

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Eliminace úniků na DPH

Bc. Sochor Tomáš

© 2016 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Tomáš Sochor

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Eliminace úniků na DPH

Název anglicky

VAT fraud elimination

Cíle práce

Cílem diplomové práce je potvrzení hypotézy, že vědomě páchané daňové podvody za účelem zisku z daňových úniků, se uskutečňují na základě propracovaného systému, který je určen řadou shodných charakteristik zúčastněných subjektů. Jedním z dílčích cílů tedy je nalézt shodné parametry daňových podvodů a atributy daňových subjektů a na jejich základě zformulovat typologii daňových úniků.

Metodika

V rámci práce bude provedena podrobná analýza zjištění daňovou správou o daňových únicích, jejímž výsledkem bude určení charakteristických daňových úniků s největším fiskálním dopadem na příjmy státního rozpočtu a jejich faktorů. Rozsah dat je přímo navázán na součinnost finanční správy, proto se soubor případů bude pohybovat od řádu desítek výše. V případě získání rozsáhlého souboru dat sekundárně může být potenciálním výstupem diplomové práce model metodiky identifikace nelegálních daňových úniků, s ohledem na dostupná data s případně geograficky či jinak omezenou aplikovatelností.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

DPH, daňový únik, správce daně, daňový subjekt, daňová kontrola, nespolehlivý plátce.

Doporučené zdroje informací

- GALOČÍK, Svatopluk. PAIKERT, Oto. DPH 2012 výklad s příklady. Osmé aktualizované vydání. Nakladatelství Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1
- HORTOVÁ, Zuzana. Správa daní podle zákona č. 280/2009 SB., daňového řádu. První vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-578-6
- KOBÍK, Jaroslav. KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem 2011. První vydání. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7
- KOPŘIVA, Miloslav. NOVOTNÝ, Jaroslav. Manuál k daňovému řádu. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9
- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Páté aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-87-7357-574-8
- LÁCHOVÁ, L. Daňové systémy v globálním světě. 1. vydání. Praha: ASPI 2007. ISBN 978-80-7357-320-1
- MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony. Úplné znění platná k 1.1.2012. Praha: GRADA, 2012. ISBN 978-80-247-4254-0
- NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Druhé aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008/9. ISBN 978-80-7357-386-7
- ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. Druhé aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Linde, 2007. ISBN 80-7201-649-0
- Úplné znění zákona o dani z přidané hodnoty k 1.4.2011. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-850-8
-

Předběžný termín obhajoby

2016/17 ZS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 14. 10. 2015

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 30. 10. 2016

Čestné prohlášení

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

V Praze dne 30.11.2016

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D., za jeho čas a nadstandartní ochotu a vstřícnost při konzultacích a pomoc, kterou mi poskytl při zpracování této diplomové práce.

Eliminace úniků na DPH

Souhrn

Tato diplomová práce pojednává o problematice daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Cílem je potvrzení hypotézy, že subjekty páchající podvody na dani z přidané hodnoty vykazují řadu shodných znaků. Dalším cílem je určit tyto společné charakteristiky.

Teoretická část diplomové práce obsahuje úvod do problematiky daně z přidané hodnoty s důrazem na takzvané karuselové podvody, kde jsou představeny jednotlivé články podvodného řetězce a postupy které správce daně ve své činnosti využívá.

V analytické části, která tvoří základ práce, jsou analyzovány údaje z 50 reálných daňových řízení, ve kterých se jsou analyzovány shodné znaky pachatelů daňových podvodů. Metodou využitím korelační a regresní analýzy je hledána síla vazby těchto znaků k výši doměřené daně.

Na závěr jsou hodnoceny dosažené výsledky v kontextu výstupů **dostupných studií**.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, finanční správa, řetězový podvod, karusel, daňový řád, daňový subjekt, odpočet daně, daňová kontrola

VAT fraud elimination

Summary

This dissertation is about problems of tax evasion on VAT. The aim is to confirm hypothesis that subjects which are committing fraud on VAT have many of the identical characteristics. Another goal is to determine this identical characteristics.

The theoretical part of this dissertation contains introduction into VAT problematic with emphasis on carousel fraud, where are presented individual parts of carousel chain and approaches which administrators of tax are using.

In Analytical part of dissertation, which form a basis of this work, are analysed data from 50 real tax control. This data are analysed and searched for identical characteristics of VAT fraud. By using regression analysis is searched bond strength of this characteristics to amount of assessed tax.

In conclusion are evaluated results from analytical part of this dissertation.

Keywords: Tax Value added (VAT), Financial Administration, Chain fraud, Carousel, Tax control,

Obsah

1 ÚVOD	11
2 CÍL PRÁCE A METODIKA	12
3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA	13
3.1 Daňová soustava v České republice	13
3.2 Daň z přidané hodnoty	14
3.2.1 Princip fungování daně u přidané hodnoty	16
3.2.2 Sazba daně	17
3.3 Daňová optimalizace vs. daňové úniky.....	18
3.3.1 Tax gap	19
3.4 Podvody na DPH.....	20
3.5 Řetězové podvody na DPH	21
3.5.1 Missing trader (chybějící obchodník).....	21
3.5.2 Buffer (nárazník).....	21
3.5.3 Broker	22
3.5.4 Organizátor podvodu	22
3.6 Postupy správce daně:	24
3.6.1 Vyhledávací činnost.....	24
3.6.2 Místní šetření	25
3.6.3. Postup k odstranění pochybností	25
3.6.4 Daňová kontrola.....	26
3.6.5 Registrace k DPH.....	27
3.6.6 Zákon o omezení plateb v hotovosti	30
3.7 Výběr kandidáta na kontrolu	32
3.7.1 Finančně analytický útvar	33
3.7.2 VIES – VAT Information Exchange System.....	35
3.8 Přenesená daňová povinnost jako nástroj v boji proti karuselovým podvodům.....	36
3.9 Výsledky dosavadních prací	38
4 ANALYTICKÁ ČÁST	40
4.1 Charakteristika analyzovaného vzorku	40
4.1.1 Korelační matice	40
4.1.2 Existence virtuálního sídla.....	41
4.1.3 Zahraniční Statutárním orgán nebo společník	43
4.1.4 Vykazování zaměstnanců	45
4.1.5. Obchodovaná komodita/služba.....	47
4.1.6 Pořizování zboží ze třetích zemí a vývoz do třetích zemí	49
4.1.7. Obchodování se subjekty z jiných členských států.....	50
4.1.8. Obchodování v režimu přenesené daňové povinnosti	51

4.1.9.	Existence hotovostních plateb a výběrů hotovosti.....	51
4.1.10	Vykazovaná nízká daňová povinnost nebo vykazovaný nadměrný odpočet	53
4.1.11	Stáří společností páchajících daňové podvody	55
4.1.12	Výše doměrku	56
4.2	Regresní model.....	59
5	VÝSLEDKY A DISKUSE	62
5.1	Výsledky analýzy	62
5.2	Zjištěné shodné znaky u daňových podvodů	63
5.2.1	Doměření daně v oblasti elektra a PC komponentů.....	65
5.3	Diskuse k problematice řetězových podvodů na DPH.....	66
5.3.1	Modernizace informačního systému Finanční správy	66
5.3.2	Počet pracovníků finanční správy	67
5.3.3	Opatření v oblasti registrace k DPH	68
5.3.4	Nespolehlivá osoba	69
5.3.5	Boj s virtuálními sídly a ready-made společnostmi.....	70
5.3.7	Informace získané od daňových subjektů	71
5.3.8	Rizikové komodity a přenesená daňová povinnost.....	72
5.3.9	Závěry z diskuse	75
6	ZÁVĚR.....	76
7	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	77
8	PŘÍLOHY	83

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 - Přehled výše sazby daně z přidané hodnoty	17
Tabulka č. 2 - Sazby DPH u našich sousedů v roce 2014	18
Tabulka č. 3 - Počet a výsledky postupů k odstranění pochybností v roce 2015	25
Tabulka č. 4 - Počet provedených daňových kontrol v roce 2015	26
Tabulka č. 5 - Počet vydaných zajišťovacích příkazů	31
Tabulka č. 6 - Stav kumulovaných nedoplatků v letech 2011 až 2015 na dani z přidané hodnoty	31
Tabulka č. 7 - Činnost finančního analytického útvaru v letech 2011 až 2015	34
Tabulka č. 8 - Přehled aplikace režimu přenesené daňové povinnosti	37
Tabulka č. 9 Korelační matice	41
Tabulka č. 10 - Počty nespolehlivých plátců na virtuální adrese	42
Tabulka č. 11 - výskyt hotovostních plateb dle výše doměřené daňové povinnosti	53
Tabulka č. 12 - Průměrná výše doměřované daňové povinnosti dle stáří společnosti	56

Tabulka č. 13 - Výše doměrku dle četnosti výskytu	57
Tabulka č. 14 - Komodity v doměrku nad 1 000 000 Kč	58
Tabulka č. 15 - Charakteristika subjektů z oblasti elektra a PC komponentů	65

Seznam grafů

Graf č. 1 - struktura daňových příjmů v roce 2014	15
Graf č. 2 - vývoj inkasa DPH	16
Graf č. 3 - Počet registrovaných daňových subjektů	30
Graf č. 4 - Výše zajištěných finančních prostředků	35
Graf č. 5 - existence virtuálního sídla v analyzovaném vzorku 50 subjektů	42
Graf č. 6 – četnost výskytu zahraničního statutárního orgánu	44
Graf č. 7 – četnost výskytu společníka ze zahraničí	44
Graf č. 8 - Výskyt existence zaměstnanců v analyzovaném vzorku	46
Graf č. 9 - Výskyt obchodovaných komodit	48
Graf č. 10 - Výskyt hotovostních plateb ve vztahu ke komoditě	52
Graf č. 11 - Skladba přiznávané daňové povinnosti	54
Graf č. 12 - Stáří kontrolovaných subjektů	55
Graf č. 13 - Průměrná výše doměrku dle komodity	58
Graf č. 14 - Struktura pracovníků Finanční správy	67

Seznam obrázků

Obrázek č. 1 - Model chybějící daně na DPH	20
Obrázek č. 2 - Příklad řetězového podvodu	23
Obrázek č. 3 - Rozdělení doměrku v závislosti na existenci zahraničního statutárního orgánu ...	45
Obrázek č. 4 – Rozdělení doměrku v závislosti na existenci vykazování zaměstnanců	46
Obrázek č. 5 – Regresní model M1	60
Obrázek č. 6 - Regresní model M2	61

1 ÚVOD

V moderní společnosti, jako je ta naše, snad nikdo nepochybuje o důležitosti daní jako příjmu státu. Je zájmem každého občana, aby takto v přiměřené výši vybrané peněžní prostředky byly použity co nejefektivněji a nejehospodárněji. Výběr daní se v průběhu času vyvíjel a přes různé daně z komínů, či oken jsme se nakonec dopracovali k dani z přidané hodnoty, jakožto nejvýznamnějšího daňového příjmu v našem státě. Není se co divit, vždyť se s ní v našem každodenním životě setkává opravdu každý.

S touto všudypřítomností, množstvím finančních prostředků, které je v této dani zahrnuto a relativní snadností uplatňování nadměrných odpočtů tak není překvapivé, že se oblast DPH stala vyhledávanou oblastí pro různé podvodníky nebo nepoctivé podnikatele. Z těchto podvodů na dani z přidané hodnoty vykazují největší společenskou nebezpečnost takzvané karuselové podvody. Subjekty zapojené do karuselových podvodů jsou velice dobře organizovány a pro správce daně je velice těžké tyto podvody zastavit před tím, než vznikne škoda pro státní rozpočet. Lze předpokládat, že jednou z cest, jak karuselové podvody eliminovat je pokusit se lépe cílit kontrolní činnost správce daně. K tomu však nejprve potřebuje zjistit, jaké subjekty jsou do daňových podvodů nejčastěji zapojeny a pokud možno najít takové znaky, které by tyto subjekty měly společné a které by tak správce daně v budoucnu mohl vyhodnotit jako rizikové.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem diplomové práce je potvrzení hypotézy, že vědomě páchané daňové podvody za účelem zisku z daňových úniků se uskutečňují na základě propracovaného systému, který je určen řadou shodných charakteristik zúčastněných subjektů. Cílem je proto nalézt tyto shodné znaky, které pachatelé daňových podvodů vykazují.

Teoretická část práce obsahuje úvod do problematiky výběru daní v České republice se zaměřením na daň z přidané hodnoty. Práce seznamuje čtenáře s principem, na jakém daň z přidané hodnoty funguje a ukazuje její důležitost pro příjem státního rozpočtu České republiky. Práce dále popisuje princip fungování karuselových podvodů a nástroje, kterými správce daně při správě daní disponuje a které přímo ve své kontrolní činnosti využívá.

V analytické části diplomové práce jsou analyzovány údaje týkající se vzorku 50 daňových subjektů v působnosti Finančního úřadu pro Hlavní město Prahu, u kterých proběhla kontrola na dani z přidané hodnoty v některém zdaňovacím období roku 2014 na základě které, došlo k doměření daňové povinnosti. Znaky, které tyto subjekty vykazují a které jsou analyzovány, byly vybrány s ohledem na to, zda o těchto znacích má správce daně vědomost ještě před zahájením kontrolních úkonů. Jedná se tedy o takové znaky, na základě kterých by se správce daně mohl rozhodovat o zahájení kontroly u daňového subjektu. Je vycházeno tedy především z tvrzení podaných daňovým subjekt (z údajů v jeho daňových přiznání) a z veřejně dostupných informací o těchto subjektech. Takto získané údaje jsou analyzovány ve statistickém softwaru R. V tomto programu je za použití metod regresní analýzy hledána souvislost mezi vykazovanými znaky a výši doměřené daňové povinnosti. Z korelační matice bude dále možné zjistit míru vazby mezi jednotlivými analyzovanými znaky u kontrolovaných subjektů a jejich vzájemnou provázanost.

Výsledkem bude zjištění a sumarizace takových analyzovaných znaků, které lze považovat za rizikové, a které by měl mít správce daně na zřeteli při rozhodování o zahájení kontrolní činnosti.

3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

3.1 Daňová soustava v České republice

Daně jsou jedním z hlavních příjmů státního rozpočtu. Existují proto, aby stát mohl plnit své funkce. Daň je povinná zákonem určená platba do veřejného rozpočtu, která se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností tzn. ukládá se jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu. Daně jsou placené pravidelně v určitých intervalech nebo při určitých okolnostech např. darování nebo dědění (1). Dalším důležitým znakem daní, tak jako dodržování jiných povinností stanovených zákonem, je jejich vynutitelnost. Tzn. že stát Vás může donutit daně zaplatit a nebo za nesplnění této povinnosti sankcionovat. Právo státu vybírat daně je mimo jiné zakotveno v ústavním pořádku České republiky, konkrétně v Listině základních práv a svobod, kde se v článku 11 listiny výslovně uvádí, že „daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona (2).

Výběr daní spadá do resortu ministerstva financí, ale samotnou agendu výběru daní má na starost Finanční správa. Finanční správa byla zřízena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Tento zákon určuje soustavu orgánů finanční správy, její postavení a kompetence (3).

Jednotlivé státem vybírané daně tvoří takzvanou daňovou soustavu. Daňová soustava státu by měla odrážet jeho konkrétní ekonomické podmínky, ale zejména by měla respektovat určité principy. V současnosti se za hlavní principy správy daní považuje:

- spravedlivost zdanění – stejné podmínky pro různé typy subjektů
- všeobecnost zdanění – zdanění podléhají všechny typy vlastnictví
- účinnost zdanění – vhodným zdaněním stimulovat žádoucí aktivity
- harmonizace – sbližování naší daňové soustavy se systémem Evropské unie (4)

Nejzákladnější rozdělení daní je na daně přímé a nepřímé. Přímé daně zdaňují příjem nebo majetek poplatníků, zatímco nepřímé daně se váží ke spotřebě a jsou obsažené v ceně zboží či služeb. Nepřímé daně jsou proto hrazeny kupujícími při nákupu, ale placeny státu prodávajícími (5).

Přímé daně:

- daň z příjmů fyzických a právnických osob (č. 586/1992 Sb.)
- daň silniční (č. 16/1993 Sb.)
- daň z nemovitosti (č. 338/1992 Sb.)
- daň z převodu nemovitostí, dědická a darovací (zde nastaly v poměrně nedávné době změny. Daň dědická a z převodu nemovitostí již byly zrušeny. Zůstává daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí)

Nepřímé daně:1

- daň spotřební (č. 353/2003 Sb.)
- **daň z přidané hodnoty (235/2004 Sb.) (6)**

3.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je pro svou složitost mezi lidmi, kteří se zabývají daněmi či účetnictvím považována snad za tu nejméně oblíbenou daň a mnoho z těchto lidí se jí proto pokud může vyhýbá. V první řadě je to způsobeno její komplexností, která je dána rozsáhlostí zákona o dani z přidané hodnoty (235/2004 Sb., dále jen „zákon o DPH“), kterým je tato daň upravena. Rozsáhlost daně z přidané hodnoty je způsobena tím, že zákon o DPH v sobě obsahuje řadu specifických pojmů, pravidel a režimů, které se uplatňují jen v určitých případech. O způsobu, jakým budeme přiznávat daň z přidané hodnoty tedy často rozhodují okolnosti dané místem plnění, druhem zboží či služby, datem k jakému se dotýčný obchodní případ uskutečnil atd. Do samotné aplikace pak dnes častěji než kdekoliv jinde ještě zasahuje judikatura Evropské unie a samotné právní úprava v daném státě navíc musí být striktně v souladu s právem Evropské unie, zejména se směrnicí Rady 2006/112/ES. Daň z přidané hodnoty je tedy silně harmonizovanou oblastí ve vztahu k Evropské unii (7). Samotné plátcovství DPH pak po daňovém subjektu vyžaduje splnit množství povinností. Tento fakt by proto měl daňový subjekt, který se k DPH registruje dobrovolně zvážit.

Výše uvedené však nic nemění na tom, že DPH tvoří z hlediska daňových příjmů největší část příjmu státního rozpočtu.

Daň z přidané hodnoty jako příjem do státního rozpočtu

Za rok 2014 činil příjem z DPH 218,7 mld., což bylo 39 % z celkových daňových příjmů a 19,9 % z celkového rozpočtu České republiky.

Graf č. 1 - Struktura daňových příjmů v roce 2014



Zdroj: MINISTERSTVO FINANCÍ, *státní rozpočet 2014 v kostce, Informační příručka Ministerstva financí České republiky* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2014-17501/vlastni-zpracovani>

Z celkových příjmů státního rozpočtu pak podíl daně z přidané hodnoty dosahoval hodnoty téměř 20 % (8).

Na následujících grafu je pak zachycující vývoj inkasa z daně z přidané hodnoty za období od roku 2011 do roku 2015 kdy můžeme sledovat mírný nárůst (9).

Graf č. 2 - Vývoj inkasa DPH



Zdroj: FINANČNÍ SPRÁVA, *údaje z výběru daní, vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2015* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani/vlastni-zpracovani>

3.2.1 Princip fungování daně u přidané hodnoty

DPH funguje na principu toho, že osoba registrovaná k dani odvede daň z rozdílu mezi jejími vstupy a výstupy (10). Zjednodušeně řečeno z toho, co daňový subjekt registrovaný k DPH nakoupí - vstupy (od plátce DPH) si může za jistých podmínek nárokovat odpočet daně a při prodeji zboží či služby – výstupy, naopak on odvádí DPH státu. DPH se tak promítne do konečné ceny zboží či služeb a v konečném důsledku ho zaplatí spotřebitel (neplátce DPH) ale státu daň odvede dodavatel. To co je popsáno výše, je základní princip fungování DPH v takzvaném „základním režimu“.

Celá situace je však daleko komplikovanější. Při obchodování s určitými komoditami či službami se dále používá režim přenesené daňové povinnosti (dle ust. § 92 písm. a) zákona o DPH) nazývaný také reverse charge a situaci dále komplikují plnění, která jsou osvobozená od daně, pořízení z jiných členských států Evropské unie a pořízení zboží ze třetích zemí (mimo EU), což jsou všechno případy, které se přiznávají rozdílně než výše popsany „základní režim“ a které při podvodech na DPH mohou hrát významnou roli (11).

3.2.2 Sazba daně

Osoby páchající daňové úniky jsou alespoň většinou rozumně uvažující lidé, kteří si umí spočítat rizika a případné výnosy. Výnos z podvodů na dani z přidané hodnoty je v nemalé míře určen sazbou daně, kdy tato sazba odráží, o kolik bude státní rozpočet ochuzen. Na níže uvedené tabulce vidíme, že základní sazba daně z přidané hodnoty se již dlouhodobě drží okolo 20 % a představuje tak velkou motivaci pro páchání daňových podvodů (12).

Tabulka č. 1 - Přehled výše sazby daně z přidané hodnoty

rok	základní	snížená
2016	21 %	První 15% Druhá 10%
2015	21 %	První 15% Druhá 10%
2014	21 %	15 %
2013	21 %	15 %
2012	20 %	14 %
2011	20 %	10 %
2010	20 %	10 %
2009	19 %	9 %
2008	19 %	9 %
2007	19 %	5 %
2006	19 %	5 %
2005	19 %	5 %
2004	22 % (do 30.4) 19 % (od 1.5)	5 %
2003	22 %	5 %
2002	22 %	5 %
2001	22 %	5 %
2000	22 %	5 %

Zdroj: ÚČETNÍ KAVÁRNA, *sazby daně z přidané hodnoty* [online - cit. 2016-10-30].

Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/sazby-dane-z-pridane-hodnoty>

Při porovnání s našimi nejčastějšími obchodními partnery jsme na tom, co se sazby daně z přidané hodnoty týká srovnatelně, což může být důležité zejména při přesouvání podvodů z jednoho státu do druhého (13).

Tabulka č. 2 - Sazby DPH u našich sousedů v roce 2014

stát	Základní sazba %	Snížená sazba %
Německo	19	7
Polsko	23	5/8
Rakousko	20	10
Slovensko	20	10

Zdroj: ÚČETNÍ KAVÁRNA, *tabulka DPH v zemích EU 2014* [online - cit. 2016-10-30].

Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/tabulka-dph-v-zemich-eu/tabulka-dph-v-zemich-eu---2014/vlastni-pracovani>

3.3 Daňová optimalizace vs. daňové úniky

Minimalizace daňové povinnosti je něco, o co se snaží každý rozumně uvažující daňový subjekt. Daňový subjekt má v tomto úsilí dvě možnosti jak toho dosáhnout, nebo se o to alespoň pokusit.

Legální způsob je cesta tzv. daňové optimalizace, kdy se daňový subjekt snaží využít všech dostupných zákonných ustanovení k minimalizaci daňové povinnosti. Většinou k tomu bude využívat různé chyby v zákonech. Někde je toto také nazýváno jako „tax avoidance“ (14). Typický příklad takovéto daňové optimalizace na DPH mohl, až do novely zákona o DPH v roce 2016 vypadat zhruba takto.

Dle ust. § 56 ZDPH bylo od daně osvobozeno dodání nemovité věci, na které se nenacházela inženýrská síť (rozvod elektřiny, plynu apod.). Developer v oblasti nakoupil parcely, vybudoval inženýrské sítě a oblast připravil pro výstavbu rodinných domů. Jednotlivé parcely, ke kterým byly vybudovány inženýrské sítě, však rozdělil a prodával je zvlášť. Parcelu o výměře x stovek metrů tak prodával bez daně jako osvobozené plnění. Stejnému odběrateli však zároveň prodal malou parcelu jen o pár metrech čtverečních, na které se nacházely ony přípojky k elektřině plynu apod. a která již byla předmětem daně. Tímto se tak daňový subjekt mohl vyhnout odvodu DPH z prodeje drtivé části pozemku. Zákonodárce již na toto reagoval a zjednal nápravu. Od 1. 1. 2016 je již v zákoně ustanovení, že pozemky jsou od DPH osvobozeny pouze v případě, že netvoří funkční celek, což se však ve výše uvedeném případě předpokládat nedá.

Mnohem častější, z hlediska daňové optimalizace však například využívání výhod takzvaného offshore podnikání (využívání daňových rájů), kde kromě snahy o minimalizace daňové zátěže může být i snaha o anonymitu a ochranu soukromý.

Naproti tomu nelegální daňový únik („tax evasion“) je něco, při čem přímo dochází k porušení zákonných ustanovení. Nejčastěji se může jednat například o zatajování příjmů, umělé navyšování nákladů, zdaňování ve špatné sazbě daně atd. Často také dochází k situacím, kdy daňový subjekt správně přizná daňovou povinnost, avšak již nemá v úmyslu finančnímu úřadu přiznanou daňovou povinnost uhradit (toto chování se velice často objevuje u takzvaných „missing traderů“, o kterých bude řeč později v kapitole o podvodech na DPH) (14).

V rámci popisované problematiky je také nutné zmínit, že ne všechny daňové úniky musí být vedeny úmyslem či záměrným podvodným jednáním daňových subjektů. Řada daňových úniků je způsobena složitostí a častými změnami daňové legislativy, kdy daňové subjekty svou nevědomostí a špatnou informovaností špatně přiznají svou daňovou povinnost a to bez úmyslu krátit daň (10).

3.3.1 Tax gap

Jestliže v přechodí kapitole byly zmíněny daňové úniky, je také třeba popsat pojem „tax gap“ a podívat se, jakou škodu tyto úniky způsobují státnímu rozpočtu. Tax gap je pojem, který popisuje rozdíl mezi daní, která by byla bývala vybrána, pokud by všechny daňové subjekty přiznaly své aktivity a transakce správně, a daní, která byla skutečně vybrána (14). Je zřejmé, že uváděné výše tax gap jsou pouze přibližné a proto se také v údajích v médiích často podstatně liší. Dle údajů dostupných na internetových stránkách ministerstva financí dosahovaly v roce 2011 daňové úniky odhadem výše 4 241 miliard EUR (cca 103 268,35 miliard Kč), což mohlo přibližně činit 2,7 % HDP České republiky (14).

Podvádět a okrádat stát na DPH se dá mnoha způsoby od těch nejjednodušších až po ty komplikované, které jsou často centrálně řízené. Ty vyžadují zapojení většího množství osob, počáteční kapitál a často mají mezinárodní přesah.

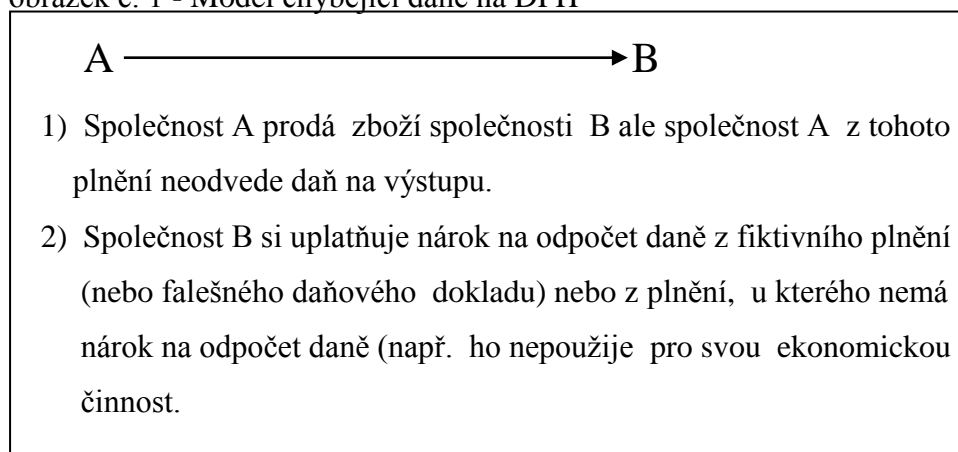
3.4 Podvody na DPH

Jak uvádí zákon o DPH, plátce, který uskutečňuje zdanitelná plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována, je povinen přiznat nebo zaplatit daň z tohoto plnění. Nejjednodušší únik na dani z přidané hodnoty tedy spočívá v tom, že dodavatel nezahrne svou vystavenou fakturu do svého přiznání k dani k přidané hodnoty a tím z ní nepřizná daň na výstupu.

Dále si plátce může nárokovat odpočet z daňového dokladu na pořízení zboží či služeb, které se neuskutečnily a celá deklarovaná obchodní transakce je fiktivní či bez ekonomického opodstatnění. Může se tak dít za spolupráce „dodavatele“ nebo bez něho, kdy si plátce „nakreslí“ dodavatelskou fakturu sám ve fotoshopu a zfalšuje podpisy a razítka. Případně uplatňování odpočtu daně opakovaně z jednoho dokladu, či z plnění u kterého plátce již dříve uplatňoval část odpočtu prostřednictvím daňového dokladu za zaplacené zálohy.

Dalším typem podvodu při uplatňování odpočtu nastává v případě, kdy plátce nepoužije zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností. Děje se tak v případě pořizování zboží pro vlastní osobní potřebu jednatelů. Často se jedná o pořizování bytů, jejich zařizování a rekonstrukcí.

obrázek č. 1 - Model chybějící daně na DPH



Zdroj: vlastní zpracování

3.5 Řetězové podvody na DPH

Mezi nejzávažnější podvody na DPH patří takzvané karuselové, někdy také nazývané kolotočové podvody. Jejich princip spočívá v tom, že dodání zboží do jiného členského státu je od daně osvobozeno, tzn. na konci řetězce není žádná daň na výstupu, kterou by plátce musel odvést finančnímu úřadu.

V základním schématu karuselového podvodu figurují subjekty, které označujeme:

3.5.1 Missing trader (chybějící obchodník)

Obchodník, který neodvede daň na výstupu. V řetězových podvodech je to často obchodník, který pořídí zboží z jiného členského státu a následně ho prodá v tuzemsku, aniž by z tohoto prodeje odvedl daň na výstupu. V některých případech tyto subjekty daň na výstupu přiznají, ale již nepočítají s její úhradou, často jsou jejich vykazovaná plnění na vstupu v tuzemsku pouze fiktivní. Jedná se o subjekty, které jsou zpravidla pouze „prázdnou skořápkou“, tedy jsou nekontaktní a při odhalení správcem daně jsou ponechány svému osudu. Jejich místo v řetězci následně zaujme jiný subjekt. Jednatelé jsou často takzvaní bílí koně, kteří figurují ve více společnostech tohoto typu (15).

3.5.2 Buffer (nárazník)

Slouží k zastření celého podvodu a k tomu, aby podvod nebyl tak snadno odhalitelný. Jedná se o subjekty, které se v řetězci nacházejí mezi missing traderem a tím, kdo na konci řetězce čerpá nadměrné odpočty daně, tzn. brokerem. Buffer chrání toho, kdo čerpá odpočet daně, neboť nejenom, že zastírá spojitost mezi ním (brokerem) a missing traderem, ale i tím, že zapojením bufferů se celé odhalení a zejména prokázání podvodu časově protahuje.

Problémem dále může být i to, že na pozici buffera může být i obchodník, který o své účasti na podvodu ani neví a není do ní aktivně zapojen. V případě aktivní účasti na daňovém podvodu z judikatury Evropského soudního dvora vyplývá, že správce daně musí dokázat, že daňový subjekt o podvodu věděl a nebo mohl vědět. I daňový subjekt, který se žádného podvodu vědomě neúčastní tak musí věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním

mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděl či, se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl, viz. například rozsudek v kauze C-439/04 Axel Kittel.

Mezi znaky typického buffera lze obecně zařadit velké obraty s malou daňovou povinností, neboť často pouze „nakoupí“ zboží od missing tradera (případně od dalších bufferů v řetězci) a „přeprodají“ ho dalšímu článku v řetězci za mírně zvýšenou cenu. Také se dá říct, že tyto subjekty se zbožím většinou vůbec nepřicházejí do styku a obchod je tak záležitostí pouhé fakturace, kdy se samotné zboží často ani fyzicky nepřesouvá od jednoho obchodníka ke druhému. Buffer také často přebírá pozici missing tradera v případě jeho odhalení (15).

3.5.3 Broker

Tento obchodník nakoupí zboží od buffera (případně missing tradera). Z tohoto pořízení si uplatní nadměrný odpočet. Dotyčné zboží následně prodá do jiného členského státu, protože tento prodej je od DPH osvobozen, případně ho prodá v rámci své ekonomické činnosti, při které může svým odběratelům nabídnout nižší cenu zboží právě proto, že na začátku řetězce je neuhrazená daň.

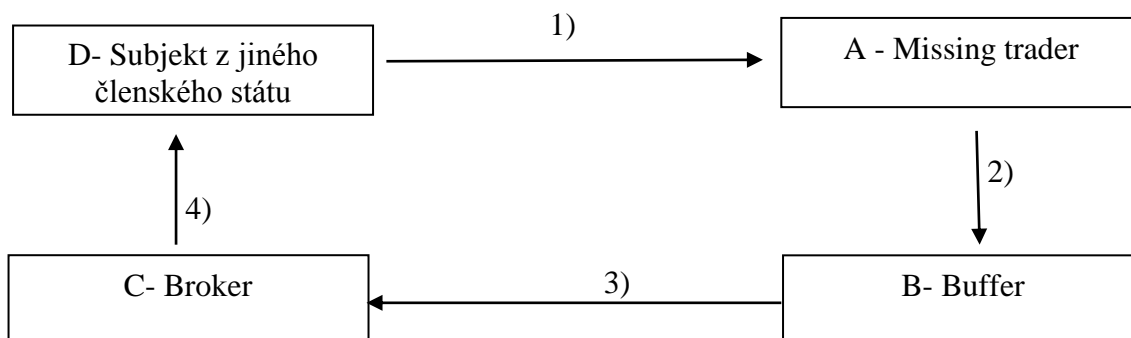
Broker je tedy zpravidla reálně fungujícím ekonomickým subjektem, někdy je také označován jako „Profit Taker“. Tyto subjekty jsou zpravidla kontaktní a dokazování je v jejich případě pro správce daně nejtěžší (15).

3.5.4 Organizátor podvodu

Může jím být prakticky kdokoliv, a to aniž by měl nějakou viditelnou přímou vazbu na společnost v podvodném řetězci. Tato osoba zpravidla koordinuje celý řetězec, vyplácí odměny účastníkům podvodu, zapojuje nové subjekty do řetězce, rekrutuje bílé koně atd. Zákonitě takový organizátor může být podřízen ještě další osobám o úroveň nad ním. Odhalení organizátora podvodu v rámci daňového řízení je prakticky nemožné a pro odmítnutí nároku na odpočet daně ani není nutné.

Odhalení organizátora podvodu je úkolem pro kriminální Policii, která disponuje potřebnými zákonnými nástroji (např. odposlechy, domovní prohlídky atd.) (15).

Obrázek č. 2 Příklad řetězového podvodu:



Zdroj: vlastní zpracování

Průběh - příklad:

- 1) subjekt A pořídí zboží z jiného členského státu za 98 000 Kč.
- 2) Subjekt A toto zboží „prodá“ v tuzemsku za cenu 100 000 Kč + 21 000 Kč DPH společnosti B. Subjekt A tento prodej na výstupu nepřizná a nebo přizná ale daň neuhradí. Subjekt B si nárokuje odpočet daně na vstupu ve výši 21 000 Kč.
- 3) Subjekt B prodá zboží v tuzemsku společnosti C za cenu 102 000 Kč + 21 420 Kč DPH. Subjekt B tento prodej přizná na výstupu (21 420 Kč) a subjekt C si nárokuje nadměrný odpočet.
- 4) Subjekt C deklaruje prodej zboží do jiného členského státu v hodnotě 125 000 Kč. Společnost C tento prodej přizná, ale jelikož se jedná o prodej do jiného členského státu je tento prodej osvobozen od DPH.

Výsledek:

Subjekt A finančnímu úřadu neuhradil daň ve výši 21 000 Kč.

Subjekt B přiznal vstupy i výstupy a finančnímu úřadu ve výsledku odvedl 420 Kč.

Subjektu C by měl finanční úřad vyplatit nadměrný odpočet ve výši 21 420 Kč.

Subjekty v podvodném řetězci by si tak podvodným způsobem přišly na 21 000 Kč. Bufferři by pak v řetězci byly odměňováni organizátorem podvodu např. za vydané faktury apod. Pro úplnost ještě dodejme, že subjekt D je někdy nazýván jako conduit company (potrubní společnost) (15).

Řetězové podvody jsou nejzávažnějším druhem daňových podvodů, na kterých vznikají škody velkého rozsahu. Zákodárce spolu se správcem daně by se proto měl na toto „podnikání“ zaměřit a pokud možno ho co nejefektivněji odhalovat. V současnosti správce daně s podvody na DPH bojuje následujícími způsoby.

3.6 Postupy správce daně:

Procesní stránka správy daní je definována zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), který od 1. 1. 2011 nahradil dřívější zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Daňový řád upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní (11).

V boji proti daňovým podvodům správce daně využívá zejména tyto nástroje dané mu daňovým řádem:

- vyhledávací činnost
- místní šetření
- daňová kontrola
- postup k odstranění pochybností

3.6.1 Vyhledávací činnost

Postup dle § 78 daňového řádu, při kterém správce daně vyhledává, vyžaduje a využívá informace z evidencí, registrů, informačních systémů, od konkrétních osob (podání vysvětlení) nebo na místě (místní šetření). Tyto informace správce daně využívá k zjišťování majetkových a jiných poměrů osob, zdrojů jejich příjmů nebo jiných skutečností vztahujících se ke vzniku daňové povinnosti a k placení daně (16). Vyhledávací činnost může být vykonávána i bez přímé spolupráce s daňovým subjektem a může být prováděna mimo probíhající řízení.

Jedná se o sběr informací, který slouží především jako příprava pro samotnou kontrolní činnost.

3.6.2 Místní šetření

Postup dle § 80 až § 84 daňového řádu. Místní šetření je součástí vyhledávací činnosti, tzn. slouží k vyhledávání důkazních prostředků.

Úřední osoba provádějící místní šetření má právo přístupu na pozemky, do provozoven a míst náležejících daňovému subjektu. Dále má přístup ke všem informacím, a to i na technických nosičích dat a má pravomoc vyžádat si účetní záznamy či jiné informace, které má daňový subjekt povinnost poskytnout v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní (11).

3.6.3. Postup k odstranění pochybností

Jedná se o postup dle § 89 až 90 daňového řádu. Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti řádného nebo dodatečného daňového tvrzení, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Postup k odstranění pochybností je zahajován pouze, když má správce daně konkrétní pochybnosti a usoudil, že není třeba zahajovat daňovou kontrolu, která je zpravidla komplexnější a časově náročnější. Výsledkem postupu k odstranění pochybností může být přechod do daňové kontroly (16).

Tabulka č. 3 - Zobrazující počet a výsledky postupů k odstranění pochybností v roce 2015, údaje jsou udávány v tisících (17).

Daň	Počet ukončených	Počet ukončených s rozdílem	Změna v důsledku postupu k odstranění pochybností (v tis. Kč)		
			Daňové povinnosti	Nadměrného Odpočtu	Ztráty
z přidané hodnoty	17 672	10 011	7 459 754	-3 105 244	
z příjmů PO	1 362	419	488 167		-8 051
z příjmů FO	5 028	1 540	14 369		3 892
CELKEM	24 062	11 970	7 962 290	-3 105 244	-4 159

Zdroj: FINANČNÍ SPRÁVA, *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2015* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2015>

V případě řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty se tento postup nejeví jako ideální (alespoň v případě kontaktních subjektů). Správce daně by v případě, kdy ví, že řízení

bude časově náročnější a dokazování bude složité a obsáhlé měl rovnou zahájit daňovou kontrolu.

3.6.4 Daňová kontrola

Upravena v § 85 až 88 daňového řádu. Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správně zjištění a stanovení daně (11).

K zahájení daňové kontroly lze daňový subjekt vyzvat (§ 87 odst. 2). Samotná kontrola je však zahájena až prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu. V praxi to znamená, že proběhne ústní jednání, které se zaprotokoluje a tímto jednáním je daňová kontrola fakticky zahájena. Předpokladem pro zahájení daňové kontroly tedy je to, že daňový subjekt je kontaktní. V opačném případě může správce daně stanovit daň dle pomůcek dle § 98 daňového řádu.

Lhůta pro stanovení daně standardně činí 3 roky ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, avšak byla-li před uplynutím této lhůty zahájena daňová kontrola, běží tato lhůta znovu od doby tohoto úkonu. Navíc tato lhůta neběží v době odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daně až po obdržení odpovědi na tuto žádost (viz. § 148 daňového řádu) (11). Toto je důležité zejména z toho důvodu, že odhalování řetězových podvodů je časově náročné a podvody jsou často v mezinárodním rozsahu.

Tabulka č. 4 - Zobrazující počet provedených daňových kontrol v roce 2015, údaje jsou uváděny v tisících (17).

Druh příjmu	Počet subjektů *	Počet kontrol	Doměřeno z kontrol	Změna ztráty
Daň z přidané hodnoty	542 101	10 130	13 660 791	
Daň z příjmů PO	567 865	4 396	1 761 077	-992 677
Daň z příjmů FO - podáv. přiznání	1 305 647	5 714	178 242	-265 748
Daň z příjmů FO - záv. činnost	540 273	3 479	66 314	
Daň z příjmů zvl. sazba (§ 36)	462 326	1 223	43 021	
Daň z nemovitých věcí	3 893 619	370	576	
Daň dědická darovací a z přev. nemovitostí	6 319	0	0	
Daň z nabytí nemovitých věcí	210 418	1	0	
Daň silniční	819 694	2 134	11 294	
CELKEM	8 348 262	27 447	15 721 315	-1 258 425

Zdroj: FINANČNÍ SPRÁVA, *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2015* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2015>

Je důležité zmínit, že oproti předchozím rokům klesl počet kontrol, ale výrazně se zvýšila doměřená daňová povinnost a to především na dani z přidané hodnoty. Toto mimo jiné svědčí o stoupající efektivitě správce daně a o tom, že se postupně učí své kontroly lépe cílit.

3.6.5 Registrace k DPH

Z hlediska boje proti daňovým únikům je také velmi důležitá správně vykonávaná registrační činnost správce daně vůči daňovým subjektům. Aby se fyzická či právnická osoba mohla stát plátcem DPH, musí se nejprve zaregistrovat. Tato registrace k DPH může být buď nepovinná a nebo povinná (11).

Nepovinná registrace je na principu dobrovolnosti, kdy si daňový subjekt jednoduše spočítá, zda se mu registrace k DPH ekonomicky vyplatí. To může být například v případech, kdy má vstupy v tuzemsku, (ze kterých si uplatňuje odpočet) ale výstupy má do jiných členských států (dále jen „JČS“. Dodání zboží či služeb do JČS je totiž přiznáváno bez DPH).

Nejčastějším důvodem pro povinnou registraci k DPH je splnění podmínek uvedených v § 6 zákona o DPH, ve kterém se uvádí, že „plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč“.

Důvod, proč je zde zmíněna registrace k DPH je ten, že při podvodech na DPH hrají klíčovou roli krycí společnosti, které reálně nepodnikají, nemají žádný majetek, statutárním orgánem jsou často jen bílí koně a společnosti prakticky existují jen na papíře (15). Jestliže organizátor podvodu chce krycí společnosti (v řetězci, který jsme již popsali, vystupují tyto subjekty nejčastěji na pozici buffer) zapojit do řetězových podvodů, musí být tyto společnosti plátcem DPH. A právě tato podmínka může být jedním z nástrojů, jak bojovat proti daňovým únikům. Nově založená krycí společnost totiž nesplňuje onu podmínku v § 6 pro povinnou registraci k DPH (obrat 1 000 000,- Kč). V případě dobrovolně registrace po ní může (a bude)

finanční úřad požadovat doplňující údaje k jejímu podnikání tak, aby si pokud možno ověřil, reálnou ekonomickou činnost společnosti, která se chce k DPH registrovat. V zákoně nikde není stanoveno, co vše může finanční úřad požadovat. Nejčastěji se však bude jednat o doložení sídla společnosti (např. nájemní smlouva), smlouvy o bankovních účtech společnosti, charakteristiku podnikání, identifikaci významných obchodních partnerů či předložení již vystavených faktur (18). Je faktem, že na jednu stranu se tímto registrační řízení prodlužuje a pro poctivé podnikatele je to další zátěž.

Na straně druhé je to však komplikace i pro podvodníky, jejichž pozice je tím ztížena a řada podvodných společností, či společností bez reálné ekonomické činnosti je tímto postupem vyřazena. Nejnázorněji lze problematiku plátcovství (a jeho důležitost) ukázat na takzvaných ready made společnostech.

3.6.5.1 Ready made společnosti

Založení společnosti sebou obnáší jisté administrativní a časové náklady nehledě na nutné vědomosti potřebné k založení společnosti. Množství lidí tak raději zaplatí, aby si tyto náklady ušetřila. Vzniklo tak nové „podnikatelské odvětví“, kdy jsou jednou osobou zakládány společnosti, které splňují všechny administrativní povinnosti, ale reálně nepodnikají, jsou nečinné a pouze čekají na svého nového majitele. Tyto společnosti jsou nazývány ready made někdy také shell company (skořápky). Tyto na „papíře“ hotové společnosti jsou pak dále přeprořádány osobám, které si je již pořizují za účelem provozování ekonomické činnosti, avšak které jsou také často zneužívány pro podvodné jednání a to nejenom v souvislosti s DPH (19).

Ready made společnosti zde byly poprvé uvedeny v souvislosti s registrací k DPH. Pro srovnání cena ready made společnosti s ručením omezeným (s.r.o.) se na „trhu“ v případě neplátce pohybuje přibližně mezi 15 – 16 tisíci korun. Avšak v případě společnosti, která je již zaregistrovaná jako plátce DPH se tato cena pohybuje přibližně v rozmezí 60-80 tisíc korun (20), (21). Musíme si uvědomit, že tento rozdíl v ceně je dán pouze tím, že na finanční úřad zašlete přihlášku k registraci (jednoduchý formulář, jehož vyplnění zabere cca 10 minut) a dále finančnímu úřadu doložíte požadované informace o ekonomické činnosti společnosti. Finanční úřad pak má 30 dnů (§ 129 DŘ) na to, aby Vás při splnění všech podmínek zaregistroval jako plátce DPH.

3.6.5.2 Virtuální sídlo

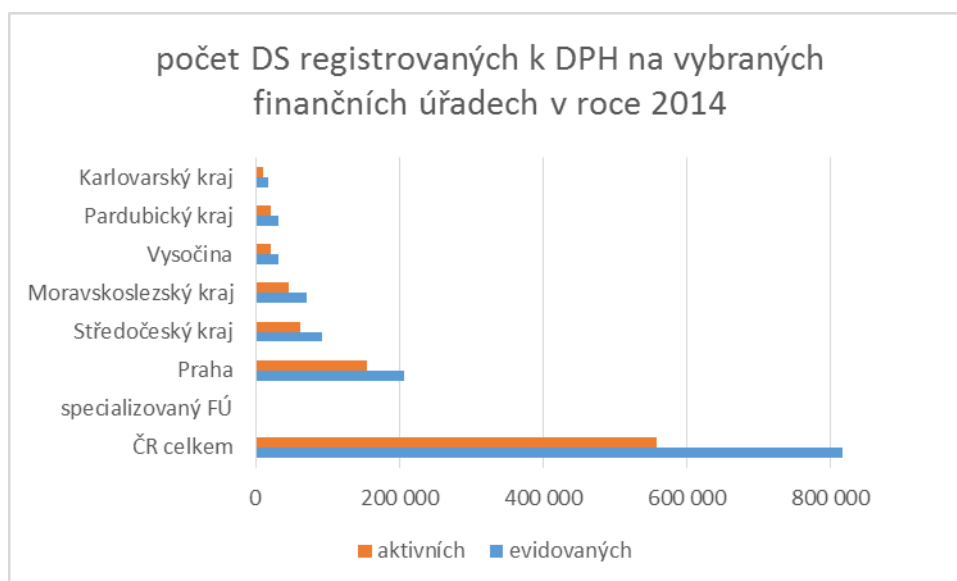
Většina osob, které nabízí ready made společnosti k prodeji dále poskytuje i další služby. Nejčastěji poskytovanou službou je poskytování virtuálního sídla. Dle zákona každá právnická osoba musí mít své sídlo (zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník § 136) a toto sídlo musí splňovat určité náležitosti. Osoby poskytující takovou službu Vám sídlo společnosti pronajmou a v některých případech k němu poskytují i určitý administrativní servis (např. přebírání pošty, vyřizování vzkazů, místnost k jednání apod.) Kromě toho, že díky virtuálnímu sídlu se Vaše společnost může nacházet na „lepší“ reprezentativnější adrese a nikdo Vám tam nemůže přijít na kontrolu (protože se tam fakticky nenacházíte) tak z hlediska daňového mají tyto sídla ještě další výhodu (19).

Místní příslušnost daňových subjektů k jednotlivým územním pracovištím finančních úřadů je dána jejich sídlem, a pro účely správy daní se za sídlo právnické osoby rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku (§ 13 daňového řádu). V praxi to vypadá tak, že právnická osoba, která podniká na nějakém menším městě (a skutečně zde vykonává ekonomickou činnost) si zřídí virtuální sídlo v Praze a spadá tak pod územní pracoviště finančního úřadu v Praze. Tato osoba to dělá z toho důvodu, že kontroly z finančního úřadu jsou v Praze, díky množství daňových subjektů mnohonásobně méně časté a navíc z hlediska vykazovaných obrátů nebude žádná firma v Praze nijak vyčnívat.

V této práci není uvedena žádná konkrétní studie či graf znázorňující četnost kontrol na jednotlivých finančních úřadech, a to z toho důvodu, že veřejně dostupné analýzy či zprávy v médiích se často velmi liší a není z nich zřejmé, zda je do nich zahrnuta pouze daňová kontrola (§ 85 DR) nebo i postup k odstranění pochybností (dle § 89 DR). Avšak závěr ze všech veřejně dostupných analýz je, že periodicita daňových kontrol v Praze u jednoho daňového subjektu přesahuje až 100 let, zatímco na menších finančních úřadech se toto číslo může pohybovat řádově v několika málo letech. Kontroly na menších územních pracovištích pak samozřejmě bývají i komplexnější a zkontrolované daňové subjekty jsou pak i zpětně více sledované. Ne nadarmo se tak říká, že Praha ve své podstatě patří k daňovým rájům.

Jen pro srovnání, v Praze dle údajů finanční správy bylo v roce 2014 aktivních 155 162 (bez subjektů spadajících pod Specializovaný finanční úřad) daňových subjektů registrovaných k DPH zatímco v kraji Pardubickém těchto subjektů bylo pouze 22 119 (22).

Graf č. 3 - Počet registrovaných daňových subjektů



Zdroj: FINANČNÍ SPRÁVA, *Údaje z registru daňových subjektů*. [online - cit. 2016-10-30].
Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu/vlastni-zpracovani>

V posledních letech se Finanční správa s nešvarem registrací daňových subjektů ve velkých městech s cílem vyhnout se daňové kontrole snaží bojovat. Na přelomu let 2014 a 2015 proběhla akce nazvaná „pomoc Praze“, v rámci které se desítky kontrolorů z mimopražských finančních úřadů dočasně přesunuli do Prahy, aby zde pomohli v kontrolní činnosti zaměřené na odpočty DPH (23). Finanční správa se také, pokud například během kontroly zjistí, že daňový subjekt vykonává svou ekonomickou činnost mimo Prahu (a má v Praze pouze virtuální sídlo) snaží tyto subjekty přemístit na jiné mimopražské úřady, kam by spadaly dle místa výkonu své činnosti (nejčastěji tam kde mají „reálnou“ provozovnu). Tuto pravomoc správci daně dává daňový řád v § 18 Delegace (24). Danou problematiku poměrně dobře ilustruje příklad z pražské Kaprovi ulice v Praze 1, kde v obyčejném činžovním domě na jedné adrese sídlí přes 1 700 firem (25).

3.6.6 Zákon o omezení plateb v hotovosti

Dalším nástrojem, kterým se legislativa snaží regulovat podnikatelské prostředí a které mají i nepřímý dopad na podvody na dani z přidané hodnoty je zákon č. 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti.

Tento zákon stanovuje limit pro výši plateb v hotovosti, kdy za jeho porušení, které je správním deliktem může následovat pokuta. V roce 2014 limit pro platby v hotovosti činil 350 000 Kč a od 1. 12. 2014 byl tento limit dále snížen na současnou hodnotu 270 00 Kč. Podnikatelské subjekty zákon v běžných obchodních vztazích však obcházejí tím, že platbu rozdělí do více částí, např. po dnech. Účelem zákona však bylo přispět ke zvýšení podílu bezhotovostních plateb a omezení možnosti tzv. praní špinavých peněz a daňových úniků (26). Bezhotovostní platby jsou pro správce daně totiž snadno dohledatelné a v případě potřeby lze lehce přistoupit k zajištění peněžních prostředků na účtech daňového subjektu a vydat zajišťovací příkaz dle ust. § 167 daňového řádu.

Tabulka č. 5 - Počet vydaných zajišťovacích příkazů

Rok	Počet vydaných zajišťovacích příkazů	částka
2014	1 032	4172
2015	1 605	3 633

Zdroj: FINANČNÍ SPRÁVA, *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2015* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2015/vlastni-zpracovani>

Toto lze považovat za důležité zejména s ohledem na velice špatnou vymahatelnost daňových nedoplatků.

Tabulka č. 6 - Stav kumulovaných nedoplatků v letech 2011 až 2015 na dani z přidané hodnoty udávaný v milionech.

	2011	2012	2013	2014	2015
Daň z přidané hodnoty	68 725	82 505	96 527	73 951	75 566

Zdroj: FINANČNÍ SPRÁVA, *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2015* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2015/vlastni-zpracovani>

Tato nízká vymahatelnost daňových nedoplatků je dána mimo jiné tím, že se mnohdy jedná pouze o nedoplatky, které prakticky existují pouze na „papíře“. Jsou zde totiž nedoplatky, které představují daňovou povinností doměřenou nekontaktním daňovým

subjektům, zejména již výše zmíněným skořápkovým společnostem, které často vystupují na pozicích buffera nebo missing tradera a které nevlastní žádný majetek. Správce daně tak mnohdy doměřuje daňové povinnosti, které sice vypadají hezky na papíře, ale u kterých již dopředu ví, že nikdy nedojde k uhrazení vyměřené daně. Doměřování takovéto daňové povinnosti tedy není vůbec efektivní a přitom stojí čas a práci daňových kontrolorů.

Při řešení řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty se proto jako nejefektivnější jeví kontrolovat subjekty, u kterých se dá v budoucnu potenciálně doměřená daňová povinnost nejenom doměřit, ale i reálně vybrat. Toto klade samozřejmě větší nároky na vedení samotné daňové kontroly, protože je téměř jisté, že takovýto daňový subjekt se bude doměření daně bránit všemi jemu dostupnými prostředky. Mrtvé skořápkové společnosti, které jsou nekontaktní, nevyvíjejí žádnou činnost a mají nedoplatky je pak třeba odstraňovat z „oběhu“, protože mohou představovat určité riziko (například mohou vystavovat faktury). Toto by se mělo dít pomocí institutu nespolehlivého plátce (§ 106a, zákona o DPH) a rušení jejich registrace k DPH, což však mnohdy správce daně nečiní dostatečně rychle po tom, co jsou splněny podmínky pro zrušení této registrace dané § 106 zákona o DPH (17).

3.7 Výběr kandidáta na kontrolu

Správce daně průběžně analyzuje své postupy, svou úspěšnost a výsledky z hlediska výběru daní a na základě těchto výsledků se snaží tyto postupy optimalizovat a zefektivnit. V tomto procesu ve stále větší míře dochází k zapojení informačních technologií a jejich prostřednictvím i k využívání statistických dat nashromážděných v průběhu správy daní (stejně tak i dat celní správy).

Výsledkem toho je, že kontrolní činnosti u subjektů jsou v drtivé většině zahajovány na základě informací obsažených v podaných daňových tvrzeních a databázích správce daně. Informační systém nashromážděné informace vyhodnocuje a případně označuje za rizikové, včetně míry této rizikovosti. Údaje, které jsou vyhodnocovány a závažnost jednotlivých rizikových údajů samozřejmě patří mezi veřejnosti nepřístupné informace, a proto se zde omezíme pouze na konstatování, že výběr kandidátů na kontrolu dnes již ve většině případů probíhá na základě výstupů z těchto databází (mluvíme-li o dani z přidané hodnoty) a zejména informací obsažených v systému ADIS.

Automatický daňový informační systém, zkráceně ADIS, je hlavním informačním systémem zejména jednotlivých územních pracoviště finančních úřadů. Probíhá zde správa jednotlivých daní, tzn. jsou zde zadávány a zpracovávány jednotlivá podání daňových subjektů, jsou zde vyměřovány daňové povinnosti a je zde přehled o stavu osobních daňových účtů jednotlivých daňových subjektů a další funkce a propojení na jiné státní databáze (27).

Dalším podmětem pro zahájení kontrolních úkonů může být například anonymní udání (zejména týkající se daně ze závislé činnosti), vyhledávací činnost správce daně, obdržení podmětu z jiného Územního pracoviště finančního úřadu, případně jiného podmětu a velice důležitá je také činnost Finančně analytického útvaru (FAÚ).

3.7.1 Finančně analytický útvar

Finančně analytický (FAÚ) útvar působí již od roku 1996. Jeho činnost je dána zejména zákony:

- č. 253/2008 Sb. O některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.
- č. 69/2006 Sb., o provádění mezinárodních sankcí
- č. 104/2013 Sb., o mezinárodní justiční spolupráci ve věcech trestních (28).

K činnosti Finančně analytického útvaru vyplývající z těchto zákonů zejména patří spolupráce se zahraničními partnery, koordinace mezinárodních sankcí, vytváření legislativních návrhů. FAÚ je také centrálním orgánem pro sběr a analýzu oznámení o podezřelých obchodech (29).

Tabulka č. 7 - Činnost finančního analytického útvaru v letech 2011 až 2015

	2011	2012	2013	2014	2015
počet přijatých oznámení o podezřelém obchodu	1970	2191	2721	3192	2963
celkový počet podaných trestních oznámení	256	429	547	680	514
počet podaných trestních oznámení se zajištěním finančních prostředků	96	164	177	263	294
výše zajištěných finančních prostředků (mil. Kč)	808	1006	3004	2182	5542
počet postoupení na generální finanční ředitelství	680	852	1162	1491	1744
počet postoupení na generální finanční ředitelství cel	67	29	42	103	75
počet dotazů ze zahraničí	142	191	195	200	247
počet dotazů do zahraničí	72	130	195	260	254
počet spontánních informací ze zahraničí	140	107	117	149	183
počet spontánních informací do zahraničí	122	83	103	154	328

Zdroj: MINISTERSTVO FINANCÍ, *Výroční zpráva Finančního analytického útvaru za rok 2015*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/ochrana-financnich-zajmu/boj-proti-prani-penez-a-financovani-tero/vysledky-cinnosti-financniho-analytickeh/2015/zprava-o-cinnosti-financniho-analytickeh-24287/vlastni-zpracovani>

Finanční analytický útvar tedy přijímá oznámení o podezřelých obchodech, které dále prověřuje. Na těchto oznámeních se v roce 2014, který představuje námi zkoumané zdaňovací období, ze 70 % podílel bankovní sektor (při žádosti o úvěr bankovní instituce často požadují údaje o obchodní činnosti zájemce o úvěr) (31). Výše uvedená tabulka zachycuje i jiné podvodné jednání, než protiprávní aktivity spojené s daní z přidané hodnoty, avšak celkově zachybuje zřetelný nárůst činnosti tohoto útvaru (která má následně vliv na lepší cílenost daňových kontrol).

Za velice důležitý lze považovat zejména nárůst výše zajištěných finančních prostředků, neboť je to jeden z nástrojů boje proti daňovým únikům, který lze z hlediska fiskálního efektu na státní rozpočet považovat za velice účinný nástroj (30).

Graf č. 4 - Výše zajištěných finančních prostředků



Zdroj: MINISTERSTVO FINANCÍ, *Výroční zpráva Finančního analytického útvaru za rok 2015*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/ochrana-financnich-zajmu/boj-proti-prani-penez-a-financovani-tero/vysledky-cinnosti-financniho-analytickeh/2015/zprava-o-cinnosti-financniho-analytickeh-24287> /vlastní zpracování

Kromě finančně analytického útvaru existují i jiné složky, které se zaměřují na boj proti daňové kriminalitě. Mediálně nejznámější je Daňová kobra, což je společný tým Národní centrály organizovaného zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel, který se zaměřuje především na podvody na dani z přidané hodnoty (32). Mezi její přínosy lze řadit i to, že je mediálně známá. Tato skutečnost a mediální atraktivita tak má bezesporu pozitivní vliv veřejnosti a její pohled na daňovou správu a opatření, která činí v boji proti daňovým únikům.

3.7.2 VIES – VAT Information Exchange System

Dalším důležitým nástrojem z hlediska odhalování nesrovnalostí v údajích vykazovaných daňovými subjekty je databáze VIES. VIES je elektronický systém, který umožňuje přenos informací týkajících se registrace k DPH v rámci Evropské unie (tzv. ověřování platnosti DIČ k DPH). Prostřednictvím systému VIES jsou zároveň mezi daňovými správami jednotlivých členských zemí elektronicky přenášeny informace o intrakomunitárních dodání zboží (33). Tyto informace jsou získávány přímo od daňových

subjektů, kteří jsou povinni hlásit dodání do jiných členských států. V České republice tak činí prostřednictvím podávání souhrnného hlášení podle § 102 zákon o DPH.

Správce daně tak má povědomost o objemu zahraničního obchodu do a z jiných členských států, včetně konkrétních dodavatelů a odběratelů. Má vědomost, zda daný subjekt vykazuje dodání zboží nebo služeb a má přehled o celkové peněžní výši takového obchodování. Tyto údaje zároveň může porovnat s údaji, které daňový subjekt vykazuje ve svém přiznání k DPH a zjistit tak případné rozdíly ve vykazování daňovým subjektem a jeho zahraničními dodavateli v jiných členských státech.

Tyto nesrovnalosti ve vykazování obchodu tuzemskými a zahraničními subjekty mohou být způsobeny jednak odlišnou právní úpravou, časovým posunem či jednoduše administrativním pochybením daných subjektů. Automaticky tedy neznamenají podvodné jednání, avšak mohou být podkladem pro pochybnosti správce daně. Rozdíly ve vykazování jsou časté například u přepravních a logistických společností s mezinárodním přesahem a to zejména z důvodu složitosti daňové legislativy.

Na podobném principu jako VIES správce daně využívá i data z jednotného registru celních deklarací, ve kterém má k dispozici údaje o pořízení a prodeji zboží (změně režimu u proclívaného zboží) ve vztahu ke třetím zemím.

3.8 Přenesená daňová povinnost jako nástroj v boji proti karuselovým podvodům

Za jeden z nejvíce účinných nástrojů v boji proti daňovým podvodům je považováno zavedení režimu přenesení daňové povinnosti (34). V poslední době zavádění režimu přenesené daňové povinnosti prosazuje zejména současný ministr financí Andrej Babiš. Při zavádění režimu přenesené daňové povinnosti však narážíme na obtíže, které jsou zejména legislativního rázu. Jak již bylo zmíněno, oblast DPH je silně regulována Evropské Unie, a flexibilita členských států je zde výrazně omezena (35). Kromě Bruselům vybraných komodit musí reverse charge u každé jiné komodity schvalovat dané zemi všechny ostatní členské státy (36).

Z pohledu na komodity, které jsou zdaňovány v režimu reverse charge tedy můžeme vyčíst, které komodity byly nebo jsou z hlediska daně z přidané hodnoty považovány za rizikové a to i u našich nejbližších sousedů.

Tabulka č. 8 - Přehled aplikace režimu přenesené daňové povinnosti

Aplikace režimu přenesené daňové povinnosti 2015						
SEKTOR	ČLENSKÉ STÁTY					
	CZ	AT	DE	HU	PL	SK
Trvalé použití						
provedení stavebních prací, včetně oprav	X¹	X	X	X		
poskytnutí pracovníků pro provedení stavebních prací		X	X	X		
dodání nemovitosti (dodavatel si zvolil zdanění)	X²		X	X		X
dodání použitého materiálu, šrotu, odpadu	X³	X	X	X	X	X
dodání zboží poskytovaného jako záruka		X	X	X		X
dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli		X				X
dodání nemovitosti prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu		X		X		X
Dočasné použití (nejméně na dobu 2 let a do 31. 12. 2018)						
převod povolenek na emise skleníkových plynů	X³	X	X	X	X	X
dodání mobilních telefonů	X⁴	X	X			X
dodání zařízení s integrovanými obvody	X⁴	X	X			X
dodání plynu a elektřiny obchodníkovi	X⁵	X	X			
poskytnutí telekomunikačních služeb						
dodání herních konzolí, tabletů a laptopů	X⁴	X	X			
dodání obilovin a technických plodin	X⁶			X		X
dodání surových či polozpracovaných kovů	X⁴	X	X			X

¹ 1.1.2012

² 1.1.2016

³ 1.4.2011

⁴ 1.4.2015

⁵ Vláda schválila 13.1.2016, účinnost od 1. 2. 2016

⁶ 1.4.2015 kukuřice a technické plodiny (1. část), 1.7.2015 obiloviny a technické plodiny (rozšíření o zbývající část), 1.9.2015 cukrová řepa

Zdroj: MINISTERSTVO FINANCÍ, *Režim reverse charge se bude nově vztahovat také na dodání plynu a elektřiny.* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/rezim-reverse-charge-se-bude-nove-vztaho-23662>

Z tabulky mimo jiné vyplývá, že pokud je uvedená komodita problémová v jedné zemi, je s největší pravděpodobností problémová i v ostatních zemích, neboť karuselové podvody mají mezinárodní přesah.

3.9 Výsledky dosavadních prací

Jedním z dílčích cílů této práce je ze vzorku vybraných reálných daňových řízení určit typické znaky pachatele daňového podvodu a tyto znaky zanalyzovat podobně jako to činí správce daně v postupu popsáném v teoretické části práce.

Mimo neveřejných informací finanční správy, existují i jiní autoři, kteří se problematikou typického pachatele daňového podvodu zabývali. V diplomové práci Aleny Křížové na téma eliminace úniků na DPH bylo zjištěno, že mezi nejrizikovější znaky, které daňové subjekty vykazují, patří zejména obchodování s pohonnými hmotami, které jsou dále s odstupem následovány obchody s textilem, drahými kovy a IT komponenty. Jako velice riziková byla dále zjištěna existence nedoplatků vůči správci daně a vysoké obraty při nízké daňové povinnosti. Tento výzkum se zabýval zdaňovacím obdobím roku 2011. Od roku 2011 však došlo k řadě legislativních změn, kterými se správce daně snažil zlepšit výběr daně z přidané hodnoty. Po porovnání s námi analyzovanými daty bychom měli vidět, zda se alespoň v některých oblastech podařilo daňové úniky minimalizovat či odstranit nějaké znaky které je obvykle provázely.

Z veřejně dostupných zdrojů lze dále vyčíst, komodity a činnosti, které jsou ve vztahu k dani z přidané hodnoty obecně považovány za rizikové. Tyto komodity se neustále mění, ale obecně lze říci, že ve vztahu ke karuselovým podvodům se jedná o komodity, u kterých je možné provádět rychlé obchody a udržovat zboží neustále v pohybu. V roce 2012 byly za nejrizikovější komodity považovány pohonné hmoty, šrot, zlato, platina a dřevo, jak uvedl v rozhovoru pro hospodářské noviny dřívější ředitel Generálního finančního ředitelství, Jan Knížek (38).

V roce 2015 se pak na internetových stránkách finanční správy objevují informace a varování před podvody při obchodování s plynem a elektřinou, ale také s masem a masnými produkty. Mezitím ještě mezi rizikové komodity přibyla elektronika, zejména mobilní telefony, řepkový olej a další. Většina těchto rizikových komodit je postupně začleňována do režimu přenesené daňové povinnosti.

Na základě výše uvedeného, vycházejíc ze studia dostupných pramenů lze shrnout, že za rizikovou a problémovou je označována existence virtuálních sídel ve spojitosti

s přetížením správce daně v Praze, existence ready made společností a zejména obchodování s rizikovými komoditami. Za problém se také považuje nízká vymahatelnost daňových nedoplatků.

4 ANALYTICKÁ ČÁST

4.1 Charakteristika analyzovaného vzorku

Jako výchozí data v této práci byly použity údaje zjištěné v průběhu 50 náhodně vybraných daňových kontrol probíhajících v působnosti Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a týkajících se zdaňovacího období roku 2014 a veřejně dostupných informací týkajících se těchto kontrolovaných subjektů. Nejsou zde zahrnuty data ze Specializovaného finančního úřadu (tedy subjekty, které dosáhly obratu více než 2 000 000 000 Kč) a není rozlišeno, zda kontrola vzešla na základě postupu k odstranění pochybností. Ve všech 50 případech byla výsledkem daňové kontroly změna daně oproti dani tvrzené, avšak nejsou zde zohledněna případná kladně vyřízená odvolací řízení. V případě, že u jednoho analyzovaného subjektu probíhalo více kontrolních úkonů za více zdaňovacích období, byl náhodně vybrán výsledek za jedno toto zdaňovací období (v roce 2014).

Shromážděné údaje byly zpracovány ve statistickém programu R. R je open source program používaný pro statistické výpočty. V tomto programu byla odhadnuta korelační matice s použitím Kendallova koeficientu s jednotlivými proměnnými a regresní modely popisující závislost proměnných na výši doměrku. Většina grafů pak pro svou jednoduchost byla zpracována v programu Excel.

4.1.1 Korelační matice

Korelační matice, na kterou je v textu následně odkazováno, nám zobrazuje sílu vazby mezi analyzovanými proměnnými navzájem a mezi proměnnými a výší doměřené daně. Údaje obsažené v matici vycházejí z dat, které byly pro tuto práci shromážděny.

Tabulka č. 9 - Korelační matice

korelační matice - kendallova metoda	virtuální sídlo	zahraniční statutár	společník ze zahraničí	vykazování zaměstnanců	výše doměrku	přenesená pov odběratel nad 100 000	přenesená pov dodavatel nad 100 000	pořízení zboží z JČS nad 100 000	přijetí služby z JČS nad 100 000	dovoz zboží ze 3. zemí nad 100 000	dodání zboží do JČS nad 100 000	poskytnutí služeb do JČS nad 100 000	hotovostní platby/výběry z bankomatů	nízká daňová povinnost (NO nebo daň do 30 000
virtuální sídlo	1.00	-0.08	-0.11	-0.17	0.00	-0.11	0.22	0.12	0.09	-0.29	0.08	0.14	0.01	0.02
zahraniční statutár	-0.08	1.00	0.80	-0.19	0.35	0.11	-0.22	0.14	0.20	0.07	0.34	0.07	-0.10	0.18
společník ze zahraničí	-0.11	0.80	1.00	-0.14	0.10	0.04	-0.14	0.05	0.16	0.03	0.25	0.03	-0.06	0.05
vykazování zaměstnanců	-0.17	-0.19	-0.14	1.00	-0.07	0.11	0.05	0.27	-0.09	-0.14	-0.08	0.07	-0.01	-0.31
výše doměrku	0.00	0.35	0.10	-0.07	1.00	0.03	-0.13	0.06	0.16	0.02	0.20	0.12	-0.13	0.19
přenesená pov odběratel nad 100 000	-0.11	0.11	0.04	0.11	0.03	1.00	0.14	-0.10	-0.04	-0.06	-0.09	-0.06	0.27	-0.01
přenesená pov dodavatel nad 100 000	0.22	-0.22	-0.14	0.05	-0.13	0.14	1.00	0.28	-0.04	-0.06	0.11	-0.06	0.05	-0.20
pořízení zboží z JČS nad 100 000	0.12	0.14	0.05	0.27	0.06	-0.10	0.28	1.00	0.38	-0.07	0.49	0.23	-0.12	-0.22
přijetí služby z JČS nad 100 000	0.09	0.20	0.16	-0.09	0.16	-0.04	-0.04	0.38	1.00	-0.02	0.42	0.69	-0.09	-0.08
dovoz zboží ze 3. zemí nad 100 000	-0.29	0.07	0.03	-0.14	0.02	-0.06	-0.06	-0.07	-0.02	1.00	0.27	-0.04	-0.14	-0.12
dodání zboží do JČS nad 100 000	0.08	0.34	0.25	-0.08	0.20	-0.09	-0.11	0.49	0.42	0.27	1.00	0.27	-0.22	-0.20
poskytnutí služeb do JČS nad 100 000	0.14	0.07	0.03	0.07	0.12	-0.06	-0.06	0.23	0.69	-0.04	0.27	1.00	0.07	-0.12
hotovostní platby/výběry z bankomatů	0.01	0.10	-0.06	-0.01	-0.13	0.27	0.05	-0.12	-0.09	-0.14	-0.22	0.07	1.00	-0.02
nízká daňová povinnost (NO nebo daň do 30 000	0.02	0.18	0.05	-0.31	0.19	-0.01	-0.20	-0.22	-0.08	-0.12	-0.20	-0.12	-0.02	1.00

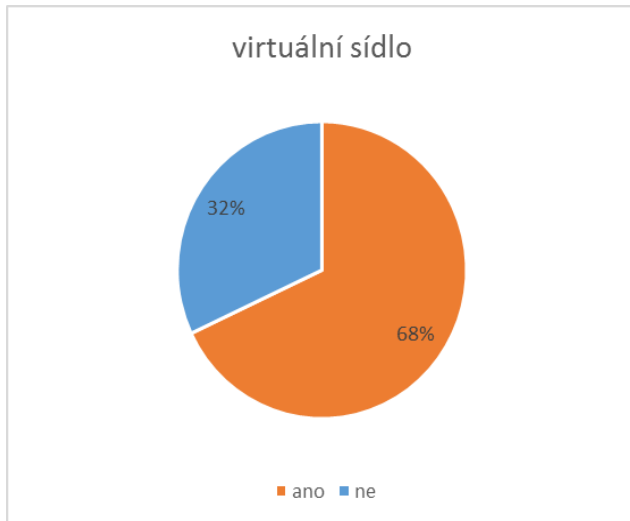
Zdroj: Vlastní zpracování

4.1.2 Existence virtuálního sídla

Jak již bylo řečeno v úvodu, jedním z výchozích předpokladů této práce je, že daňový subjekt páchající podvody na dani z přidané hodnoty bude mít pouze virtuální sídlo zapsané v obchodním rejstříku.

Ze vzorku 50 subjektů měla virtuální sídlo většina společností. Je však třeba mít na paměti, že existence virtuálního sídla ještě automaticky neznamená, že společnost nemá žádnou provozovnu a že neexistuje místo, kde by nebyla prakticky k zastižení. Při hodnocení, zda se analyzované subjekty nacházejí na virtuálním sídle, jsme vycházeli z interního neveřejného seznamu finanční správy k roku 2016.

Graf č. 5 - Existence virtuálního sídla v analyzovaném vzorku 50 subjektů



Zdroj: vlastní zpracování

Zajímavé je také zjištění, že téměř 40 % všech nespolehlivých plátců dle § 106a ZDPH má virtuální adresu sídla (39).

Tabulka č. 10 - Počty nespolehlivých plátců na virtuální adrese

Kraj	Počet nespolehlivých plátců DPH na virtuální adrese	Počet nespolehlivých plátců DPH celkem	Podíl nespolehlivých plátců DPH na virtuální adrese
Praha	1 348	1 838	73,34%
Jihomoravský kraj	477	993	48,04%
Plzeňský kraj	14	183	7,65%
Středočeský kraj	7	387	1,81%
Královéhradecký kraj	15	312	4,81%
Ústecký kraj	47	333	14,11%
Jihočeský kraj	3	61	4,92%
Moravskoslezský kraj	66	254	25,98%
Pardubický kraj	11	102	10,78%
Olomoucký kraj	14	152	9,21%
Liberecký kraj	0	120	0,00%
Zlínský kraj	2	197	1,02%
Vysočina	0	67	0,00%
Karlovarský kraj	0	70	0,00%
Neurčeno	0	1	0,00%
Celkem	2 004	5 070	39,53%

Zdroj: BISNODE, *40 % nespolehlivých plátců DPH má sídlo na virtuální adrese*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/40-procent-nespolehlivych-platcu-dph-ma-sidlo-na-virtualni-adrese/>

4.1.3 Zahraniční Statutárním orgán nebo společník

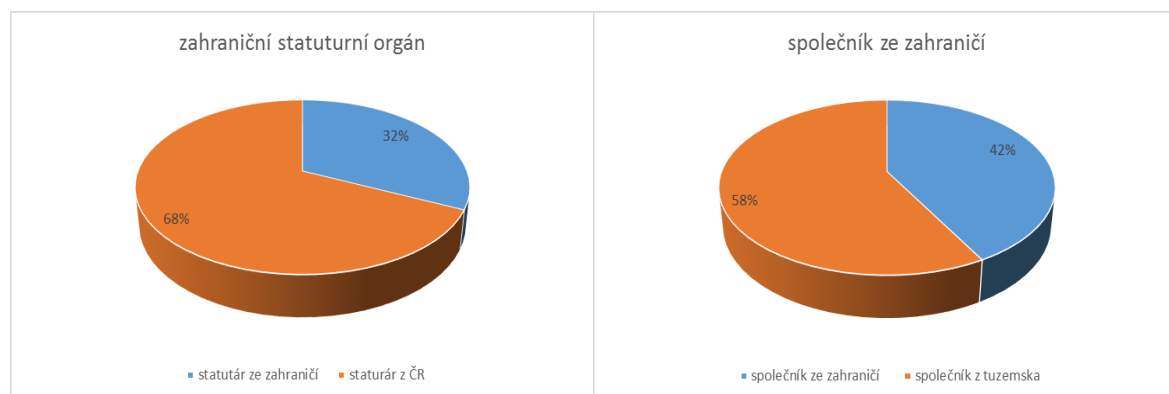
Při analýze následujících údajů bylo vycházeno z veřejně dostupných údajů v obchodním rejstříku.

Z analyzovaných dat vyplývá, že existence statutárního orgánů či společníků ze zahraničí je mezi kontrolovanými subjekty poměrně častá. Logicky také byla zjištěna spojitost mezi výskytem zahraničního statutárního orgánu a zahraničním společníkem. Korelace těchto dvou proměnných ve vztahu k ostatním proměnným jsou proto v podobných hodnotách. Obchodní rejstřík dále udává, že většina zahraničních jednatelů či společníků pochází ze

Slovenska a dalších východních zemí jako Ukrajiny a Ruska (zejména v oblasti poskytování stavebních a pomocných prací).

Následující grafy zachycují četnost výskytu zahraničních statutárního orgánu a společníka ze zahraničí.

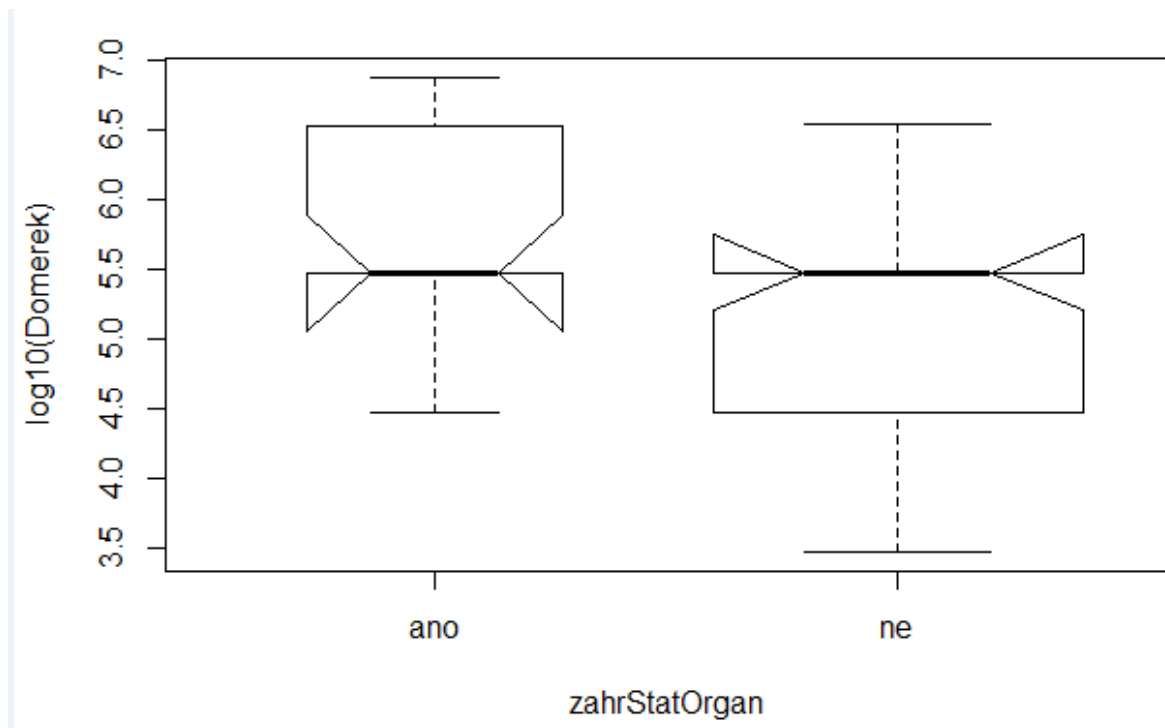
Grafy č. 6 a 7 - zachycující četnost výskytu zahraničních statutárního orgánu a společníka ze zahraničí.



Zdroje: vlastní zpracování

Statutární orgán ze zahraničí může mít vliv na komunikaci správce daně s daňovým subjektem a jeho fyzickou dosažitelností v případech, kdy je třeba provést například svědeckou výpověď dle ust. § 96 daňového řádu. Tento údaj je také důležitý s ohledem na případnou trestní dosažitelnost těchto osob.

Obrázek č. 3 - Rozdělení doměrku v závislosti na existenci zahraničního statutárního orgánu



Zdroj: vlastní zpracování

4.1.4 Vykazování zaměstnanců

Údaje o tom, zda analyzované subjekty za předmětné zdaňovací období roku 2014 podaly tvrzení k dani z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků nebo daně vybírané srážkou z příjmu fyzických osob.

Z existence vykazování zaměstnanců u daňového subjektu lze usuzovat, že kontrolované subjekty skutečně vykonávaly ekonomickou činnost a lze předpokládat menší pravděpodobnost toho, že se jednalo jen o „prázdné skořápky“. Logicky však u subjektů vykazující zaměstnance budou i případy, kdy jsou jako zaměstnanci vykazovány osoby (jednatelé) blízké statutárním orgánům z toho důvodu, aby za ně společnost odváděla zdravotní a sociální pojištění.

Graf č. 8 - Výskyt existence zaměstnanců v analyzovaném vzorku

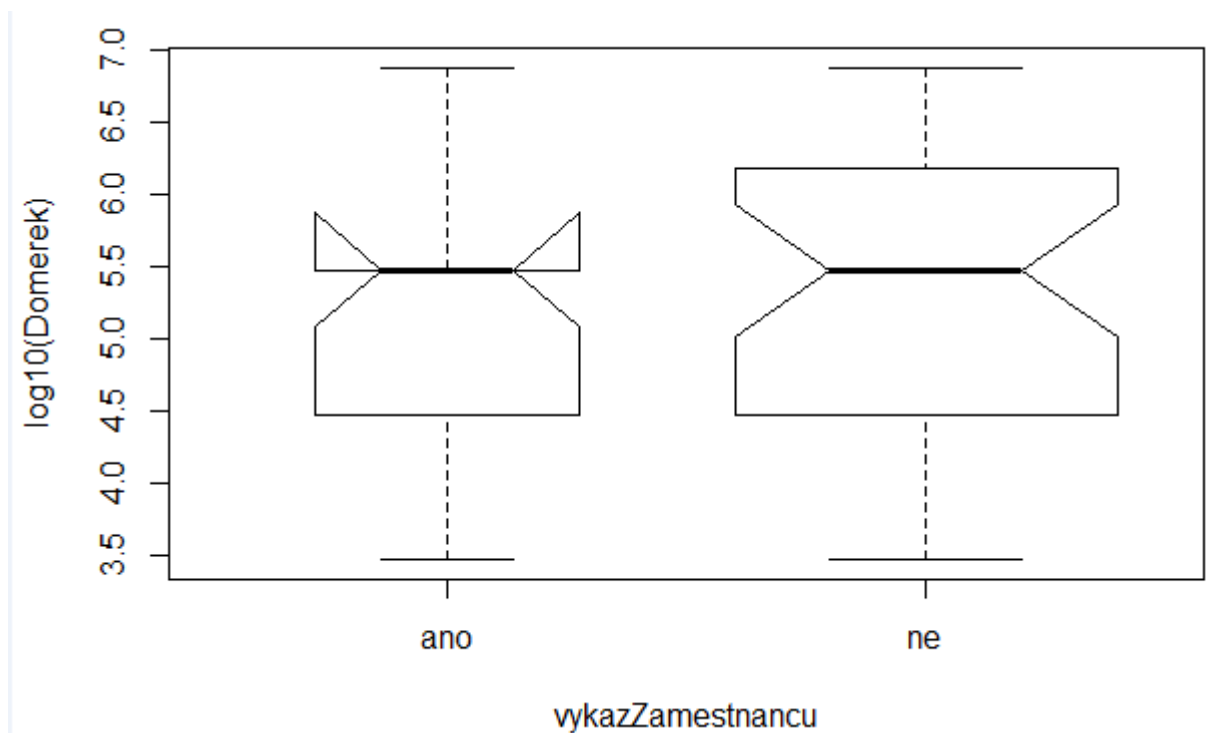


Zdroj: vlastní zpracování

V případě vykazování zaměstnanců z analyzovaných dat také vyplývá menší pravděpodobnost, že společnost bude sídlit na virtuální adrese. Zatímco sídlo na virtuální adrese bylo v analyzovaném vzorku zjištěno u 68 % subjektů, tak v případě subjektů vykazujících zaměstnance to bylo pouze 56 %. Můžeme tak sledovat mírný pokles.

Toto opět lze považovat za potvrzení, že společnosti vykazující zaměstnance budou s větší pravděpodobností reálně podnikající subjekty vykonávající ekonomickou činnost.

Obrázek č. 4 – Rozdělení doměrek v závislosti na existenci vykazování zaměstnanců



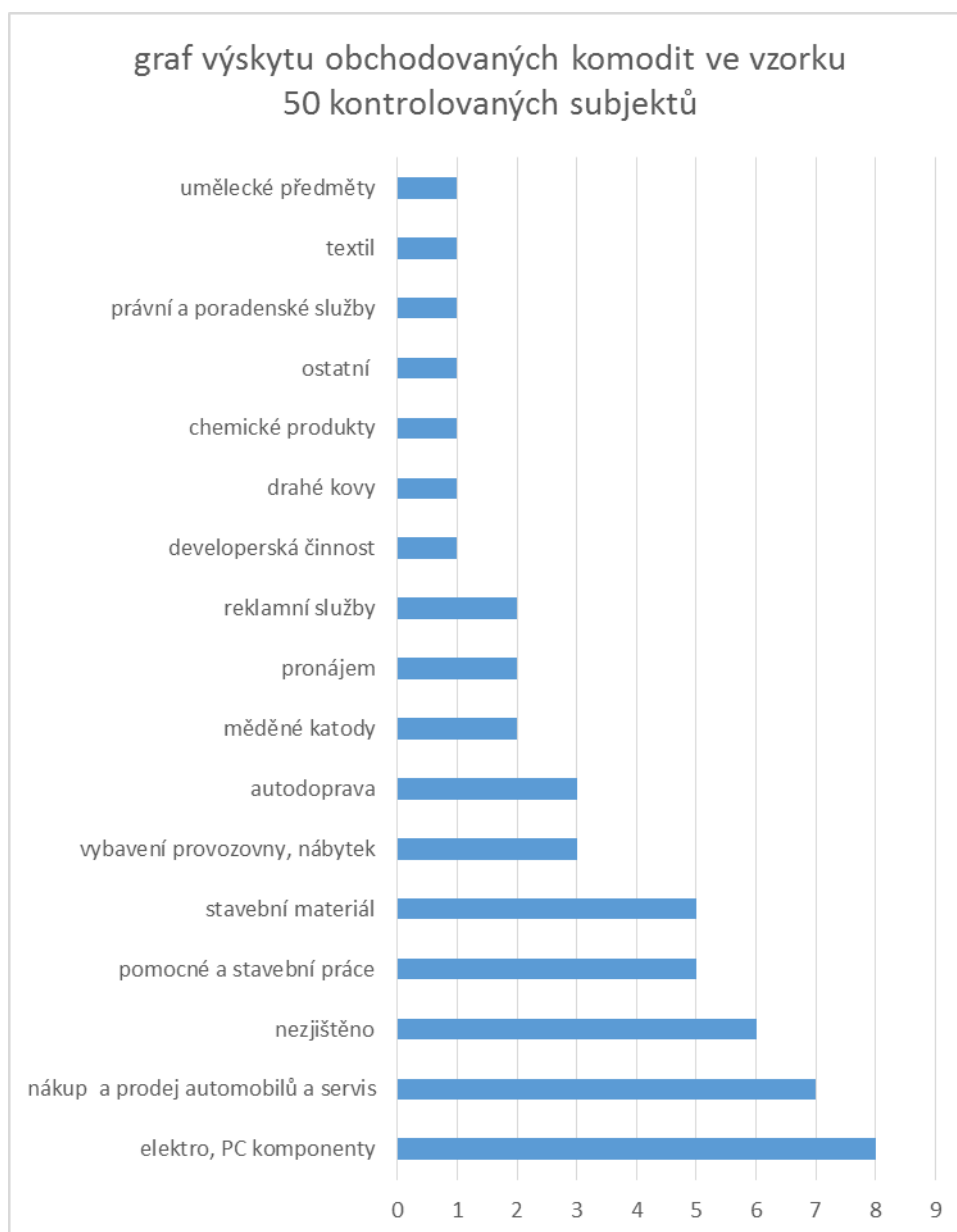
Zdroj: vlastní zpracování

4.1.5. Obchodovaná komodita/služba

Analyzována byla komodita, případně služba, která byla zmiňována v kontrolním zjištění a na které byla doměřována daň. Nemusí se tak jednat o komoditu/činnost, se kterou daňový subjekt běžně obchoduje, ale jedná se pouze druh plnění, který se u daňového subjektu objevil a kterého se týkala změna daňové povinnosti, případně výše odpočtu daně. Například stavební firmě nebyl uznán nárok na odpočet daně z pořízení automobilu. Komodita uvedená v analyzovaných datech bude pořízení automobilu, nikoliv stavební činnost, u které nebylo zjištěno žádné porušení daňových zákonů. Tento postup byl vybrán s ohledem na přesnost a správnost dat uváděných ve veřejně přístupných databázích. V opačném případě při použití dat z obchodního nebo živnostenského rejstříku bychom u většiny subjektů měli uvedeno činnost příliš obecně (u většiny subjektů by tak bylo uvedeno: „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“), nehledě na to, že tyto údaje často nereflektují skutečnou činnost subjektů.

Ve vzorku 50 náhodně vybraných kontrolovaných subjektů se vyskytly komodity a služby zachycené v následujícím grafu seřazené dle četnosti výskytu.

Graf č. 9 - Výskyt obchodovaných komodit



Zdroj: vlastní zpracování

Jak je vidět na výše uvedeném grafu, ve vzorku zjištěných dat mimo jiné figuruje jako komodita údaj „nezjištěno“. U těchto subjektů byla zahájena daňová kontrola ale daňový subjekt od začátku se správcem daně nespolupracoval. Nebyly tak předloženy žádné důkazní prostředky, které by odkazovaly na vykonávanou činnost či obchodovanou komoditu nebo tyto informace nebyly v kontrolním zjištění obsaženy.

Dále je vidět, že ve vzorku kontrolovaných subjektů v hojné míře figurují komodity, které v předchozí části této diplomové práce, zabývající se problematikou daně z přidané

hodnoty označujeme za rizikové. Máme tím na mysli zejména oblast elektra a PC komponentů, drahých kovů, měděných katod.

Doměření daně v oblasti poskytování služeb činí z analyzovaného vzorku 26 %. V tomto čísle jsou nejpodstatněji zastoupeny pomocné a stavební práce.

4.1.6 Pořizování zboží ze třetích zemí a vývoz do třetích zemí

Vykazování dovozu zboží ze třetích zemí dle § 23 ZDPH a vykazování vývozu dle § 66 zákona o DPH, tedy obchodování se zeměmi mimo Evropskou Unii. Takovýto vývoz do třetích zemí je od daně osvobozen, tzn. na výstupu daňový subjekt neodvádí žádnou daňovou povinnost z tohoto prodeje.

Na základě četnosti výskytu v analyzovaném vzorku 50 kontrolovaných daňových subjektů bylo obchodování se třetími zeměmi vyhodnoceno jako znak, který není relevantní k výši doměřované daňové povinnosti ani k dalším analyzovaným znakům. Vývoz do třetích zemí se totiž v analyzovaném vzorku 50 daňových subjektů neobjevil ani jednou a dovoz ze třetích zemí pouze ve dvou případech, což představuje zanedbatelné procento.

Na základě toho, že obchodování se třetími zeměmi se v analyzovaném vzorku 50 společností téměř nevyskytuje, lze odvodit, že obchodování se zahraničím může představovat jednu z okolností, při jejímž výskytu je menší riziko daňového podvodu. Aby toto mohlo být tvrzeno s určitostí musel by analyzovaný vzorek obsahovat data společností obchodujících se třetími zeměmi a zároveň by takovýto vzorek musel obsahovat údaje o zastoupení podvodníků v tomto vzorku.

Na závěr lze uvést konstatování, že pro to abychom mohli vyvozovat nějaké závěry z výskytu obchodování se třetími zeměmi jako znaku, souvisejícím s výší doměřené daně či s dalšími znaky vyskytujícími se u podvádějících subjektů, nedisponujeme dostatečným počtem pozorování.

4.1.7. Obchodování se subjekty z jiných členských států

V analyzovaných datech získaných ze vzorku 50 kontrolovaných daňových subjektů se jedná o data získaná z podaných daňových přiznáních za zdaňovací období, ve kterém došlo k doměření daňové povinnosti.

Vybírány byly údaje o tom, zda v podaných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty jsou vyplněny řádky číslo 3, 4, 5, 6, 20 a 21 v hodnotě nad 100 000 Kč. Analyzovány tedy byly údaje o:

- pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16, § 17, § 19 zákona o DPH)
- přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 zákona o DPH od osoby registrované k dani v jiném členském státě
- dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 zákona o DPH)
- poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) odst. 2 zákona o DPH.

Takovéto dodání zboží do jiného členského státu a poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě je dle zákona fakturováno bez daně z přidané hodnoty (takto vykazuje tuzemský subjekt). Přijetí zboží z jiného členského státu a přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 zákona o DPH je vykazováno na stejném principu jako přenesená daňová povinnost, tedy daň z přidané hodnoty odvádí kupující. Kupující si však zároveň z tohoto plnění nárokuje odpočet daně. Ve výsledku tedy pořízení zboží či přijetí služeb z jiného členského státu nemá vliv na výslednou výši daňové povinnosti.

Z analyzovaných dat zbylo zjištěno, že pořízení zboží a služeb z jiných členských států pozitivně koreluje s dodáním a poskytováním služeb do jiných členských států, což se zdá jako logickým propojením. Pořizování zboží a příjem služeb z jiných členských států nastal v případě 12 % subjektů, vývoz a poskytování služeb do jiných členských států pak nastal v 10 % případů. V případě subjektů, kteří poskytovaly služby do jiných členských států se vždy jednalo o doměření daně v oblasti autodopravy. V případě dodání zboží do jiných členských států byla ve 40 % případů těmto subjektům doměřována daňová povinnost za dodávky elektroniky a počítačových komponentů. V případě dovozu pak byla situace obdobná. U těchto subjektů tak lze dovozovat, že mohli být zapojeni do karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty na pozici broker.

4.1.8. Obchodování v režimu přenesené daňové povinnosti

Analyzována existence vykazování obchodů v režimu přenesené daňové povinnosti dle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty v podaných daňových přiznání kontrolovaných subjektů za kontrolované zdaňovací období s vykazovanou hodnotou nad 100 000 Kč.

Výskyt přenesené daňové povinnosti v podaných přiznáních k dani z přidané hodnoty je přibližně stejně častý jako výskyt obchodování se subjekty z jiných členských států. K vykazování přijetí plnění v režimu přenesené daňové povinnosti mělo dojít v 8 % případů. Dodání zboží nebo poskytnutí služeb v režimu přenesené daňové povinnosti měly analyzované subjekty provést v 10 % případů.

Nikterak překvapivé je zjištění, že výskyt přenesené daňové povinnosti se vyskytuje zejména u subjektů vykazujících obchodování se stavebním materiálem a s prováděním stavebních a pomocných prací. Doměrky u těchto subjektů se pohybovaly převážně v rozmezí od sto tisíc do jednoho milionu korun. Ve větší míře v této skupině také docházelo k hotovostním platbám nebo k výběrům z bankomatů ve významnějších objemech (tj. nad 100 000 Kč).

V případě subjektů na pozici dodavatele a vykazujících obchodování v režimu přenesené daňové povinnosti následně vždy docházelo k vykazování nadměrných odpočtů. Tato statistika je v souladu s očekáváním, neboť jak již bylo nejménou zmíněno v režimu přenesené daňové povinnosti přiznává daň na výstupu odběratel zboží nebo příjemce služeb.

4.1.9. Existence hotovostních plateb a výběrů hotovosti

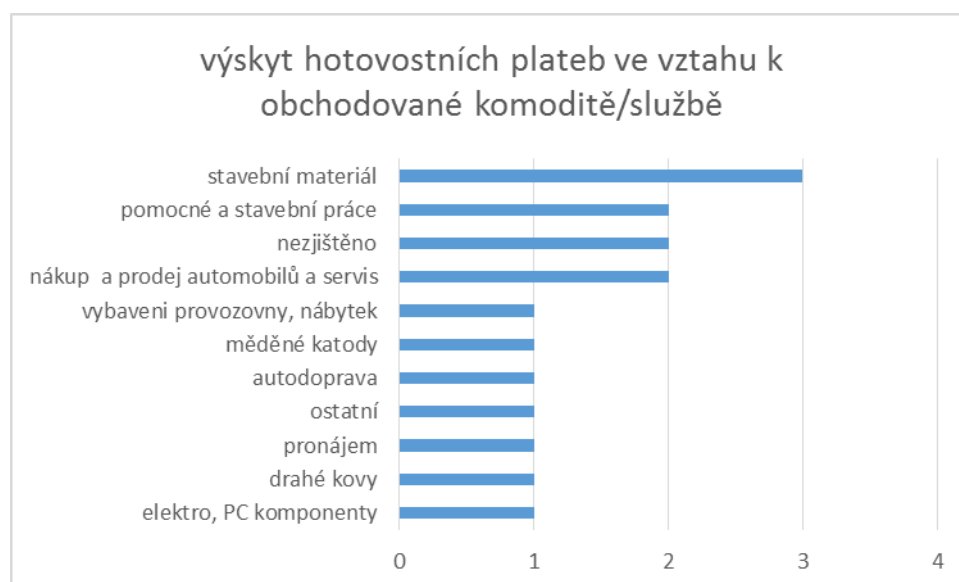
Analyzovány údaje o tom, zda v průběhu šetření byla zjištěna existence hotovostních plateb v hodnotě nad 100 000 Kč a nebo zda ve velké míře docházelo k výběrům peněžních prostředků v hotovosti z bankomatů a poboček bankovních ústavů.

Existence hotovostních úhrad lze v mnoha případech označit jako nestandardní chování v obchodních vztazích. Mnohdy je pak opravdu „náhoda“, že kontrolované subjekty mají problém prokázat přijetí zdanitelného plnění právě od subjektu, kterému mělo být placeno v hotovosti a to jako jedinému ze všech jeho ostatních dodavatelů, kterým již bylo placeno „standardně“ přes bankovní účet.

Výběry velkých objemů hotovosti u bankovních institucí správce daně často zjistí v průběhu vyhledávací činnosti a tato zjištění může například uplatnit ve výzvě k odstranění pochybností, kdy jeho pochybnosti budou založeny právě na existenci těchto podezřelých pohybů peněžních prostředků. Zkušenosti z praxe nám často říkají, že dodavatelé, kterým mělo být placeno v hotovosti jsou často nekontaktní daňové subjekty.

Existence hotovostních plateb nebo výběrů v hotovosti byla zjištěna u 32 % kontrolovaných daňových subjektů. Zastoupení hotovostních plateb ve vztahu k obchodovaným komoditám je pak zobrazeno v následujícím grafu.

Graf č. 10 – Výskyt hotovostních plateb ve vztahu ke komoditě



Zdroj: vlastní zpracování

Z korelační matice byla dále zjištěna mírná pozitivní korelace existence hotovostních plateb u subjektů obchodujících v režimu přenesené daňové povinnosti na pozici odběratele. Toto zjištění potvrzuje i výše uvedený graf výskytu hotovostních plateb ve vztahu k obchodované komoditě/službě. Na tomto grafu totiž čelní místo obsadili subjekty obchodující se stavebním materiálem a zabývajícími se poskytováním pomocných a stavebních prací, tedy subjekty, u kterých lze obchodování v režimu přenesené daňové povinnosti očekávat s ohledem na jejich obchodní činnost. Nutno však podotknout, že zákonitě jsou oblasti, a stavebnictví bychom sem mohli zařadit, ve kterých je výskyt hotovostních plateb častější a jejich existence ještě nemusí znamenat daňový únik.

Dále byla zjištěna závislost existence hotovostních plateb a výběrů z bankomatu na výši doměřované daňové povinnosti. Bylo zjištěno, že při nižší hodnotě doměřené daně je zastoupení subjektů vykazujících obchodování v hotovosti výrazně vyšší, než při doměření daně dosahujících milionových hodnot.

Tabulka č. 11 - výskyt hotovostních plateb dle výše doměřené daňové povinnosti

Výše doměrku	Výskyt hotovostních plateb
V celém analyzovaném vzorku bez ohledu na výši doměrku	32 %
Doměrky do 1 000 000 Kč	36 %
Doměrky nad 1 000 000 Kč	18 %

Zdroj: vlastní zpracování

Toto zjištění není nijak překvapivé, avšak neznamená to, že by byly zcela výjimečné případy, kdy jsou vykazovány obchodní transakce v řádech milionů korun a jejich průběh měl proběhnout v hotovosti. Úhrada těchto milionových částek je pak mnohdy, s ohledem na zákon o omezení plateb v hotovosti č. 254/2004 Sb. daňovým subjektem dokládána například následujícím způsobem.

Daňový subjekt deklaruje přijetí zdanitelného plnění v hodnotě 2 000 000 Kč včetně daně z přidané hodnoty. V pondělí pak měl přijmout pokladní doklad na úhradu 300 000 Kč, v úterý 280 000 Kč, ve středu na dalších 330 000 Kč atd., až by uhradil celou částku 2 000 000, což již na první pohled vyvolává řadu pochybností.

Zjištění správce daně o opakovaných, vysokých výběrech hotovosti mohou hrát významnou roli při stanovení pochybností správce daně a při vydávání zajišťovacích příkazů. Současně existence velkých pohybů hotovosti může znamenat i jiné nelegální aktivity než podvody na dani z přidané hodnoty.

4.1.10 Vykazovaná nízká daňová povinnost nebo vykazovaný nadměrný odpočet

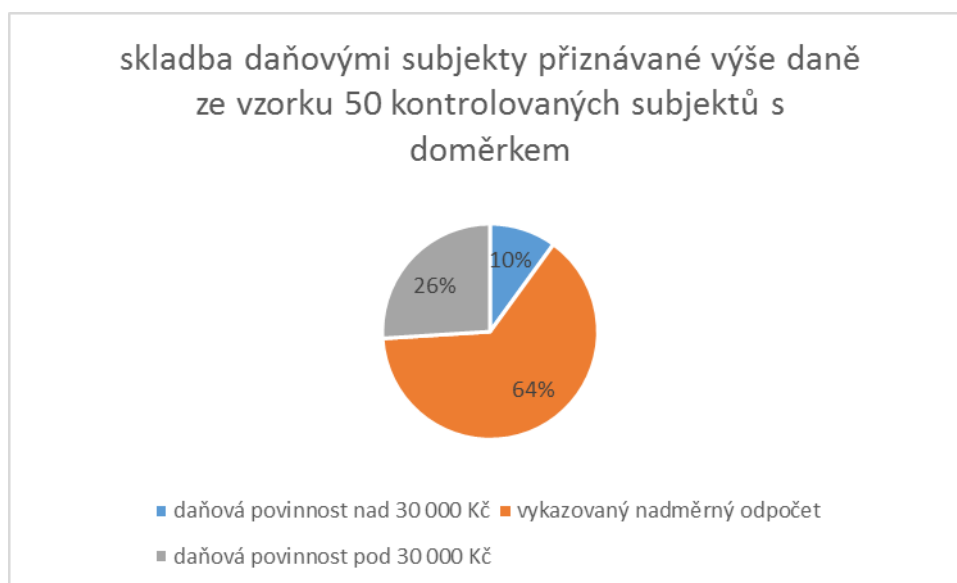
Analyzovány údaje týkající se původní, tj. daňovým subjektem přiznávané výše daňové povinnosti nebo nárokovaného nadměrného odpočtu za předmětné zdaňovací období, ve kterém byla doměřována daň. Za nízkou daňovou povinností byla zvolena hodnota 30 000

Kč. Tato hodnota může být při nezohlednění celkových vykazovaných obrátů a velikosti daňového subjektu zavádějící, avšak pomůže utvořit si představu o průměrném zastoupení „nízké“ daňové povinnosti v analyzovaném vzorku.

Další hodnota, která byla ve vzorku kontrolovaných subjektů zohledněna byl počet subjektů, vykazujících nadměrný odpočet. Jedním z našich výchozích předpokladů při psaní této práce je, že u daňových subjektů s nízkou daňovou povinností nebo vykazovaným nadměrným odpočtem je vyšší riziko daňového úniku a podvodného jednání.

Níže uvedený graf znázorňující četnost přiznávané nízké daňové povinnosti nebo nadměrného odpočtu ve vzorku 50 kontrolovaných daňových subjektů, u kterých došlo k doměření daňové povinnosti toto nepřímo potvrzuje ale zejména nám zobrazuje, s jakou přiznávanou daňovou povinností se správce daně nejčastěji při své kontrolní činnosti setkává.

Graf č. 11 - Skladba přiznávané daňové povinnosti



Zdroj: vlastní zpracování

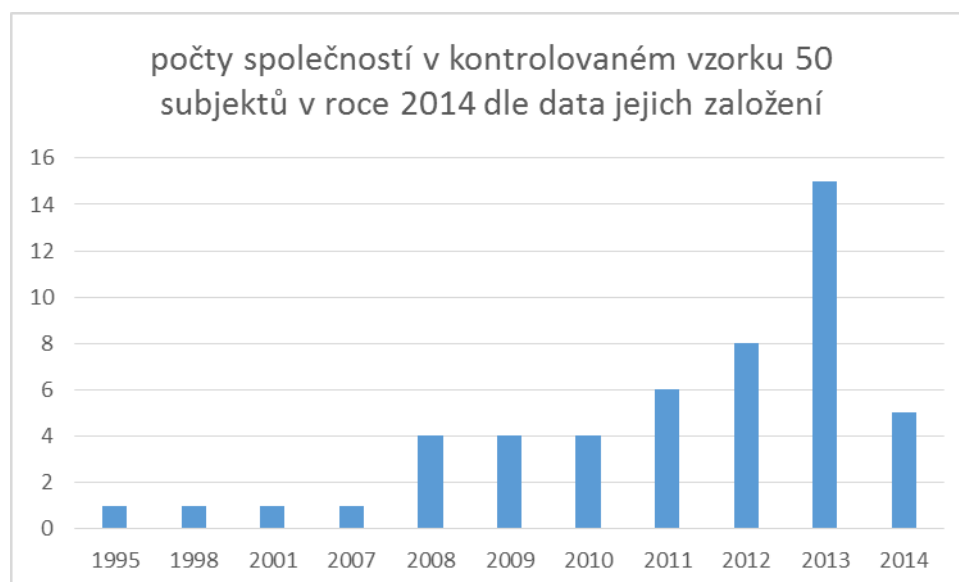
Ve skupině kontrolovaných subjektů vykazujících nadměrný odpočet byly výrazně zastoupeny subjekty, u kterých došlo k doměření daňové povinnosti v oblasti nákupu a prodeje automobilů. Ve skupině vykazující nízkou daňovou povinností pak mají vysoké zastoupení subjekty, u kterých byla doměřována daňová povinnost v oblasti elektra a PC komponentů.

Zejména mezi subjekty s nízkou daňovou povinností lze očekávat vysoký výskyt bufferů (15). Toto zároveň nepřímo potvrzují i naše data, kdy v této skupině jsou výrazně zastoupeny daňové subjekty obchodující s elektrem a PC komponenty, tedy s rizikovými komoditami z hlediska karuselových podvodů.

4.1.11 Stáří společností páčajících daňové podvody

Nejstarší společnost v kontrolovaném vzorku byla založena v roce 1995. Ty nejmladší jsou pak z roku 2014. Tyto společnosti se tedy již v prvních měsících své existence stačily zapojit do podvodů na dani z přidané hodnoty.

Graf č. 12 - Stáří kontrolovaných subjektů



Zdroj: vlastní zpracování

Data byla dále analyzována z hlediska toho, zda stáří společnosti nějak souvisí s výší doměřované daňové povinnosti. Kvůli malému počtu subjektů se starším datem založení a legislativním změnám (například týkající se sazby daně) budou výsledky zkreslené ale lze říci, že i přes to budou alespoň přibližně odrážet vývoj výše doměřené daňové povinnosti k datu zápisu subjektu do obchodního rejstříku.

Tabulka č. 12 – Průměrná výše doměřované daňové povinnosti dle stáří společnosti

Rok zápisu společností do obchodního rejstříku	Průměrná výše doměřené daňové povinnosti ve zdaňovacím období roku 2014
1995 až 2010	458 288
2010 až 2014	1 297 074*
*mezi kontrolovanými subjekty se nacházel jeden subjekt s mimořádně vysokou doměřenou daňovou povinností, která je opravdu výjimečná a která by dle našeho názoru nepřiměřeně ovlivnila uváděný výsledek. Z tohoto důvodu není v uváděné hodnotě obsažen. Při zahrnutí tohoto doměrku by průměrně doměřovaná daňová povinnost v letech 2010 až 2014 byla ve výši 2 587 326 Kč, což se nám zdaleka nejeví jako reálné.	

Zdroj: vlastní zpracování

Byla snaha z obchodního rejstříku shromáždit údaje o tom, zda kontrolované subjekty zveřejňují své účetní závěrky, tak jak jim od 1. 1. 2014 ukládá zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. Ve výsledku lze konstatovat, že řada subjektů toto neplní a své účetní závěrky v obchodním rejstříku nezveřejňuje. Statistika o tomto údaji v této práci není uvedena, protože některé kontrolované subjekty zveřejňují své účetní závěrky nepravdělně, jiné naopak krátce po doměření daně zanikly či vstoupili do likvidace a uvedená statistika by tak mohla být zavádějící.

4.1.12 Výše doměrku

Sesbírány a analyzovány data týkající se doměřené daňové povinnosti u 50 kontrolovaných daňových subjektů. Patrně nejdůležitější ukazatel ve vztahu k ostatním analyzovaným znakům u jednotlivých subjektů.

Ze vzorku 50 reálných daňových řízení, týkajících se jednoho zdaňovacího období v roce 2014, ve kterých došlo správcem daně k doměření daňové povinnosti byla doměřena celková částka daně za všechny analyzované subjekty dohromady ve výši 95 301 722 Kč. V průměru na jeden daňový subjekt připadá hodnota 1 906 034 Kč. Tuto hodnotu je však třeba brát s rezervou, neboť mezi analyzovanými subjekty se nacházel i jeden daňový subjekt s neobvykle vysokou výší daňového doměrku přesahující hodnotu 40 000 000 Kč, což při poměrně malém vzorku 50 subjektů hraje významnou roli. Po vyjmutí tohoto neobvykle vysokého doměrku z analyzovaných dat se dostaneme na průměrný doměrek, připadající na

jeden daňový subjekt, ve výši 1 002 721 Kč. Tato hodnota, při zohlednění toho, že se jedná o pražské daňové subjekty, u kterých lze očekávat vyšší obraty, než u mimopražských subjektů, se blíží průměrnému doměrku připadajícího na jednu daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty, kterou Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2014, uvádí ve výši 714 146 Kč.

Tyto hodnoty dále potvrzuje tabulka č. 13 zobrazující výši doměřené daně a její výskyt u kontrolovaných subjektů a dle které byla daň nejčastěji doměřována v hodnotách v rozmezí od 100 000 Kč do 1 000 000 Kč.

Tabulka č. 13 - Výše doměrku dle četnosti výskytu



Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedené údaje lze číst tak, že ve 12 % případů kontrol uzavřených s doměrkem daně se jedná o doměření velice daňové povinnosti, viz. kontroly s doměrkem v rozmezí 0 až 10 000 Kč. Lze předpokládat, že se jedná o kontroly, při kterých byla zjištěny pouze drobné nedostatky, vesměs administrativní povahy bez úmyslu krátit daň nebo provádět podvody na dani z přidané hodnoty (zastoupena komodita vybavení provozovny/nábytek).

Naopak ve 22 % případů doměrek z daňové kontroly přesáhl hodnotu 1 000 000 Kč. Zastoupení dle komodit v tomto vzorku bylo následující:

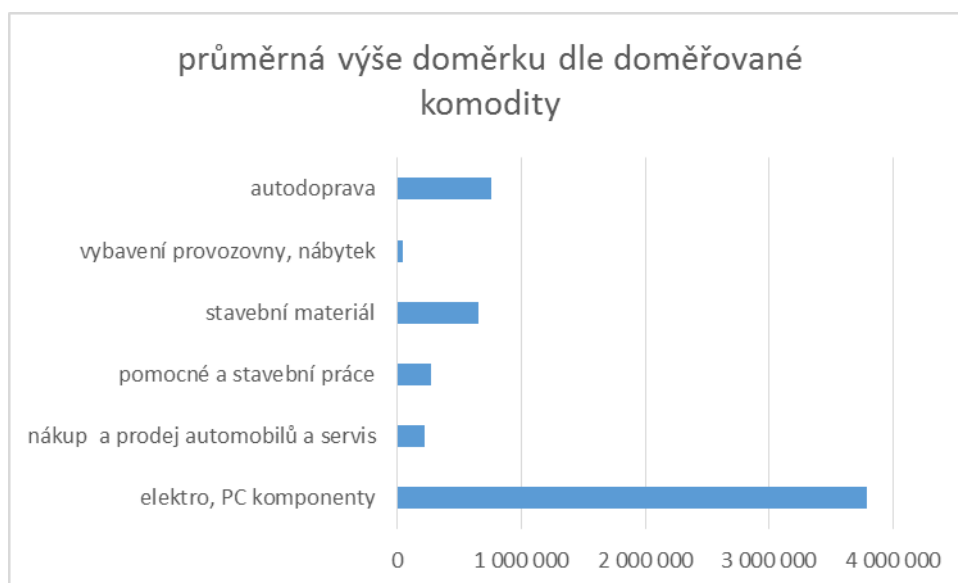
Tabulka č. 14 – Komodity v doměrku nad 1 000 000 Kč

Komodita	Počet výskytu v doměrkách nad 1 000 000 Kč
reklamní služby	1
drahé kovy	1
stavební materiál	1
elektro, PC komponenty	5
autodoprava	1
měděné katody	1
developerská činnost	1

Zdroj: vlastní zpracování

Tyto data jednak ukazují na malý počet analyzovaných vzorků, kdy by pro potřeby důkladnější analýzy bylo zapotřebí více subjektů splňující dané kritérium. Nicméně i z těchto dat vyplývá vysoká rizikovost obchodů s elektrem a PC komponenty. K tomu závěru dále navádí graf č. 13, tentokrát zobrazující průměrnou výši doměrku zobrazovanou dle komodity, na které byla doměřena daňová povinnost. Zahrnuty jsou pouze ty komodity, které byly v analyzovaném vzorku zastoupeny minimálně 3 krát.

Graf č. 13 - Průměrná výše doměrku dle komodity



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu opět vyplývá, že nejrizikovější z hlediska výše doměřované daňové povinnosti je obchodování s elektrem a PC komponenty. Do výše uvedeného grafu navíc ještě nebyl zahrnut subjekt obchodující v oblasti elektra a PC a vykazující výjimečný doměrek v řádech desítek milionů korun a který by průměrný doměrek na této komoditě ještě téměř zdvojnásobil.

4.2 Regresní model

Na analyzovaná data, tj. jednotlivé vykazované proměnné byly dále použity metody regresní analýzy. Z důvodu poměrně malého počtu pozorování (analyzovaných daňových subjektů) byl při použití regresních analýz omezen počet proměnných na následující znaky v návaznosti na výsledky korelační analýzy.

- Virtuální sídlo
- Zahraniční statutární orgán
- Vykazování zaměstnanců
- Existence přenesené daňové povinnosti (sloučeny hodnoty za pozici odběratel – dodavatel do jedné proměnné)
- Obchodování s JČS (sloučeny hodnoty na pozici odběratel (zboží/služby) – dodavatel (zboží/služby)
- Nízká daňová povinnost (bez nadměrného odpočtu, povinnost do 30 000 Kč)

Metodou nejmenších čtverců byl odhadnut lineární regresní model závislosti výše doměrku k výše uvedeným proměnným. Následuje výstup ze statistického programu R obsahující všechny proměnné ve vztahu k výši doměrku.

Obrázek č. 5 - Regresní model M1

```
> m1 <- lm(Domerek ~ virtsidlo + zahrStatOrgan + vykazZamestnancu + prenesenaPovinnost + zahranicniObchod + nizkaPovinnost, data = DataReg)
> summary(m1)

Call:
lm(formula = Domerek ~ virtsidlo + zahrStatOrgan + vykazZamestnancu + prenesenaPovinnost + zahranicniObchod + nizkaPovinnost, data = DataReg)

Coefficients:
              Estimate Std. Error t value Pr(>|t|)
(Intercept)    2064343    1117672     1.847   0.0716 .
virtsidlone    -657732     535173    -1.229   0.2258
zahrStatOrgan -1457361     546285    -2.668   0.0107 *
vykazZamestnancune -385346     575364    -0.670   0.5066
prenesenaPovinnostne 889077     676620     1.314   0.1958
zahranicniObchodne -134060     649349    -0.206   0.8374
nizkaPovinnostne -325196     611417    -0.532   0.5976
---
Signif. codes:  0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Residual standard error: 1714000 on 43 degrees of freedom
Multiple R-squared:  0.2048, Adjusted R-squared:  0.09382
F-statistic: 1.846 on 6 and 43 DF, p-value: 0.1127
```

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě regresní analýzy byly některé proměnné vyhodnoceny jako nevýznamné. Následoval proto iterativní postup. V okamžiku, kdy byla některá proměnná vyhodnocena jako nevýznamná, proběhl odhad nového modelu bez proměnné, jejíž význam byl vyhodnocen jako nejmenší. Za nejvýznamnější proměnnou byla ve vztahu k výši doměrku vyhodnocena existence zahraničního statutárního orgánu. Tato závislost je zachycena na následujícím výstupu ze statistického programu R.

Obrázek č. 6 – Regresní model M2

```
Call:
lm(formula = log(Domerek) ~ zahrStatOrgan, data = DataReg)

Residuals:
    Min       1Q   Median       3Q      Max
-3.598 -1.295  1.008  1.008  3.464

Coefficients:
            Estimate Std. Error t value Pr(>|t|)
(Intercept)    13.3983     0.5080  26.374 < 2e-16 ***
zahrStatOrgan  -1.7943     0.6161  -2.913  0.00543 **
---
Signif. codes:  0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Residual standard error: 2.032 on 48 degrees of freedom
Multiple R-squared:  0.1502, Adjusted R-squared:  0.1325
F-statistic: 8.483 on 1 and 48 DF, p-value: 0.005426
Zdroj: vlastní zpracování
```

Dále byla provedena verifikace regresních modelů. Byl proveden test multikolinearity a heteroskedasticity. Výsledky těchto testů, včetně příslušných grafů jsou uvedeny v příloze č. 1 na konci této práce.

5 VÝSLEDKY A DISKUSE

5.1 Výsledky analýzy

Analýzou provedenou na vzorku 50 daňových subjektů, kterým v období roku 2014 byla doměřována daňová povinnost bylo zjištěno následující.

Většina kontrolovaných subjektů měla, zjištěno dle četnosti výskytu daného znaku, virtuální sídlo, statutární orgán s původem v tuzemsku a to včetně vlastnické struktury společnosti. Dále bylo zjištěno, že většina subjektů nevykazuje existenci zaměstnanců a že nejčastěji obchodovanou komoditou je sortiment elektra a PC komponentů následovaný nákupem, prodejem a servisem automobilů. Přibližně u jedné třetiny subjektů mělo docházet k výskytu hotovostních plateb nad 100 000 Kč a to zejména v oblasti stavebnictví, tj. nákupu a prodeje stavebního materiálu a provádění pomocných a stavebních prací. Důležité je zjištění, že většina subjektů v analyzovaném vzorku původně nárokovala nadměrný odpočet a nebo vykazovala nízkou daňovou povinnost, jejíž hranice byla pro účely této práce stanovena ve výši 30 000 Kč. Z hlediska četnosti výskytu se v kontrolním vzorku objevovaly nejčastěji nově založené společnosti se stářím do jednoho roku, které se již v prvních měsících své existence stačily zapojit do podvodů na dani z přidané hodnoty. U těchto nových subjektů také došlo k doměření vyšší daňové povinnosti než u starších subjektů.

Z hlediska výše doměřované daně bylo zjištěno, že ve 12 % případů se jednalo o doměření velice nízké daňové povinnosti (do 10 000 Kč) naopak ve 22 % případů se jednalo o významné doměrky s fiskálním efektem nad 1 000 000 Kč. Většina doměrků se tedy pohybovala mezi tímto rozmezím a největší doměrky byly zaznamenány v oblasti elektra a PC komponentů.

Z korelační matice lze vyčíst silnou pozitivní korelaci mezi zahraničním statutárním orgánem a existencí společníka ze zahraničí, která se jeví jako logická. Co je však důležitější je zjištění, že zahraniční statutární orgán výrazněji koreluje i k výši doměřené daně a to společně ale v menší míře s dodáním zboží do jiných členských států a vykazováním nízké daňové povinnosti.

Jednotlivé znaky byly dále podrobeny regresní analýze, při které byl jako nejvýznamnější znak ve vztahu k výši doměřené daně byla vyhodnocena existence zahraničního statutárního orgánu.

5.2 Zjištěné shodné znaky u daňových podvodů

Oproti údajům z roku 2011, které byly zjištěny Alenou Křížovou v její diplomové práci došlo k nárůstu subjektů na virtuálních adresách o 24,4 %. Autorka neuvádí, zda jí nasbíraná data pocházejí z finančního úřadu s místní působností ve městě nebo spíše z míst vesnického rázu, u kterých lze očekávat menší výskyt virtuálních sídel než ve městech. Každopádně i tak porovnání údajů z roku 2011 a 2014 ukazují, že mezi těmito roky nedošlo k žádnému zlepšení a obliba využívání virtuálních sídel stoupá.

Podíl subjektů s virtuálním sídlem dosahuje hodnoty 68 %. Existenci virtuálního sídla tak lze označit za společný znak, při jehož výskytu je lehce zvýšena pravděpodobnost daňového podvodu. Nelze si však myslet, že by tento znak hrál nějakou zásadní roli z hlediska rizikovitosti daňových subjektů a to ani ve vztahu k výši doměřené daně, o čemž svědčí i výsledky regresní analýzy.

Jak již bylo zmíněno v teoretické části této práce, jedním z možných řešení eliminace karuselových podvodů na rizikových komoditách je zavádění režimu přenesené daňové povinnosti. Zjištěná data potvrzují tento trend. Elektro, a PC komponenty, které byly jako komodita z hlediska výskytu v kontrolovaném vzorku 50 subjektů vyhodnoceny jako nejvíce rizikové, vstoupily do přenesené daňové povinnosti v roce 2015

Na analyzovaných datech je také vidět posun oproti údajům zjištěným Alenou Křížovou, která v údajích za rok 2011 označila jako nejvíce rizikové (s podílem nad 7 %) zejména tyto komodity (seřazená dle četnosti výskytu):

- 1) Stavební činnost (22,8 %)
- 2) PHM (15, 8 %)
- 3 a 4) Software a hardware (7,9 %)
- 3 a 4) textil (7,9 %)

oproti námi zjištěným údajům v roce 2014 (nad 7 %):

- 1) Elektro a PC komponenty (16 %)
- 2) Nákup a prodej automobilů, servis (14 %)
- 3 a 4) Stavební materiál (10 %)
- 3 a 4) pomocné a stavební práce (10 %)

Lze tak sledovat, že stále je velice riziková oblast stavebnictví, kdy údaje z rok 2011 a 2014 jsou téměř totožné (okolo 20 %). Kromě pohonných hmot, které se v našem vzorku nevyskytují, došlo k zajímavé změně v oblasti softwaru a hardwaru. V datech je tato oblast označována jako elektro a PC komponenty. V roce 2014 lze pozorovat téměř dvojnásobný nárůst oproti roku 2011, kdy na toto číslo má zřejmě vliv stoupající obliba této komodity v karuselových podvodech. Nárůst je také zřetelný v oblasti automobilů (které v roce 2011 zaujímaly podíl 5,9 %). V této oblasti jsou populární zejména podvody s dovozem ojetých aut ze zahraničí.

Znaky, které byly u subjektů obchodujících v režimu přenesené daňové povinnosti na pozici dodavatele zjištěny, odpovídají rozborům Nejvyššího kontrolního úřadu. Nejvyšší kontrolní úřad v roce 2014 hodnotil činnosti správce daně a dopad legislativních změn na státní rozpočet. V rámci kontrolní akce 14/17, kontrolní orgán uvádí svá zjištění ohledně zavedení režimu přenesené daňové povinnosti. V důsledku zavedení tohoto režimu mělo dojít k výraznému čerpání nadměrných odpočtů u plátců podnikajících ve stavebnictví, přičemž čerpání nadměrných odpočtů převýšilo daňovou povinnost o více než 7 mld. Kč. Zároveň u společností podnikajících ve stavebnictví došlo v roce 2013 oproti roku 2011 k poklesu nových nedoplatků o 35 %, zatímco v ostatních odvětvích nové nedoplatky poklesly pouze o 16 % (37).

Vzhledem ke stále rostoucí snaze finanční správy potlačit karuselové podvody lze předpokládat, že nezanedbatelné množství společností zapojených do karuselových podvodů bude jednorázovou skořápkou na jedno použití, často pořízenou jako ready made společnost. Existence takovýchto společností v obchodním rejstříku a zejména jejich registrace u správce daně jako plátce daně z přidané hodnoty by vzhledem k administrativní náročnosti neměla být nějakou dlouhodobou záležitostí. Z tohoto důvodu byla shromážděna data z obchodního rejstříku o stáří společností zařazených v našem vzorku kontrolovaných společností.

Ze shromážděných dat vyplývá, že co se týče subjektů vyskytujících se v kontrolovaném vzorku tak z hlediska četnosti výskytu vycházejí jako potenciálně nejrizikovější nově založené společnosti se stářím okolo jednoho roku.

5.2.1 Doměření daně v oblasti elektra a PC komponentů

Z provedených analýz jako nejrizikovější a to s velikým předstihem vychází obchodování v oblasti elektra a PC komponentů. K tomuto zjištění vedou hodnoty výše doměřované daně na této komoditě a její četnost výskytu. Je zde třeba připomenout, že se jedná o data týkající se zdaňovacího období roku 2014, tedy v době, kdy obchodování s elektronikou, zejména s mobilními telefony, herními konzolemi, tablety, laptopy nebo zařízení s integrovanými obvody nespadlo do režimu přenesené daňové povinnosti (§ 92a zákona o DPH). Tyto komodity do tohoto režimu byly zařazeny až k datu 1. 4. 2015 (37).

V analyzovaném vzorku 50 subjektů s doměrkem daně se nacházelo celkem 8 subjektů vykazujících obchodování v oblasti elektra a PC komponentů. Souhrn znaků, které tyto subjekty vykazovaly je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 15 – Charakteristika subjektů z oblasti elektra a PC komponentů

Obchodování s elektrem a PC komponenty	ano	Ne
Vykazování virtuálního sídla	8	0
Zahraniční statutár	6	2
Zahraniční společnost	6	2
Vykazování zaměstnanců	1	7
Obchodování v režimu přenesené daňové povinnosti	0	8
Obchodování se 3. zeměmi	0	8
Obchodování s JČS	2	6
Existence hotovostních plateb a výběrů z bankomatů	1	7
Doměrek do 10 000 Kč	1	-
Doměrek v rozmezí 10 000 Kč až 100 000 Kč	2	-
Doměrek v rozmezí 1 000 000 Kč až 2 000 000 Kč	2	-
Doměrek v rozmezí 4 000 000 Kč až 5 000 000 Kč	2	-
Doměrek vyšší než 5 000 000 Kč	2	-

Zdroj: vlastní zpracování

Z hlediska četnosti výskytu v analyzovaném vzorku subjektů se tedy jako rizikové jeví obchodování v oblasti elektra a PC komponentů. Z toho důvodu by bylo vhodné pro Finanční správu zaměřit se nyní na tuto oblast v budoucí rizikové analýze.

5.3 Diskuse k problematice řetězových podvodů na DPH

V následující diskusi budou zmíněna, některá možná opatření či návrhy, které mohou být považovány za důležité z hlediska zlepšení správy daní a především výběru daně z přidané hodnoty. V úvodní části této práce bylo uvedeno, že daně tvoří významnou složku státního rozpočtu a že daní, která je z hlediska výše příjmů do státního rozpočtu je daně z přidané hodnoty. Dále bylo zmíněno, že výběr daně z přidané hodnoty i přes mírný růst z hlediska výše vybrané daně v uplynulých letech provázen zatížen značnými obtížemi. Mezi tyto obtíže byly zařazeny zejména úniky na dani z přidané hodnoty, způsobené zejména podvodným jednáním daňových subjektů zapojených do řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty. Avšak byly zmíněny i na další oblasti nepřímo komplikující výběr daně z přidané hodnoty.

5.3.1 Modernizace informačního systému Finanční správy

Program ADIS, primární informační systém správce daně je v provozu již od března 2013 a je na místě vážně uvažovat o jeho nahrazení nějakým modernějším rozhraním (27). Uvažování o nahrazení systému ADIS jistě probíhá, neboť například od února je na stránkách finanční správy studie posouzení stávajícího daňového informačního systému Finanční správy České republiky (ADISu). Dle této studie je například ADIS jedním z nejzastaralejších systémů státní správy. Níže je uveden výčet některých zásadních zjištění uvedených v této studii.

- 90% ADIS postaveno na zastaralém prostředí z konce 80. a začátku 90. let (Informix 4 GL).
- Vývoj probíhal přírůstkově v oddělených daňových silech (tzn. úloha na jednu daň se vytváří odděleně od ostatních, tj. samostatně)
- Zastaralost systému má vytvářet enormní pracovní neefektivitu (až 30 % úkonů „kliků“ je považována za nadbytečné)
- Nízká automatizace úkonů
- Náklady na aktualizace a záplaty za posledních 5 let dosáhli hodnoty 612 milionů korun
- Neefektivita vývoje, stoupající náklady, záplatování
- Většina uživatelů hodnotí systém velmi negativně (až 95 %)

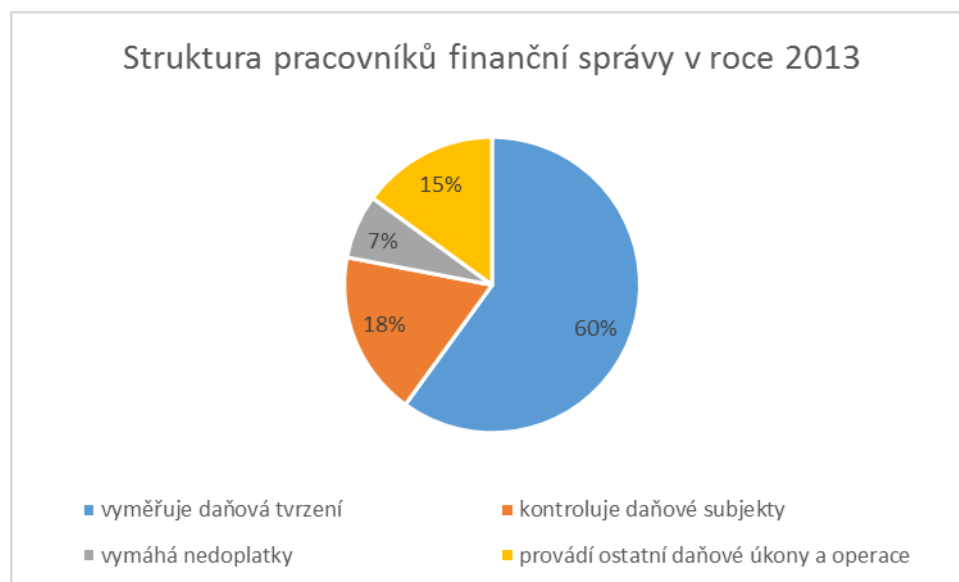
- Naprostá absence pokročilejších kontroly/analyticko statistických funkcí (43)

Studie se dále zabývá možným budoucím vývojem, který však není předmětem této práce. Je však nutné říci, že má-li se zlepšovat efektivita výběru daní, je třeba zlepšit efektivitu práce finanční správy a tato efektivita je neoddelitelně svázána s informačním systémem, který bude finanční správy primárně využívat. Nový informační systém by tak měl přinést větší míru automatizace, aby se větší procento pracovníků finanční správy mohlo věnovat kontrolním úkonům a aby nebyly zdržovány zdlouhavým a zbytečným zadáváním jednotlivých příkazů do informačního systému. A dále aby tento systém nabídl takové analytické funkce, které by pomohl těmto pracovníkům ušetřit další čas.

5.3.2 Počet pracovníků finanční správy

Při zavádění stále nových legislativních opatření (kontrolní hlášení, EET) stoupají i nároky na počty pracovníků finanční správy. Nelze však tvrdit, že nějaké hromadné nabírání například kontrolorů zlepší výběr daní. Vždyť pro daňovou správu od roku 2013 pracuje přibližně 15 000 zaměstnanců z tohoto počtu se přibližně 2 700 zabývá kontrolní činností.

Graf č. 14 – Struktura pracovníků Finanční správy



Zdroj: FINANČNÍ SPRÁVA, *Studie posouzení stávajícího daňového IS Finanční správy ČR*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/f-novinky/2016-GFR-studie-posouzeni-ADIS.pdf> /vlastní zpracování

Počet pracovníků a související poměrové ukazatele za fiskální rok 2013 ukazují, že počet pracovníků Finanční správy ČR je srovnatelný se zeměmi s obdobnou výší daňového inkasa (43). Klíčem je proto spíše udržet zkušené kontrolory, kteří budou moci své zkušenosti předávat dále a zajistit jim takové podmínky, ve kterých bude jejich práce co nejefektivnější.

Na následujících stránkách jsou dále nastíněna, možná opatření a návrhy, které by mohly zlepšit výběr daně a mít pozitivní vliv na oblast výběru daně z přidané hodnoty. Zkušenosti správců daně ale i závěry odborné literatury se shodují, že velkým problémem jsou takzvané bílí koně. Tito bílí koně již byly zmíněny v teoretické části této práce pojednávající o problematice registrace k DPH.

5.3.3 Opatření v oblasti registrace k DPH

Právo na registraci k DPH má každý a toto právo nelze nikomu upírat. Toto je základní východisko, kterého se musíme držet a ctít ho. Avšak jak bylo zmíněno, registrace k dani z přidané hodnoty musí být podložena reálnou ekonomickou činností. Největší změnou na tomto poli bylo zatím zavedení institutu nespolehlivého plátce.

Institut nespolehlivého plátce se za dobu své existence postupně vyvíjel. Z počátku, tj. v roce 2013 a 2014 byl využíván naprosto minimálně a jeho dopad byl téměř nulový. To mělo následně vliv i na uplatňování ručení příjemce zdanitelného plnění, který byl postupně taktéž různě rozšiřován. Kritéria, pro institut nespolehlivého plátce se postupně zpřísnovala, což vedlo k většímu využívání tohoto institutu. V současnosti se zdá, že legislativní nastavení nespolehlivého plátce je na dobré úrovni ale stále si lze představit větší využívání tohoto institutu a stejně tak rychlejší rušení registrací k DPH ze strany správce daně při splnění zákonných podmínek. Avšak opatření, které by mohlo mít teprve zásadní dopad na oblast registrace k dani z přidané hodnoty spočívá v důkladnějším prověřování statutárních orgánů daňových subjektů. Současný stav je totiž takový, že jednatelem daňového subjektu se může stát prakticky každý, bez ohledu na svou podnikatelskou minulost.

V dnešní praxi proto často nastává následující situace. Daňovému subjektu je prokázána účast na daňovém podvodu, je mu doměřena daňová povinnost a tato povinnost není uhrazena. V lepším případě je ještě tento subjekt prohlášen za nespolehlivého plátce. Takovýto daňový subjekt, který již byl „prokouknut“ je pro pachatele daňového podvodu dále

nepoužitelný a proto dojde k jeho přepsání na bílého koně. Činnost daňového subjektu je tak prakticky ukončena a bývalý jednatel v tomto okamžiku zakládají a nebo již mají připravenou jinou společnost. Výše uvedený proces se pak může dokonce několikrát zopakovat bez toho, aniž by skuteční pachatelé daňových úniků měli potíže při zakládání nové společnosti či registraci k DPH.

V této souvislosti lze na internetu narazit i na velice „zajímavý“ způsob podnikání. Existují subjekty, které od Vás za určitý poplatek převezmou jakoukoliv společnost, bez ohledu na její minulost, závazky, počet zaměstnanců apod. Jednatel, jednoho takového subjektu, který nabízí tyto „služby“ tak na papíře ovládá stovky takovýchto nechtěných firem (49). Takový stav je neúnosný a je třeba s ním něco udělat.

Při řešení tohoto problému je však třeba brát v potaz, že tu jsou zejména politické zájmy na tom, aby podnikání bylo co nejpřístupnější co nejvíce lidem a aby existovalo co nejméně překážek pro ty, kdo chtějí podnikat. Tyto zájmy můžeme například vidět v tom, že dnes můžete založit společnost se základním kapitálem pouhé jedné koruny. V tomto střetu dvou protichůdných směrů tak finanční správa může fakticky konat pouze v oblasti, na kterou má přímý vliv a těžko tak lze očekávat významnější změny například v oblasti zákona o obchodních korporacích. Naopak krokem, který již byl teprve nedávno podniknut, je kromě zavedení nespolehlivého plátce, jehož dopad zatím nelze považovat za nijak zásadní, zavedení nového institutu takzvané nespolehlivé osoby.

5.3.4 Nespolehlivá osoba

Dne 7. 7. 2016 vláda schválila daňový balíček, jehož účinnost nastane od 1. ledna 2017. Kromě dalších opatření (například na dani z příjmu) v daňové oblasti zavádí již zmíněný institut nespolehlivé osoby, která by nově měla doplňovat institut nespolehlivého plátce.

Nespolehlivou osobou se tak bude moci stát jakákoli fyzická nebo právnická osoba, která závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty (44). Cílem je mimo jiné zamezit snaze některých podnikatelů zařazených na seznam nespolehlivých plátců o své fiktivní očištění tím, že účelově zruší svou registraci plátce a

následně ji opět získají (45). Stejně jako v případě institutu nespolehlivého plátce nelze očekávat okamžité výsledky a zvláště pokud tento institut nebude dostatečně využíván.

Jako ideální, avšak nereálně řešení problematiky osob páchající daňové úniky lze spatřovat v následující řešení. A to, aby se při zakládání nových společností nebo při jmenování nových statutárních orgánů byla prověřována podnikatelská minulost těchto nově zapisovaných osob. Toto by pak mělo za cíl, zabránit situacím, při kterých se osoby bezpečně identifikované jako bílí koně stávají jednateli dalších a dalších společností. Zároveň by se mělo zamezit tomu, aby se osoby, které se v minulosti nějak vážně protizákonně provinili mohli nadále podnikat a potenciálně způsobovat další škody.

Chápeme složitost výše uvedeného návrhu a zároveň bychom rozhodně nechtěli omezit podnikání osobám, které „jednou“ udělali chybu či se dostali do finančních potíží ale chtěli bychom omezit podnikání těm osobám, které soustavně porušují zákony a způsobují hospodářskou škodu. Například by při novém zápisu do obchodního rejstříku bylo možné požadovat informace o tom, zda došlo k závažnému a opakovanému porušení daňových zákonů v době, kdy tato osoba byla zapsána jako statutární orgán u jiných podnikatelských subjektů, případně zda v této funkci subjekt řádně plnila své povinnosti vůči správci daně.

5.3.5 Boj s virtuálními sídly a ready-made společnostmi

Co se týká využívání takzvaných ready made společností lze předpokládat, že se tento problém vyřeší důslednějším prověřováním obchodní činnosti při registraci nové společnosti jako plátce k DPH. Pro správce daně by již dnes neměl být problém identifikovat ready made společnost a neudělit jí registraci k DPH. Větší výzvu však představuje problematika využívání virtuálních sídel.

Možná omezení využívání virtuálního sídla?

V současnosti si lze jen těžko představit legislativní omezení používání virtuálních sídel. Právě proto se jeví jako dobré pokračovat ve využívání institutu delegace místní příslušnosti a jeho důslednějšího využívání.

Analýzy provedené v této práci vedou k závěru, že v případě osob využívajících virtuální sídla je zvýšeno riziko úniků daně z přidané hodnoty. U osob využívajících virtuální sídla je také logicky větší riziko budoucí nekontaktnosti takovéto osoby. Pro zlepšení postavení správce daně v dokazovacím řízení si lze představovat, že by správce daně zveřejňoval seznamy virtuálních adres, nebo informace o tom, zda daňový subjekt sídlí na virtuální adrese. Správce daně by dále měl klást větší důraz na to, že využívání virtuálního sídla může být považováno za rizikový faktor v obchodních vztazích, a že při zjištění této skutečnosti v obchodních vztazích je třeba věnovat větší pozornost kontrolním mechanismům v obchodních vztazích.

5.3.7 Informace získané od daňových subjektů

Při shromažďování analyzovaných dat byla snaha sbírat takové informace, které má v okamžiku před vyměření daňového přiznání správce daně k dispozici, a na základě kterých se rozhoduje zda zahájit postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu a nebo zda může vyplatit nárokovaný nadměrný odpočet. Kvůli 30 denní lhůtě na vrácení nadměrného odpočtu, která je dána zákonem totiž správce daně mnohdy nemá čas zjišťovat, zda daňový subjekt je kontaktní (kromě podávání daňových tvrzení), zda statutární orgán je pouze bílým koněm s bydlištěm kdesi na ubytovně, či jinak ověřovat důvod nezvykle vysokého nadměrného odpočtu.

Jistě by bylo velkým přínosem, kdyby se tato 30 denní lhůta zvedla například na dvojnásobek. Prospělo by to správě daní nejenom na dani z přidané hodnoty ale i na dani z příjmu fyzických osob, kdy v období „vratek“ dochází k nadměrnému zatížení vyměřovacích oddělení. Bohužel tohoto dílčího opatření se jen tak nedočkáme ba naopak, trend je spíše opačný. Při zadržování nadměrného odpočtu jsou zaváděny úroky, které jsou daňovým subjektům v případě prokázání nároku na odpočet daně vypláceny. Děje se tak na ochranu daňových subjektů a správce daně se s tímto trendem bude muset vypořádat.

Při zahajování kontrol byl správce daně kromě informací z finančně analytického útvaru, vlastní vyhledávací činnosti, potažmo jiných podnětů odkázán zejména na systém ADIS a úlohu důvěryhodnosti daňových přiznání, kterou tento systém obsahuje.

Tato funkce (důvěryhodnost daňových přiznání) na základě údajů získaných z tvrzení podaných daňovým subjektem (i za delší období) a databází, které má správce daně

k dispozici (VIES, centrální registr správních deklarací) vyhodnotí, zda je podané daňové tvrzení důvěryhodné a označí ho stupněm rizikovosti. Tato úloha poměrně dobře plní svou funkci a pomáhá vybrat správné kandidáty na provedení daňové kontroly.

Při analýze dat nebyla nalezena žádná zásadní spojitost mezi výši doměrků a nějakých z vykazovaných údajů v daňových přiznáních. Bez konkrétních číselných hodnot za určité zdaňovací období tedy nelze tvrdit, že by daňové subjekty vykazující například obchodování s obchodními partnery z jiných členských států byly rizikovější skupinou z hlediska podvodu na DPH. Co však bylo potvrzeno s jistotou je fakt, že existují komodity, na kterých je riziko výskytu daňového podvodu několikanásobně větší.

5.3.8 Rizikové komodity a přenesená daňová povinnost

Jako zdaleka nejrizikovější komoditou za zdaňovací období roku 2014 bylo z hlediska četnosti výskytu vyhodnoceno obchodování s elektrem a PC komponenty a to nejenom ve vztahu k četnosti výskytu ale k vzhledem k výši doměřené daňové povinnosti. Toto může být dáno především tím, že mobilní telefony, tablety apod. jsou lehce transportovanou komoditou, a pro obchodování s nimi není třeba disponovat nějakými zvláštními povoleními. Opatření, které by pomohlo omezit podvody na dani z přidané hodnoty s touto komoditou zde nebude navrženo a to z toho důvodu, že takovéto opatření již bylo učiněno. Po pozitivní odezvě uplatňování režimu přenesené daňové povinnosti při provádění stavebních prací následovalo v dubnu 2015 zavedení tohoto režimu i na sortiment elektra a PC komponentů (42). Průkopnickou komoditou bylo v tomto ohledu dodání zlata, na které se režim přenesené daňové povinnosti vztahuje již od roku 2006. Při dodání zlata však významnou roli hraje jeho ryzost, které je v zákoně o dani z přidané hodnoty taktéž vymezena, proto se podvody na této komoditě zavedením přenesené daňové povinnosti nepodařilo úplně eliminovat.

V současnosti je tedy situace taková, že všichni vědí, že režim přenesené daňové povinnosti funguje a skutečně eliminuje karuselové podvody na dani z přidané hodnoty. Problém však nastává v okamžiku, kdy by se tento režim měl rozšířit na více komodit, neboť jak již bylo uvedeno, Česká republika je v tomto omezována právem Evropské unie. Evropská unie prozatím na nějaké masivnější rozšiřování přenesené daňové povinnosti přistoupit nechce a to i přes to, že roční objem podvodů na DPH představuje v Evropské unii hodnotu 168 miliard eur (34). Zavádění režimu přenesené daňové povinnosti proto probíhá postupně a

teprve po schválení všemi členskými státy. Naneštěstí současné politické zastoupení v čele s ministrem financí je na poli prosazování režimu přenesené daňové povinnosti velice aktivní. Dokonce se snažilo prosadit, aby Česká republika byla v zavedení všeobecné přenesené daňové povinnosti jakýmsi testovým státem, ve kterém by se vyzkoušela funkčnost tohoto modelu. O podobný projekt se již v roce 2007 a 2008 pokoušelo Rakousko, kde se však nakonec neuskutečnil (46). Z těchto snah se mimo jiné zdá, že karuselové podvody jsou jako velký problém vnímány zejména ve východní a střední Evropě, zatímco na západě tento problém tak palčivě vnímán není.

Po samotném zavedení režimu přenesené daňové povinnosti je velice obtížné vyčíslit jeho přínos. Zároveň současným problémem režimu přenesené daňové povinnosti je právě to, že je zaveden pouze na určitá odvětví. Pachatelé karuselových podvodů se tak velice rychle přeorientují a začnou tuto činnost páchat v jiné oblasti. Dalším problémem, který se při zavádění režimu přenesené daňové povinnosti napříč Evropskou Unií objevuje a který taktéž potvrzuje úspěšnost tohoto režimu zdaňování v boji proti karuselovým podvodům je nejen jejich přesun z hlediska komodity ale i přesun podvodné činnosti do států, kde tento režim na danou komoditu dosud zaveden nebyl (34).

Po zavedení režimu přenesené daňové povinnosti na dané komoditě v jednom členském státě dochází k přesunu karuselových podvodů do ostatních států s podobným právním a hospodářským prostředím (s pravidly obchodování s danou komoditou). K tomuto chování pachatelů karuselových podvodů došlo například při karuselových podvodech se šrotem a použitým materiálem. V okamžiku kdy byl na Slovensku a v Maďarsku zaveden režim přenesené daňové povinnosti na tuto komoditu došlo k přesunu podvodů do České republiky. Česká republika pak byla nucena následovat Slovensko a Maďarsko v zavedení režimu přenesené povinnosti na tuto komoditu, což se skutečně v roce 2011 událo.

Na základě této zkušenosti je tak důležité, aby sousední členské státy, které mají obdobné ekonomické a obchodní prostředí, vzájemně koordinovaly zavádění reverse charge na vybrané komodity. Každý členský stát by měl mít možnost v dostatečném časovém prostoru zvážit, zda na základě jeho zkušeností hrozí riziko přesunu daňových podvodů, a pokud ano, pak by měl být režim přenesené daňové povinnosti zaváděn ve shodném časovém období (34). Při zavádění režimu přenesené daňové povinnosti je tedy nutná vysoká míra koordinace mezi členskými státy. Důležité je také vymezení jednotlivých komodit a služeb

v členských státech, tak aby daná komodita v jednom členském státě odpovídala svou klasifikací stejné komoditě v ostatních členských státech. Tedy například aby komodita označovaná jako železný šrot v jednom státě, odpovídala svým označením téže komoditě (železnému šrotu) v České republice a neskrývaly se pod jedním názvem dva rozdílné druhy zboží. Toto však nic nemění na skutečnosti, že pokud nebude zavedena skutečně všeobecná přenesená daňová povinnost, budou pachatelé karuselových podvodů vždy o krok před správcem daně neboť komodit, se kterými se dají páchat karuselové podvody je bezpočet.

Přenesená daňová povinnost se dále jeví jako efektivní způsob zdaňování plnění u komodit, které jsou obvykle obchodovány mezi plátcí daně z přidané hodnoty. Příkladem je například zavedení režimu přenesené daňové povinnosti na obchodování s emisními povolenkami či plynem a elektrickou energií.

Režim přenesení daňové povinnosti by kromě efektivní eliminace daňových podvodů dobře posloužil i plátcům DPH v oblasti cash flow. Plátcí DPH by se totiž nemuseli obávat zadržování nadměrného odpočtu (34).

Odborníci na daňovou problematiku, kteří zavedení režimu přenesené daňové povinnosti podporují, si jsou zároveň vědomi i jistých obtíží při zavádění a realizaci tohoto způsobu zdaňování. Kromě přechodných jednorázových nákladů při zavádění tohoto režimu (dopadající na stát ale i na plátce daně) to je zejména dopad na cash flow státního rozpočtu. Státní rozpočet by při zavedení všeobecné přenesené daňové povinnosti přišel o výhodu průběžného financování, protože daň by byla vybrána až na konci distribučního řetězce, což sebou mimo jiné může nést i určitá rizika (34). Toto riziko by například spočívalo v tom, že na konci řetězce by se kumulovala daň z celého řetězce (daň by nebyla odváděna subjekty v celém řetězci průběžně). Těmto subjektů na konci řetězce by tak vznikala významná daňová povinnost, o kterou by při neschopnosti subjektu hradit tuto daň státní rozpočet přišel.

Jistě by se objevily i nové typy podvodů na dani z přidané hodnoty. Tyto nové typy podvodů by však mohly být omezeny například zavedením hodnotové hranice teprve při, které by se režim přenesené daňové povinnosti uplatňoval. Toto opatření by mohlo eliminovat situace, kdy by na konci řetězce bylo prodáno zboží neplátcí daně z přidané hodnoty (bez odvedení daňové povinnosti) (34).

Závěrem je konstatování, že pro odmítavý postoj některých evropských států pro zavedení všeobecné přenesené daňové povinnosti nezbyvá nic jiného, než pokračovat uplatňováním tohoto režimu pouze na vybrané komodity a spoléhat i na další nástroje v boji proti daňovým únikům. Mezi tyto nejnovější nástroje od roku 2016 přibilo zavedení kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb, známé pod zkratkou EET.

5.3.9 Závěry z diskuse

Za velký přínos při správě daní lze považovat zejména nahrazení stávajícího systému ADIS nějakým modernějším systémem s lepšími kontrolními a analytickými funkcemi, který by zároveň umožnil převod zaměstnanců z vyměřovacích oddělení na kontrolní činnosti. Dále byly diskutovány i další návrhy zejména v oblasti znemožnění bílým koním v opětovném zakládání nových společností avšak tyto návrhy nepovažuje za příliš reálné. Jako hlavní nástroj v boji proti únikům na dani z přidané hodnoty, potažmo karuselovým podvodům proto vychází zavedení režimu přenesené daňové povinnosti, takzvané reverse charge. Problematiku reverse charge byla podrobně rozebrána, byly zhodnoceny výhody a nevýhody tohoto režimu zdaňování a závěrem bylo, že k eliminaci karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty by nejvýznamněji přispělo zavedení všeobecné přenesené daňové povinnosti, které by obsáhla veškerá zdanitelná plnění a znamenala by revoluční změnu ve výběru daně z přidané hodnoty.

6 ZÁVĚR

Cílem práce bylo potvrzení hypotézy, že vědomě páchané daňové podvody za účelem zisku z daňových podvodů jsou uskutečňovány na základě propracovaného systému a že subjekty, které se těchto podvodů účastní, budou vykazovat řadu shodných znaků. Dílčím cílem tedy bylo tyto shodné znaky nalézt

V rámci práce bylo z kontrolního vzorku 50 daňových subjektů v místní působnosti Finančního úřadu pro Hlavní město Prahu zjištěna četnost výskytu jednotlivých znaků, které tyto subjekty vykazují. Jednalo se o znaky, které jsou o těchto subjektech volně dohledatelné ale také znaky, které tyto subjekty sami přiznávají Finanční správě formou svých daňových tvrzení. Tyto znaky byly vybrány s ohledem k tomu, aby se při jejich znalosti správce daně mohl rozhodnout, zda zahájit nebo nezahájit kontrolní činnost.

Bylo zjištěno, že většina kontrolovaných subjektů měla virtuální sídlo, statutární orgán z tuzemska, včetně tuzemské vlastnické struktury a nevykazovala zaměstnance. Většina subjektů také vykazovala nárokování nadměrného odpočtu nebo nízkou daňovou povinnost. Z hlediska četnosti výskytu se v kontrolním vzorku také objevovaly častěji nově založené společnosti se stářím do jednoho roku. Z hlediska rizikivosti jednotlivých komodit se z důvodu nejčastějšího výskytu v kontrolovaném vzorku jako nejvíce rizikové jevílo obchodování v oblasti elektra a PC komponentů což je oblast, ve které došlo i nejvyšším doměrkům daně.

Jednotlivé znaky byly dále podrobeny regresní analýze a výsledkem bylo zjištění, že nejvýznamnějším znakem ve vztahu k výši doměřené daňové povinnosti se jeví existence zahraničního statutárního orgánu.

7 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Internetové zdroje

- 1) HLADÍK, Jiří, *Daň je zákonem určená povinná platba do veřejného rozpočtu* [online, cit. 20-11-2016]. Dostupné z <http://danehk.webnode.cz/news/dan-je-zakonom-urcena-povinna-platba-do-verejneho-rozpocetu/>
- 2) KALÁBOVÁ, Anežka, *Daně a jejich správa v ČR a Rakousku*. Brno, 2013, Bakalářská práce (Bc.). Masarykova univerzita, Ekonomicko-právní fakulta, [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z https://is.muni.cz/th/370220/esf_b/?id=153133
- 3) FINANČNÍ SPRÁVA, *Kompetence a činnosti FS*, [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>
- 4) HONS-EKONOMIE, *Daňový systém a daňová soustava ČR* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://hons-ekonomie.wz.cz/dane.pdf>
- 5) MANAGEMENTMANIA, *Nepřímé daně* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <https://managementmania.com/cs/neprime-dane>
- 6) MANAGEMENTMANIA, *Daňová soustava ČR* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <https://managementmania.com/cs/danova-soustava-cr>
- 7) FINANCE, *EU harmonizace právní úpravy DPH* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.finance.cz/zpravy/finance/221085-eu-harmonizace-pravni-upravy-dph/>
- 8) MINISTERSTVO FINANCÍ, *státní rozpočet 2014 v kostce, Informační příručka Ministerstva financí České republiky* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2014-17501>
- 9) FINANČNÍ SPRÁVA, *údaje z výběru daní, vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2015* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>
- 10) KŘÍŽOVÁ, Alena, *Eliminace úniků na DPH*, Praha 2013, Diplomová práce (Ing.), Česká zemědělská univerzita, Katedra obchodu a financí [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://is.czu.cz/zp/index.pl>

- 12) ÚČETNÍ KAVÁRNA, *sazby daně z přidané hodnoty* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/sazby-dane-z-pridane-hodnoty/>
- 13) ÚČETNÍ KAVÁRNA, *tabulka DPH v zemích EU 2014* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/tabulka-dph-v-zemich-eu/tabulka-dph-v-zemich-eu---2014/>
- 14) MINISTERSTVO FINANCÍ, *daňové nedoplatky a daňové úniky (Smilovice, Říjen 2013, Odbor 25 MF – Strategie daňové politiky a správy)* [online – cit. 20-11-2016]. Dostupné z www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf
- 15) ZNALECKÝ ÚSTAV, *01. Přednáška pro Policejní akademii ČR.* [online – cit. 20-11-2016]. Dostupné z http://prezentace.znalecka.cz/prezentace/karuselove_obchody/karusely1-print.php?projection&l=01
- 17) FINANČNÍ SPRÁVA, *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2015* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2015>
- 18) PORTÁL.POHODA, *povinná a dobrovolná registrace k DPH.* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/povinna-a-dobrovolna-registrace-k-dph/>
- 19) LUSTIG, Jan, *Význam ready-made společností v tržní ekonomice.* 2010, Diplomová práce (Mgr.), Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <https://is.cuni.cz/webapps/zzp/detail/86365/>
- 20) RTB, *prodej ready-made společností.* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.rtbholding.cz/ready-made/>
- 21) KP-PARTNERS, *Ceník sro společností.* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné na <https://www.kp-partners.cz/wp-content/uploads/2016/01/SRO.pdf>
- 22) FINANČNÍ SPRÁVA, *Údaje z registru daňových subjektů.* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu>
- 23) FINANČNÍ SPRÁVA, *Stovka pracovníků finanční správy z regionů pomáhá Praze.* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/pomoc-praze-5324>

- 24) DELOITTE, Právní noviny Deloitte Česká republika, leden 2015 [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/legal-news-1501>
- 25) IDNES, *rekordmani virtuálních adres: v nenápadném činžáku sídlí přes 1700 firem.* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z http://ekonomika.idnes.cz/prazske-firmy-s-virtualnimi-adresami-dws-/ekonomika.aspx?c=A160314_143704_ekonomika_fih
- 26) DANARIONLINE, *daň z přidané hodnoty a omezení plateb v hotovosti.* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12268v15182-dan-z-pridane-hodnoty-a-omezeni-plateb-v-hotovosti/>
- 27) TAXNET, *Automatizovaný Daňový Informační Systém (ADIS).* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.taxnet.cz/adis.php>
- 28) MINISTERSTVO FINANCÍ, *základní informace.* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/ochrana-financnich-zajmu/boj-proti-prani-penez-a-financovani-tero/zakladni-informace>
- 29) MINISTERSTVO FINANCÍ, *Odbor 24 – Finanční analytický.* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupný z <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/organizacni-struktura/dane-a-cla-sekce-05/odbor-24-financni-analyticke>
- 30) MINISTERSTVO FINANCÍ, *Výroční zpráva Finančního analytického útvaru za rok 2015.* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/ochrana-financnich-zajmu/boj-proti-prani-penez-a-financovani-tero/vysledky-cinnosti-financniho-analytickeh/2015/zprava-o-cinnosti-financniho-analytickeh-24287>
- 31) MINISTERSTVO FINANCÍ, *Výroční zpráva Finančního analytického útvaru za rok 2014.* [online – cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/ochrana-financnich-zajmu/boj-proti-prani-penez-a-financovani-tero/vysledky-cinnosti-financniho-analytickeh/2014/zprava-o-cinnosti-fau-2014-20591>
- 32) DAŇOVÁ KOBRA, *O Daňové Kobře.* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.danovakobra.cz/>
- 33) EVROPSKÁ KOMISE, *VIES* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html?locale=cs
- 34) MINISTERSTVO FINANCÍ, *Rozšířením systému reverse charge proti daňovým únikům, Sborník daňové konference Ministerstva financí za podpory International Fiscal Association, ČR, 2015, Praha,* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/ministerstvo-financi-porada-mezinarodni-23235>

- 35) MINISTERSTVO FINANCÍ, *reverse charge společností*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/reverse-charge>
- 36) MINISTERSTVO FINANCÍ, *Rozhovor s Generálním ředitelem Finanční správy Martinem Janečkem* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/rozhovor-s-generalnim-reditelem-financni-19859>
- 37) MINISTERSTVO FINANCÍ, *Režim reverse charge se bude nově vztahovat také na dodání plynu a elektřiny*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/rezim-reverse-charge-se-bude-nove-vztaho-23662>
- 38) MINISTERSTVO FINANCÍ, *Nestihneme zkontrolovat všechny, ale více času věnujeme palebné přípravě*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2012/2012-02-20-vmediich-4007-4007>
- 39) BISNODE, *40 % nespolehlivých plátců DPH má sídlo na virtuální adrese*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/40-procent-nespolehlivych-platcu-dph-ma-sidlo-na-virtualni-adrese/>
- 40) BISNODE, *Evropské daňové ráje v I. kvartálu netáhly*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/evropske-danove-raje-v-q1-netahly/>
- 41) FINANČNÍ SPRÁVA, *upozornění na podvody s DPH na trhu s masem*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2016/upozorneni-na-podvody-s-dph-na-trhu-s-masem-7043>
- 42) NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD, *Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/17, správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.nku.cz/assets/media/informace-14-17.pdf>
- 43) FINANČNÍ SPRÁVA, *Studie posouzení stávajícího daňového IS Finanční správy ČR*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/f-novinky/2016-GFR-studie-posouzeni-ADIS.pdf>
- 44) PORTÁL.POHODA, *institut nespolehlivých osob od roku 2017* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/institut-nespolehlivych-osob-od-roku-2017/>
- 45) MINISTERSTVO FINANCÍ, *daňový balíček přináší více peněz rodinám, jednodušší daně a méně daňových úniků*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z

- <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/danovy-balicek-prinasi-vice-penez-rodina-25535>
- 46) HOSPODÁŘSKÉ NOVINY, *Česko v EU prosadilo boj proti daňovým únikům. Babiš navrhl, aby Češi vyzkoušeli reverse charge jako pilotní projekt*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://byznys.ihned.cz/c1-65104990-cesko-v-eu-prosadilo-boj-proti-danovym-unikum-babis-navrhl-aby-cesi-vyzkouseli-reverse-charge-jako-pilotni-projekt>
- 47) LIKVIDACEFIREM, [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://likvidacefirem.com/cs/index.php>
- 48) FINANCE, *definice daně*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.finance.cz/zpravy/finance/17291-definice-dane/>
- 49) CEED, *38 Soustava daní ČR*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z http://www.ceed.cz/makroekonomie/38_soustava_dani.htm
- 50) Hladík, Jiří, *daň je zákonem určená povinná platba do veřejného rozpočtu fakulta*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné na <http://danehk.webnode.cz/>
- 51) MINISTERSTVO FINANCÍ, *Zpráva o činnosti Finančního analytického útvaru - rok 2014*. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/ochrana-financnich-zajmu/boj-proti-prani-penez-a-financovani-tero/vysledky-cinnosti-financniho-analytickeh/2014/zprava-o-cinnosti-fau-2014-20591>
- 52) MORAVCOVÁ, Jana, *Daňové úniky v oblasti zdanění spotřeby*. Praha, 2012 Diplomová práce (Ing.). Vysoká škola ekonomická v Praze, fakulta financí a účetnictví [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z https://www.vse.cz/vskp/32301_danove_uniky_v%20oblasti_zdaneni_spotreby
- 53) FINANČNÍ SPRÁVA, *Údaje z daňových přiznání, počet daňových přiznání*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>
- 54) MINISTERSTVO FINANCÍ, *Státní rozpočet v kostce*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2015-21174>
- 55) FINANČNÍ SPRÁVA, *informace o činnosti Finanční správy v ČR za rok 2014*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2014>
- 55) MINISTERSTVO FINANCÍ, *Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2014*. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z

- <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>
- 56) FINANČNÍ SPRÁVA, *kontrolní hlášení, tisková konference GFŘ, 7. prosince 2015* ČR [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/f-novinky/2015-12-07-TK-Kontrolni-hlaseni.pdf>
- 57) MINISTERSTVO FINANCÍ, *výsledek hospodaření státního rozpočtu nejlepší od roku 2008* ČR. [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/vysledek-hosp-statniho-rozpoctu-od-r2008-16289>

Tištěné dokumenty

- 11) MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2016, úplná znění platná k 1. 1. 2016*. 1. vydání, Grada, Praha, 2016. ISBN 978-80-271-0022-4
- 16) KOLEKTIV AUTORŮ, *Daňový řád. Komentář*, 1. vydání, Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9

Zákony

- 58) Česko, Zákon č. 2/1993 Sb. Listina základních práv a svobod [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.sbirkazakonu.info/listina-zakladnich-prav-a-svobod/>
- 59) Česko, Zákon č. 254/2004 Sb. Zákon o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-254>

8 PŘÍLOHY

Příloha č. 1

Verifikace regresních modelů

V námi odhadovaných regresních modelech, vytvořených za použití metody nejmenších čtverců, označených jako M1 a M2 byla jako nejvýznamnější proměnná ve vztahu k výši doměřené daňové povinnosti vyhodnocena existence zahraničního statutárního orgánů.

Tento výsledek jsme na modelu M1 dále ověřovali za použití statistické metody – **testu multikolinearity** a to za použití Kendallova korelačního koeficientu.

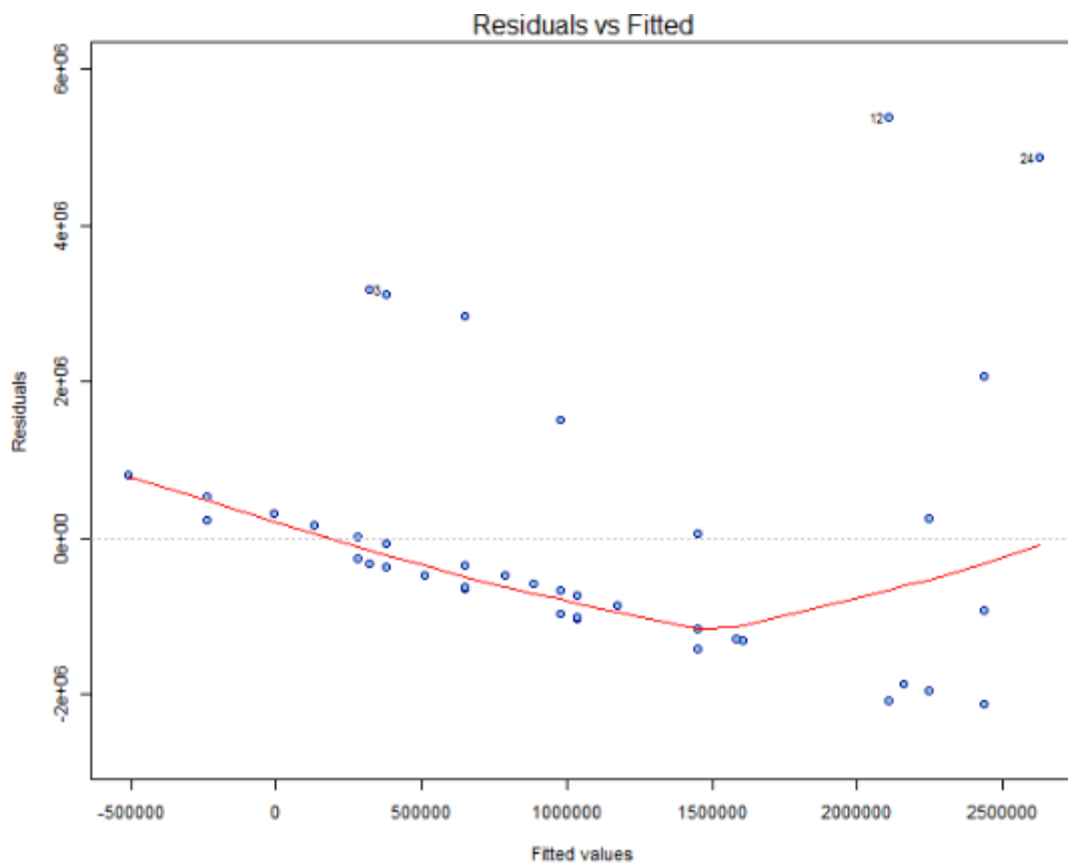
	Virtuální sídlo	Zahraniční statutár	Vykazování zaměstnanců	Přenesená daňová povinnost	Zahraniční obchod	Nízká daňová povinnost
Virtuální sídlo	1.00	-0.08	-0.17	0.07	0.02	0.02
Zahraniční statutár	-0.08	1.00	-0.19	-0.07	0.09	0.18
Vykazování zaměstnanců	-0.17	-0.19	1.00	0.17	0.19	-0.31
Přenesená daňová povinnost	0.07	-0.07	0.17	1.00	0.05	-0.13
Zahraniční obchod	0.02	0.09	0.19	0.05	1.00	-0.30
Nízká daňová povinnost	0.02	0.18	-0.30	-0.13	-0.30	1.00

Zdroj: vlastní zpracování

Vidíme, že největší hodnota není v absolutní hodnotě větší než -0.31, čili těžko můžeme předpokládat multikolinearitu, o které můžeme uvažovat, jeli-li některý z korelačních koeficientů v absolutní hodnotě větší než 0.08. Z tohoto výsledku vyplývá, že jednotlivé proměnné použité v modelu M1 jsou navzájem korelované.

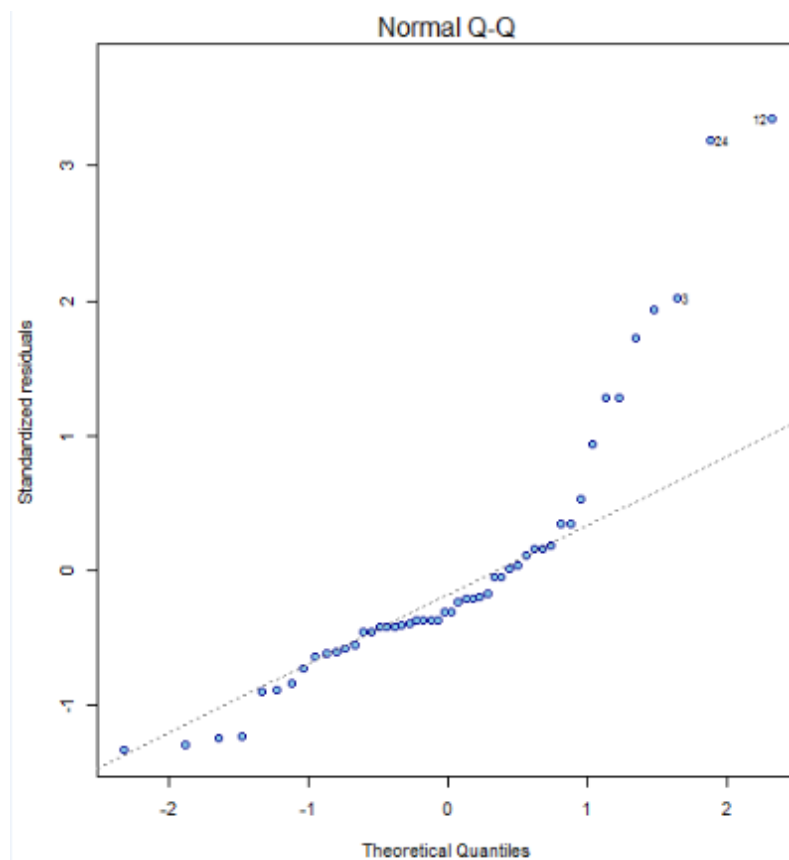
Dále uvádíme diagnostické obrázky k modelu M1.

Graf ověřující vhodný funkcionální tvar modelu M1.



Zdroj: vlastní zpracování

Graf ověřující normalitu reziduí v modelu M1. Modré body leží na jakési pomyslné konkávní křivce, což znamená, že rozdělení reziduí má kladnou šikmost.



Zdroj: vlastní zpracování

Naše dva modely M1 a M2 byly dále ověřovány pomocí **testu heteroskedasticity**, konkrétně pomocí Breusch-Paganova testu.

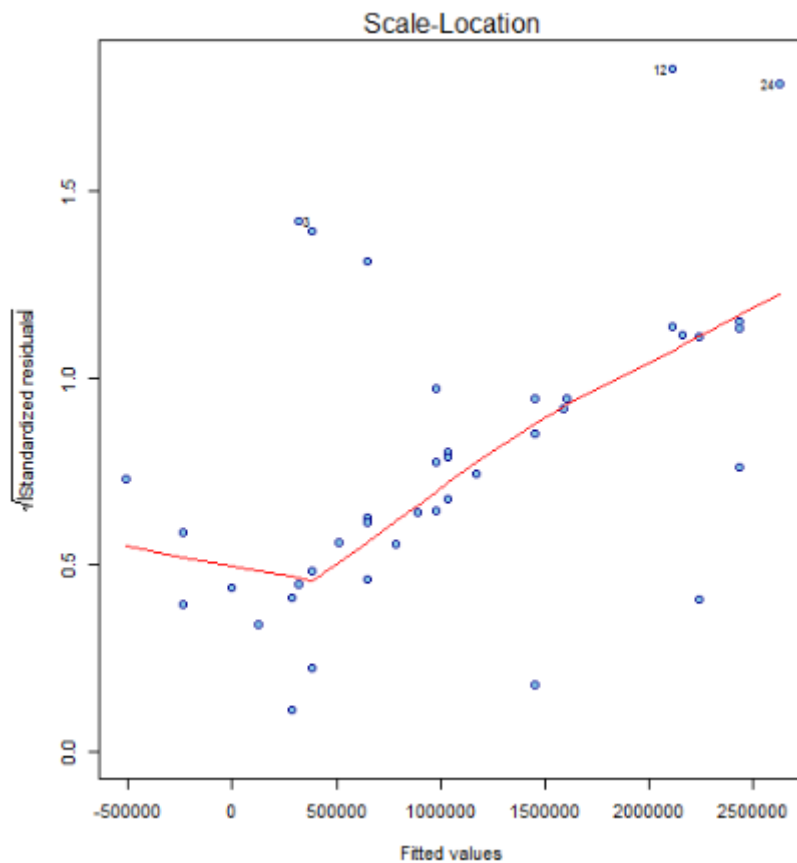
```
data: m1
BP = 19.175, df = 1, p-value = 1.192e-05
> bptest(m6, varformula = ~fitted(m1), studentize = FALSE)

data: m2log
BP = 0.46081, df = 1, p-value = 0.4972
```

Jelikož výsledky v případě modelu M1 dosahují velmi malých hodnot, znamená to, že zamítáme homoskedasticitu (konstantní rozptyl pro všechny hodnoty vysvětlované proměnné) a detekujeme heteroskedasticitu. V případě modelu M2, který byl ještě zlogaritmován homoskedasticitu nezamítáme.

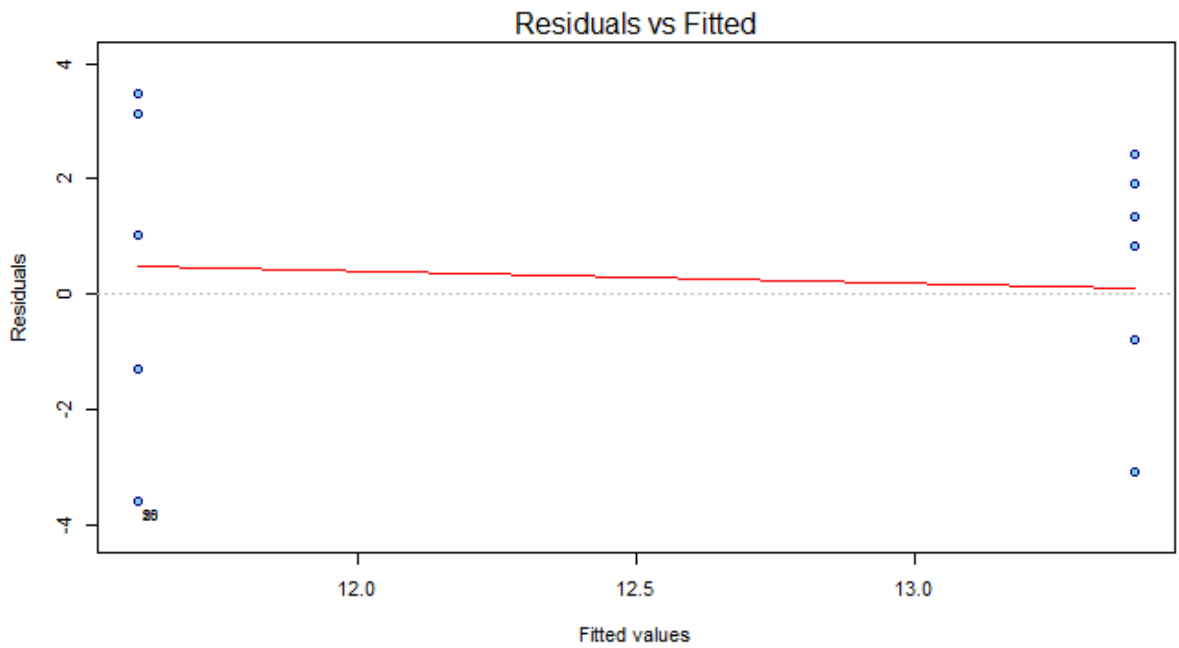
Zamítnutí homoskedasticity a potvrzení heteroskedasticity dále potvrzuje následující graf zobrazující posouzení homoskedasticity v modelu M1. Červená křivka na tomto grafu není vodorovná ale monotónně rostoucí, což tak ukazuje na nepotvrzení homoskedasticity.

Graf posuzující homoskedasticitu v modelu M1 (tj. zda rezidua mají stejný rozptyl pro všechny hodnoty vysvětlované proměnné).



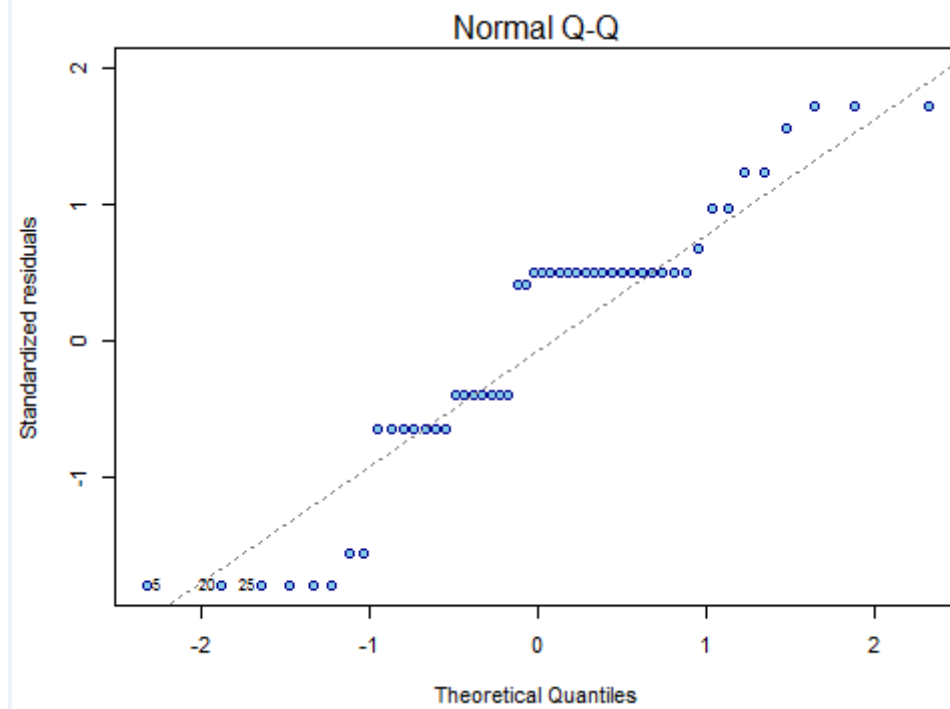
Zdroj: vlastní zpracování

Graf ověřující vhodný funkcionální tvar modelu M2



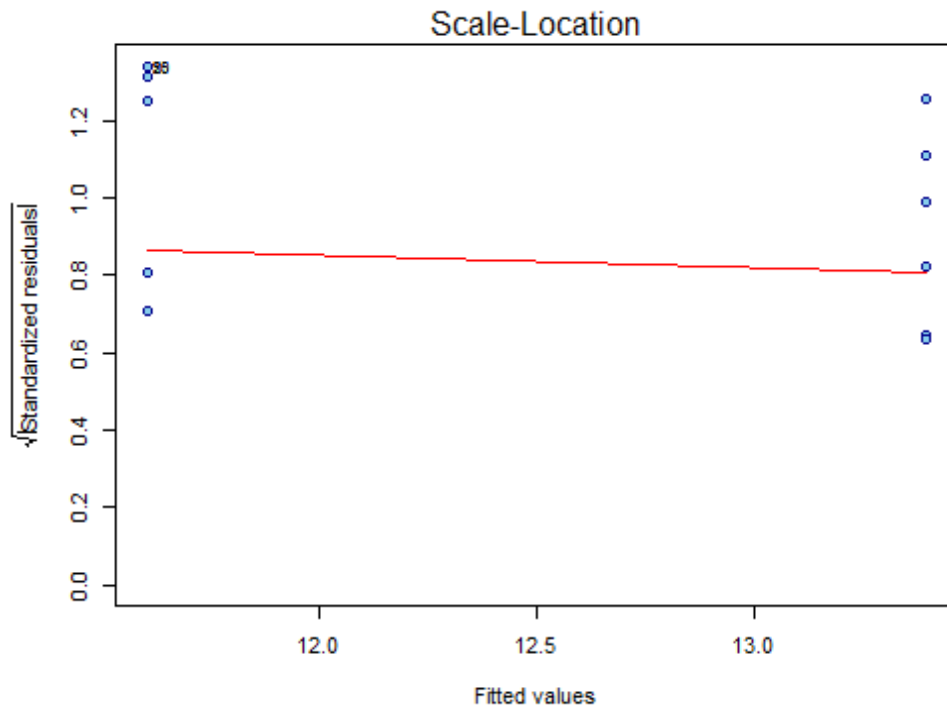
Zdroj: vlastní zpracování

Graf ověřující normalitu reziduí v modelu M2



Zdroj: vlastní zpracování

Graf posuzující homoskedasticitu v modelu M2 (tj. zda rezidua mají stejný rozptyl pro všechny hodnoty vysvětlované proměnné).



Zdroj: vlastní zpracování