

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Zamezení daňových úniků v oblasti DPH**

**Bc. Zdeněk Mroček**

© 2017 ČZU v Praze

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Zdeněk Mroček

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Zamezení daňových úniků v oblasti DPH

Název anglicky

Prevention of Value Added Tax Evasion

---

### Cíle práce

Diplomová práce je zaměřena na charakteristiku způsobů daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty, pojmenování konkrétních forem trestné činnosti, která je páchána v oblasti zkrácení DPH, a vylákání nadměrných odpočtů DPH. Cílem práce je navržení konkrétních způsobů eliminace daňových úniků, včetně alternativ spolupráce státních orgánů ČR, včetně orgánů činných v trestním řízení a opatření, která by pomohla omezit dlouhodobý nárůst trestné činnosti na úseku DPH, a s tím souvisejících daňových úniků, které výrazně ovlivňují příjmovou stránku státního rozpočtu, a tedy celou ekonomickou situaci v ČR.

### Metodika

V práci jsou definovány způsoby daňových úniků na DPH v ČR, které se aktuálně rozdělují na základní dvě skupiny, a to na krácení DPH a vylákání nadměrného odpočtu DPH, jejich přesné pojmenování a vývoj v období 2008-2011. V návaznosti na tuto charakteristiku konkrétních způsobů daňových úniků je nezbytné definovat dostupnou judikaturu, která pomáhá státním orgánům v boji proti těmto způsobům daňových úniků, a to jak správci daně, v případě vymáhání platebních výměrů, tak orgánům činným v trestním řízení. V navazující části práce jsou analyzována místa v právních normách ČR, která jsou zneužívána k neoprávněnému čerpání nadměrných odpočtů DPH ze státního rozpočtu nebo umožňují krácení DPH a práce se zabývá konkrétními opatřeními, která mohou pomoci ztížit podmínky pro takové jednání.

**Doporučený rozsah práce**

60 – 80 stran

**Klíčová slova**

Daň z přidané hodnoty, daňový subjekt, daňový únik, správce daně, statutární zástupce, zkrácení daně.

**Doporučené zdroje informací**

ČERVENKA, Miroslav. Soustava veřejných rozpočtů. 1. vyd. Praha: Leges, 2009. 208 s. ISBN 978-80-87212-11-0.

DRÁBKOVÁ, M. HOLUBOVÁ, O. TOMÍČEK, M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 1. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008, 554 s. ISBN 978-80-7357-384-3, s. XI.

<http://www.eur-lex.europa.eu>

<http://www.euroskop.cz>

<http://www.mfcr.cz>

<http://www.oecd.org>

Zákon č. 140/1961 Sb. trestní zákon

Zákon č. 141/1961 Sb. O trestním řízení soudním (trestní řád)

Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád

Zákon č. 40/2009 Sb. trestní zákoník

Zákon č. 523/1992 Sb. o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2008. 355 s. ISBN 978-80-7357-300-3.

**Předběžný termín obhajoby**

2016/17 LS – PEF

**Vedoucí práce**

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

**Garantující pracoviště**

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 27. 1. 2014

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 12. 2. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 27. 03. 2017

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zamezení daňových úniků v oblasti 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 31. 3. 2017

---

### **Poděkování**

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D. za odborné vedení a věcné konzultace při zpracování této diplomové práce.

# Zamezení daňových úniků v oblasti DPH

## Souhrn

Námětem práce je problematika daňových úniků na DPH, která je stěžejním tématem nejen pro Českou republiku (dále jen ČR), ale i Evropskou unii (dále jen EU) a jejich další ekonomický rozvoj. Součástí práce je charakteristika daňové soustavy a analýza výběru DPH v ČR, která dokresluje podíl DPH na celkovém výběru daní a zároveň je definována evropská legislativa, která harmonizuje DPH v EU. Dále jsou charakterizovány nejzávažnější způsoby daňových úniků na DPH, přičemž jsou definovány jejich konkrétní zrealizované příklady. Pro další podstatu práce jsou vyhodnocena opatření přijatá v ČR k zamezení daňových úniků, která však poukazují na mezinárodní rozměr této problematiky a úlohu ukazatele daňové mezery z pohledu srovnání daňových úniků v jednotlivých státech EU. Proto je součástí práce charakteristika tohoto ukazatele, přičemž cílem práce je označení členského státu EU s nejlepším dlouhodobou hodnotou daňové mezery a konfrontace jeho ekonomického, demografického a institucionálního prostředí s prostředím v ČR za účelem označení konkrétních rozdílů v daňových systémech, či preventivních opatření, která vedou k dlouhodobě nejlepším výsledkům daňové mezery v rámci zemí EU. Na závěr jsou navržena konkrétní opatření, která by mohla vést k eliminaci daňových úniků na DPH.

**Klíčová slova:** daň z přidané hodnoty, daňová mezera, daňový subjekt, daňový únik, karuselový obchod, správce daně, statutární zástupce, trestný čin, třetí země, zkrácení daně

# Prevention of value added tax evasion

## Summary

The theme of the work is the issue of tax evasion on VAT, which is a major issue not only for the Czech Republic but also the European Union and its further economic development. Part of the work is characteristic of the tax system analysis and collection of VAT in the Czech Republic, which illustrates the share of VAT in the total tax collection and is defined by European legislation harmonizing VAT in the European Union. The following are characteristics of the most serious methods of tax evasion on VAT and are defined by their specific examples implemented. To further the nature of the work are evaluated measures adopted in the Czech Republic to prevent tax evasion, which, however, point to the international dimension of this issue and the role of indicators in terms of tax loopholes comparison of tax evasion in individual EU member states. Therefore, it is part of the job description of this indicator, the aim is designating a Member State of the European Union with the best long-term value of tax loopholes and confronting its economic, demographic and institutional environment for the environment in the Czech Republic for the purpose of marking specific differences in tax systems, or preventive measures, which leads to the best results in the long term tax loopholes within the EU countries. In conclusion there are suggested concrete measures that could lead to the elimination of tax evasion on VAT.

**Keywords:** value added tax, VAT gap, taxation subject, tax evasion, carousel trade, tax administrator, statutory deputy, criminal act, the third earth, shortening tax

# Obsah

<b>1 Úvod.....</b>	<b>10</b>
<b>2 Cíl práce a metodika .....</b>	<b>11</b>
2.1 Cíl práce .....	11
2.2 Metodika .....	11
<b>3 Teoretická východiska .....</b>	<b>12</b>
3.1 Daňový systém v ČR.....	12
3.2 Základní rozdělení daní v ČR .....	12
3.3 Daň z přidané hodnoty .....	13
3.3.1 Vývoj výběru DPH v ČR.....	14
3.4 Klíčové pojmy .....	15
3.4.1 Daňová optimalizace.....	15
3.4.2 Daňový únik.....	16
3.4.3 Příčiny daňových úniků .....	17
3.4.4 Stínová ekonomika .....	18
3.4.5 Daňová mezera DPH (VAT GAP).....	19
3.5 Orgány ČR zajišťující správu, kontrolu a výběr DPH .....	20
3.5.1 Finanční správa ČR.....	20
3.5.2 Celní správa ČR.....	23
3.5.3 Policie ČR.....	24
3.5.4 Spolupráce státních orgánů .....	25
3.6 Daňová harmonizace .....	26
3.6.1 Harmonizace DPH v EU .....	28
3.6.2 Vývoj strukturální harmonizace v EU .....	29
3.6.3 Harmonizace sazeb DPH .....	30
3.6.4 Daňová správa v EU .....	31
<b>4 Vlastní práce .....</b>	<b>33</b>
4.1 Daňové podvody na DPH.....	33
4.1.1 Karuselové obchody .....	34
4.1.2 Skutečné příklady daňových úniků na DPH v ČR.....	37
4.2 Opatření proti daňovým únikům přijatá v ČR.....	42
4.3 Vyhodnocení opatření proti daňovým únikům na DPH.....	45
4.4 Analýza VAT GAP v ČR.....	49
4.5 Analýza VAT GAP členských států EU .....	50
4.6 Švédsko .....	52
4.7 Analytické porovnání ČR a Švédska ve vztahu k DPH.....	54



4.8	Navržená opatření k zamezení daňových úniků na DPH.....	58
4.8.1	Opatření na úrovni EU .....	59
4.8.2	Opatření na úrovni ČR.....	61
<b>5</b>	<b>Výsledky a diskuse .....</b>	<b>69</b>
<b>6</b>	<b>Závěr.....</b>	<b>71</b>
	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>72</b>
<b>7</b>	<b>Přílohy .....</b>	<b>76</b>

## Seznam grafů

Graf 1	Vývoj počtu zaměstnanců Finanční správy v letech 2011 - 2015.....	23
Graf 2	Podíl jednotlivých faktorů na výši VAT GAP v roce 2013 .....	33
Graf 3	Diagram základního karuselového podvodu.....	36
Graf 4	Vývoj VAT GAP v letech 2010 - 2014 podle metodiky ESA 2010.....	50
Graf 5	Vývoj průměrné hodnoty VAT GAP v EU v % .....	51

## Seznam tabulek

Tabulka 1	Vývoj inkasa DPH v letech 2011 - 2015 v mil. Kč .....	15
Tabulka 2	Přehled typů daňových úniků .....	17
Tabulka 3	Výsledky daňových kontrol v letech 2011 - 2015 .....	22
Tabulka 4	Porovnání mezery DPH vybraných států EU v % .....	52
Tabulka 5	Srovnání základních parametrů ČR a Švédska .....	56
Tabulka 6	Dopady plošného zavedení reverse charge v rámci EU .....	60
Tabulka 7	Dopady zavedení Intrakomunitární sazby v rámci EU.....	61
Tabulka 8	Dopady založení speciálního policejního týmu .....	62
Tabulka 9	Dopady personálního a finančního posílení státních institucí .....	63
Tabulka 10	Dopady opatření v rozšíření spolupráce Finanční správy.....	64
Tabulka 11	Dopady zrušení mlčenlivosti daňového poradce .....	65
Tabulka 12	Dopady opatření ve vztahu ke statutárním zástupcům .....	66
Tabulka 13	Dopady opatření ručení za daňové nedoplatky soukromým majetkem .....	66
Tabulka 14	Dopady podmínění převodu společnosti provedenou kontrolou FÚ .....	67
Tabulka 15	Dopady zavedení povinnosti bezhotovostních úhrad .....	68

# 1 Úvod

Oblast daňových úniků na DPH je jedním ze základních pilířů, který ovlivňuje příjmovou stránku státního rozpočtu a proto je zde velký prostor nejen pro krácení DPH, ale zejména pro neoprávněné uplatňování nadměrných odpočtů DPH. Navíc daňové podvody na DPH v souvislosti s uplatněním fiktivních dokladů přímo dopadají i na daň z příjmů. Toto téma netíží pouze ČR, ale potýkají se s ním všechny státy EU. Proto je zájmem celé společnosti proti těmto podvodům aktivně bojovat.

Tímto problémem se zabývají zejména státní instituce, jako je Finanční správa, Celní správa a Policie ČR. Do pracovní agendy těchto institucí patří zejména správa daní, jejich kontrola, výběr a boj s daňovými úniky, který je velmi obtížný, neboť tato problematika má podstatný mezinárodní charakter. K daňovým podvodům dochází při obchodování se subjekty jiných států EU, či z tzv. třetích zemí, tedy mimo jednotný evropský trh. Jedná se o dlouhodobý problém, který se dosud nepodařilo na půdě EU vyřešit žádným komplexním opatřením. O tom, jak závažným problémem daňové úniky jsou, svědčí pravidelné diskuse jak na půdě českého, tak na půdě evropského parlamentu.

Daňové úniky na DPH jsou součástí šedé ekonomiky a ukazatele daňové mezery (dále jen VAT GAP), který je měřitelný pro větší okruh států a je pravidelně sledován a vyhodnocován ve všech Evropských státech. Evropská komise každoročně analyzuje hodnoty VAT GAP jednotlivých států EU a srovnává je v delším časovém úseku. Jedná se o základní ukazatel v porovnání hodnoty daňových úniků v rámci EU. Závěry těchto analýz poukazují na problémy zejména karuselových podvodů a vyčíslují ztráty v příjmech rozpočtu EU, ale i jednotlivých evropských států. Vzhledem k tomu, že orgány EU do současné doby nepřijaly žádné zásadní opatření, je na každém jednotlivém státu, tedy i na ČR, aby s daňovými úniky na DPH bojoval vlastními legislativními či administrativními opatřeními, které však musí být v souladu s evropskou legislativou.

## **2 Cíl práce a metodika**

### **2.1 Cíl práce**

Cílem práce je najít způsob, jak v rámci ČR, či EU eliminovat daňové úniky na DPH a zvýšit tak příjem státního rozpočtu a tedy i ekonomickou úroveň ČR v porovnání s ostatními státy EU. V souvislosti s tím navrhnout konkrétní opatření, která by mohla eliminovat daňové úniky na DPH v ČR i na úrovni EU.

### **2.2 Metodika**

V první části práce bude charakterizována daňová soustava ČR se zaměřením na daň z přidané hodnoty a budou definovány a charakterizovány základní pojmy související s problematikou daňových úniků. Zároveň bude analyzován vývoj výběru DPH ve sledovaných letech a její poměr na celkových příjmech státního rozpočtu ČR. Tato data odůvodní závažnost tématu a poukáží na rozměr, který DPH ve státním rozpočtu ČR má.

Ve druhé části budou definovány konkrétní instituce ČR, do jejichž agendy patří správa, kontrola, výběr DPH a zároveň boj proti daňovým únikům a bude vyhodnocena jejich vzájemná spolupráce.

Vzhledem k tomu, že je ČR součástí EU, bude třetí část práce zaměřena na definici evropské legislativy, přičemž bude věnována pozornost samotné harmonizaci DPH a daňové správy v rámci EU.

Hlavní část práce bude věnována charakteristice daňových podvodů na DPH označení nejzávažnějších typů a definici jejich konkrétních příkladů, na kterých bude poukázáno na slabé stránky v daňovém systému ČR a přístupu jednotlivých státních institucí. Na základě těchto zjištění bude provedena analýza přijatých opatření příslušných orgánů ČR proti daňovým únikům na DPH se zaměřením na jejich konkrétní výsledky. Zároveň bude sledován přístup jednotlivých států EU k daňovým únikům na DPH a bude provedena analýza ukazatele VAT GAP, který je měřitelný pro všechny státy EU. Poté bude v rámci EU vybrán stát s dlouhodobě nejlepší hodnotou VAT GAP a bude charakterizován z pohledu základních ekonomických, demografických a institucionálních údajů, přičemž bude konfrontován s podmínkami v ČR za účelem ustanovení konkrétních rozdílů, které by mohly být důvodem pro vylepšení hodnoty VAT GAP v ČR a budou navržena konkrétní opatření, která pomohou k eliminaci daňových úniků na DPH.

## **3 Teoretická východiska**

### **3.1 Daňový systém v ČR**

#### **Daňová soustava**

Daňová soustava je nejvýznamnějším prostředkem získávání příjmů do veřejných rozpočtů. Uspořádání daňové soustavy je jednoznačně dáno zákonem. Úpravu zákonem zaručuje i Listina základních práv a svobod, podle které žádný občan nesmí být nucen k nějaké platbě státu, aniž by to bylo upraveno zákonem (4, s. 14).

Daňovou soustavou, daňovým systémem daného státu se rozumí souhrn všech daní, které v daném státě existují. Daňová soustava zabezpečuje plnění jednotlivých funkcí daní, neboť každá daň v daňové soustavě se chová odlišně a jiným způsobem zajišťuje splnění požadavků na daňovou soustavu kladených (3, s. 19).

#### **Definice daně**

Daň je obvykle definována jako povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná, a která se pravidelně opakuje.

Daně plynou do veřejných rozpočtů, v nichž nejsou účelově vázány, výnos konkrétní daně od konkrétního daňového subjektu není určen k financování konkrétní činnosti, konkrétního výdaje. Daně jsou nenávratné. Ten, kdo je uhradil v zákonem stanovené výši, nemá možnost požadovat jejich vrácení (3, s. 17). Daně jsou svou podstatou neekvivalentní. Za zaplacenou daň nedostane daňový subjekt žádný konkrétní ekvivalent. Daně se pravidelně opakují, neboť daňový subjekt má zákonem stanovené povinné termíny úhrad jednotlivých daní (3, s. 18).

### **3.2 Základní rozdělení daní v ČR**

Daňový systém se skládá z daní přímých a daní nepřímých. Daně z příjmů a daně z majetku se souhrnně nazývají přímými daněmi. Daně ze spotřeby spadají do skupiny nepřímých daní. Rozdíl mezi uvedenými dvěma skupinami daní je z pohledu možnosti přesunu daňového břemene (4, s. 19).

## Přímé daně

Břemeno přímých daní dopadá na konkrétní fyzické nebo právnické osoby – poplatníky. Poplatník je současně i plátcem daně, který daň bezprostředně odvádí správcům daně. Mezi přímé daně se řadí daně důchodové a majetkové. U přímých daní neexistuje možnost přesunu daňového břemene z poplatníka na jiný subjekt. Daň se vypočte z předmětu daně poplatníka a ten je zpravidla povinen také daň sám odvést (4, s. 17).

Základní rozdělení:

- Příjmové - Daň z příjmů fyzických osob, Daň z příjmů právnických osob
- Majetkové - Daň z nemovitých věcí (Daň z pozemků, Daň ze staveb a jednotek), Daň z nabytí nemovitých věcí, Daň silniční (4, s. 18).

## Nepřímé daně

U nepřímých daní vypočítává a odvádí daň plátcem. Plátcem nepřímých daní nemusí být subjektem, na který bezprostředně dopadá daňové břemeno, neboť daňové břemeno se přesouvá na poplatníka, který z hlediska daňové techniky není konkrétně znám. Např. daně spotřební přesouvá výrobce na spotřebitele (4, s. 17).

Základní rozdělení:

- Všeobecné – Daň z přidané hodnoty
- Výběrové – **Spotřební daně** – Daň z minerálních olejů, Daň z lihu, Daň z piva, Daň z vína a meziproductů, Daň z tabákových výrobků, **Ekologické daně** – Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, Daň z pevných paliv, Daň z elektřiny (4, s. 18).

### **3.3 Daň z přidané hodnoty**

Daň z přidané hodnoty je jednou z nejmladších, avšak i nejsložitějších daní zavedených v České republice. Lze ji charakterizovat jako nepřímou daň. Jedná se o daň, která je zahrnuta v ceně zboží a služeb. Základní princip DPH je na rozdíl od jejího použití a stanovení velmi jednoduchý. Spočívá v odvedení DPH pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tedy z toho, o kolik se cena zboží u něho zvýší. Předmět DPH stanoví § 2 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Stejně tak toto ustanovení obsahuje detailní výčet, co předmětem DPH není (2, s. 16).

Daň z přidané hodnoty je harmonizována s příslušnými předpisy EU. Podléhá jí naprostá většina zdanitelného plnění v ČR i zboží z dovozu. U zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty se uplatňuje základní sazba daně ve výši 21 %, první snížená sazba daně ve výši 15 %<sup>1</sup> nebo druhá snížená sazba daně ve výši 10 %<sup>2</sup>. U zdanitelného plnění se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. U přijaté úplaty za zdanitelné plnění se uplatní sazba daně platná pro toto zdanitelné plnění ke dni vzniku povinnosti přiznat daň z přijaté úplaty. U zboží se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. Při dodání zboží nebo pořízení zboží z jiného členského státu, které obsahuje druhy zboží podléhající různým sazbám daně, se uplatní nejvyšší z těchto sazeb, čímž není dotčena možnost uplatnit u každého druhu zboží příslušnou sazbu daně samostatně. Daň je placena měsíčně nebo čtvrtletně v závislosti na výši obratu plátce daně (33).

### **3.3.1 Vývoj výběru DPH v ČR**

Podle rozpočtového určení daní od 1. 1. 2013 připadá z celostátního výnosu DPH 71,31 % státnímu rozpočtu, 20,83 % obcím a 7,86 % krajům. Z níže uvedené tabulky je patrné, že největší položku ve výběru daní a tedy i příjmu do státního rozpočtu tvoří daň z přidané hodnoty, která se dlouhodobě pohybuje v okolo 50 % hodnoty z celkových daňových příjmů ČR.

---

<sup>1</sup> Uplatňuje se u zboží, služeb a dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností uvedených v přílohách č. 2, 3, 4 zák. č. 235/2004 Sb., tepla a chladu.

<sup>2</sup> Uplatňuje se u zboží uvedeného v příloze č. 3a zákona č. 235/2004 Sb.

Tabulka 1 Vývoj inkasa DPH v letech 2011 - 2015 v mil. Kč

	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Předepsáno</b>	541 462	553 605	595 833	604 287	649 445
<b>Daň. Inkaso</b>	532 438	544 411	571 726	618 273	642 388
<b>Výtěžnost v %</b>	98,3	98,3	96	102,3	98,9
<b>Vyplacený nadměrný odpočet</b>	- 257 250	- 266 359	- 263 426	- 295 611	- 310 784
<b>Příjem z DPH</b>	275 188	278 052	308 300	322 662	331 604
<b>Daňové inkaso celkem</b>	561 177	583 574	610 603	639 007	670 216
<b>Poměr DPH na celkovém příjmu v %</b>	49	47,6	50,5	50,5	49,5

Zdroj: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav> - Příloha č. 1 Informace o činnosti Finanční správy ČR za roky 2011 – 2015 – vlastní úprava autora

Inkaso DPH v průběhu let rostlo, přičemž nejvyšší výběr na DPH ze sledovaného období byl v roce 2015, kdy byl proti roku 2011 o 56,4 mld. Kč vyšší. Z výše uvedené tabulky je patrné každoroční vyplacení vysokého objemu nadměrných odpočtů DPH. V těchto hodnotách jsou uvedeny i nadměrné odpočty vyplacené daňovými subjekty neoprávněně. Tato skutečnost poukazuje, jaký prostor je v této sekci daňových podvodů, které jsou pro státní rozpočet mnohem závažnější, neboť spočívají ve vylákání finanční plnění od státu, tedy vylákání vyplacení nadměrného odpočtu DPH ze zřinovaných uskutečnění zdanitelných plnění. Daň z přidané hodnoty si vzhledem ke své významnosti zaslouží vysokou pozornost, neboť je zde největší prostor pro daňové úniky a zejména objem finančních prostředků, které plynou přes tuto položku daňových příjmů, se stává silným motivačním elementem pro spoustu daňových subjektů k ovlivnění této daňové povinnosti.

### 3.4 Klíčové pojmy

#### 3.4.1 Daňová optimalizace

Daňová optimalizace je legální cesta, jak snížit daňovou povinnost bez porušení zákona. Česká legislativa umožňuje několik způsobů, jak legálně redukovat příjmy a tím zároveň i daň z příjmu fyzických osob a právnických osob. Aplikace správných metod může pomoci zejména těm firmám, které vykazují v rámci své podnikatelské činnosti

vysoké zisky. Nejenže si mohou snížit daňovou povinnost, ale mohou tím získat i např. konkurenční výhodu. Podniky tak využívají specialisty v oblasti účetnictví a daní, jejichž úkolem je minimalizace daňové povinnosti. V některých případech se však firmy snaží svou daňovou zátěž ještě více snížit a uchylují se tak k nelegálním praktikám. V takovém případě již nejde o optimalizaci daňové povinnosti, ale o nelegální daňový únik (3, s. 13).

### 3.4.2 Daňový únik

Daňový únik je stav, kdy daň, resp. její část, nebyla vůbec přiznána, a tedy ani zaplacená. Část daňových úniků odhalí správci daně daňovými kontrolami, či vyhledávací činností. Daňové úniky jsou odvislé od rozsahu šedé a černé ekonomiky, rozsahu korupce, kvality zákonů, rozsahu vymahatelnosti práva, kvality daňové správy a rozsahu nástrojů, které má k dispozici. Udává se, že nejnižší daňové úniky jsou v severských zemích (zejména Dánsko). Daňové úniky jsou jednak úmyslné<sup>3</sup>, jednak neúmyslné<sup>4</sup> (3, s. 14).

Pojem daňový únik je běžně používán jak v odborných časopisech, tak v médiích, přesto není jednoznačně tento termín vymezen. Trestní zákoník<sup>5</sup> hovoří o daňových trestných činech, kterými jsou dle § 241 tohoto zákona neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a podle § 240 tohoto zákona též zkrácení daně, poplatku a podobní povinné platby. Pro obě tato ustanovení platí, že pokud má být nezákonná činnost klasifikována jako trestný čin, musí být prováděna ve větším rozsahu<sup>6</sup>, přičemž se musí jednat o úmyslné jednání (3, s. 47).

V anglicky psaných textech se rozlišuje mezi tzv. Tax avoidance a Tax evasion. Rozdíl mezi těmito dvěma termíny je v jejich legálnosti, přičemž **Tax avoidance** představuje v podstatě legální aktivity vedoucí k minimalizaci odvedené daně, přičemž je využíváno všech dostupných zákonných ustanovení včetně uplatnění všech výjimek a daňových úlev včetně mezer v daňových zákonech a souvisejících předpisech. Tax avoidance tedy může být na jedné straně výsledkem využití zákonných úprav, které vláda přímo zamýšlela a domyslela jejich dopady, na straně druhé však také výsledkem

---

<sup>3</sup> Mohou být klasifikovány jako trestný čin Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 tr. zákoníku

<sup>4</sup> Mohou vzniknout z neznalosti nebo nedokonalého pochopení právních předpisů

<sup>5</sup> Zákon č. 40/2009 Sb.

<sup>6</sup> Větší rozsah je stanoven výši zkrácené daně odpovídající částce 50.000,- Kč



neúmyslných pochybení, které legislativci vložili do nepřehledné směsice daňových zákonů a předpisů (3, s. 47).

**Tax evasion** je považován za daňový únik, podvod, tedy nelegální činnost, za kterou může být daňový poplatník postižen. Míra postihu závisí jednak na rozsahu neodvedení nebo zkrácení daně, jednak na tom, zda bylo prokázáno úmyslné překročení zákona. Pokud tato činnost není klasifikována jako úmyslný trestný čin, důsledkem bývá doměření daně finančním úřadem, včetně souvisejících úroků a penále. Mnohé daňové úniky mohou vyplývat z neúplné informovanosti, nedbalosti či neopatrnosti, které bývají důsledkem značné nepřehlednosti zákonů, spojené s rozdílnými výklady jejich jednotlivých zákonných ustanovení (3, s. 48).

Tabulka 2 Přehled typů daňových úniků

<b>Efektivní legální daňová optimalizace</b>	<b>Nelegální daňový únik</b>
<b>Osvobození od daně</b>	Neúmyslné – neznalost, nedbalost, složitost zákonů
<b>Sleva na dani</b>	Úmyslné menšího rozsahu
<b>Způsob odpisů u majetku</b>	Úmyslné – trestný čin (škoda 50.000,- Kč a více)
<b>Podpora vybraných činností (výzkum a vývoj)</b>	Šedá a černá ekonomika, nelegální podnikání
<b>Mezery v daňových zákonech</b>	Falšování účetních záznamů

Zdroj: KLIMEŠOVÁ, Ludmila. Daňová optimalizace; 2014

### 3.4.3 Příčiny daňových úniků

Příčiny daňových úniků a s tím spojená jejich existence ve velké míře souvisí se snahou poplatníka redukovat vysoké zdanění svých příjmů a rovněž také s pocitem oprávněnosti odporovat vysokému zdanění. Příčiny daňových úniků je možné členit do čtyř základních kategorií:

- Samotná podstata daně – z důvodu neekvivalentnosti daně chápe daňový subjekt daňovou povinnost jako platbu odvedenou ve prospěch jiných osob, nikoliv vlastní,

- Příčiny ležící vně poplatníka – mezery v daňových zákonech, komplikovanost výpočtu daně, nedostatečný výklad daňového práva, nízký počet daňových kontrol atd.,
- Příčiny nacházející se u daňového poplatníka samotného – nízká daňová morálka, absence vzdělání, přístup k důvěrným informacím, špatná finanční situace, snaha obohatit se, neznalost zákona, spekulace o pravděpodobnosti odhalení daňového úniku a v případě jeho odhalení spekulace, že trest nepřevyšší výhody získané z provedených úniků,
- Zpronevěra třetí osobou – k této situaci může dojít v případě, kdy daň odvádí plátce,
- Významný vliv na vznik daňových úniků má i výše sazby daně, která může poplatníky negativně motivovat k substituci práce volným časem. K tomuto efektu dochází v případě, kdy je daňová sazba příliš vysoká. V případě vysokého zdanění dává daňový subjekt ještě přednost spotřebě před úsporami (3, s. 50).

S růstem daňové zátěže roste tendence daňových poplatníků k daňovým únikům. Podle mikroekonomické teorie zde hrají roli dva efekty, tedy důchodový a substituční. Ekonomové obvykle předpokládají, že jedinci mají averzi k riziku, které s klesajícím důchodem roste. S rostoucí daňovou zátěží klesá čistý důchod jedince a důchodový efekt způsobuje, že je méně ochotný riskovat případný postih za daňový únik. Substituční efekt působí opačným směrem, tedy zvyšuje ochotu jedince riskovat daňový únik, protože „cena za poctivost“ se s růstem daňové sazby zvyšuje. Výsledný efekt, neboli zda daňový poplatník bude riskovat daňový únik, závisí podle této teorie na střetu důchodového a substitučního efektu (3, s. 51).

#### **3.4.4 Stínová ekonomika**

S problematikou daňových úniků úzce souvisí tzv. stínová ekonomika, která bývá často označována jako neformální, šedá, černá skrytá a podobně. Nejčastěji se v souvislosti se stínovou ekonomikou hovoří o praní špinavých peněz, práci nelegálních přistěhovalců, o zneužívání sociálního systému některými nezaměstnanými, kteří mají nedeklarovaný příjem. Běžnou praxí bývá také v případě zaměstnavatelů vyplácení části mezd mimo oficiálně vykázané mzdové prostředky. Z oficiálních výzkumů vyplývá, že aktivity stínového sektoru se soustřeďují do oblasti obchodu, stavebnictví, zpracovatelského průmyslu, pohostinství a ubytování (3, s. 54).

Podle standardů doporučených OSN SNA 1993 a Evropským společenstvím ESA 1995 rozlišujeme 3 hlavní typy stínové ekonomiky:

- Skrytá ekonomika – má klíčové postavení ve struktuře stínové ekonomiky, představuje zkreslování vykazovaných údajů<sup>7</sup> a podnikání bez oficiální registrace.
- Neformální ekonomika – zahrnuje aktivity sektoru domácností a to jak samoobslužné<sup>8</sup>, tak tržní<sup>9</sup>.
- Nelegální ekonomika – obsahuje jednoznačně nelegální produkční činnosti, tedy prodej pašovaného zboží, nelegální kopírování originálů, prostituce, korupce, dále nelegální přerozdělovací činnosti, tedy krádeže a vloupání, a legální produkční činnosti prováděné nelegálně, tedy nelegální výroba a obchod, nelegální poskytování služeb (3, s. 55).

### 3.4.5 Daňová mezera DPH (VAT GAP)

Existují různé metody, které se zabývají odhadem kvantifikace daňových podvodů na DPH, přičemž jsou rozděleny na tzv. metody „shora“ neboli „top-down“, které využívají makroekonomická data a metody „zdola“ neboli „bottom-up“, které využívají mikroekonomická data. VAT GAP je využívána pro odhad úniků na DPH, přičemž může být definována jako rozdíl mezi teoretickou daní a skutečně vybranou daní. Toto pojetí se vyskytuje ve většině mezinárodních odhadů Recon (2009) nebo CASE (2013) i v odhadech, které si zpracovávají jednotlivé státy. Pro odhad mezery DPH jsou využívány zejména top-down metody, které pracují s daty z národních účtů (33, s. 3).

Standardně se při výpočtu teoretické daňové povinnosti používá metoda tabulek užití, která vychází z tabulek dodávek a užití v národních účtech, které jsou sestavovány a publikovány statistickými úřady. Tuto metodu využil např. Reckon (2009), nebo CASE (2013). Dále existuje metoda WAR, kterou používají členské země EU při výpočtu vážené sazby DPH pro účely zjištění odvodu do rozpočtu EU z tzv. třetího vlastního zdroje. Tato metoda vychází také z tabulek dodávek a užití a navíc pracuje s údaji z daňových přiznání k DPH. Poslední metodou je metoda výpočtu z HDP, která funguje na principu úpravy HDP tak, aby byl získán teoretický základ pro odvod DPH (33, s. 4).

---

<sup>7</sup> Falšování účetních knih – nadhodnocování výdajů, podhodnocování příjmů, podhodnocování mezd

<sup>8</sup> Zemědělské samozásobení, individuální bytová výstavba, imputované nájemné

<sup>9</sup> Příležitostné produktivní činnosti, např. v zemědělství

Všechny metody odhadu VAT GAP jsou založené na principu fungování DPH, ze kterého odvozují výpočet teoretického základu daně i vážené sazby daně. Využívají dat z národních účtů a některé kombinují i informace přímo z daňových přiznání. Stále se však jedná o odhady, nikoliv o přesnou kalkulaci, protože vycházejí ze statistického modelu národního účetnictví a nikoliv z přesných čísel za jednotlivé daňové subjekty. Tyto „top-down“ metody jsou schopné poskytnout agregátní odhad daňových úniků, ale nelze z nich vyčíst, ve které oblasti dochází k podvodům. K tomu slouží lépe „bottom-up“ metody založené na daňových auditech a analýze rizik, které vycházejí přímo ze zkušeností správců daně (33, s. 13).

### **3.5 Orgány ČR zajišťující správu, kontrolu a výběr DPH**

Správu daní v České republice vykonává zejména Finanční správa, která je podřízena Ministerstvu financí. Správu některých nepřímých daní vykonává Celní správa ČR (4, s. 146).

#### **3.5.1 Finanční správa ČR**

Finanční správa České republiky je zřízena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Z uvedeného zákona vyplývají rovněž její postavení a kompetence. Finanční správa ČR je tvořena soustavou orgánů finanční správy, které jsou podřízené Ministerstvu financí ČR (4, s. 146).

##### Finanční správu ČR tvoří:

- Generální finanční ředitelství - Generální finanční ředitelství řídí generální ředitel, jmenovaný ministrem financí.
- Odvolací finanční ředitelství - Odvolací finanční ředitelství řídí ředitel, jmenovaný generálním ředitelem.
- Finanční úřady - Finanční úřad řídí ředitel finančního úřadu, jmenovaný generálním ředitelem.
- Specializovaný finanční úřad – samostatný úřad s celostátní působností zřízený 1. ledna 2012 za účelem provádění kontrol u právnických osob, jejichž roční obrat přesahuje 2 mld. Kč, banky a pobočky zahraničních bank, spořitelní a úvěrní družstva, pojišťovny, zajišťovny a jejich pobočky.

- Územní pracoviště – jsou zřizovány v rámci působnosti a jsou organizačními útvary finančního úřadu. Územní pracoviště řídí ředitel (pokud není územní pracoviště řízeno jiným územním pracovištěm). Ředitele územního pracoviště jmenuje a z pracovního místa odvolává generální ředitel na návrh ředitele finančního úřadu.

Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady mají postavení správních úřadů, jsou tedy oprávněny jménem státu vykonávat vrchnostenskou správu v oblasti své působnosti. Vnitřní fungování Finanční správy ČR je dáno jejím organizačním řádem<sup>10</sup>, který vydává Generální finanční ředitelství. K 1. 1. 2013 doznala daňová správa zásadní změny v organizační struktuře, neboť osm finančních ředitelství a 199 finančních úřadů se na základě zákona o finanční správě přeměnila na 14 finančních úřadů a 199 jejich územních pracovišť (22).

### **Daňová kontrola**

Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu upřesnit postupem pro její zahájení. Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu (16).

---

<sup>10</sup> Aktuální Organizační řád je uveřejněn na internetových stránkách Finanční správy <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-rad-fs-cr>

Tabulka 3 Výsledky daňových kontrol v letech 2011 - 2015

	2011	2012	2013	2014	2015
<b>počet subjektů</b>	8 075 056	8 407 299	8 544 518	8 170 699	8 348 262
<b>z toho DPH</b>	534 904	534 880	534 643	541 361	542 101
<b>podíl DPH</b>	6,6 %	6,4 %	6,3 %	6,6 %	6,5 %
<b>počet kontrol</b>	47 472	42 466	33 549	37 123	27 447
<b>z toho DPH</b>	13 710	13 466	10 228	11 565	10 130
<b>podíl DPH</b>	28,9 %	31,7 %	30,5 %	31,2 %	36,9 %
<b>doměřeno v tis. Kč</b>	6 685 979	8 430 760	8 228 542	9 614 461	15 721 315
<b>z toho DPH</b>	3 879 254	6 830 573	7 033 203	8 259 054	13 660 791
<b>podíl DPH</b>	58 %	81 %	85,5 %	86 %	86,9 %

Zdroj: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav> - Příloha č. 1 Informace o činnosti Finanční správy ČR za roky 2011 – 2015 – vlastní úprava autora

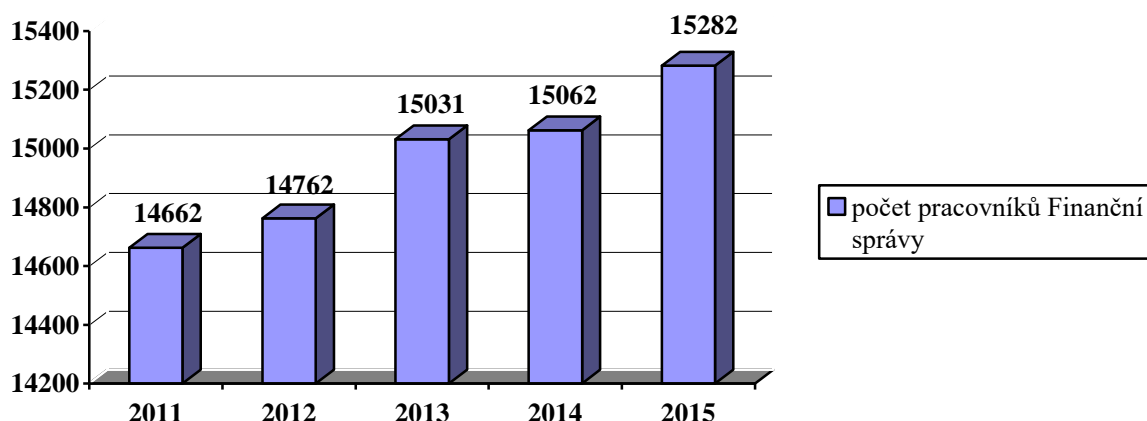
Z výše uvedené tabulky je patrné, že počet kontrol zaměřených na DPH ve sledovaném období klesá, což s ohledem na mírně rostoucí počet pracovníků finanční správy poukazuje na skutečnost, že je čím dál složitější a i časově náročnější dokončit prováděné kontroly, neboť daňové subjekty se před správcem daně nechají častěji zastupovat odborně zdatnými daňovými poradci. Stejně tak je však z tabulky patrné, že je větší aktivita zaměřena fakticky na kontrolu DPH, přičemž je zřejmé, že se nepatrně zvyšuje efektivita kontrol, tedy doměřená hodnota DPH.

### **Personální vývoj Finanční správy**

Vývoj počtu zaměstnanců finanční správy v období let 2011 – 2015 dlouhodobě roste, jak ukazuje Graf 1, nicméně tento nárůst nelze označit za žádný zásadní. Přitom v řídicí složce Generálního finančního ředitelství je k datu 31. 12. 2015 evidováno 2927 pracovníků<sup>11</sup>, tedy 19,2 % z celkového počtu zaměstnanců. Toto se jeví jako vysoké číslo, zejména s přihlédnutím k vyřízení pracovníků přímo v jednotlivých Územních pracovištích finančních úřadů (21).

<sup>11</sup> Údaj z tabulky uvedené v příloze B

Graf 1 Vývoj počtu zaměstnanců Finanční správy v letech 2011 - 2015



Zdroj: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav> - Příloha č. 1 Informace o činnosti Finanční správy ČR za roky 2011 – 2015 – vlastní úprava autora

### 3.5.2 Celní správa ČR

Celní správu ČR tvoří Generální ředitelství cel a celní úřady. Generální ředitelství cel řídí 15 celních úřadů s územní působností a sídlem stanoveným zákonem. Se vstupem ČR do EU 1. května 2004 zůstaly celní orgány správcem daně z přidané hodnoty pouze při dovozu zboží ve vybraných případech, jak stanovuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (2, s. 18).

Celní úřad zůstává po 1. lednu 2005 správcem daně tehdy, pokud:

- Je dovezené zboží propuštěno osobě, která není plátcem DPH, do celního režimu volného oběhu nebo aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení, do celního režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla,
- Dovezené zboží bylo propuštěno osobě, která je plátcem DPH, do celního režimu volného oběhu nebo aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení, pokud zboží bylo do těchto režimů propuštěno na základě rozhodnutí celního úřadu, které nebylo učiněno na tiskopise jednotného správního dokladu (JSD),
- V případech, kdy vzniká daňová povinnost podle § 23 odst. 1 písm. b) až d) zákona o DPH, tj. při nezákonném dovozu zboží, při porušení podmínek dočasného uskladnění zboží nebo při porušení podmínek stanovených pro celní režim, do kterého bylo dovážené (2, s. 19).

### 3.5.3 Policie ČR

Činnost policie ČR řídí Policejní prezidium v čele s policejním prezidentem, který odpovídá za činnost policie ministru vnitra. Policejnímu prezidiu jsou podřízeny jednak útvary s celostátní působností a jednak jednotlivá krajská ředitelství policie ČR. V rámci policie ČR jsou ustanovena konkrétní pracoviště specializovaná na hospodářskou trestnou činnost a v rámci této specializace jsou určeni konkrétní policisté, kteří se zabývají daňovou trestnou činností a to, jak na úrovni Územních odborů, tak Krajských ředitelství, ale i celorepublikových útvarů policie ČR (29).

#### **Služba kriminální policie a vyšetřování – oddělení hospodářské kriminality**

Posláním policistů zařazených ve službě kriminální policie a vyšetřování, oddělení hospodářské kriminality je odhalovat skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin, jehož znaky jsou popsány v trestním zákoně, a zjišťovat pachatele těchto trestných činů. Přitom postupují podle trestního řádu a plní úkoly policejního orgánu v trestním řízení. Jejich povinností je vyhledávat trestnou činnost, pokud je skryta, a na základě vlastních poznatků, trestních oznámení a dalších podnětů prověřovat veškerá podezření ze spáchání trestného činu hospodářského charakteru. Kriminální specialisté specializovaní na hospodářskou kriminalitu se obvykle specializují zejména na trestné činy daňové, proti měně nebo proti hospodářské kázní. Kriminální specialisté se rovněž specializují buď na operativně pátrací činnost anebo na samotný proces trestního řízení. Pracoviště hospodářské kriminality jsou zřízena v rámci všech policejních útvarů s územně vymezenou působností (29).

#### **Národní centrála proti organizovanému zločinu SKPV**

Jedná se o celostátní útvar služby kriminální policie a vyšetřování, který vznikl dne 1. 8. 2016 sloučením Útvaru pro odhalování organizovaného zločinu (ÚOOZ) a Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality (ÚOKFK). Útvar se v rámci své působnosti specializuje na odhalování korupce, a finanční kriminality, včetně kriminality daňové, trestných činů spáchaných v souvislosti s legalizací výnosů z trestné činnosti, boj s organizovaným zločinem terorismem, extremismem a kybernetickou kriminalitou. (29).



### 3.5.4 Spolupráce státních orgánů

Snaha o zefektivnění boje proti nejzávažnějším daňovým únikům vyvrcholila dne 15. 4. 2014 založením daňové Kobry. Spolupráce Finanční správy s Policií ČR a s Celní správou je logickým vyústěním snahy pokrýt slabá místa v boji proti daňovým únikům, zejména v oblasti nepřímých daní. Jedná se o efektivní metodu spolupráce zainteresovaných složek v rámci stávající legislativy a organizačních struktur.

Tato spolupráce spočívá zejména v následujících třech oblastech:

- výměna informací,
- spolupráce v oblasti analýzy a vzdělávání,
- koordinace při výkonu činnosti.

Orgány činné v trestním řízení mohou disponovat informacemi, které správce daně není schopen na základě svého oprávnění získat. Tyto informace mohou pomoci zachytit podvodné jednání už na jeho počátku. Každá složka se získanými informacemi pracuje odlišně, porovnáním výsledků analýz a výměna zkušeností může výsledný efekt znásobit. Zatímco Policie ČR a Celní správa jsou ozbrojenou složkou a disponují vyšetřovacími a operativními prostředky, v oblasti daňové kriminality může Finanční správa být mnohem efektivnější při odčerpávání výnosů z trestné činnosti. Vzájemná spolupráce a koordinace při realizaci případů může přinést významný efekt pro státní rozpočet. Z hlediska potrestání pachatelů je odejmutí majetku stejně důležité jako odnětí svobody (20, s. 46).

Daňová Kobra je společný tým Národní centrály organizovaného zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Členové týmu společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, a to především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně. Zástupci Daňové Kobry si v rámci zákonných možností operativně vyměňují informace, díky nimž rychle tipují kauzy daňových úniků a dokonale koordinují jednotlivá řízení. Nastavená spolupráce jednotlivých složek Daňové kobry umožňuje včas identifikovat, odhalovat a potírat daňové úniky. Hlavním cílem fungování společného týmu je zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a postih pachatelů (13).

### 3.6 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace představuje proces sblížení daňových soustav států na základě společných pravidel. V rámci harmonizačního procesu lze identifikovat tři základní fáze (harmonizační proces nemusí nutně projít všemi třemi fázemi - může např. skončit pouze harmonizací základů daně a daňové sazby mohou zůstat rozdílné):

- Výběr daně, kterou je nutno harmonizovat,
- Harmonizace daňového základu (harmonizace metodiky konstrukce),
- Harmonizace daňové sazby (6, s. 17).

V daňové teorii je celková harmonizace definována jako výsledek harmonizace strukturální a harmonizace daňových sazeb. V rámci procesu daňové harmonizace je jako cíl v Evropských společenstvích definováno zavedení jednotného trhu a jeho hladké fungování<sup>12</sup> (6, s. 18).

Dále je možné harmonizaci rozdělit na pozitivní a negativní:

- Pozitivní harmonizace - představuje proces přibližování národních daňových systémů států Evropských společenství prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů, které užívá Evropská komise k prosazování harmonizace. Výsledkem je, že ve všech členských státech platí stejná pravidla. Jedná se o nejlepší způsob dosažení fungujícího jednotného trhu. V současnosti je však pro Evropskou komisi obtížné postupovat cestou pozitivní harmonizace, neboť tato vyžaduje jednomyslnost.
- Negativní harmonizace – je výsledkem činnosti soudního dvora EU<sup>13</sup>, kdy jsou v národních daňových systémech činěna opatření na základě daňové judikatury SDEU, nikoliv na základě přijatých směrnic, či nařízení. Negativní harmonizaci nelze považovat za harmonizaci v pravém slova smyslu, neboť nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy. Na základě judikatury je nařízeno odstranit dané ustanovení pouze členskému státu, který je účastníkem daného případu. Negativní harmonizace tedy nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace, neboť nestanovuje

---

<sup>12</sup> Viz článek 9394 Smlouvy o Evropských společenstvích.

<sup>13</sup> European Court of Justice, dále jen SDEU.

shodné postupy pro její dosažení. Navrhování harmonizačních pravidel totiž znamená přijímat politická rozhodnutí, což není úkolem SDEU. SDEU nemůže v oblasti sbližování daňových systémů nahradit ani Evropskou radu ani Evropskou komisi (6, s. 19).

S ohledem na aktuální vývoj v oblasti daňové harmonizace lze dále definovat harmonizaci jako:

- přímou – klasický harmonizační proces, který se snaží harmonizovat daňová ustanovení přímo, tedy prostřednictvím daňových směrnic,
- nepřímou – snaha o dosažení harmonizace určitého daňového ustanovení prostřednictvím jiných oblastí práva např. obchodního (6, s. 19).

Z hlediska teritoriálního lze rozdělit harmonizaci:

- vertikální harmonizace – harmonizace daňových systémů, jež jsou uvalovány různými stupni státní samosprávy. Klasickým příkladem je model USA. Zde by vertikální harmonizace znamenala harmonizaci národního daňového systému s federálním daňovým systémem,
- horizontální harmonizace – harmonizace národních daňových systémů, jež jsou uvalovány stejným stupněm samosprávy. Konkrétně tedy v rámci EU probíhá horizontální harmonizace, neboť se jedná o harmonizaci, jejímž cílem je odstraňování rozdílů mezi jednotlivými národními daňovými ustanoveními (6, s. 20).

Z hlediska daňového jako celku lze identifikovat daňovou harmonizaci:

- celkovou – celková harmonizace daňového systému, tzn. všech ustanovení daňového systému,
- dílčí – harmonizace vybraných ustanovení daňového systému. Cestou dílčí harmonizace se vydala Evropská komise v oblasti korporativního zdaňování, přičemž snahou je harmonizovat zejména ta ustanovení, která způsobují bariéry ve fungování jednotného vnitřního trhu (6, s. 20).

Vztáhneme-li tedy definici daňové harmonizace na proces probíhající v evropských společenstvích, pak lze harmonizaci chápat jako mechanismus, jehož pomocí jsou

odstraňována taková daňová ustanovení, která buď vytvářejí překážky ve fungování jednotného vnitřního trhu, nebo deformují hospodářskou soutěž. Cílem daňové harmonizace tedy není dosažení „jednotné daňové soustavy“, ale spíše přiblížení a sladění jednotlivých daňových soustav (6, s. 20).

### 3.6.1 Harmonizace DPH v EU

Systém daně z přidané hodnoty zvolený pro harmonizaci nepřímého zdanění umožňuje dva principy zdaňování:

- Princip země určení – vyžaduje ekonomickou spolupráci, neboť bez ní by mohlo docházet k deformaci hospodářské soutěže – dvojí zdanění, ovlivňování konkurenceschopnosti. Z tohoto důvodu většina zemí, které aplikují tento princip, osvobozuje export od daně, a naopak zdaňuje dovoz, aby zabránila dvojímu zdanění,
- Princip země původu – produkty a služby jsou zdaněny v zemi původu. Tento princip předpokládá jednotné daňové sazby, neboť jejich rozdíly mohou deformovat hospodářskou soutěž (6, s. 45).

V první fázi harmonizace v Evropských společenstvích se jednalo především o zavedení jednotného systému nepřímého zdanění. Bez tohoto jednotného systému by nebyl vznik společného trhu možný, neboť na základě rozdílných systémů nepřímého zdanění by na vnitřních trzích jednotlivých zemí docházelo k deformacím hospodářské soutěže. Francie byla jedinou zemí, která v dané době užívala systém daně z přidané hodnoty. Všechny ostatní země aplikovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu. Harmonizace systému nepřímého zdanění měla proběhnout ve třech fázích. V počáteční fázi měl být nahrazen vícestupňový kumulativní systém daně z obratu systémem nekumulativním. Následně měl být celý nekumulativní systém daně z obratu nahrazen systémem daně z přidané hodnoty. Poslední fáze představovala zrušení intrakomunitárních „daňových“ hranic. Všechny tyto kroky byly prováděny v úzké souvislosti se vznikem jednotného trhu, což by bez zavedení jednotného systému nepřímého zdanění nebylo možné. Vznik a hladké fungování jednotného trhu představovaly primární cíle evropské integrace (6, s. 45).

### 3.6.2 Vývoj strukturální harmonizace v EU

V roce 1967 byla přijata tzv. *první směrnice č. 67/227/EEC*, která zavazovala členské země nahradit do 1. 1. 1970 jejich stávající systémy daní z obratu jednotným systémem daně z přidané hodnoty na principu všeobecné daně ze spotřeby, která je uvalována na veškeré zboží a služby, je stanovena procentem z prodejní ceny, a tudíž nezáleží na počtu stupňů ve výrobním, či distribučním procesu. Sazby daně, stejně tak jako výjimky ze zdanění byly plně ponechány v kompetenci jednotlivých členských států (6, s. 46).

*Druhá směrnice č. 67/228/EEC* přesně definovala předmět daně, kterým byl prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží. Ponechává však členským zemím právo přijmout speciální ustanovení k zabránění daňovým únikům a výše daňové sazby byla ponechána v kompetenci členských zemí (6, s. 46).

*Třetí směrnice č. 69/463/EEC, čtvrtá směrnice č. 71/401/EEC a pátá směrnice č. 72/250/EEC* pouze prodlužovaly dobu implementace daně z přidané hodnoty pro vybrané země (6, s. 47).

*Šestá směrnice č. 77/388/EEC* je považována za základní směrnici, protože stanovuje pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně a další. Cílem této směrnice bylo harmonizovat rozdílné národní systémy v souladu s předpoklady obsaženými v první a druhé směrnici, a to zejména zdaňování dovozu a vrácení daně při vývozu v rámci intrakomunitárních plnění (6, s. 49).

S účinností od 1. 1. 2007 vstoupila v platnost *Směrnice č. 2006/112/EC* ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty – nepřinesla žádné změny, jedná se o přepis šesté směrnice, která byla již více než třicetkrát novelizována. Tato směrnice byla také mnohokrát doplňována a novelizována, přičemž za pozornost stojí zejména:

*Směrnice č. 2008/8/EC*, která zavedla pravidla pro určování místa poskytování služeb, tedy bude se zdaňovat tam, kde se nachází zákazník (6, s. 51).

*Směrnice č. 2009/69/EC* upřesňuje soubor minimálních podmínek, jež jsou nutné pro osvobození při dovozu.

*Směrnice č. 2010/23/EU* umožňuje členským státům dočasně používat mechanismus přenesené daňové povinnosti u poskytování některých služeb s vysokým rizikem podvodů, především v případě převodu povolenek na emise skleníkových plynů (6, s. 52).

*Směrnice č.2013/42/EU* poskytuje právní základ pro provádění mimořádných opatření v případě, že se potýkají s vážným případem náhlého a masivního podvodu s DPH.

*Směrnice č. 2013/43/EU* umožňuje dočasně a volitelně použít mechanismus přenesené daňové povinnosti, a to ve vztahu k dodání dalších druhů zboží a služeb s vysokým rizikem podvodů např. mobilní telefony, tablety, notebooky atd.) (6, s. 53).

### **3.6.3 Harmonizace sazeb DPH**

Harmonizace sazeb byla od začátku velmi složitá zejména z následujících důvodů:

- členskými zeměmi chápána jako zasahování do národní suverenity,
- daňové sazby mohou být nástrojem fiskální politiky a jejich harmonizace tedy nenechává prostor pro ovlivňování agregátní poptávky a nabídky,
- harmonizace sazeb může výrazně ohrozit příjmové stránky rozpočtů v zemích, ve kterých výběr nepřímých daní tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu,
- neochota Evropské komise právně vymáhat a zajistit implementaci směrnic do národních daňových systémů,
- národní tradice, kterých se členské země nechtějí vzdát (6, s. 53).

Z výše uvedených důvodů Evropská komise přehodnotila postoj k harmonizaci daně z přidané hodnoty. Namísto celkové daňové harmonizace začala Evropská komise uvažovat pouze o daňové aproximaci. Evropská komise tedy rozhodla, že nadále se bude v Evropských společenstvích užívat systém daně z přidané hodnoty se dvěma sazbami daně, tedy základní a sníženou. S účinností od roku 1993 zavedla směrnice č. 92/77EEC minimální hranice pro standardní sazbu minimum 15 % a pro sníženou sazbu minimum 5 % (6, s. 54).

Po účinnosti této směrnice všechny členské země respektovaly základní sazbu a její minimální hodnotu, nicméně některé státy nerespektovaly povinnost uplatňovat pouze dvě snížené sazby daně a ani minimální hodnotu sazby daně (např. Lucembursko, Francie nebo Irsko) (6, s. 58).

V roce 2007 byla přijata směrnice č. 2007/75/EC a později směrnice č. 2009/47/EC, které povolily výjimky u daňových sazeb konkrétním státům. K velkým prioritám Evropské komise v oblasti harmonizace nepřímých daní patřil přechod z principu země

určení na princip země původu, který ovšem předpokládá zavedení jednotné daňové sazby, neboť v opačném případě by se stejné zboží prodávalo s různými sazbami daně podle místa původu. Vzhledem k výše uvedeným důvodům nebylo k tomuto přechodu přistoupeno a nadále je využíván princip země určení. Ač se mělo původně jednat pouze o přechodný stav, ukázalo se, že členským státům tento princip vyhovuje, neboť umožňuje členským státům zachovat svobodu ve volbě výše daňové sazby a mohou zvolit takovou sazbu daně, která nebude způsobovat deformace na trhu či přesuny společností poskytujících služby (6, s. 60).

#### **3.6.4 Daňová správa v EU**

Vzájemná spolupráce členských států EU v oblasti správy daní a potírání daňových úniků je velmi důležitá, neboť v roce 2012 činil v EU celkový výběr daní a pojistného na sociální zabezpečení 39,4 % HDP<sup>14</sup>. Celková výše daňových úniků v EU bývá odhadována na 1 bilion EUR ročně. Evropská komise se tedy snaží podporovat a zjednodušovat vzájemnou spolupráci daňových správ členských států (6, s. 159).

Administrativní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty upravuje nařízení č. 904/2010, které ruší původní nařízení č. 1798/2003. Nařízení přesně zakotvuje práva a povinnosti všech zainteresovaných stran a dále stanovuje postupy, které při spolupráci v oblasti daňové správy mohou na poli daně z přidané hodnoty jednotlivé členské státy užívat (6, s. 163).

Cílem nařízení především je:

- Usnadnění výměny informací – formuluje požadavky na požadované i poskytované informace, upravuje výměnu informací s nečlenskými státy EU,
- Usnadnění provádění kontrol daně z přidané hodnoty – upravuje přítomnost úředníků daňové správy jiného členského státu během daňové kontroly, stanovuje postupy pro provádění souběžných kontrol více členskými státy (6, s. 164).

Směrnice č. 904/2010 zavádí dva typy výměny informací:

- Výměnu informací na žádost – na žádost dožadujícího orgánu je povinen dožadovaný orgán sdělit informace včetně veškerých informací týkajících se konkrétního případu,

---

<sup>14</sup> European Commission. taxation trends in the European union, 2104 edition, Luxembourg, 2014.

- Výměnu informací bez předchozí žádosti – příslušný orgán členského státu bez předchozí žádosti musí předat informace orgánu jiného členského státu, pokud se má za to, že ke zdanění dochází v členském státě určení a informace poskytované členským státem původu jsou nezbytné pro účinnost kontrolního systému, pokud má členský stát důvod se domnívat, že v jiném členském státě došlo pravděpodobně k porušení právních předpisů týkajících se DPH, anebo pokud existuje nebezpečí daňové ztráty v jiném členském státě (6, s. 167).

Podvody se v Evropském společenství často opírají o organizované mezinárodní struktury, které velmi obratně využívají finanční systém k praní špinavých peněz, často šíří svou činnost napříč několika členskými státy, a to především v oblasti mezinárodních podvodů s daní z přidané hodnoty tzv. carousel fraud, které narostly v členských státech do obřích rozměrů. Ve Velké Británii se odhaduje roční hodnota podvodů zhruba na 2 mld. Liber, což představuje cca 3 % celkového výběru daně z přidané hodnoty ve Velké Británii (6, s. 166).

Na podporu boje proti podvodům byl zřízen Evropský úřad pro boj proti podvodům OLAF, který by měl podporovat členské státy především výměnou informací a možností použití zařízení a infrastruktury. Shromážděné informace je možné používat jako důkazy ve správních a právních řízeních (6, s. 165).



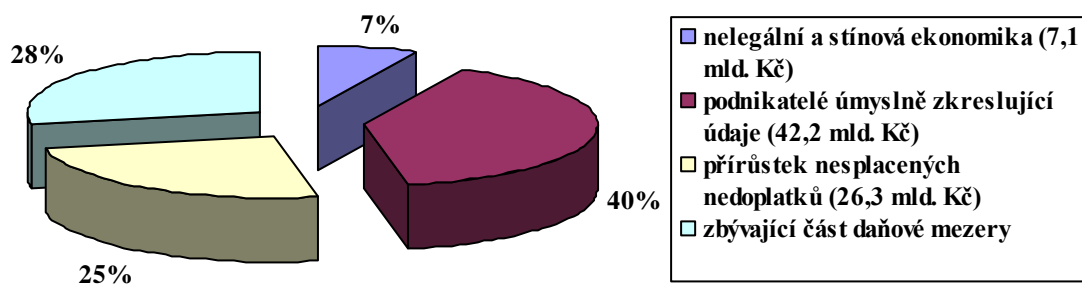
## 4 Vlastní práce

### 4.1 Daňové podvody na DPH

Podvody v oblasti DPH nelze chápat pouze jako problém ČR, ale je nutné na něj nahlížet z pohledu celého evropského trhu. Evropská komise pravidelně upozorňuje<sup>15</sup> na podvody v oblasti DPH, přičemž definuje zejména oblast karuselových podvodů, jejichž realizací dochází k obrovským ztrátám v daňových příjmech jak jednotlivých států, tak v konečném důsledku i EU.

Podle výpočtu Nejvyššího kontrolního úřadu byla míra daňových úniků v ČR v roce 2013 měřená mezerou DPH 25,7 %. V absolutních číslech se pohybovala kolem 100 mld. Kč ročně a od roku 2011 stále roste<sup>16</sup>. Ze zprávy NKÚ však není zřejmé, jaká byla použita metoda výpočtu tohoto ukazatele, kdy je poukazováno na vlastní výpočet, který vycházel z metodiky vypracované Ministerstvem financí ČR. Přitom základními datovými vstupy byly příjmy z DPH podle aktuálního principu a roční národní účty ČSÚ.

Graf 2 Podíl jednotlivých faktorů na výši VAT GAP v roce 2013



Zdroj: Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/17 – vlastní zpracování

<sup>15</sup> Sdělení komise Evropskému parlamentu, Radě a evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu v oblasti DPH ze dne 7. 4. 2016, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report

<sup>16</sup> Údaje získané z Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/17 z roku 2014

Jak uvádí výše uvedený Graf 2, lze daňovou mezeru podílově rozdělit mezi čtyři hlavní faktory, přičemž je zjevné, že největší podíl na nevybrané DPH v ČR mělo ve sledovaném období úmyslné zkreslování údajů podnikatelskými subjekty (cca 42 mld. Kč). O nízké efektivitě výběru DPH svědčí také objem nových nedoplatků na DPH za rok 2013 ve výši cca 26 mld. Kč. Tento nedoplatek vzniká doměřeními daňové povinnosti v souvislosti s odhalením daňových úniků. Zbývající část je kombinací několika faktorů, např. zahrnuje neodhalené daňové úniky a podvody, chyby a omyly v daňových přiznáních a rozdíly mezi statistickými a daňovými výkazy, které nejsou zachyceny v nezjištěné ekonomice (28).

V článku týdeníku Respekt ze dne 27. 2. 2015 v rozhovoru s ředitelem Generálního finančního ředitelství, Martinem Janečkem, se uvádí, že celkové úniky na DPH jsou přes 90 mld. Kč za rok 2014, přičemž odhadem polovina se ztrácí přes karuselové obchody. Přesná čísla však nedokáže nikdo změřit, protože většina podvodů zůstane neodhalena a nelze tak rozlišit, jakým způsobem byl správce daně na dani zkrácen (2, s. 13).

V televizním pořadu ČT 24 „Otázky Václava Moravce“ dne 6. 9. 2015 generální ředitel Finanční správy Martin Janeček uvedl, že daňová mezera DPH je okolo 80 mld. Kč za rok, přičemž odhadem dvě třetiny z této částky tvoří karuselové podvody a fiktivní faktury.

Na základě výše uvedených zjištění lze učinit závěr, že nelze přesně vyčíslit, jakou konkrétní hodnotu má VAT GAP s ohledem na použitou metodu výpočtu. Už vůbec nelze přesně kvantifikovat, jaký podíl mají na této hodnotě konkrétní podvody. Jedná se pouze o hrubé odhady. Obecně však panuje shoda na tom, že těmi nejzávažnějšími, nejrozsáhlejšími a nejsofistikovanějšími podvody na DPH jsou právě karuselové podvody, což potvrzují i závěry Generálního finančního ředitelství v jejich pravidelných výročních zprávách<sup>17</sup>.

#### **4.1.1 Karuselové obchody**

Podstatou karuselových podvodů je distribuce produktů (zboží nebo služeb) prostřednictvím dlouhých distribučních řetězců, jež překračují hranice jednotlivých členských států EU, při nichž v určitém okamžiku dochází ke krácení daně. Daň není

---

<sup>17</sup> Informace o činnosti Finanční správy ČR za roky 2011 – 2015

přiznána ani zaplacená a příslušný plátcem je buď nekontaktní, nebo je veden na tzv. „bílého koně“, který o těchto transakcích nemá tušení nebo je za úplatu toleruje (2, s. 10).

Předpoklady karuselového obchodu jsou:

- jeden ze subjektů musí sídlit v jiném státě, než zbytek řetězce,
- na území druhého státu, kde sídlí zbytek řetězce, musí být DPH vybíráno standardním odpočtem DPH,
- subjekty jsou registrovanými plátcem daně z přidané hodnoty,
- obchod musí být prováděn v souvislosti s ekonomickou činností,
- dodání předmětu obchodní transakce na území druhého státu musí mít charakter zdanitelného plnění,
- na předmět obchodní transakce se neuplatňuje režim přenesení daňové povinnosti<sup>18</sup>,
- u předmětu obchodní transakce lze při vývozu do jiného státu provést odpočet DPH (2, s. 10).

Předmět obchodní transakce se pro karuselový obchod stává zajímavým, když:

- dosahuje velkých prodejních obrátů,
- má vysoké prodejní ceny,
- jedná se o komoditu,
- je těžko prokazatelné uskutečnění,
- je snadné simulovat fiktivní plnění,
- je velmi likvidní.

Velmi častým případem jsou situace, kdy předmět obchodní transakce sice existuje, ale fyzicky se nachází u jednoho článku řetězce a je opakovaně simulován jeho opakovaný vývoz a dovoz. Neobvyklé nejsou ani případy, kdy předmět transakce vůbec neexistuje, nebo je falešný. Obchodní transakce mezi prvky řetězce nemusejí být nutně fyzické, mohou být i ryze fiktivní (2, s. 11).

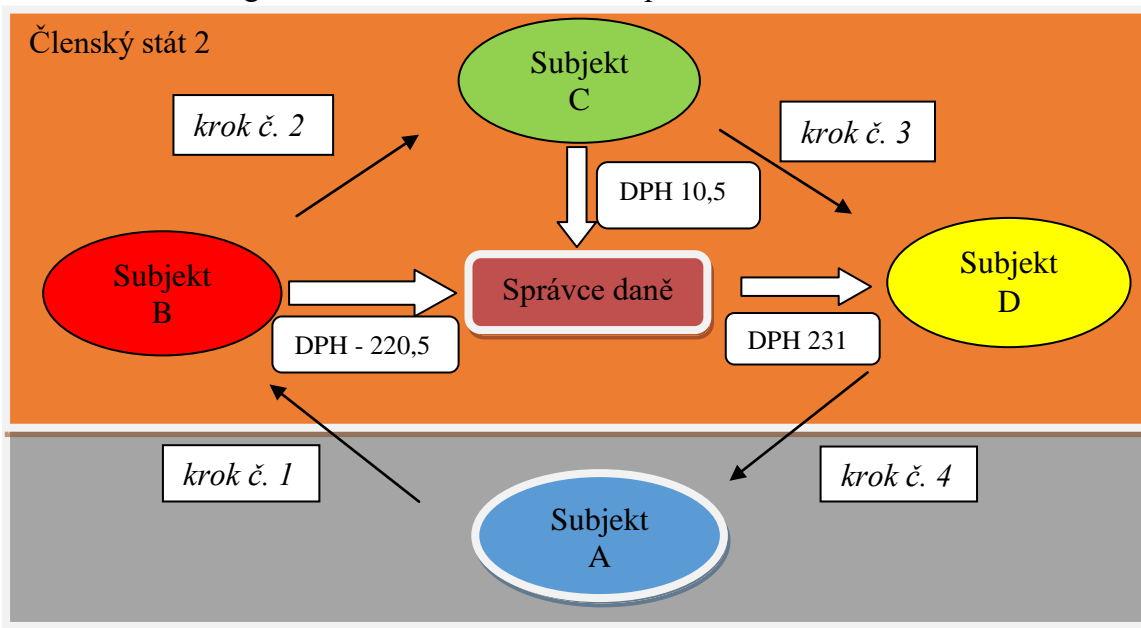
---

<sup>18</sup> Režim reverse charge

Možné důsledky karuselových podvodů:

- Ohrožení hospodářské politiky státu,
- Výkyvy tržních cen komodit,
- Menší investice státu v důsledku neodvedeného DPH,
- Ohrožení makroekonomické stability (2, s. 11).

Graf 3 Diagram základního karuselového podvodu



Zdroj: vlastní zpracování

### **Popis diagramu:**

1. Subjekt A (potrubní společnost, tzv. Conduit company) prodá zboží subjektu B za 1000 jednotek do jiného státu v rámci EU (intrakomunitární plnění). V rámci platných zákonů se prodej uskuteční bez DPH.
2. Subjekt B (ztracená společnost, tzv. Missing trader) prodá zboží subjektu C za 1050 jednotek vč. DPH ve výši 21 % (220,5 jednotek). Subjekt B obdrží od subjektu C platbu za zboží i DPH, čímž mu vznikne daňová povinnost vůči správci daně. Subjekt B ale DPH správci daně nezaplatí, DPH je odkloněno a je prohlášen úpadek. Subjekt B má ve výsledku profit 50 jednotek.
3. Subjekt C (vyrovnávací společnost, tzv. Buffer) prodá s minimální marží zboží subjektu D např. za 1100 jednotek vč. DPH (231 jednotek). Subjekt C svoji povinnost

vůči správci daně splní a odvede správci daně DPH ve výši 10,5 jednotek (231 – 220,5).

4. Subjekt D (zprostředkovatelská společnost, tzv. Broker) prodá zboží zpět subjektu A s minimální marží za cenu 950 jednotek, ale bez DPH. Jedná se opět o prodej do jiného státu EU (intrakomunitární plnění), proto se prodej uskuteční bez DPH. Poté si subjekt D uplatní vyplacení nadměrného odpočtu DPH, kterou zaplatil subjektu C ve výši 231 jednotek.

Závěrem této podvodné operace je stav, kdy správce daně obdržel 10,5 jednotek, ale musel vyplatit nadměrný odpočet DPH ve výši 231 jednotek. Všichni v řetězci si svou daňovou povinnost splnili až na subjekt B, který měl právě odvést správci daně chybějících 220,5 jednotek (2, s. 65).

Základním problémem karuselového podvodu je ten, že stát má povinnost vyplatit uplatňovaný nadměrný odpočet DPH bez ohledu na to, zda již obdržel platbu DPH od daňového subjektu za uskutečnou transakci v rámci daného státu.

#### **4.1.2 Skutečné příklady daňových úniků na DPH v ČR**

V této kapitole jsou definovány konkrétní reálné příklady daňových úniků na DPH, jejichž cílem bylo neoprávněné vylákání nadměrného odpočtu DPH. Jedná se o daňové podvody realizované na území ČR v oblasti Středočeského kraje, které patří do skupiny označované jako karuselové podvody. Tyto případy demonstrují dva způsoby realizace vylákání DPH. V prvním případě se jedná o subjekt, který reálně obchodoval a měl výrazný profit, přesto zneužil znalosti oblasti podnikání a svých kontaktů k realizaci karuselového podvodu. Druhý případ popisuje situaci, kdy bylo celé podnikání založeno na fiktivních obchodech s odpadem, který byl vydáván za drahé kamení z důvodu zvýšení fakturované částky. V obou těchto případech se státním orgánům podařilo zabránit vyplacení neoprávněně uplatňovaných nadměrných odpočtů DPH.

#### **Příklad č. 1 - Daňový únik na DPH v případě vývozu nehmotného zboží do třetí země**

Osoba „Č“ vědoma si velkého obratu společnosti osoby „K“, zabývající se výrobou kapotáží a kontejnerů ji oslovila s nabídkou obchodu s projektovými dokumentacemi. Osoba „Č“ prostřednictvím cizích státních příslušníků (Turkmenistán, Uzbekistán) založila

společnosti „T“, „I“ a „L“ a tyto společnosti uzavřely se spol. „K“ Smlouvy o dílo, jejímž předmětem byla dodávka projektových dokumentací na výrobu zboží (kapotáže a kontejnery), jejíž přílohou byl ceník za 1 ks projektu kapotáže a 1 ks kontejneru. Obdobnou smlouvu o dílo uzavřel „K“ za spol. „K s.r.o.“ se spol. „V“ Ltd. (Čína), zastoupenou osobou „Q“ (čínský státní příslušník). Jakmile byly smlouvy podepsány, tak měla spol. „K s.r.o.“ nahlásit vždy počet vyrobených kusů kontejnerů resp. kapotáží na základě předmětných projektových dokumentací. Tyto počty vyrobených kusů jí byly vždy nahlášeny spol. „V“ Ltd.. Společnost „K“ měla na této transakci 15% - 20% provizi z fakturované částky. Nelze však zjistit, zda spol. „V“ Ltd. skutečně vyráběla zboží dle projektové dokumentace, nebo zda uzavřela smlouvu s nějakou další společností, ve které si připočetla provizi (s vysokou pravděpodobností se vůbec žádné kapotáže ani kontejnery nevyráběly). Jakmile tedy „K“ obdržel od spol. „V“ Ltd. počet vyrobených kusů dle projektové dokumentace, tak je předal osobě „Č“, která vystavila za spol. „T“, „I“ nebo „L“ pro spol. „K“ fakturu vč. DPH. Tuto fakturovanou částku „K“ navýšil o jeho provizi (15% - 20%) a vystavil fakturu spol. „V“ Ltd. (třetí země) a poté si nárokoval nadměrný odpočet DPH, neboť nakoupil vč. DPH a prodal bez DPH. Vzhledem k tomu, že ve smlouvách byla dohodnuta dlouhá doba splatnosti, tak měl „K“ s „Č“ dohodnuto, že jakmile zaplatí spol. „V“ Ltd. společnosti „K“ s.r.o., ten si ponechá svých 15 - 20% a zbytek zaplatí „Č“, resp. spol. „T“, „I“ nebo „L“. Veškeré platby však probíhaly buď zápočtem pohledávek, nebo v hotovosti. Celá konstrukce byla smyšlena pouze za účelem vylákání nadměrného odpočtu DPH a jednalo se pouze o fiktivní obchod bez fyzického a finančního plnění. I kdyby totiž všechny faktury spol. „K“ s.r.o. zahrnula do svého účetnictví, rozdíl mezi fakturami přijatými a vydanými činil 15% - 20% (provize), pouze tato částka by podléhala dani z příjmu PO, která činila 15%. Nárok na vrácení DPH je však z celé fakturované částky (kdy DPH v předmětné době činilo 20%).

Modelová situace (příklad): Pokud tedy ve zdaňovacím období činí faktury vydané společností „K“ s.r.o. částku 100.000.000,- Kč, činí faktury přijaté od spol. „T“, „I“ a „L“ (při provizi 15%) za stejné zdaňovací období 85.000.000,- Kč. Společnost „K“ by tedy vypočetla daň z příjmu z částky 15.000.000,- Kč, tedy 2.250.000,- Kč, ale získala by na vráceném nadměrném odpočtu 20.000.000,- Kč, tedy tímto obchodem by za zdaňovací období získala 17.750.000,- Kč.

Žádný z jednatelů společností „T“, „I“, „L“ není kontaktní, není k dispozici účetnictví těchto společností, což velmi stěžuje práci správce daně a OČTŘ. Nelze tedy učinit závěr, zda spol. „T“, „I“, „L“ přiznaly příjem od spol. „K“.

Finanční úřad v tomto případě po ukončené daňové kontrole daňového subjektu „K“ vyčíslil škodu na DPH ve výši cca 135 mil. Kč a na DPPO ve výši celkem cca 26 mil. Kč, celkem škoda způsobená českému státu cca 161 mil. Kč.

#### ***Celková fakturace za projektové dokumentace:***

**Spol. „T“** fakturovala spol. „K“ projektové dokumentace v hodnotě cca 240 mil. Kč.

**Spol. „I“** fakturovala spol. „K“ projektové dokumentace v hodnotě cca 90 mil. Kč.

**Spol. „L“** fakturovala spol. „K“ projektové dokumentace v hodnotě cca 100 mil. Kč.

**Spol. „K“** dodala společnosti „V“ sídlem v Číně projektovou dokumentaci v celkové hodnotě 430 mil. Kč.

Prostřednictvím obchodního oddělení České ambasády v Pekingu bylo zjištěno, že jednatelem spol. „V“ Ltd je český občan „V“, který uvedl, že dováží zboží z Číny do Evropy, nikoli naopak.

Osoba „K“ argumentovala, že spol. „V“ měla dodávat projektové dokumentace jiné čínské společnosti „D“, která měla na základě těchto projektů vyrábět konečné produkty. Šetřením se však podařilo prokázat, že spol. „D“ žádné takové produkty nevyráběla.

V tomto případě se jednalo o karuselový obchod s 1 ks fiktivní projektové dokumentace, na základě které spol. „K“ skutečně vyráběla kapotáže a kontejnery založené na koupi práv k taktové dokumentaci za účelem vylákání DPH od státu.

***Tento případ je založen na podstatě skutečného podnikání, kdy spol. „K“ s.r.o. v ČR podnikala v daném oboru a vykazovala i zjevné vysoké účetní obraty, přitom využila mechanismu, který nemá prakticky žádné náklady. Jedná se pouze o účetní operaci, která je založena výhradně na smluvním zprostředkovatelském závazku, který spočívá ve výplatě provize za použití jedné projektové dokumentace, podle které v ČR spol. „K“ s.r.o. skutečně vyráběla předmětné výrobky. Na základě tohoto podvodu byl neoprávněně vylákán nadměrný odpočet DPH, přičemž bylo využito mezery v zákoně o DPH, kdy se v rámci ČR obchoduje vč. DPH a mimo ČR je obchodování od DPH osvobozeno.***

## **Příklad č. 2 - Daňový únik v případě fiktivního vývozu zboží do třetích zemí**

Organizátor „O“, po 13 ti letech zkušenostech na vyměřovacím oddělení Finančního úřadu společně s dalšími přesně neustanovenými osobami již zesnulým „L“ a jeho spolupracovníkem také již zesnulým „V“ využil osob tzv. bílých koňů<sup>19</sup> „K“ a „M“, kteří se z jeho pokynu a pod příslibem pravidelné finanční odměny stali statutárními zástupci spol. „Z“ s.r.o. a „T“. s.r.o.. „O“ se spol. „Z“ podepsal pracovní smlouvu na pozici provozní ředitel, která jej opravňovala zařizovat veškeré provozní a obchodní záležitosti. Se spol. „T“ podepsal dohodu o provedení práce. Pozice osob „K“ a „M“ byla pouze formální, kdy měli pouze podepisovat doklady, které jim „O“ předložil k podpisu, přitom si od nich nechal udělit dispoziční právo k bankovním účtům obou společností, se kterými prováděl veškeré finanční transakce a hotovostní výběry, přičemž peníze měl předávat již zesnulým osobám „L“ nebo jeho spolupracovníkovi „V“. Osoba „V“ jménem společnosti „Z“ vyjednala s fyzickou osobou podnikatelem v oboru sklář „S“ dodávky skleněného odpadu tzv. broků, který toto zboží fakturoval spol. „Z“, dle výslovného požadavku „V“ jako „skleněné kameny netříděné“ ač byl upozorněn, že se jedná o odpad ze sklářské výroby tzv. broky. Sklář „S“ přistoupil na nabídku spol. „Z“ na průběžný odkup tohoto odpadu za cenu 4 Kč/kg, neboť v opačném případě by musel dle zákona tento odpad zlikvidovat a s tímto by byly spojeny náklady cca 3,- Kč/kg. Tento odpad byl v postupných dodávkách navážen do skladu, který měla pronajmat spol. „Z“ a byl zde uskladněn na dobu neurčitou bez jakékoli další manipulace. Celkem bylo takto navezeno 220 palet, za které bylo spol. „Z“ zčásti bezhotovostně a z části v hotovosti uhrazeno cca 500.000,- Kč vč. dopravy. Tento odpad poté fakturovala spol. „Z“ spol. „T“ jako drahé kameny v celkové částce za cca 220 mil. Kč aniž by došlo k fyzickému předání zboží či k finančnímu plnění. Takto vystavila spol. „Z“ každý měsíc 1 fakturu na částku cca ve výši 35 – 40 mil. Kč a za každý takový měsíc si spol. „T“ uplatnila nárok na nadměrný odpočet ve výši cca 4.000.000,- Kč – 6.000.000,- Kč, aniž by toto zboží zaplatila či vyvezla do třetí země, přičemž takto celkem zkrátil daňovou povinnost k DPH na výstupu ve výši cca 6.500.000,- Kč a pokusil se vylákat nadměrný odpočet ve výši celkem 29.000.000,- Kč.

---

<sup>19</sup> nekontaktní osoby nastrčené do pozice statutárních zástupců společnosti za účelem znemožnění státním orgánům, či orgánům činným v trestním řízení kontroly či vymáhání nedoplatků, či jiných finančních prostředků pocházejících z trestné činnosti.



Po podání předmětných daňových priznání zahájil Finanční úřad kontrolu spol. „T“, kdy bylo zjištěno, že se společnost nenachází na adrese uvedené jako sídlo společnosti v obchodním rejstříku. Následně se ukázalo, že jediný jednatel společnosti „T“ má hlášenu adresu na Městském úřadě. Tento daňový subjekt zastupoval na základě plných mocí „O“, který k prokázání nároku na vyplacení nadměrného odpočtu DPH, resp. k uskutečnění zdanitelného plnění, předložil předmětné faktury na drahé kameny (mezi spol. „Z“ a „T“), přičemž argumentoval, že je zboží fyzicky existuje a je uskladněno v konkrétním skladu. Na další dotazy a výzvy ze strany Finančního úřadu však nedokázal reagovat. Jakmile tato skupina cítila, že by mohly nastat nějaké problémy, dostavil se na FÚ osobně „K“, kde do protokolu udělil plnou moc k zastupování daňovému poradci. Pracovníci FÚ však místním šetřením zjistili, že se nejedná o zboží definované v předmětu fakturace a rozhodli, že daňový subjekt dostatečně neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění a neuznali tedy nárok na odpočet DPH plynoucí z předmětných faktur v příslušných zdaňovacích obdobích a zároveň vystavili platební výměry na daň z přidané hodnoty, která byla zahrnutím předmětných fiktivních faktur zkrácena. V době, kdy bylo již zřejmé, že Finanční úřad nadměrné odpočty nevyplatí, převedli společnost „T“ i spol. „Z“ na maďarského státního příslušníka.

Prověřováním bylo zjištěno, že i spol. „Z“ si u svého místně příslušného FÚ nárokovala nadměrné odpočty ve výši cca 3 - 5 mil. Kč, které jí však FÚ byly pravidelně vypláceny, aniž by byla zahájena u daňového subjektu daňová kontrola. Po zahájení daňové kontroly zastupoval tuto společnost před správcem daně bývalý ředitel FÚ, pod kterým dříve pracovala i osoba „O“.

Je potřeba zdůraznit, že žádný z jednatelů neměl vůbec přehled o ekonomické situaci ani o účetnictví těchto společností. Oba společnost pomocí organizátora „O“ převedli na maďarské státní příslušníky, které neznali a pravděpodobně ani neviděli. Tyto maďarské osoby byly dovezeny do ČR, kde podepsaly doklady k převodu společností za odměnu 50.000 HUF<sup>20</sup> a poté byly opět odvezeny zpět do Maďarska.

Všechny tyto osoby si poté vytvořily legendu, kterou před orgány činnými v trestním řízení shodně vypovídaly o tom, že práci vykonávaly pro již zesnulé osoby „X“ a „Y“. V trestním řízení všechny zastupovala 1 velmi známá advokátní kancelář, jejíž odměnu

---

<sup>20</sup> Maďarský forint

nemohly platit osoby jednatelů společností, neboť byly nezaměstnaní a zcela bez prostředků. Z toho je zřejmé, že za touto organizovanou skupinou stály zcela jiné vlivné osoby a lze jen spekulovat, kam až tato propojení sahala.

*Tento příklad popisuje organizovanou trestnou činnost, která spočívá v od samotného počátku sofistikovaně vymyšleném mechanismu, pomocí kterého je postupně neoprávněně lákáno pravidelné vyplácení nadměrných odpočtů DPH. Jedná se o zcela fiktivní účetní operace, které jsou podvodně zakryty za skutečné zboží ve formě bezcenného odpadu, které je vydáváno za drahé kameny.*

Výše definované příklady poukazují na skutečnost, že v ČR působí organizované skupiny pachatelů zakládající společnosti s neexistujícím sídlem, do těchto firem nasazují na pozice statutárních zástupců nezaměstnané osoby s trvalým pobytem na obecních úřadech nebo nekontaktní cizí státní příslušníky, tzv. „bílé koně“ tak, aby maximálně ztížili v první fázi správci daně kontaktování a provedení daňové kontroly ve druhé fázi i orgánům činným v trestním řízení prověřování, resp. vyšetřování, neboť u těchto daňových subjektů zpravidla není k dispozici účetnictví ani nejsou kontaktní statutární zástupci těchto společností. Prostřednictvím celé sítě těchto společností vykazují fiktivní uskutečnění zdanitelného plnění a poté požadují čerpání nadměrného odpočtu DPH. Snahou ČR a státních orgánů by mělo být co možná nejvíce ztížit podmínky pro realizaci takových obchodů.

## **4.2 Opatření proti daňovým únikům přijatá v ČR**

### **Rok 2011**

- zavedení nového daňového řádu,
- nová soustava územních finančních orgánů, byly zde přiřazeny Generální finanční ředitelství, finanční ředitelství a finanční úřady,
- institut ručení za nezaplacenou daň,
- vznik registru distributorů PHM, nákupy a prodeje PHM pouze mezi těmito registrovanými subjekty,

- systém reversecharge<sup>21</sup> pro zlato, emisní povolenky, odpad a šrot,
- institut zvláštního zajištění daně,
- reorganizace Celní správy ČR,
- ČR zapojena do systému EUROFISC - systém pro rychlou a cílenou výměnu informací mezi členskými státy,
- sjednány smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech s „daňovými ráji“<sup>22</sup> (17).

### **Rok 2012**

- systém reversecharge, nově zaveden pro stavební a montážní práce (18).

### **Rok 2013**

- reorganizace České daňové správy – soustava územních finančních orgánů, tvořena Generálním finančním ředitelstvím, 8 finančními ředitelstvími, 199 finančními úřady a Specializovaným finančním úřadem, byla nahrazena orgány Finanční správy,
- měsíční zdaňovací období pro všechny nově registrované plátce (povinně po určitou dobu), včetně plátců, kteří nemají v ČR sídlo ani provozovnu,
- povinnost zveřejňování bankovních účtů používaných pro ekonomickou činnost,
- zaveden institut tzv. nespolehlivého plátce – tzn. každý DS musí v databázi kontrolovat, zda se u jejich dodavatele v kolonce „nespolehlivý plátce“ neobjevilo „ano“, u těch pak ručí za odvedení DPH,
- rozšíření institutu ručení za daň v případě, kdy plátce přijme zdanitelné plnění ve smyslu dodání pohonných hmot (19).

### **Rok 2014**

- zprovoznění nového modulu systému Mini-One-Stop-Shop (MOSS), tzn. účinný nástroj pro správnou spolupráci a systém pro boj proti podvodům v oblasti DPH,
- vydána komplexní metodická pomůcka k problematice dožadání, která je základem pro řešení karuselových podvodů principem „jedné společné hlavy“, kdy FÚ místně

---

<sup>21</sup> Režim přenesení daňové povinnosti - tento institut zamezuje daňovým únikům z titulu neuhrazení daňové povinnosti poskytovatelem zdanitelného plnění.

<sup>22</sup> Ostrov Man, Guernsey, Bermudy atd.

příslušný daňovému subjektu zapojenému v řetězci dožádá další FÚ, které spravují jiné daňové subjekty zapojené v tomto řetězci, o provedení postupů při správě daní – to znamená, že postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu u všech takto zapojených daňových subjektů provede jeden FÚ, který tak získá přehled o vazbách v rámci řetězce a díky tomu i lepší pozici při rozkrývání podvodů na DPH,

- vydána metodická pomůcka k delegaci místní příslušnosti, která se zaměřuje především na řešení situace, kdy velké množství daňových subjektů sídlí v Praze (příp. dalších velkých městech), ačkoli se zde skutečně nevyskytují a nepodnikají,
- vydána metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností, která je procesním pilířem především při kontrole podaných daňových přiznání a odhalování neoprávněně vykázaných nadměrných odpočtů na DPH, rozšíření spolupráce s orgány činnými v trestním řízení ve vazbě na posílení prvků „dobré praxe“, která vyústila zahájením činnosti skupiny „daňová Kobra<sup>23</sup>“,
- zpřísnění kritérií pro aplikaci nespolehlivého plátce a k vydání metodické pomůcky v oblasti samotné registrace plátce daně, čímž GFŘ reagovalo na aktuální potřeby řešení tíživé situace v oblasti daňových úniků na DPH (20).

## **Rok 2015**

- kontrolní hlášení - probíhala intenzivní příprava systému a interních postupů pro úspěšnou správu kontrolního hlášení DPH - efektivního prostředku k odhalení daňových podvodů. Tento nástroj umožňuje správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat rizikové spojení osob (tzv. řetězce, karusely), odčerpávajících neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu,
- práce na projektu elektronické evidence tržeb (EET), které zahrnovaly legislativní práce na zákoně o evidenci tržeb a souvisejících zákonech, specifikace projektové dokumentace, práce na metodikách (metodika pro pracovníky kontrol EET, metodika pro správní trestání, metodika pro povinné subjekty, interní metodika a prostupy pro FS a CS), informační kampaň pro veřejnost i pracovníky finanční správy. V návaznosti na návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu

---

<sup>23</sup> <http://www.danovakobra.cz/>

majetku, byly zároveň zahájeny práce na návrhu metodické pomůcky k problematice prokazování původu majetku jako nového institutu, který by měl posílit mechanismy správců daně pro identifikaci a následné zdanění zatajených či nepřiznaných příjmů (21).

### **4.3 Vyhodnocení opatření proti daňovým únikům na DPH**

V letech 2011 až 2015 byly v ČR do zákona o DPH doplněny nové instituty v souladu se směrnicí o DPH a jejími změnami, jejichž cílem bylo zejména snížit mezeru DPH a měly zavést efektivnější boj proti daňovým únikům na DPH. Jedná se o zejména tato opatření:

- Zvláštní způsob zajištění daně - účinnost od 1. 4. 2011, umožňuje příjemci zdanitelného plnění uhradit daň za poskytovatele plnění přímo finančnímu úřadu,
- Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň – účinnost od 1. 1. 2012, umožňuje zajistit daň vydáním zajišťovacího příkazu, jehož vykonatelnost nastává již okamžikem jeho vydání,
- Zveřejnění bankovních účtů – účinnost od 1. 1. 2013, ukládá správcům daně zveřejnit čísla bankovních účtů používaných pro ekonomickou činnost a určených plátcí DPH ke zveřejnění v registru plátců,
- Nespolehlivý plátcce – účinnost od 1. 1. 2013 s rozšířením možnosti aplikace od 1. 10. 2014 a zpřísněním podmínek od 1. 1. 2015, nespolehlivým plátcem se stane daňový subjekt, který závažným způsobem porušil povinnosti vztahující se ke správě daně a o jehož nespolehlivosti rozhodl správce daně, lze předpokládat, že s nespolehlivým plátcem nebude nikdo obchodovat, protože by na něj bylo automaticky aplikováno opatření ručení příjemce zdanitelného plnění,
- Ručení příjemce zdanitelného plnění – nabýval postupně účinnosti od 2011 – 2013, spočívá v tom, že za zákonem stanovených podmínek ručí příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem plnění, z něhož si chce uplatnit odpočet daně na vstupu,
- Přenesení daňové povinnosti – nabýval postupně účinnosti podle jednotlivých komodit od 2006 – 2012, jde o specifický režim, který znamená, že u poskytnutí vybraných zdanitelných plnění je povinen přiznat daň příjemce tohoto plnění. Plátcí daně jsou ze

zákona povinni k daňovému přiznání přiložit kontrolní hlášení o uvedených plněních v režimu reverse charge (28).

V roce 2014 provedl Nejvyšší kontrolní úřad ČR kontrolu zaměřenou na postup finančních orgánů při správě daně z přidané hodnoty v souvislosti se zavedením výše definovaných nových institutů do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a ověření jejich dopadů do příjmů státního rozpočtu, přičemž ve svých závěrech konstatuje, že mnohé z těchto institutů se Finanční správě ČR nepodařilo zcela promítnout do praxe. Například nebyly ověřeny všechny bankovní účty plátců DPH, nespolehliví plátcí byli zveřejňováni v registru jen liknavě<sup>24</sup>, neboť nebylo možné postihnout rizikové jednání plátce před vznikem nedoplatku na dani. Předpokládaný dopad zavedení institutu ručení příjemce zdanitelného plnění v období 2011 až 2013 ve výši 1,5 mld. Kč nebyl naplněn. Finanční úřady jej využily jen v 16 případech, ve kterých byla takto uhrazena daň jen ve výši 15,3 mil. Kč. Zcela zvláštní kapitolou Kontrolních závěrů NKÚ je vyhodnocení problematiky přenesení daňové povinnosti v tuzemské praxi z hlediska účinnosti boje proti podvodům na DPH. Z ní vyplývá, že tento mechanismus odstranil u plnění, která příjemci vykázali za období 1. 4. 2011 až 30. 6. 2014, riziko negativních dopadů na daňové výnosy, které by mohly nastat, pokud by poskytovatel plnění daň nepřiznal a neuhradil a příjemce plnění by si uplatnil odpočet daně na vstupu. Finanční dopad tohoto institutu na výnosy DPH nelze vyčíslit, protože nelze předjímat výši daně neuhrazené poskytovateli plnění. V kontrolovaných finančních úřadech v letech 2011 až 2013 celkem 3 529 poskytovatelů plnění v režimu reverse charge nepodalo k daňovému přiznání k DPH 8 390 kontrolních hlášení, které obsahuje výpis z evidence, a 4 995 příjemců plnění nepodalo celkem 9 970 kontrolních hlášení. V kontrolních hlášeních přikládaných k daňovému přiznání poskytovatelé plnění vykázali 1 517 mld. Kč a příjemci 1 503 mld. Kč. Rozdíl činí 14 mld. Kč. Přitom finanční správa, která kontrolovala zdaňovací období roku 2012, doměřila DPH jen ve výši 69,5 mil. Kč. Zcela alarmující je, že funkční automatizovaný kontrolní systém byl finanční správou zaveden až koncem roku 2013 a do konce ledna 2015 jej finanční úřady ke kontrole tohoto režimu nevyužívaly. Podle interního šetření Generálního finančního ředitelství z února 2014 u podřízených finančních úřadů ohledně uplatňování

---

<sup>24</sup> do konce roku 2014 bylo evidováno jen 156 nespolehlivých plátců

režimu přenesení daňové povinnosti se plátcí snažili vykazovat tato plnění jako plnění, na která se režim nevztahuje, a dále byly zjištěny další podvody s plněními, které režimu reverse charge dle zákona nepodléhají.

Při této kontrole využil Nejvyšší kontrolní úřad metodu, která umožňuje posoudit efektivnost výběru DPH a míru daňových úniků, kterou je metoda měření mezery DPH, která představuje rozdíl mezi teoretickým inkasem DPH a skutečným inkasem DPH. NKÚ v závěru provedené kontroly dospěl k závěru, že kontrolované instituty nepřinesly v kontrolovaném období očekávané efekty ve vyšším výběru DPH, snížení daňových úniků, a tedy i snížení daňové mezery DPH. Příčiny spatřuje ve vnějších vlivech i vlastní činnosti Finanční správy a to zejména proto, že změny nabývaly účinnosti několik dní po jejich schválení, což neumožnilo řádnou metodickou a technickou přípravu pro zvládnutí administrativně náročnějších postupů. Dále ve svém závěru poukázal na zásadní problém, který spatřuje v absenci analýzy účinnosti nových institutů a jejich vyhodnocení. V závěrech této kontroly se NKÚ opírá mimo jiné o vývoj hodnoty daňové mezery.

V roce 2016 byly v ČR zavedeny další zásadní instituty proti daňovým únikům na DPH, které mají za cíl mimo jiné i snížit hodnotu VAT GAP v ČR. Přínos těchto opatření však nelze v současné době kvantifikovat, neboť jsou aktuálně zavedena a je nutné ponechat nějakou ochrannou lhůtu na jejich zavedení do plného provozu. Plnohodnotnou analýzu přínosů níže definovaných opatření je možné zpracovat až po delší době jejich fungování. Jedná se o tato opatření:

- Kontrolní hlášení - od 1. 1. 2016 vzniká plátcům DPH povinnost podat tzv. kontrolní hlášení. Kontrolní hlášení je speciální daňové tvrzení, které nenahrazuje řádné daňové přiznání k DPH ani souhrnné hlášení. V souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti však kontrolní hlášení nahrazuje původně samostatný výpis z evidence pro účely DPH. Kontrolní hlášení je zaváděno jako efektivní prostředek k odhalení daňových úniků a podvodů. Jeho cílem a smyslem je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu. Po provedené analýze se na tato spojení bude zaměřovat kontrolní činnost správce daně, tak aby k odčerpávání finančních prostředků nedocházelo (24),

- Zavedení systému EET – dne 1. 12. 2016 vstoupil v účinnost zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. V první vlně jsou evidovány tržby z oblasti ubytovacích a stravovacích služeb, v druhé (po třech měsících) budou evidovány tržby ze sektoru maloobchod a velkoobchod. Ve třetí fázi, která začne 15 měsíců po spuštění, budou evidovány tržby v ostatních činnostech (tj. např. svobodná povolání, doprava, zemědělství) s výjimkou těch ve 4. fázi. Nakonec ve 4. fázi 18 měsíců po spuštění budou mít povinnost evidovat své tržby vybraná řemesla a výrobní činnosti (25),
- Zákon o prokazování původu majetku - tento zákon vstoupil v účinnost dne 1. 12. 2016. Finanční správa bude moci vyzvat k prokázání příjmu poplatníka, jehož příjmy, uvedené v daňových přiznáních, neodpovídají nárůstu jeho jmění nebo spotřeby a zároveň rozdíl mezi jím uvedenými příjmy a nárůstem jmění přesahuje 5 milionů korun. Výzva se může vztahovat pouze k období, u něhož ještě neuplynula lhůta pro stanovení daně, která je v běžných případech tříletá. Nárůstem jmění se přitom rozumí nárůst majetku po odečtení dluhů souvisejících s nárůstem tohoto majetku. Na základě výzvy poplatník prokazuje, že byl jeho majetek financován z řádně zdaněných zdrojů. Pokud poplatník nebude schopen prokázat původ svých příjmů, správce daně přistoupí ke stanovení daně podle „zvláštních“ pomůcek. To znamená, že odhadne výši zatajených příjmů poplatníka na základě porovnání s nárůstem jeho majetku a doměří daň. Současně předepíše penále ve výši až 100 procent takto doměřené daně (26),
- Centrální registr bankovních účtů - dne 3. 2. 2016 vláda ČR schválila návrh Ministerstva financí a České národní banky na zřízení Centrální evidence účtů. Registr, který bude spravován Českou národní bankou, bude obsahovat výpis existujících účtů fyzických i právnických osob u bank a družstevních záložen. Součástí evidence nebudou údaje o pohybech ani zůstatcích na účtech klientů, ale pouze samotná informace o existenci účtů. V případě závažného podezření z trestné činnosti mohou tyto informace žádat v rámci odhalování závažných daňových úniků Generální ředitelství cel a Generální finanční ředitelství, a při boji s trestnou činností obecně i státní zástupci, soudci, zpravodajské služby a Finanční analytický útvar MF. Registr umožní na základě jednoho dotazu nejpozději do 24 hodin zjistit, ve které bankovní instituci má podezřelý subjekt zřízený účet. Rychlé získání informací napomůže vyšší efektivitě v boji proti daňovým únikům, praní špinavých peněz nebo financování terorismu. Podobný systém již funguje i v jiných evropských státech, například ve



Francii, Španělsku, Německu, Rumunsku nebo v Itálii. Zřízení takového registru doporučuje nová směrnice EU a v současné době jej má v návrhu „protiteroristického balíčku“ Evropská komise. K jejímu zprovoznění dojde po 16 měsících od uvedení zákona v platnost, pravděpodobně v první polovině roku 2018 (27).

Jednou z hlavních priorit Ministerstva financí ČR je v posledních letech zlepšení výběru daní s důrazem na efektivní řešení úniků v oblasti DPH, přičemž konstatuje, že nejvýznamnější část daňového úniku v oblasti DPH tvoří karuselový (kolotočový) podvod, který se za celou dobu existence DPH v EU nedaří likvidovat. Je stále více evidentní, že možným řešením je výrazné rozšíření možnosti uplatnit metodu přenesené daňové povinnosti, která alespoň vůči karuselovému podvodu funguje. Použití této metody dává velký smysl v současné době, kdy finanční správy mají k dispozici moderní technologie. Širší použití metody přenesené daňové povinnosti by vhodně doplnilo další v ČR nově zaváděné nástroje, zejména kontrolní hlášení. Ministerstvo financí již od června 2014 usiluje o to, aby problému nedostatečně fungujícího systému DPH v EU byla věnována odpovídající pozornost v krátkodobém horizontu, neboť podvody na DPH ovlivňují rozpočty většiny členských států více než jakákoliv jiná daň a kolotočové podvody na DPH představují vážný ekonomický a politický problém regionu. Zvláštní důraz je přitom kladen na testování metody přenesení daňové povinnosti na širším okruhu transakcí (23).

#### **4.4 Analýza VAT GAP v ČR**

Mezera ve výběru DPH, tzv. VAT GAP se v ČR podle nejnovější studie Evropské komise<sup>25</sup> rychle zmenšuje. Reálný pokles mezi roky 2013 a 2014 o 10 miliard, respektive z 19% na 16% z očekávaného výběru DPH, přiblížil ČR k průměru EU, který byl v roce 2014 14%. Skutečné zlepšení výběru DPH ČR o tři procentní body je ještě významnější, protože řada členských států se meziročně zhoršila. Mezi středoevropskými státy v tomto parametru ČR vyniká. Polsko zaznamenalo ve stejném období mezeru ve výběru DPH 24 %, Maďarsko 18 % a Slovensko dokonce 30 %.

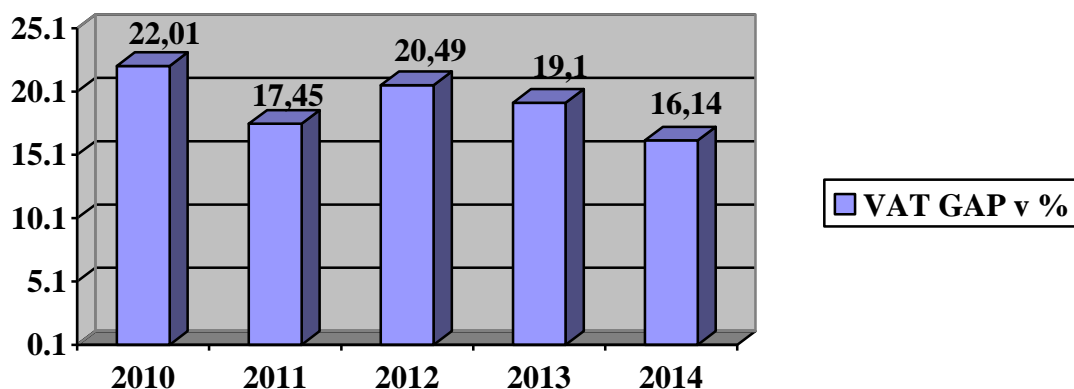
Po revizi národních účtů členských států dle metodiky ESA 2010 dosáhla celková mezera DPH v EU pro rok 2014 téměř 160 miliard eur, o jednu miliardu méně než v roce

---

<sup>25</sup> Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report

2013, neklesla tak ani o jedno celé procento. Je tedy evidentní, že v systémových změnách, které povedou ke zlepšení situace, je třeba pokračovat. ČR proto dlouhodobě usiluje o plošné zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na plnění nad 10 000 EUR (15).

Graf 4 Vývoj VAT GAP v letech 2010 - 2014 podle metodiky ESA 2010

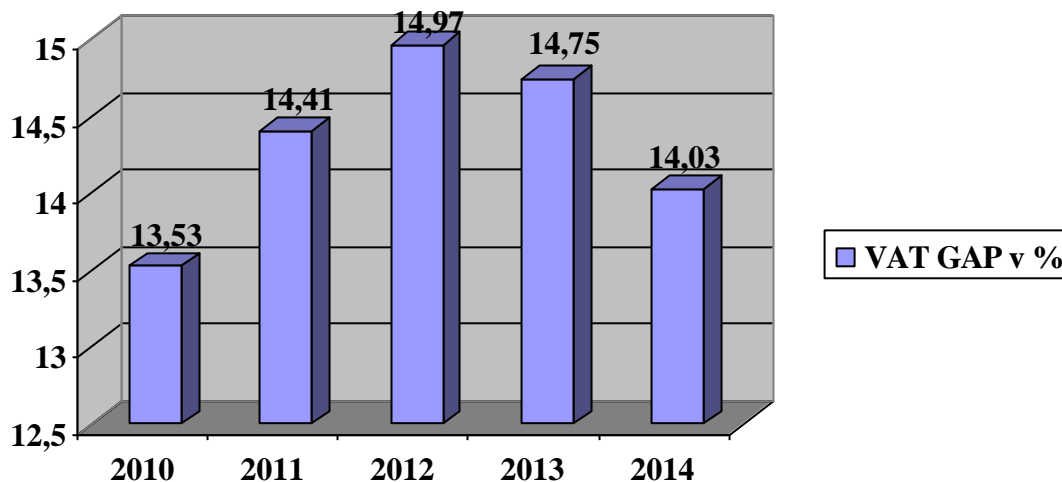


Zdroj: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report, vlastní úprava

#### 4.5 Analýza VAT GAP členských států EU

Postupně bylo zpracováno několik studií odhadující VAT GAP v členských státech EU. První z nich je materiál Reckon (2009), který obsahuje odhady za 24 států EU v letech 2000 až 2006. Koncem září 2013 byla publikována studie CASE (2013), kde jsou obsaženy odhady VAT GAP za 27 zemí v letech 2000 až 2011. Na tuto studii navázala studie a analýza VAT GAP v EU „Study on VAT GAPS – 2015 Report“ z května 2015, která uvádí hodnoty tohoto ukazatele ve vzájemném porovnání mezi 26 státy EU za období 2009 – 2013. Poslední studie „Study and Reports on the VAT Gap in the EU - 28 Member States“ byla zpracována v srpnu 2016. Tato studie navazuje na zprávy publikované v letech 2013 - 2015 a zabývá se analýzou VAT GAP u jednotlivých členských států EU v roce 2014, přičemž zároveň reviduje výsledky předchozích studií za roky 2010 – 2013 z důvodu přechodu národních účtů EUROSTATU z metodiky ESA 95 na metodiku ESA 10 (15).

Graf 5 Vývoj průměrné hodnoty VAT GAP v EU v %



Zdroj: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report, vlastní úprava

Pravidelné analýzy zpracovávané v rámci EU jsou důkazem toho, jak je zákonodárci EU vnímán problém VAT GAP a trend vývoje této hodnoty, neboť se jedná o obrovské daňové úniky. Jakékoli omezení těchto hodnot, byť v jednotkách procent má zásadní význam v příjmech jednotlivých států EU a tedy i celé EU. Sama Evropská komise upozornila orgány EU na závažnost tématu daňových úniků na DPH svým sdělením ze dne 7. 4. 2016, kterým vyzvala plnění akčního plánu směrem k jednotné oblasti DPH v EU<sup>26</sup>.

Vzhledem k důležitosti tohoto ukazatele je vhodné se zaměřit na hodnoty VAT GAP v jednotlivých státech EU, určení státu s dlouhodobě nejnižšími hodnotami a označení konkrétních důvodů, či opatření, která pomáhají udržovat nízké hodnoty VAT GAP a tedy efektivní výběr DPH v daném státě.

Pro označení nejvhodnějšího vzorového státu bude nutné zhodnotit vývoj mezery DPH z dostupných hodnot za roky 2010 – 2014<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Sdělení komise Evropskému parlamentu, Radě a evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu v oblasti DPH ze dne 7. 4. 2016

<sup>27</sup> Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report

Tabulka 4 Porovnání mezery DPH vybraných států EU v %

	2010	2011	2012	2013	2014	průměr
<b>Švédsko</b>	2,61	3,33	5,81	1,24	1,24	<b>2,846</b>
<b>Lucembursko</b>	2,50	2,85	3,88	3,29	3,80	<b>3,264</b>
<b>Finsko</b>	7,12	3,85	4,36	5,69	6,92	<b>5,588</b>
<b>Slovinsko</b>	9,54	7,31	10,30	6,57	8,14	<b>8,372</b>
<b>Průměr EU</b>	13,53	14,41	14,97	14,75	14,03	<b>14,338</b>

Zdroj: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report, vlastní výpočty

Z výše uvedené tabulky 4 je patrné, že z dlouhodobého pohledu nejlepší hodnoty vykazuje Švédsko. Jediný citelný výkyv je patrný v roce 2012. Na základě výše uvedených výsledků analýzy hodnot VAT GAP je na místě se podrobněji věnovat charakteristice Švédska jako státu s dlouhodobě nejlepší hodnotou ukazatele VAT GAP. Proto budou analyzovány jeho základní ekonomické a demografické údaje a sledovány základní znaky jeho daňového systému se zaměřením na DPH. Zjištěné hodnoty budou porovnány s poměry v ČR s cílem označení konkrétních znaků, které způsobují příznivé výsledky Švédska v ukazateli VAT GAP, či označení jevů, které způsobují naopak nepříznivé hodnoty ukazatele pro ČR.

## 4.6 Švédsko

Švédsko je pluralitní konstituční monarchie (král Karl XVI. Gustav od roku 1973) s jednokomorovým parlamentem (Riksdag). Švédsko, jehož správní členění je na 18 okresů a 2 regiony, přistoupilo do Evropské unie v roce 1995.

- počet obyvatel 9 753 627<sup>28</sup>
- hustota obyvatelstva 23,9 obyvatel/km<sup>2</sup>
- podíl ekonomicky činného obyvatelstva (18-64 let) cca 61,5 % (8, s. 340)

V září 2014 ve Švédsku, po osmi letech menšinové vlády konzervativní pravice čtyř aliančních stran v čele s Moderáty, vznikla menšinová vláda červeno - zelená koalice Sociální demokracie (S) a Zelených (MP). Předsedou vlády se stal předseda sociálních demokratů Stefan Löfven. Ve vládě došlo ke změnám v agendách ministerstev, z nichž

<sup>28</sup> Stav k 31.1.2015

nejvýraznější je vytvoření „superministerstva“ hospodářství, resp. podnikání a inovací, které od 1. 1. 2015 zahrnuje do svých agend problematiku bydlení, dopravy, inovací, státních podniků, zemědělství, podnikání, obchodu a exportu a sedí zde čtyři ministři. V nové vládě již neexistuje post ministra pro EU a za oblast spolupráce s EU zodpovídá ministryně zahraničí (12).

Daňovou soustavu Švédska tvoří přímé důchodové daně propojené klasickým systémem s částečným osvobozením na straně příjemců dividend – korporací i fyzických osob, daň z nemovitostí a nepřímé daně, tedy daň z přidané hodnoty a akcízy. Mezi další odvody daňového charakteru patří zejména platby sociálního pojištění. Daně dědické a darovací byly s účinností k 1. 1. 2005 zrušeny (8, s. 340).

Příjmová stránka rozpočtu pro rok 2015 je ve výši 837 mld. SEK<sup>29</sup> a výdajová ve výši 869,6. Vláda tedy hospodařila se schodkovým rozpočtem ve výši 32,6 mld. SEK. Státní dluh Švédska v období let 2010 – 2015 zaznamenával zjevné výkyvy, kdy od roku 2010 do roku 2012 vytrvale klesal z hodnoty 1.179.347 mld. SEK v roce 2010 na 1.146.165 mld. SEK v roce 2012, kdy poté začal státního dluh růst na hodnotu 1.277.100 mld. SEK v roce 2013, resp. 1.394.313 mld. SEK v roce 2014. Z dlouhodobého pohledu Švédsko od roku 2001 nastoupilo cestu postupného oddlužování, k čemuž v posledních letech přispíval přebytkový státní rozpočet včetně využití výnosů z privatizace státních firem a majetkových účastí (12).

Reformní opatření jsou ve Švédsku dlouhodobě zaměřena na podporu hospodářského růstu a růstu zaměstnanosti, zvyšování úrovně znalostí a vědomostí studentů, posílení konkurenceschopnosti podniků, zvyšování blahobytu a soudržnosti ve Švédsku. Součástí přijímaných opatření je i ochrana životního prostředí a klimatu. V oblasti posílení zaměstnanosti se vláda zaměřuje i na krátkodobý horizont s důrazem na zlepšení nabídky a poptávky a jejich vzájemné kompatibility na pracovním trhu. Zvláštní pozornost je věnována podpoře mladých lidí, dlouhodobě nezaměstnaným a všem, kteří mají obtížné podmínky pro vstup na pracovní trh. Švédsko je zemí s dlouhodobou a hluboce zakořeněnou tradicí sociálního státu s vysokou mírou zdanění, která je jednou z nejvyšších na světě. Středoprává vláda po svém nástupu v r. 2006 učinila řadu reformních kroků směřujících ke snížení daňového zatížení<sup>30</sup>. Švédský daňový systém je relativně složitý a je

---

<sup>29</sup> Švédská koruna, kurz k 31. 12. 2015 činil 2,940 Kč za 1 SEK

<sup>30</sup> Zrušení nejvíce kritizovaných majetkových daní - z nemovitostí, z majetku, darovací a dědická

předmětem kritiky OECD<sup>31</sup> jak co do struktury, tak celkové výše daňové kvóty. Daňové podvody jsou ve Švédsku přísně trestány (12).

Daň z přidané hodnoty je všeobecnou daní ze spotřeby, která zatěžuje přidanou hodnotu zboží a služeb. Ve Švédsku byla DPH zavedena v roce 1969 Zákonem o DPH a jejím předchůdcem byla všeobecná daň z prodejů zavedená v roce 1960. V roce 1994 došlo k novelizaci tohoto zákona a k implementaci opatření požadovaných v rámci direktiv EU (12).

Legislativní úprava daně z přidané hodnoty odpovídá směrnici Rady 2006/112/ES. Základní sazba daně je 25 %. Snížená sazba daně ve výši 12 % se uplatňuje na potraviny, služby spojené s turismem, např. hotelové služby, služby kempů či služby vleků. Další snížená sazba daně ve výši 6 % je aplikována u tuzemských novin a časopisů, domácí přepravy osob a u vstupného do kin, cirkusů a na koncerty. Nulová sazba daně se uplatňuje u léků na předpis, některých finančních, pojišťovacích a zajišťovacích služeb. Za osoby podléhající dani se obecně považují všechny osoby, které uskutečňují nebo hodlají uskutečňovat zdanitelná plnění. Od daně jsou osvobozeny některé kategorie podnikatelských aktivit do roční výše obratu 30000 SEK. Švédské dani z přidané hodnoty podléhá dodání zboží nebo poskytnutí služeb ve Švédsku podnikatelem, pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží do Švédska (8, s. 343).

Ve Švédsku neexistuje registrační limit, každý podnikající subjekt je automaticky plátcem daně z přidané hodnoty. Základním zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. V případě, že roční obrat plátce nepřesáhne 200000 SEK<sup>32</sup>, může si zvolit pololetní zdaňovací období. Daňové přiznání musí být podáno nejpozději do dvanáctého dne druhého měsíce po skončení zdaňovacího období. K tomuto dni je i splatná daňová povinnost. V případě, že plátce podá daňové přiznání pozdě, penále činí 500 SEK, a to i v případě, že daňová povinnost plátce je nulová nebo vykázal nadměrný odpočet (6, s. 316).

#### **4.7 Analytické porovnání ČR a Švédska ve vztahu k DPH**

Obě země mají velmi podobné parametry. Jsou členskými státy EU, ale zároveň nejsou členy měnové unie a každá ze zemí má svou jedinečnou státní měnu. ČR i Švédsko

---

<sup>31</sup> Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

<sup>32</sup> Švédská koruna

jsou strategicky státy zaměřené na sociální systém, ač se u vládní moci střídá pravice s levicí, přičemž však lze říci, že Švédský sociální systém je zcela jistě propracovanější a pro občany výrazně komfortnější. ČR i Švédsko mají Ministerstvo financí, které spravuje státní pokladnu, a tedy zajišťuje i výběr daní. O dohled nad výběrem daní a jejich správu se v ČR stará Finanční správa a ve Švédsku je to obdoba nazvaná Skatteverket. Obě tyto státní instituce fungují systémově obdobně. Dle ekonomických údajů nelze zjevné rozdíly spatřovat ani v makroekonomických ukazatelích obou zemí, jak uvádí tabulka 5. V dostupných zdrojích<sup>33</sup> se lze dočíst, že se ve Švédsku daňové trestné činy velmi přísně trestají, nicméně nejvyšší hrozící tresty zdaleka nedosahují trestů hrozících v ČR. ČR má dokonce i nižší základní sazbu DPH. Mohlo by se tedy zdát, že budou mít obě země minimálně obdobnou hodnotu ukazatele VAT GAP, což však zdaleka není pravdou. Rozdíl v hodnotě tohoto ukazatele je dlouhodobě více než pětinasobný.

---

<sup>33</sup> <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/svedsko-zakladni-charakteristika-teritoria-19249.html>

Tabulka 5 Srovnání základních parametrů ČR a Švédska

	<b>Česká republika</b>	<b>Švédsko</b>
<b>Počet obyvatel</b>	10,5 mil.	9,7 mil.
<b>Ministerstvo příslušné k výběru DPH</b>	Ministerstvo financí	Ministerstvo financí
<b>Instituce dohlížející na výběr DPH</b>	Finanční správa	Skatteverket
<b>Příjmy státního rozpočtu<sup>34</sup></b>	1118 mld. Kč	837 mld. SEK <sup>35</sup>
<b>Výdaje státního rozpočtu</b>	1.218 mld. Kč	869 mld. SEK
<b>Deficit státního rozpočtu</b>	100 mld. Kč	32 mld. SEK
<b>VAT GAP<sup>36</sup></b>	16,14 %	1,24 %
<b>Rok zavedení DPH</b>	1993	1969
<b>Povinný roční obrat k registraci k DPH</b>	1 mil. Kč	1 mil. SEK
<b>Intenzita podání daňového přiznání k DPH</b>	1, 3, 12	1, 3, 12
<b>Základní sazba DPH</b>	21	25
<b>Snížené sazby DPH</b>	15, 10	12,6,0
<b>Počet ekonomicky aktivních daňových subjektů registrovaných k DPH</b>	558 835	1 088 310
<b>Počet pracovníků správce daně</b>	15 062	10 370
<b>Nejvyšší hrozící trest odnětí svobody</b>	10 let	6 let

Zdroj: Vlastní zpracování autora

Z výše uvedené tabulky je patrné, že v základních hodnotách jsou si obě země poměrně podobné zejména s odkazem na ekonomické ukazatele obou zemí. Stejně tak s pohledu daňové soustavy obou zemí se nijak výrazně neodlišují. Je poměrně překvapivé, že Švédsko, ač má diametrálně nižší hodnotu ukazatele VAT GAP, tak má vyšší základní sazbu DPH o 4 %, má o téměř 30 % méně pracovníků správce daně na téměř stejný počet obyvatel a dokonce téměř dvojnásobný počet ekonomicky aktivních daňových subjektů. Z tabulky je patrné, že ve Švédsku je rozhodně i výrazně nižší hrozící trest odnětí svobody za spáchání úmyslného daňového trestného činu. Obě dvě země jsou přitom povinny se v oblasti DPH řídit směrnicemi vydanými Evropskou komisí, které harmonizují DPH v EU. Výše uvedené porovnání nepoukázalo na žádný konkrétní zásadní rozdíl v přístupu obou zemí k výběru DPH. Z dostupných zdrojů nebylo zjištěno na straně Švédska žádné

<sup>34</sup> Plánované příjmy za rok 2015, zaokr. na celé mld. dolů

<sup>35</sup> Kurz dle ČNB k 30.6.2015 činil 2,957 Kč/1SEK

<sup>36</sup> Údaje z roku 2014 dle metodiky ESA 2010



opatření, kterému by mohly být prisuzovány příznivé hodnoty ukazatele VAT GAP. Vzhledem k omezeným informačním zdrojům je možné tento rozdíl vysvětlit pouze několika způsoby. Prvním zásadním důvodem je, že ve Švédsku byla DPH zavedena o 24 let dříve než v ČR, proto si tamní podnikatelé již zvykli na tuto formu zdanění a přijali ji.

Druhým hlavním vysvětlením může být, že ve Švédsku je jiný druh morální úrovně veřejnosti. Občané Švédska mají historicky zakořeněn pocit silného sociálního státu, přičemž věří a spoléhají na to, že když stát budou během aktivního života řádně přiznávat příjmy a odvádět daně, tak se o ně stát bude moci na stáří postarat. S tímto úzce souvisí i vnímání veřejnosti pojmu korupce a důvěra ve stát, že s takto vybranými finančními prostředky dokáže správně naložit tak, aby z nich měli prospěch samotní občané.

Výše definované důvody dokresluje i vyšší životní úroveň Švédska, kterou si tato země vypracovala zejména svým historickým náskokem a zkušenostmi s tržní ekonomikou a podnikatelským prostředím.

Z provedené analýzy je zřejmé, že základním a hlavním problémem vysoké hodnoty ukazatele VAT GAP v ČR a tedy nedostatečného výběru DPH je v myšlení občanů ČR a nedostatečného přirozeného respektu podnikatelů vůči správci daně a státu. Základním a hlavním řešením je změna nálady občanů a podnikatelů v ČR ve smyslu, že pokud státu odvedou daně, tak jim stát tuto úhradu vrátí ve formě vyšší životní úrovně a lepšího ekonomického výsledku země. Podstatným faktorem v ochotě daňových subjektů přiznat daň a dobrovolně ji odvést státu se jeví názor veřejnosti, že stát prostřednictvím svých zřízených orgánů je schopen efektivně a spravedlivě postupovat proti všem subjektům, které svým úmyslným jednáním ovlivňují svou daňovou povinnost a na úkor jiných poctivých, čerpají od státu neoprávněné výhody. Přitom nelze rozlišovat, zda se jedná o malé živnostníky, či silné obchodní společnosti s velkým vlivem. Občané ČR musí získat důvěru ve své zákonodárce, kteří naopak musí mít svůj jednotný společný směr a cíl v prosazování daňové politiky a to napříč politickým spektrem, kdy musí být zjevné, že bude podnikatelské prostředí stabilizováno ve smyslu maximálního zjednodušení daňové soustavy s minimem výjimek. Stát musí svým aktivním konáním přesvědčit podnikatele, že podmínky jsou pro všechny stejné a musejí si být jisti, že se jedná o dlouhodobý horizont, tedy že se jim takový přístup v budoucnu vyplatí. V ČR dochází prakticky každý rok ke změnám v daňové oblasti, často se mění jednotlivé daňové sazby, upravují se podmínky povinností daňových subjektů ve vztahu ke způsobu vykazování hodnot

v daňových příznáních a zvyšuje se administrativní zátěž podnikatelů, což není pro podnikatelské prostředí v ČR vůbec příznivé. Veškeré připravované změny jsou průběžně sledovány a vykládány různými způsoby českými médii, přitom by bylo mnohem efektivnější, kdyby byla zavedena dlouhodobá strategie ČR v daňové oblasti, která by byla jednotně prezentována politickou většinou v rámci informační kampaně tak, aby se mohli podnikatelé na připravované změny s dostatečným předstihem připravit, chápali by je jako nezbytné a neměli by problém je akceptovat.

#### **4.8 Navržená opatření k zamezení daňových úniků na DPH**

Problém daňových úniků na DPH se efektivně dlouhodobě nedaří řešit. V posledních letech bylo přijato několik opatření, jejichž hlavním cílem je omezit daňové úniky, nicméně v současné době ještě nelze plnohodnotně kvantifikovat jejich konkrétní dopady.

Při níže navrhovaných opatření je vycházeno zejména ze závěrů předchozích kapitol. Vzhledem k tomu, že změna morálního povědomí občanů o povinnosti platit daně, resp. v tomto případě podnikatelů řádně přiznávat a odvádět DPH tak, aby se ČR přiblížila hodnotám vykazovaným srovnávaným Švédskem, je otázkou dlouhodobého charakteru, kterou není možné příliš řešit v rámci navrhovaných opatření. Tento aspekt lze řešit dlouhodobým, jednotným a spravedlivým přístupem ke všem daňovým subjektům, případně maximálním zjednodušením administrativní zátěže.

Proto budou navrhovaná opatření směřována zejména k podnikatelským subjektům, které byly označeny jako účastníci nejzávažnějších daňových úniků, tedy karuselových podvodů. Takovéto daňové subjekty nemají v podnikatelském prostředí ČR místo a je nutné jim pokud možno maximálně jejich pozici ztížit. Toto však nelze učinit, aniž by se opatření nedotkla celé podnikatelské komunity.

Je na místě, aby stát motivoval každého zákazníka, či obchodního partnera ve striktním vyžadování vystavení dokladu k jakémukoli byt' i minimálnímu plnění. Při tomto lze využít i možnosti např. celostátních, či regionálních losování čísel účtenek o motivační odměnu.

Samotný boj proti daňovým únikům na DPH a související aplikace možných opatření zamezujících těmto únikům lze směřovat dvěma základními proudy opatřeními přijatými na úrovni EU a opatřeními přijatými na úrovni ČR.

#### 4.8.1 Opatření na úrovni EU

Otázka změny přístupu k výběru DPH není na půdě EU žádnou novinkou, přitom se do současné doby nepodařilo žádná zásadní opatření prosadit. Současný systém DPH byl v počátku zaveden pouze jako dočasný, nicméně do současné doby se nepodařilo zavést systém, který by zabránil zejména karuselovým obchodům. Základním problémem je, že chybí jednohlasná podpora všech států a to zejména z toho důvodu, že se řada států obává o oslabení své suverenity v oblasti vlivu na stanovení výše DPH. V této oblasti se v poslední době podařilo ČR spolu s dalšími státy prosadit zejména možnost rozšíření reverse charge.

##### ➤ Zavedení přenesené daňové povinnosti u všech dodávek v rámci EU

V tomto směru je na místě vyzdvihnout aktivitu současného ministra financí Andreje Babiše, který se snaží o to, aby Evropská komise aktivně řešila téma daňových úniků na DPH, a ze své pozice vyvíjí značný diplomatický tlak na Evropskou komisi ve smyslu aktivního řešení této problematiky, zejména ve vztahu ke karuselovým podvodům. ČR prostřednictvím Ministerstva financí a daňové správy v posledních letech cíleně prosazuje rozšíření reverse charge. Dne 21. 12. 2016 Evropská komise schválila legislativní návrh na dočasnou výjimku na obecný reverse charge. Návrh neumožňuje použít obecný reverse charge na plnění nad 10.000 euro přímo, ale až na základě povolení ze strany Komise. Členský stát může Komisi požádat o implementační rozhodnutí, pouze pokud splňuje 3 stanovené podmínky:

- jeho VAT GAP podle poslední studie EU je nejméně medián EU + 5 procentních bodů,
- jeho karuselový podvod tvoří alespoň 25% celkových podvodů na DPH,
- prokáže, že nemůže efektivně bojovat proti DPH únikům žádnými konvenčními opatřeními. Komise následně žádost přezkoumá a rozhodne o vydání povolení.

Medián EU je 10,4 %, to znamená, že minimální VAT GAP pro žádost o reverse charge je 15,4 %. Český VAT GAP je nyní 16,14 %, nicméně lze očekávat, že VAT GAP zveřejněný v září 2017 bude nižší, protože se promítne lepší výběr daní a zavedený sektorový reverse charge z nařízení vlády. Jak dokládají statistiky Evropské komise, výběr DPH se totiž v ČR v mezinárodním srovnání neustále výrazně zlepšuje (23).

Tabulka 6 Dopady plošného zavedení reverse charge v rámci EU

Silné stránky	Slabé stránky
1. Omezení podvodů na DPH v rámci obchodních transakcí v EU – carouselové podvody	1. Problém s prosazením v rámci EU 2. Evropská komise stanoví přísné individuální podmínky pro zavedení reverse charge
Příležitosti	Hrozby
1. Po vyhodnocení výsledků, možné přesvědčení Evropské komise v rozšíření opatření. 2. Vyšší výběr DPH v jednotlivých státech	1. Ohrožení jednotného evropského trhu

Zdroj: vlastní zpracování

### ➤ Zavedení Intrakomunitární sazby DPH v rámci EU

Sjednocení sazeb DPH při Intrakomunitárním plnění mezi státy EU. Tento institut intrakomunitárního zdanění by fungoval tak, že při intrakomunitárním obchodování by nedocházelo k reverse charge, tedy k tomu, že povinnost DPH vykázat a zaplatit by se přestala překlápět při obchodování mezi členskými státy z dodavatele na odběratele. Společnost, která by dodávala zboží do jiného členského státu EU, by již neuplatňovala osvobození, ale zboží na výstupu by řádně zdanila příslušnou sazbou svého státu a tuto daň by odvedla nově vzniklému administrativnímu útvaru správy DPH EU, odkud by EU vyplácela nárok na odpočet daně společnosti odběratele dle příslušné sazby státu odběratele.

Oblast DPH je silně regulována právem EU. Harmonizovaný systém, který byl zaveden v roce 1977 jako přechodný a dodnes tak funguje, vykazuje řadu odchylek pro jednotlivé členské státy a jeho roztržitost je dána i tím, že DPH je spravována a vybírána 28 různými finančními správami. Flexibilita členských států při výběru DPH je přitom legislativou EU značně omezena. Evropská komise již několik let hovoří o přípravě tzv. definitivního režimu, jeho obrysy však zůstávají zcela neurčité (23).

Tabulka 7 Dopady zavedení Intrakomunitární sazby v rámci EU

Silné stránky	Slabé stránky
1. Omezení podvodů na DPH v rámci intrakomunitárního plnění v EU – carouselové podvody	1. Zásadní evropská legislativní úprava 2. Problém s prosazením v rámci EU 3. Jednotlivé státy EU se obávají ztráty národní suverenity v daňové oblasti
Příležitosti	Hrozby
1. Zavedení jednotné instituce v rámci EU evidující DPH 2. Vyšší výběr DPH v jednotlivých státech	1. Zvýšení nákladů spojených se zavedením nové instituce EU 2. Ohrožení jednotného evropského trhu

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 4.8.2 Opatření na úrovni ČR

Vzhledem k tomu, že se ČR v oblasti boje proti daňovým únikům nemůže spoléhat pouze na opatření přijatá EU, je zapotřebí, aby přijímala vlastní opatření ať již na úrovni legislativních změn, tak na úrovni organizační ve způsobu správy a kontroly daňových subjektů. Na základě dosud zjištěných skutečností jsou níže definována konkrétní opatření, která by mohla pomoci omezit daňové úniky a přiblížit se k hodnotě VAT GAP specifikované Evropskou komisí na úrovni současných 15,4 % tak, aby ČR mohla konat dostupné kroky i na evropské úrovni a mohla tedy např. požádat o rozšíření reverse charge. Je nezbytné, aby veškerá opatření a legislativní úpravy byly v souladu s evropskou legislativou. U každého opatření je zpracována dílčí analýza dopadů, pomocí které jsou přehledně zformulována očekávaná pozitiva a negativa v případě aplikace takového opatření.

##### ➤ **Založení speciálního policejního týmu zaměřeného výhradně na boj s daňovou kriminalitou**

V roce 2014 byl sice zřízen speciální tým Kobra, který vykazuje dílčí výsledky, nicméně zdaleka nejsou dostatečné, neboť se nejedná o speciální policejní tým vyčleněný výhradně na boj s daňovými úniky, ale pouze o spolupráci jednotlivých složek státní správy, tedy Finanční správy, Policie ČR a Celní správy. Nelze však opominout, že pracovníci zařazení do tohoto týmu jsou zpravidla fakticky zatíženi i velkým objemem jiné práce na jiných kauzách a proto nemohou maximálně působit výhradně proti daňovým únikům.

Řešením této situace by mohlo být právě zřízení speciálního policejního útvaru s maximálním personálním, technickým, softwarovým a finančním zajištěním, který by měl celorepublikovou působnost a všechny státní a bankovní instituce by byly vůči tomuto útvaru automaticky zproštěny mlčenlivosti. Z hlediska věcné působnosti by nebyl tento útvar nijak modifikován, měl by pouze povinnost zabývat se výhradně jen daňovou problematikou. Útvar by měl celou organizační strukturu, přičemž centrálu by měl v Praze a svá detašovaná pracoviště v každém krajském městě.

Tabulka 8 Dopady založení speciálního policejního týmu

Silné stránky	Slabé stránky
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Maximální izolace od vnějších vlivů</li> <li>2. Orientace na konkrétní protiprávní jednání</li> <li>3. Maximální specializace a cílení výhradně na daňovou kriminalitu</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Výdaje spojené se zavedením této útvaru</li> <li>2. Získání kvalitních specialistů</li> <li>3. Získání finančních prostředků na mzdové a technické náklady</li> </ol>
Příležitosti	Hrozby
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Omezení daňových podvodů na DPH</li> <li>2. Vyšší výběr DPH</li> <li>3. Zvýšení rychlosti a efektivity trestního řízení a zajištění náhrady škody</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Velká moc jednoho útvaru – možnost zneužití</li> </ol>

Zdroj: Vlastní zpracování

### ➤ **Personální a finanční posílení státních institucí**

Nezbytným základem pro jakýkoli boj s daňovými úniky je personální a finanční posílení všech složek, které s nimi bojují, ať se jedná o Finanční správu, Celní správu, Policii ČR, ale i soudy tak, aby se celý proces boje proti takovému jednání co nejvíce zjednodušil a urychlil. S tímto souvisí také nezbytnost využívání příkladných sankcí a trestů, které působí i jako preventivní opatření, tedy jako výstraha pro případné další subjekty, které byt' jen uvažovaly o protiprávním jednání v této oblasti.

Počet aktivních daňových subjektů postupně nepatrně roste, stejně tak však nepatrně roste i počet pracovníků správce daně. Vzhledem k zatížení pracovníků kontrolních oddělení Finančních úřadů však prakticky není možné provádět u daňových subjektů preventivní kontroly. Proto jsou případy daňových úniků řešeny až s relativně dlouhým časovým odstupem, což velmi stěžuje zejména práci orgánů činných v trestním řízení. Početní stavy policistů v posledních letech také klesaly a to zejména z důvodu politických zásahů zaměřených na cílené snížení jejich celkového počtu, což se projevilo i

v nedostatku policistů specializovaných právě na daňovou kriminalitu. V poslední době již však lze zaznamenat určitý tlak na posílení policejních složek.

Základním problémem účinného boje proti rozsáhlým daňovým únikům je mimo jiné získání nových specialistů z civilního prostředí a jejich následné udržení zejména s ohledem na jejich finanční ohodnocení. Není možné bez takových specialistů existovat, neboť pracovníci státních elitních útvarů jsou odměňováni zlomkem ohodnocení osob, proti kterým zpravidla bojují, což je silně demotivující a v mnohých případech tito elitní státní zaměstnanci jsou podrobena rozhodnutí, zda za těchto podmínek nadále pracovat pro stát nebo raději využít nabídky ze soukromého sektoru.

Tabulka 9 Dopady personálního a finančního posílení státních institucí

Silné stránky	Slabé stránky
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Efektivní a intenzivní kontroly daňových subjektů</li> <li>2. Zkrácení doby trestního řízení v případě OČTR</li> <li>3. Potírání trestné činnosti v jejím počátku</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Vyšší mzdové náklady a náklady na technické zabezpečení</li> <li>2. Vyšší počet vedoucích pracovníků</li> </ol>
Příležitosti	Hrozby
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Snížení mezery DPH</li> <li>2. Omezení daňových podvodů</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Byrokratické zatížení celého systému – veškerých daňových subjektů</li> <li>2. Negativní vnímání veřejnosti</li> </ol>

Zdroj: Vlastní zpracování

#### ➤ Vyšší provázanost a spolupráce Finanční správy

V rámci finančních úřadů, resp. jejich jednotlivých územních pracovišť jsou rozdělena kontrolní oddělení na kontrolu daně z příjmů právnických osob, fyzických osob a kontrolu DPH. V současné době však tato jednotlivá oddělení nejsou pracovním propojena tak, aby na sebe automaticky navazovaly jednotlivé kontroly. Současný systémový nedostatek spočívá v tom, že pokud oddělení kontroly DPH odhalí daňový únik, vystaví platební výměr a splní svou zákonnou povinnost, resp. oznámí podezření ze spáchání trestného činu orgánům činným v trestním řízení, nereaguje automaticky oddělení kontroly daně z příjmů a nezahájí u takového daňového subjektu daňovou kontrolu. Přitom je naprosto zjevné, že v případě objasnění zkrácení daně v případě DPH ve vystavení

fiktivních faktur, dochází zároveň k ovlivnění daňové povinnosti na úrovni daně z příjmů a naopak. Jedná se spíše o organizační opatření, které však nelze realizovat bez personálního posílení.

Tabulka 10 Dopady opatření v rozšíření spolupráce Finanční správy

Silné stránky	Slabé stránky
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Efektivní a intenzivní kontroly daňových subjektů</li> <li>2. Využití důkazů získaných v rámci souběžné kontroly</li> <li>3. Zrychlení následného vymáhání nedoplatků, či daňových úniků</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Nutnost zvýšení počtu pracovníků Finanční správy</li> <li>2. Vyšší mzdové náklady a náklady na technické zabezpečení</li> <li>3. Vyšší počet vedoucích pracovníků</li> </ol>
Příležitosti	Hrozby
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Snížení mezery DPH</li> <li>2. Omezení daňových podvodů</li> <li>3. Snížení objemu nedoplatků na dani</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Byrokratické zatížení celého systému – veškerých daňových subjektů</li> <li>2. Negativní vnímání veřejnosti</li> </ol>

Zdroj: Vlastní zpracování

### ➤ **Mlčenlivost daňového poradce**

Daňoví poradci mají v rámci trestního řízení povinnost mlčenlivosti vůči svým klientům, kteří je zpravidla v případě trestního řízení této povinnosti nezprostí, což je pochopitelné s ohledem na skutečnost, že jednájí ve svém vlastním zájmu. Charakteristickým znakem daňového poradce je hájení zájmů svého klienta. Je logické, že v rámci své činnosti zastupuje klienta před finančním úřadem v daňovém řízení a radí klientovi, jak nejlépe optimalizovat jeho daňovou povinnost. Toto by však nemělo platit, pokud se jedná o nelegální daňový únik, kdy v podstatě tím, že se o tomto jednání při své činnosti daňového poradce dozví, obchodní případ zaúčtuje a následně vypracuje i daňové přiznání, se jednoznačně podílí na trestném činu. Rozhodně zde daňový poradce není v pozici, která by mohla být srovnávána s postavením obhájce v trestním řízení, a měl by mít povinnost před státními orgány vypovídat ke všem detailům prověřované účetní operace. Povinnost daňových poradců nahlašovat nelegální daňové úniky klientů je řešena např. ve Francii. Daňový poradce se tam v podstatě stává prodlouženou rukou finančních úřadů.



Tabulka 11 Dopady zrušení mlčenlivosti daňového poradce

Silné stránky	Slabé stránky
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zrychlení spolupráce státních orgánů</li> <li>2. Zvýšení vzájemné operativní spolupráce s daňovými poradci</li> <li>3. Zvýšení efektivity v jednotlivých řízeních</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Omezení uchování citlivých údajů</li> </ol>
Příležitosti	Hrozby
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Vyšší výběr DPH</li> <li>2. Včasné zajištění náhrady škody</li> <li>3. Zamezení využívání daňových poradců jako ochranného polštáře pro realizaci daňových úniků</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Možnost zneužití citlivých údajů</li> <li>2. Negativní vnímání zejména podnikatelské veřejnosti</li> </ol>

Zdroj: Vlastní zpracování

#### ➤ Opatření ve vztahu ke statutárním zástupcům společnosti

Dalším opatřením by mohlo být zavedení systému, který by vedl v případě prokázání úmyslného protiprávního jednání konkrétní osoby směřující k vylákání nadměrného odpočtu DPH, či krácení DPH k velmi rychlému jednání ve vztahu k výmazu osoby z obchodního rejstříku a v případě fyzické osoby zamezení dalšího působení v jakýchkoli orgánech obchodních společností na zákonem stanovenou dobu, přičemž možnost dalšího zastoupení v obchodní společnosti by byla podmíněna úhradou doměřeného nedoplatku na dani vč. příslušenství, či náhradě způsobené škody v plné výši.

V současné době v trestním řízení existuje trest zákaz činnosti, nicméně není dostatečně využíván a i po odsouzení konkrétních osob nejsou systémově prováděny konkrétní kroky směřující k bezodkladnému výmazu těchto osob z obchodního rejstříku.

Tabulka 12 Dopady opatření ve vztahu ke statutárním zástupcům

Silné stránky	Slabé stránky
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Podvědomá obava každého statutárního zástupce z odpovědnosti</li> <li>2. zabránění opakovaného jednání totožnými osobami ve více společnostech</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Prosazení legislativní úpravy</li> <li>2. Administrativní zatížení Městského soudu v Praze - obchodního rejstříku</li> </ol>
Příležitosti	Hrozby
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Snížení počtu zneužívání tzv. bílých koňů</li> <li>2. Snížení počtu nekontaktních daňových subjektů</li> <li>3. Eliminace daňových úniků</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Negativní vnímání podnikatelské veřejnosti – omezování podnikání</li> </ol>

Zdroj: Vlastní zpracování

#### ➤ Ručení za daňové nedoplatky i soukromým majetkem

V boji proti daňovým únikům je nezbytné včasné postihování majetku právnických osob, přičemž by byla na místě legislativní úprava ručení za daňové nedoplatky i soukromým majetkem fyzické osoby, která figuruje v pozici statutárního zástupce či majitele právnické osoby a to i v případě, pokud bude společnost vlastnit jiná právnická osoba.

Nezbytnou součástí každé daňové kontroly, či trestního řízení je striktní zajišťování majetku pro potřeby úhrady nedoplatků, či náhrady škody.

Tabulka 13 Dopady opatření ručení za daňové nedoplatky soukromým majetkem

Silné stránky	Slabé stránky
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Finanční jistota úhrady vyměřených daní</li> <li>2. Demotivace pachatelů daňových podvodů</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Nutnost legislativní úpravy – nedostatečná podpora zákonodárců</li> </ol>
Příležitosti	Hrozby
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Vyšší výběr DPH i DPPO</li> <li>2. Snížení mezery DPH</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Stížnosti podnikatelů a firem</li> <li>2. Omezení podnikatelského prostředí</li> </ol>

Zdroj: Vlastní zpracování

### ➤ **Podmínění převodu společnosti provedenou kontrolou FÚ**

Podmínění převodu obchodní společnosti na nového majitele, případně ustanovení nového statutárního zástupce, předchozí kontrolou provedenou místně a věcně příslušným správcem daně, by vyžadovalo zásadní personální posílení na jednotlivých Územních pracovištích FÚ. Je však jednoznačné, že takové opatření by zabránilo v cíleném převádění společností na tzv. bílé koně zejména v případech, kdy pachatel trestné činnosti, či daňového podvodu chce tímto převodem zastříti skutečnosti podstatné pro prokázání jeho protiprávní činnosti, spočívající zejména ve zbavení se účetnictví společnosti. Přitom nový majitel, či statutární zástupce bývá velmi často nekontaktní, či se dokonce jedná o cizího státního příslušníka zpravidla z východní Evropy.

Tabulka 14 Dopady podmínění převodu společnosti provedenou kontrolou FÚ

Silné stránky	Slabé stránky
<ol style="list-style-type: none"><li>1. Maximální eliminace převodů společností za účelem zbavení se účetnictví</li><li>2. Správce daně i OČTR by měli vždy k dispozici účetnictví jakékoli společnosti</li></ol>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Vysoká zatíženost pracovníků Finanční správy</li><li>2. Náklady na posílení personálního stavu pracovníků Finanční správy</li><li>3. Nutnost legislativní úpravy – nedostatečná podpora zákonodárců</li></ol>
Příležitosti	Hrozby
<ol style="list-style-type: none"><li>1. Rychlejší a efektivnější provádění finančních kontrol</li><li>2. Elektronická evidence účetnictví společností</li></ol>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Zásadní prodloužení doby převodu společností</li><li>2. Odpor podnikatelské veřejnosti</li></ol>

Zdroj: Vlastní zpracování

### ➤ **Bezhotovostní úhrady**

K tomuto opatření by byla nevyhnutelná legislativní úprava. Po přijetí takového opatření by bylo možné každé finanční plnění mezi odběratelem a dodavatelem provést výhradně jen bezhotovostně, přičemž platící by měl zákonnou povinnost v předmětu platby uvést konkrétní striktně dané náležitosti, jako číslo faktury, místo plnění a název dodavatele. V současné době je zavedeno opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, kdy je v § 4 zákona č. 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti, stanovena povinnost bezhotovostní úhrady u plateb, jejichž výše přesahuje 270.000,- Kč. Tato hodnota je však stále příliš vysoká, neboť daňový subjekt může své plnění cíleně rozdělit

do několika plateb. V případě podnikatelské činnosti by bylo nezbytné, aby finanční plnění proběhlo výhradně bezhotovostně a to ve všech případech bez výjimky.

Tabulka 15 Dopady zavedení povinnosti bezhotovostních úhrad

Silné stránky	Slabé stránky
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zpětné dohledání veškerých finančních plnění z uskutečněných zdanitelných plnění.</li> <li>2. Zamezení fiktivních hotovostních plateb bez faktické potřeby finančních prostředků.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zátěž pro drobné podnikatele</li> <li>2. Řešení drobných plateb cca do 1000,- Kč při běžných nákupech</li> </ol>
Příležitosti	Hrozby
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Vyšší výběr DPH</li> <li>2. Preventivní působení vůči všem podnikatelům – zprůhlednění zdanitelných plnění</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Vnímání podnikatelskou veřejností jako diskriminační opatření</li> </ol>

Zdroj: Vlastní zpracování

## 5 Výsledky a diskuse

V analytické části diplomové práce, bylo poukázáno na konkrétní reálné příklady daňových úniků na DPH. V návaznosti na tyto příklady byla provedena analýza legislativních a administrativních opatření přijatých v posledních letech v boji proti daňovým únikům na úrovni ČR. Bylo zjištěno, že v posledních letech se zvýšila aktivita směřující k zamezení daňových úniků, nicméně řada stěžejních opatření je velmi aktuální a proto není možné v současné době vyhodnotit jejich relevantní přínos. Podle zjištěných údajů, mají tato opatření pozitivní dopady na snižování objemu sledovaného ukazatele VAT GAP, neboť jeho hodnota v posledních letech postupně klesá a dle zprávy Evropské komise činila v roce 2016 16,14 %. I tak je na místě doplnit, že tento údaj je částečně zkreslen změnou metodiky výpočtu VAT GAP na ESA 2010. Nicméně i tak ČR dosahuje stále nadprůměrné hodnoty členských států EU. Lze očekávat, že úplným zavedením nastavených opatření by tato hodnota měla mít spíše klesající tendenci.

Provedenou analýzou VAT GAP jednotlivých členských států bylo zjištěno, že dlouhodobě nejlepších výsledky v oblasti míry daňových úniků na DPH vykazuje Švédsko. Následnou analýzou se sice nepodařilo specifikovat konkrétní mechanismy, které by byly příčinou výrazně vyšší hodnoty VAT GAP v ČR, nicméně v daňovém systému se nachází řada rozdílů v jednotlivých ukazatelích ať už ve výši daňových sazeb nebo vyšší úrovni technického zabezpečení správce daně a elektronizace podání a komunikace správce daně s jednotlivými daňovými subjekty. Charakteristika základních demografických a ekonomických ukazatelů obou zemí poukázala na skutečnost, že jsou si typově dost podobné a proto jednou z hlavních příčin neuspokojivého stavu v ČR se jeví samotné morální zásady občanů a podnikatelských subjektů dané země a jejich vnímání spravedlivého odvodu DPH jako podmínky blahobytu a funkčnosti sociálního systému.

Na základě zjištěných skutečností bylo konstatováno, že opatření k zamezení daňových úniků je nutné rozdělit na dvě linie a to opatření na úrovni EU, kde je nutné vyvinout maximální aktivitu k přijetí zásadních legislativních opatření zejména v boji proti karuselovým podvodům. Druhou linií tvoří boj proti daňovým únikům na úrovni ČR, kde lze přijmout legislativní opatření, která sice nedokáží s takovou mírou efektivity bojovat např. se zmiňovanými karuselovými podvody, nicméně dokáží ztížit podmínky pro jejich realizaci a dokáží omezit ostatní daňové úniky, které nejsou jistě zanedbatelné.

Navržená opatření jsou zaměřena zejména proti karuselovým podvodům, jako v současné době nejzávažnější formě daňových úniků. Měla by vést k lepšímu výběru DPH, snížení hodnoty VAT GAP a zároveň eliminaci daňových úniků na DPH v ČR. Navrhovaná opatření jsou zpravidla spojena s výrazným zatížením zejména pracovníků Finanční správy ČR, a proto je téměř nezbytné personální posílení v této oblasti. Zároveň je však na místě, aby Finanční správa svou činnost zefektivnila zejména v oblasti prováděných kontrol, přičemž k tomu je nutné zabezpečit i modernizaci technické IT podpory a metodiky jejího využívání.

Základním a nezbytným krokem, bez kterého nelze jednotlivá dílčí opatření aplikovat, je vypracování jednotné dlouhodobé koncepce ČR v boji proti daňovým únikům na DPH. Součástí takové koncepce přirozeně musí být i podrobná analýza dopadů jednotlivých opatření nejen ve vztahu k příjmové straně státního rozpočtu a snížení hodnoty VAT GAP, ale i způsob ovlivnění celé ekonomiky ČR včetně jejich konkrétních ukazatelů. Politici musejí najít kompromisní řešení v postupném plánu konkrétních opatření a stanovit konkrétní termíny plnění těchto úkolů v boji proti daňovým únikům. Bez takovéto koncepce se bude vždy jednat pouze o dílčí zásahy bez předem známého dopadu na ostatní ekonomické oblasti, které nebudou mít zásadní vliv na potlačení jednání, která cíleně negativně ovlivňují výběr DPH.

## 6 Závěr

Současné právní normy v ČR a evropská legislativa vytvářejí prostor daňovým subjektům nejen krátit DPH, ale dokonce uplatňovat čerpání nadměrných odpočtů DPH, zejména v případě karuselových podvodů. EU se dlouhodobě omezila spíše na pouhé pravidelné monitorování sledovaných ukazatelů jednotlivých unijních států, vyčíslování ztrát v daňových příjmech a konstatování, že k tomuto dochází a je potřeba situaci řešit. Evropská komise již několik let hovoří o přípravě tzv. definitivního režimu, jeho obrysy však zůstávají zcela neurčité. Toto lze označit za velký problém, protože daňovým únikům na DPH při intrakomunitárním plnění nelze zcela zabránit pouze opatřeními na úrovni jednotlivých států EU. Proto by ČR měla prostřednictvím svých zástupců v orgánech EU vyvíjet trvalou iniciativu směřující k přijetí opatření na úrovni EU.

Dle studií VAT GAP, zpracovaných pro Evropskou komisi, se hodnoty tohoto ukazatele výrazně liší podle konkrétních států. Zejména severské státy vykazují v porovnání s ostatními státy EU hodnoty několikanásobně nižší. Proto je nutné neomezovat se pouze na přijetí opatření pouze na úrovni EU. Opatření na úrovni jednotlivých států jsou potřebná a mohou přinést minimálně dílčí výsledky.

Aby bylo možné bojovat efektivně eliminovat daňové úniky na DPH, je nutné zejména posílit personální stavy pracovníků, kteří aktivně bojují proti daňovým únikům, zejména pokud počty daňových subjektů rostou. Bez přijetí razantních opatření, která nebudou pouze kosmetické povahy, nebude možné efektivně bojovat s daňovými úniky, neboť osoby a subjekty, které se tohoto protiprávního jednání dopouštějí, jsou velmi sofistikovaní a navíc ke své obraně využívají profesionály z řad daňových poradců, kteří přesně vědí, jak mají postupovat, aby zmařili daňové řízení nebo přinejmenším cílenými obstrukcemi maximálně ztížili daňové řízení a ohrozili tak doměření DPH či zabránili rozhodnutí o nevyplacení neoprávněných nadměrných odpočtů DPH.

Za jeden z hlavních problémů lze označit skutečnost, že ČR nemá vypracovanou žádnou strategickou koncepci plánovaných opatření směřujících k zamezení daňových úniků na DPH, která by měla dlouhodobý charakter. Je však nutné zdůraznit, že veškerá opatření musí být používána citlivě tak, aby nenarušila podnikatelské prostředí v ČR a příliš neomezovala poctivé obchodní společnosti, což by mohlo mít negativní vliv na celou ekonomiku ČR.

## Seznam použitých zdrojů

### *Tištěné zdroje:*

1. BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. Vydání V., aktualizované. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2013. 344 s. ISBN 978-80-7273-171-8.
2. HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. První vydání. Hradec Králové: Dr. Ing. Vítězslav Hálek, MBA, Ph.D., 2015. 118 s. ISBN 978-80-260-8723-6.
3. KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, o. p. s. a European Business School SE, 2014. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.
4. KUKALOVÁ, Gabriela, MORAVEC Lukáš, ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, Marta. *Daňová soustava*. 2. vyd., 2. dotisk. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta, 2015. 155 s. ISBN 978-80-213-2572-2.
5. LEGIERSKÁ, Yvona, KROH, Michael, ŠTEG, Jiří. *Návrh daňové reformy*. Praha: Cesta centrum pro sociálně – tržní ekonomiku a otevřenou demokracii, o. s., 2012. 20 s. ISBN 978-80-905134-0-2.
6. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Vydání čtvrté, aktualizované a doplněné. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014. 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
7. SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Česká daňová soustava*. CD. Praha: 1. VOX a.s., 2014. 100 s. ISBN 978-80-87480-26-7.
8. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. (včetně CD). Praha: Linde Praha, a.s., 2013. 384 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
9. VANČUROVÁ, Alena, SLINTÁKOVÁ, Barbora. *Daňový systém ČR 2014: cvičebnice*. CD. 1. díl. Praha: 1. VOX a. s., 2014. 83 s. ISBN 978-80-87480-28-1.

### *Elektronické zdroje:*

10. CELNÍ SPRÁVA ČR. *Výroční zprávy. Příloha č. 2 Informace o činnosti Celní správy ČR za rok 2013*. [online]. c2014 [cit. 2015-01-10]. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocní-zpravy.aspx>>.
11. CELNÍ SPRÁVA ČR. *Organizační struktura Celní správy ČR*. [online]. c2014 [cit. 2015-06-1]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/organizacni-struktura/Stranky/organizacni-struktura-celni-spravy-ceske-republiky1.aspx>.



12. CZECHTRADE. *Souhrnná teritoriální informace Švédsko*, [online]. c2015 [cit. 2015-11-01]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/zahranicni-obchod-eu/teritorialni-informace-zeme/svedsko.html>.
13. DAŇOVÁ KOBRA. *O daňové kobře*. [online]. c2017 [cit. 2017-02-12]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz>.
14. EUROPEAN COMMISSION. *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States*, c2015 [cit. 2015-06-01]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat\\_gap2013.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf).
15. EUROPEAN COMMISSION. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report*, c2016 [cit. 2016-12-10]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2016-09\\_vat-gap-report\\_final.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf).
16. FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňová kontrola*. [online]. c2005 [cit. 2015-08-12]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/danova-kontrola>.
17. FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2011*. [online]. c2012 [cit. 2016-11-15]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/INTERNET\\_Informace\\_o\\_cinnosti\\_DS\\_za\\_rok\\_2011.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/INTERNET_Informace_o_cinnosti_DS_za_rok_2011.pdf).
18. FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2012*. [online]. c2013 [cit. 2016-11-15]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace\\_o\\_cinnosti\\_DS\\_za\\_rok\\_2012.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_DS_za_rok_2012.pdf).
19. FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2013*. [online]. c2014 [cit. 2016-11-15]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2013.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2013.pdf).
20. FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2014*. [online]. c2015 [cit. 2016-11-15]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace-o-cinnosti-FS-CR-za-rok-2014.pdf>.

21. FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2015*. [online]. c2016 [cit. 2016-11-15]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2015.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2015.pdf).
22. FINANČNÍ SPRÁVA. *Organizační řád FS ČR*. [online]. c2014 [cit. 2016-08-12]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-rad-fs-cr>.
23. MINISTERTVO FINANČÍ. *Reverse charge*. [online]. c2015 [cit. 2016-09-12]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/reverse-charge>.
24. MINISTERSTVO FINANČÍ. *Kontrolní hlášení*. [online]. c2015 [cit. 2016-09-12]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/kontrolni-hlaseni-dph>.
25. MINISTERSTVO FINANČÍ. *Zákon o elektronické evidenci tržeb*. [online]. c2016 [cit. 2017-01-15]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/s-ucinnosti-zakona-o-evidenci-trzeb-se-s-26772>.
26. MINISTERSTVO FINANČÍ. *Zákon o prokazování původu majetku*. [online]. c2016 [cit. 2017-01-15]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/zakon-o-prokazovani-puvodu-majetku-dnes-26765>.
27. MINISTERSTVO FINANČÍ. *Zákon o prokazování původu majetku*. [online]. c2016 [cit. 2017-01-15]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/vlada-schvalila-navrh-ministerstva-finan-23902>.
28. NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD. *Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/17*. [online]. c2015 [cit. 2016-05-12]. Dostupné z: <https://www.nku.cz/assets/konzavery/K14017.pdf>.
29. POLICIE ČR. *Policie České republiky 2017*. [online]. c2017 [cit. 2017-01-12]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/o-nas-policie-ceske-republiky-policie-ceske-republiky.aspx>.
30. POLICIE ČR. *Statistické přehledy 2008 – 2014*. [online]. c2014 [cit. 2015-05-20]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx>.
31. SKATTEVERKET. *The VAT Brochure*, [online]. c2015 [cit. 2015-04-01]. Dostupné z: <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/sjalvservice/blanketterbroschyrrer/broschyrrer/info/552b.4.39f16f103821c58f680007913.html?q=VAT>.

32. VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE a EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVĚ. *10. Mezinárodní konference, Česká republika a Slovensko v mezinárodním obchodě a podnikání*, [online]. c2010 [cit. 2015-12-10]. Dostupné z: <<http://kmo.vse.cz/wp-content/uploads/2008/03/SbornikKMO11.pdf>>.
33. ZÍDKOVÁ, Hana. *Diskuse metod odhadů mezery DPH*, [online]. c2014 [cit. 2016-12-15]. 15 s. ISSN 0572-3043 Dostupné z: <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=aop&pdf=442.pdf>.

*Další zdroje:*

34. ASPI. *Zákon o Dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb.*, [online]. c2016 [cit. 2016-08-01].
35. ASPI. *Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.*, [online]. c2016 [cit. 2016-08-01].
36. ASPI. *Zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník*, [online]. c2016 [cit. 2016-06-01].
37. ASPI. *Zákon o trestním řízení soudním (trestní řád) č. 141/1961 Sb.*, [online]. c2016 [cit. 2016-06-01].
- 38.
39. DILLON, E.: *The Fraudsters*, Dublin: Merlin Publishing, 2008. ISBN 978-1-903582-82-4.
40. INMAN, P.: *Three Britons charged over €3m carbon-trading carousel fraud*, Guardian UK, 11. 01. 2010.
41. *Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.*

## 7 Přílohy

Příloha A	Mapa regionů Švédska.....	77
Příloha B	Evidenční počet zaměstnanců Finanční správy k 31. 12. 2015 .....	78
Příloha C	Statistika trestné činnosti na úseku daní v období 2011 - 2015.....	78
Příloha D	Přehled sazeb DPH v Evropě k 1. 1. 2015.....	79
Příloha E	VAT GAP členských států EU v letech 2010 - 2014 podle ESA 2010 .....	80

Příloha A Mapa regionů Švédska



Zdroj: [www.map-of-sweden.co.uk/images/provinces-of-sweden.gif](http://www.map-of-sweden.co.uk/images/provinces-of-sweden.gif)

Příloha B Evidenční počet zaměstnanců Finanční správy k 31. 12. 2015

<b>Organizační složka</b>	<b>Počet</b>	<b>Podíl v %</b>
<b>Řídící složky GFŘ</b>	1020	6,7
<b>Zaměstnanci OFŘ</b>	246	1,6
<b>Zaměstnanci řídicí složky</b>	1907	12,5
<b>Zaměstnanci ÚP FÚ</b>	12109	79,2
<b>Počet zaměstnanců celkem</b>	15282	100

Zdroj: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocní-zpravy.aspx> - Příloha č. 1

Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2015

Příloha C Statistika trestné činnosti na úseku daní v období 2011 - 2015

<b>Rok</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>Zjištěno</b>	704	916	1114	858	1015
<b>Ukončeno prověřování</b>	381	450	732	458	511
<b>Celkem v prověřování</b>	407	587	546	568	717
<b>Objasněno přímo a dodatečně celkem</b>	516	588	919	618	478
<b>Stíháno, vyšetřováno</b>	547	670	818	725	716
<b>Škody v tis. Kč</b>	3 361 121	6 278 758	6 843 153	8 572 074	7 957 739
<b>Zajištěno v tis. Kč</b>	710	410	1531	20	0

Zdroj: <http://www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx> - tabulka zpracovaná autorem

Příloha D Přehled sazeb DPH v Evropě k 1. 1. 2015

<b>Stát</b>	<b>Zkratka DPH</b>	<b>Standardní (%)</b>	<b>Snížená (%)</b>
Belgie	BTW / TVA	21	6, 12
Bulharsko	DDS	20	9
Česká republika	DPH	21	10, 15
Dánsko	MOMS	25	-
Estonsko	KMKR	20	9
Finsko	ALV	24	10, 14
Francie	TVA	20	2,1, 5,5, 10
Chorvatsko	PDV	25	5, 13
Irsko	VAT	23	4,8, 9, 13,5
Island	VASK	24	12
Itálie	IVA	22	4, 10
Kypr	FPA	19	5, 9
Lichtenštejnsko	MwSt	7,6	2,4, 3,6
Litva	PVM	21	5, 9
Lotyšsko	PVN	21	12
Lucembursko	MwSt	17	3, 8
Maďarsko	AFA	27	5, 18
Malta	VAT	18	5, 7
Německo	USt	19	7
Nizozemsko	BTW	21	6
Norsko	MVA	25	8, 15
Polsko	PTU / VAT	23	5, 8
Portugalsko	IVA	23	6, 13
Rakousko	USt	20	10, 12
Rumunsko	TVA	24	5, 9
Řecko	FPA	23	13, 6,5
Slovensko	DPH	20	10
Slovinsko	DDV	22	9,5
Španělsko	IVA	21	4, 10
Švédsko	MOMS	25	6, 12
Švýcarsko	MwSt	8	2,5, 3,8
Velká Británie	VAT	20	5

Zdroj: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)

Příloha E VAT GAP členských států EU v letech 2010 - 2014 podle ESA 2010

Země	2010	2011	2012	2013	2014
Belgie	10,94	12,3	14,27	11,88	8,39
Bulharsko	24,15	25,92	20,73	16,23	19,83
Česká republika	22,01	17,45	20,49	19,1	16,14
Dánsko	10,51	10,91	10,72	11,27	9,78
Estonsko	10,58	12,5	12,59	14,67	9,58
Finsko	7,12	3,85	4,36	5,69	6,92
Francie	9,95	8,72	12,94	12,43	14,18
Chorvatsko	-	-	-	-	8,67
Itálie	25,37	28,48	27,55	29,27	27,55
Irsko	15,48	14,77	14,97	12,94	9,42
Litva	37,26	37,42	38,73	38,61	36,84
Lotyšsko	34,7	36,57	29,03	25,69	23,42
Lucembursko	2,5	2,85	3,88	3,29	3,8
Maďarsko	21,93	21,68	21,87	22,24	17,95
Malta	39,23	40,25	41,62	39,2	35,32
Německo	9,62	10,90	11,3	10,9	10,37
Nizozemí	4,89	9,31	8,86	11,12	10,4
Polsko	20,62	20,85	26,06	25,38	24,08
Portugalsko	13,15	13,38	15	15,56	12,49
Rakousko	9,05	10,85	8,17	8,93	10,17
Rumunsko	41,27	37,16	36,7	34,49	37,89
Řecko	28,66	36,14	30,68	33,51	27,99
Slovensko	33,06	27,26	36,86	32,08	29,97
Slovinsko	9,54	7,31	10,3	6,57	8,14
Španělsko	9,13	13,52	11,62	12,16	8,88
Švédsko	2,61	3,33	5,81	1,24	1,24
Velká Británie	10,98	9,77	10,55	9,94	10,14
EU – 27	13,53	14,41	14,97	14,75	14,03

Zdroj: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2016-09\\_vat-gap-report\\_final.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf)