek ze zajištění a dopadu na příjmovou stránku státního rozpočtu.

5.1 Minimální nároky na odůvodnění zajišťovacích příkazů

Z aktuálně dostupné judikatury Nejvyššího správního soudu v otázce zajišťovacích příkazů je jasný posun v požadavcích kladených na kvalitní odůvodnění vydávaných zajišťovacích příkazů. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vyplývá, že správce daně zkoumá, zda jsou dostatečně naplněny dvě podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu – srov. rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 22/2015–104 ze dne 10.12.2015, Českomoravská olejářská komanditní společnost a rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 255/2015–46 ze dne 9.6.2016, ABK – Hutní servis, s.r.o..

První podmínkou pro správce daně je zkoumat existenci a výši v budoucnu stanovené daně = přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně. Druhou podmínkou pro správce daně je zkoumání majetkové situace daňového subjektu = odůvodněná obava o budoucí dobytost stanovené daně. Tyto podmínky musí správce zhodnotit jak jednotlivě, tak celkově, a podle rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 239/2015-66 ze dne 31.10.2016, P.Š. je zajišťovací příkaz rozhodnutím, které je vnímáno jako nejzazší prostředek správce daně. Vývoj judikatury tedy klade důraz na precizaci pravděpodobnosti budoucího stanovení daně tak, že silnější naplnění jedné podmínky může kompenzovat slabší naplnění druhé podmínky.

Z dostupné soudní judikatury plyne závěr, že důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu rozhodně není samotná situace, kdy budoucí vyčíslená daň převyšuje disponibilní prostředky daňového subjektu.

Ve věci zahájení řízení o vydání zajišťovacího příkazu uvádí důvodová zpráva k § 103 zákona o DPH, že se správce daně má pokusit spojit s daňovým subjektem, vyzoomět ho o zajišťovacím příkazu a tento pokus zapsat do úředního záznamu. Zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný jeho vydáním i přes případný neúspěch správce daně

kontaktovat daňový subjekt. Lze tedy teoreticky dospět k nepochopitelnému závěru, že právní účinky vydaného zajišťovacího příkazu vzniknou dříve, než je řízení zahájeno. V současné právní úpravě je tedy nutné dovést, že ustanovení § 103 zákona o DPH implicitně působí na okamžik zahájení řízení o zajišťovacím příkazu tak, že je toto řízení zahájeno již samotným vydáním zajišťovacího příkazu. Bylo by tedy na místě stanovit okamžik zahájení řízení výslovně v § 103 zákona o DPH podobně jako je například exekuční řízení zahájeno vydáním exekučního příkazu.

5.1.1 Odůvodněná obava

Podstatou kvalitně odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně musí být dostatečně přesvědčivě popsána v zajišťovacím příkazu a musí být založena na konkrétních majetkových poměrech daňového subjektu, vůči kterému zajišťovací příkaz směřuje. Nezbytností je uvedení skutečností formou majetkové analýzy a identifikace rizik v kontextu ekonomické situace daňového subjektu či účelového prodeje majetku daňovým subjektem. Majetková analýza musí obsahovat:

- 1. Aktuální stavy bankovních účtů:** Zjištění bankovní účty daňového subjektu a stav finančních prostředků, jejich pohyb a převažující forma platebních transakcí.
- 2. Přesná data ze seznamů, registrů a rejstříků dostupných správci daně:** Správce daně uvede a okomentuje údaje o majetku daňového subjektu z Obchodního rejstříku, Živnostenského rejstříku, Centrálního registru vozidel, Leteckého rejstříku ČR, Plavebního rejstříku, aj. případě k zástavním právům v nich uvedených.
- 3. Analýza dostupných účetních evidencí a záznamů:** Z dostupných účetních evidencí získaných od daňového subjektu či z obchodního rejstříku se provede analýza s aktuálními zjištěnými informacemi.
- 4. Informace o prodeji majetku:** V zajišťovacím příkazu musí být uvedena skutečnost, když se daňový subjekt „zbavuje“ svého majetku, nebo v případně existují indicie o přípravě takového jednání.
- 5. Porovnání celkového stavu majetku a dluhů daňového subjektu s hodnotou nesplacené nebo předpokládané daně:** Odůvodněná obava nemůže být dovozována pouze ze srovnání hodnoty majetku a výše nesplacené nebo v budoucnu stanovené daňové povinnosti daňového subjektu, jelikož dle judikatury NSS sp. zn. 2 Afs 239/2015-66 ze dne 31.10.2016, P.Š. není důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu

skutečnost, že výše nesplatné nebo v budoucnu stanovené daňové povinnosti je stejná nebo vyšší než majetek daňového subjektu.

- 6. Úvaha o generování zisků:** Pokud to situace správci daně umožňuje, zanalyzuje správce daně možnost vzniku potencionálních finančních zdrojů pro úhradu budoucí nesplatné nebo dosud nestanovené daňové povinnosti.

5.2 Skutková zjištění

Z provedené analýzy počtů vydaných zajišťovacích příkazů bylo zjištěno, že od roku 2013 postupně narůstal počet zajišťovacích příkazů, které finanční správa vydala. K vyvrcholení došlo v roce 2015 celkovým počtem 1 605, kdy oproti roku 2013 stoupl počet o 1 148, což představuje zhruba podobný počet, jako byl vydán v celém roce 2018. V roce 2015 bylo těchto příkazů vydáno zhruba o 40 méně oproti roku 2014 a klesající tendence postupovala i v následujících letech. V roce 2018 klesl počet zajišťovacích příkazů na 1 174. Tuto situace zapříčinila především velká negativní mediální odezva veřejnosti na postupy finanční správy ve věci vydávání zajišťovacích příkazů. Finanční správa reagovala velmi umírněným vydáváním zajišťovacích příkazů došlo tedy k poklesu počtu vydaných zajišťovacích příkazů a nařízeným kontrolám metodických pomůcek k postupům správců daně v návaznosti na probíhající odvolací řízení o zajišťovacích příkazech.

Přesto, že však klesal počet celkově vydávaných zajišťovacích příkazů finanční správou, stoupala efektivita tohoto nástroje tím, že naopak narůstaly uhrazené částky ze zajištění v poměru k celkové zajištěné částce, jak je patrné z grafu č. 4.

Celkové inkasované DPH do státní rozpočtu nebylo zcela závratně ovlivněno vydanými zajišťovacími příkazy, i když závěrem můžeme říci, že uhrazené částky ze zajištění činily v průměru 800 mil. Kč ročně. Lze tedy konstatovat, že zajišťovací příkazy jsou rozhodně přínosem pro státní rozpočet a úhrada ze zajištění činí stále nezanedbatelnou částku.

Vyhodnocením závěrů rozsudků Nevyššího správního soudu je zřejmé, že finanční správa nejvíce pochybila v situacích, kdy špatně vyhodnotila důvody pro vydání či nevydání zajišťovacího příkazu. V případech, kdy bylo správně finanční správou vyhodnoceno, že existují zákonné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů a tyto příkazy jsou odůvodněné, pak se tento nástroj ukázal jako velice účinný z hlediska vymožení doměřené daně a splnění povinností daňového subjektu uhradit DPH. Tuto skutečnost potvrzuje tabulka č. 7, ze které

je zřejmý nárůst doměřené daně uhrazením částky ze zajišťovacích příkazů z 1,76 % v roce 2014 na 6,34 % v roce 2016 a 4,10 % v roce 2018.

5.2.1 Vyhodnocení efektivity

Z výpočtu poměru průměrného výnosu z 1 zajišťovacího příkazu a průměrného nákladu na 1 zajišťovací příkaz byla zjištěna rentabilita, která má ve všech sledovaných letech hodnotu vyšší než 1. Z toho je zřejmé, že v roce 2014 – 2018 byly vydané zajišťovací příkazy rentabilní, přinesly státu výnosnost a tudíž lze konstatovat, že jsou efektivní.

Institut zajišťovacího příkazu se kladně podílí na efektivnějším boji proti daňovým únikům na DPH, ale především jako součást celkového systémového opatření Finanční správy České republiky. Vyhodnocením provedených analýz je zřejmé, že je tento nástroj účinný především jako kvalitní platební nástroj pro úhradu daně, která nebyla uhrazena. Nelze říci, že by jednoznačně přispíval proti vznikajícím podvodům na DPH a potíral karuselové podvody jako například institut kontrolního hlášení, jehož mechanismus jednoznačně určuje daňové subjekty, u kterých je podezření na nekalé obchodní jednání. Lepším a účinnějším nástrojem v boji s daňovými úniky na DPH je rozhodně přenesení daňové povinnosti, které nezpochybnitelně karuselovým podvodům zabraňuje. U režimu přenesení daňové povinnosti nehrozí riziko neodvedení daně.

5.3 Návrhy a opatření

Návrhem na zlepšení z provedené, výše zhodnocené analýzy a z vlastních praktických zkušeností, je především úprava interních postupů a metodických pomůcek k vydávání zajišťovacích příkazů. Zapojení dalších útvarů finanční správy do procesu vydávání zajišťovacích příkazů, jelikož za šetřené roky se na vydávání podílelo především oddělení kontroly DPH. Praxe však ukazuje, že chyby ve vydaných zajišťovacích příkazech jsou více časté v procesní povaze věci než hmotně právní. Je na místě dále doporučit jmenování odborných garantů z řad daňového procesu a oddělení řízení rizik zodpovědných za vydávání zajišťovacích příkazů i na nejnižší úrovni finanční správy, tj. na jednotlivých územních pracovištích, jelikož právě na těchto pracovištích jsou zajišťovací příkazy zpracovávány.

6 Závěr

Cílem diplomové práce bylo zhodnotit účinnost zajišťovacích příkazů, jako nástroje Finanční správy České republiky pro boj s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty. Ve sledovaném období 2014 – 2018 byly analyzovány vydané zajišťovací příkazy jak z pohledu kvantitativního tak z pohledu kvalitativního.

Na základě analýzy prováděných postupů správců daně v řízeních o zajištění daně a deskripce rozsudků Nejvyššího správního soudu byl tento nástroj zhodnocen z pohledu kvalitativního. Z uvedených skutečností vyplynulo mnoho aplikačních nedostatků ze strany finanční správy, ze kterých vyplývá požadavek na stanovení určité úrovně odůvodnění zajišťovacích příkazů. Judikurní vývoj klade důraz na preciznost pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně je nezbytné posuzovat s ohledem na skutkové okolnosti případu a daňovou historii daňových subjektů. Správce daně má popsat charakter daňově relevantních skutečností a nelze pravděpodobnost budoucího stanovení daně zakládat jen na domněnkách správce daně, které nejsou podloženy důkazy a právními závěry. Z vyhodnocované judikatury správních soudů vyplývá, že pro potencionální předpoklad budoucího stanovení daně je důležitá účast daňového subjektu v podvodném obchodním řetězci.

Odůvodněnou obavu o budoucí dobytost stanovené daně musí správce daně opřít o konkrétní majetkové poměry daňového subjektu, které opět musí být kvalitně zachyceny v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Akcent je kladen na skutečnosti, na základě kterých, se správce daně domnívá, že daň bude nedobytná v době její vymahatelnosti nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Základní riziko nemusí spočívat např. v účelovém zbavování se majetku nebo v hrozící insolvenci dotčeného daňového subjektu, ale také skutečnost, že dotčený daňový subjekt v době vydání rozhodnutí o zajištění daně disponuje prostředky pro úhradu daně, avšak v budoucnu s nimi již disponovat nebude.

Komparací kvantitativních dat a provedených výpočtů se podařilo prokázat, že zajišťovací příkaz má své opodstatnění s přímým dopadem na příjmovou stránku státního rozpočtu.

Na základě analýzy mzdových nákladů na zaměstnance bylo zjištěno, že průměrně vynaložila finanční správa ve sledovaném období částku 34 114,-Kč měsíčně

na jednoho zaměstnance vydávajícího zajišťovací příkazy. Do režijních nákladů byly při výpočtu zahrnuty jak běžné náklady na ochranné a pracovní kancelářské pomůcky těchto zaměstnanců, tak použití příslušných speciálních licencovaných programů, které jsou nutné k analýze finanční a majetkové situace daňových subjektů, u kterých byl předpoklad vydání zajišťovacího příkazu. Provedenou analýzou bylo zjištěno, že finanční správa průměrně dále vynaložila měsíčně na jednoho zaměstnance vydávajícího zajišťovací příkazy částku 31 800,-Kč za režijní náklady. Odhadem počtu úředních osob, podílejících se na vydání jednoho zajišťovacího příkazu a odhadem času stráveného nad vydáním jednoho zajišťovacího příkazu bylo zjištěno a vypočteno, že **finanční správa musela vynaložit na vydání jednoho zajišťovacího příkazu v letech 2014 – 2018 průměrně 141 255,-Kč.**

Rozborem skutečných úhrad provedených do státního rozpočtu ze zajišťovacích příkazů a počtem vydaných zajišťovacích příkazů ve sledovaných letech byl vykalkulován **výnos připadající na jeden zajišťovací příkaz, který činí průměrně ve sledovaném období 2014 – 2018 částku 470 343,-Kč.**

Podílem průměrného výnosu z jednoho zajišťovacího příkazu k průměrnému nákladu, vynaloženému na jeden zajišťovací příkaz v letech 2014 – 2018 byla vyčíslena průměrná rentabilita, jejíž hodnota je 3,3. Vzhledem k tomu, že je tato hodnota >1 , lze proto konstatovat, že zajišťovací příkazy, vydané finanční správou v letech 2014 – 2018 byly rentabilní, tedy výnosné. Pro státní rozpočet jsou tedy zajišťovací příkazy jednoznačně efektivní, jelikož výnos z těchto příkazů je více než třikrát vyšší než náklady na jejich vydání.

Po podrobném prostudování a analyzování celé této oblasti zajišťovacích příkazů lze konstatovat, že i když jsou dosud vydané zajišťovací příkazy finančně rentabilní a efektivní, účinnějším nástrojem v boji s daňovými úniky na DPH je kontrolní hlášení. Právě odhalování karuselových podvodů je hlavní úlohou kontrolního hlášení. Pomocí analýzy kontrolních hlášení totiž lze získat jasný přehled o obchodních transakcích v řetězci, které již proběhly.

Naopak z preventivního pohledu, tedy před uskutečněním podvodu, se však jako nejúčinnější jeví režim přenesení daňové povinnosti. U tohoto nástroje je daňový únik nejvíce eliminován.

Komplexně je možno konstatovat, že zajišťovací příkaz lze hodnotit jako účinný a především jako žádoucí pro stabilizaci veřejného rozpočtu.

7 Seznam použitých zdrojů

TIŠTĚNÉ ZDROJE

- BALCAR, Vladimír. 2017. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu. Praha : Nakladatelství C. H. Beck, 2017. str. 108. ISBN 978-80-7400-682-1.
- BAXA J., et al. 2011. Daňový řád. Komentář. Praha : Wolters Kluwer ČR a.s., 2011. str. 800. ISBN 978-80-7357-564-9.
- BENDA, V. 2017. Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem. Český Těšín : PORADCE s.r.o., 2017. ISSN 1211-2437.
- FICBAUER J., FICBAUER D. 2010. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. Brno : KEY Publishing s.r.o., 2010. ISBN 978-80-7418-081-1.
- GALOČÍK, Svatopluk, LOUŠA, František. 2017. DPH a účtování, přeprava, dovoz, vývoz, služby. 7. aktualizované vydání. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2017. str. 161. ISBN 978-80-247-5838-1.
- GALOČÍK, Svatopluk, PEIKERT Otto. 2013. DPH 2013 výklad s příklady. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2013. str. 334. ISBN 978-80-247-4626-5.
- KUBÁTOVÁ, Květa. 2010. Daňová teorie a politika. 5. aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. str. 276. ISBN 978-80-7357-574-8.
- KUNEŠ, Zdeněk. 2017. Daň z přidané hodnoty 2017. Úplné znění zákona o DPH od 1. července 2017 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů. Praha : 1. VOX a.s., 2017. str. 396. ISBN 978-80-87480-56-4.
- TARANDA, Petr. 2018. Zákon o Finanční správě České republiky, zákon č. 456/2011 Sb., s komentářem. Poradce. Český Těšín : PORADCE s.r.o., 2018. str. 55. ISSN 1211-2437.

ZÁKONY

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Sbírka zákonů České republiky. 2004, částka 78. Dostupné z www: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 157/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Dostupný z databáze WINLEX

ČESKÁ REPUBLIKA. Nařízení vlády č. 340/2014 Sb., o platových poměrech státních zaměstnanců. Dostupný z databáze ASPI.

INTERNETOVÉ ZDROJE

ANNACONDIA, Fabiola. International VAT Registration Thersholds in Europe.

International VAT Monitor. [Online] 2017. [Citace: 12.3.2018.] www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm_2015_06_int_1.pdf

AINSWORTH, R. T. Carousel Fraud in the EU 2006. SSRN Eletronic Library. [Online] 2006. [Citace: 2.6.2018.] <https://papers.ssrn.com/sol3/>

ČESKÁ REPUBLIKA, Finanční analytický úřad. Zprávy o činnosti. Zpráva o činnosti finančního analytického úřadu – rok 2015. [Online] 2015. [Citace: 12.3.2018] <http://www.financnianalytickyurad.cz/zpravy-o-cinnosti.html>

ČESKÁ REPUBLIKA, Finanční správa ČR. 2016. Daně/DPH/Kontrolní hlášení DPH/Karusel. [Online] 2016. [Citace: 16.7.2018] <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>.

ČESKÁ REPUBLIKA, Ministerstvo financí. Finanční správa ČR. Daně/DPH/Kontrolní hlášení DPH/Základní informace. [Online] [Citace: 12.3.2018] <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/zakladni-informace>. Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1.1.2013. [Online] [Citace: 18. 3. 2018.] <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

ČESKÁ REPUBLIKA, Ministerstvo financí Finanční správa ČR. Daně/DPH/Kontrolní hlášení DPH/Základní informace. [Online] [Citace: 12. 3. 2018.]

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/zakladni-informace>.

ČESKÁ REPUBLIKA, Ministerstvo financí Finanční správa ČR. Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1.1.2013. [Online] [Citace: 18. 3. 2018.]

<http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

ČESKÁ REPUBLIKA, Veřejný ochránce práv. Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky. [Online] [Citace: 20. 9. 2018.] https://www.ceska-justice.cz/wp-content/uploads/2017/12/zajistovaci_prikazy_4452-17-RM-Z18_final.pdf.

EVROPSKÁ UNIE, Council Directive 2006/112/EC of November 2006 on the common system of value added tax. 2006 [Online] [Citace: 12. 3. 2018.]

KEY DIFFERENCES. *Difference between VAT and Service Tax* [online]. [cit. 2018-0-12].

Dostupné z www: <http://keydifferences.com/difference-between-vat-and-service-tax.html>.

SOPKOVÁ, E., RAŠKOVSKÁ E. 2013. Slezská univerzita/Informace/Acta academica karviniensia/Časopisy AAK/. [Online] 2013. [Citace: 17. 7. 2018.]

http://www.slu.cz/opf/cz/informace/acta-academica-karviniensia/casopisy-aak/aak-rocnik-2013/docs-1-2013/Sopkova_Raskovska.pdf.

JUDIKATURA NEJVYŠŠÍHO SPRÁVNÍHO SOUDU a KRAJSKÝCH SOUDŮ [Online]

dostupná z www.nssoud.cz

Rozsudek sp. zn. 62 Afs 42/2014 MAKO trade, ze dne 10.12.2015

Rozsudek sp. zn. 4 Afs 22/2015–104, Českomoravská olejářská komanditní společnost, ze dne 10.12.2015

Rozsudek sp. zn. 6 Afs 255/2015–46, ABK – Hutní servis, s.r.o., ze dne 9.6.2016

Rozsudek sp. zn. 2 Afs 239/2015-66, P.Š., ze dne 31.10.2016

Rozsudek sp. zn. 15 Af 76//2014 Auto Anex, s.r.o., ze dne 30.9.2015

Rozsudek sp. zn. 2 Afs 74/2017, Automotoklub Masarykův okruh v likvidaci, ze dne 17.8.2017

Rozsudek sp. zn. 52 Af 35/2015, PWRGASS, s.r.o., ze dne 21.12.2016

Rozsudek sp. zn. 15 Af 378/2012, EUROESTER, ze dne 10.6.2015
Rozsudek sp. zn. 10 Afs 18/2015-48, MPM Invest, ze dne 11.6.2014
Rozsudek sp. zn. 2 Afs 250/2015-53, LEDOPA GROUP, ze dne 9.11.2016
Rozsudek sp. zn. 15 Af 100/2016, MAJORITY PETROL, ze dne 16.1.2017
Rozsudek sp. zn. 6 Afs 160/2016, ENIX COMMODITIES, ze dne 1.2.2017
Rozsudek sp. zn. 4 Afs 22/2015-104, ČMO, ze dne 7.1.2016
Rozsudek sp. zn. 62 Af 26/2015-43, Exposure Group, ze dne 30.11.2016
Rozsudek sp. zn. 62 Af 75/2014-230, S METAL, ze dne 17.9.2015
Rozsudek sp. zn. 1 As 79/2008-128 ze dne 4.2.2009