

**ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE**



**PROVOZNĚ EKONOMICKÁ FAKULTA**

**KATEDRA OBCHODU A FINANČÍ**

**Diplomová práce**

**Téma: INTEGRACE INFORMACÍ JAKO NÁSTROJ DAŇOVÉ  
SPRÁVY V BOJI PROTI ZÁVAŽNÝM DAŇOVÝM  
PODVODŮM**

**Vedoucí diplomové práce:  
Autor práce:**

**Ing. Marta Šulcová – Seidlová  
© Bc. Jiří Žežulka**

**PRAHA 2008**

## **P r o h l á š e n í**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci „Integrace informací jako nástroj daňové správy v boji proti závažným daňovým podvodům“ vypracoval samostatně za použití uvedené odborné literatury a po odborných konzultacích s Ing. Martou Šulcovou – Seidlovou.

V Praze dne 21. 4. 2008

.....  
podpis autora

## **P o d ě k o v á n í**

Děkuji tímto vedoucí diplomové práce Ing. Martě Šulcové – Seidlové, za podporu, množství cenných rad a připomínek, které mi při zpracování této diplomové práce poskytla. Zároveň děkuji konzultantovi Ing. Lukáši Moravcovi PhD., za jeho náměty a návrhy vedoucí ke zkvalitnění této práce.

INTEGRACE INFORMACÍ JAKO NÁSTROJ DAŇOVÉ  
SPRÁVY V BOJI PROTI ZÁVAŽNÝM DAŇOVÝM  
PODVODŮM

INTEGRATION OF INFORMATION SUCH AS THE  
IMPLEMENTATION OF TAX ADMINISTRATION IN THE FIGHT  
AGAINST SERIOUS TAX FRAUDS

## **Souhrn**

Tématem diplomové práce je integrace informací jako nástroj daňové správy v boji proti závažným daňovým podvodům. Tato práce v jednotlivých kapitolách představuje pojmy související s problematikou daňových podvodů a analyzuje současný stav integrace informací v ČR z pohledu legislativního a organizačního. Dále jsou v této práci provedeny základní analýzy rizikových situací na dani z příjmů a dani z přidané hodnoty, které vedou k závažným daňovým únikům. Na základě provedených analýz a s využitím rozboru současného stavu integrace informací v ČR byly formulovány návrhy na zlepšení současného stavu.

## **Klíčová slova**

Integrace informací, analyticko – vyhledávací činnost, daňový podvod, daňový únik, daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, Česká daňová správa, daňové řízení

## **Summary**

The topic of this dissertation is the Integration of information such as the implementation of tax administration in the fight against serious tax frauds. The dissertation presents notions related to tax fraud problems and analyses the current status of integration of information in the Czech Republic from a legislative and organizational perspective. The fundamental analyses of risk circumstances pertaining to the income tax and Value Added Tax, which lead to serious counts of tax evasion, is also contained in this dissertation. Proposals for improvements of the present status contained in this dissertation were formulated on the basis of an analysis of the current status of integration of information in the Czech Republic.

## **Key words**

Integration of information, analytic - search activity, tax fraud, tax evasion, income tax, value added tax - VAT, Czech tax administration, tax procedure

## **Obsah:**

1.	Úvod.....	4
2.	Cíl práce a metodika.....	6
3.	Literární rešerše.....	8
3.1	Daňový únik .....	8
3.2	Daňový trestný čin .....	10
3.3	Daňový podvod .....	20
3.4	Integrace informací .....	22
4.	Legislativní a organizační rámec integrace informací v ČR.....	23
4.1	Legislativní rámec integrace informací.....	23
4.2	Organizační rámec integrace informací .....	29
5.	Analýza rizikových situací z hlediska daně z příjmů.....	35
5.1	Zvyšování nákladů prostřednictvím fiktivních daňových dokladů.....	36
5.2	Uplatnění neexistujících pohledávek v konkurzním resp. insolvenčním řízení .....	38
5.3	Neúčtování o výnosech (krácení tržeb).....	40
6.	Analýza rizikových situací z hlediska daně z přidané hodnoty .....	42
6.1	Snížení základu daně prostřednictvím fiktivních daňových dokladů .....	43
6.2	Podvody při vývozu zboží do třetích zemí, obchodování v řetězci plátců .....	43
6.3	Jednorázové podvody při pořízení zboží z jiného členského státu .....	48
6.4	Carouselové podvody .....	51
7.	Návrhy a doporučení pro zvýšení efektu integrace informací v ČR.....	57
7.1	Metodická oblast .....	58
7.2	Organizační oblast.....	62
7.3	Legislativní oblast .....	65
8.	Diskuse.....	68
9.	Závěr .....	71
10.	Seznam literatury .....	73
11.	Přílohy .....	74

## 1. Úvod

Daňové podvody ve všech svých formách jsou nejčastěji zkoumanou kapitolou daňového práva, jsou předmětem debat odborníků i laické veřejnosti a rovněž jsou i oblíbeným tématem sdělovacích prostředků. Důkazem tohoto tvrzení může být například nedávný případ ze SRN, kdy německá vláda prostřednictvím své tajné služby BND koupila od bývalého zaměstnance lichtenštejnské banky LGD seznamy klientů, které nyní němečtí vyšetřovatelé podezírají z daňových úniků. Dalším důkazem může být stále diskutovaný problém daňových podvodů na spotřební dani u dovážené motorové nafty deklarované jako lehký topný olej. Přesto, že tento případ vznikl na počátku devadesátých let minulého století, vzbuzuje dodnes u veřejnosti i u odborníků zájem především ve vztahu k aktuálnímu tématu, jakým jsou bezesporu biopaliva, u nichž hrozí obdobné riziko jako u případu podvodů s LTO spočívající v záměně biolihu s vysoce zdaněným potravinářským lihem.

Fenomén daňových úniků získal svoji „oblíbenost“ především tím, že daně jsou vedle smrti jedinou ekonomickou jistotou a dotýkají se nás všech. Všichni se stáváme poplatníky daně z přidané hodnoty prostřednictvím nákupu zboží a služeb zdaněných touto daní, mnozí z nás jsou poplatníky daně z příjmů fyzických osob, část z nás nese dobrovolně daňové břemeno spotřební daně nákupem pohonných hmot do motorových vozidel nebo tabákových výrobků a většina z nás je zaměstnána u subjektů, kteří jsou poplatníky daně z příjmů právnických osob.

Daňové úniky se dotýkají široké veřejnosti také prostřednictvím uplatnění principu dobrovolného placení daní seriózními daňovými subjekty. Pokud daňový subjekt, který si řádně a uvědoměle plní svoje daňové povinnosti, zjistí, že jeho okolí zatajuje zdanitelné příjmy nebo nadhodnocuje výdaje, a tím snižuje daňový základ, logicky konstatuje daňovou nespravedlnost. V tomto momentu nachází omluvu a také

přiměřenou argumentaci proto, aby se vyhnul své daňové povinnosti resp. aby ji minimalizoval <sup>[1]</sup>.

I přes tuto „oblíbenost“ je terminologie tohoto fenoménu značně rozdílná. Velmi často je tento pojem spojován s přívlastkem legality, ať už v pozitivním nebo negativním vyjádření, hovoří se o záměrném „vyhýbání se“ daňové povinnosti a odborná literatura často používá i pojem krácení daně. Jednotlivé termíny budou objasněny v následujících kapitolách této práce.

Daňové podvody, resp. úniky, resp. vyhýbání se daňové povinnosti, nejsou v lidské společnosti ničím novým. První informace o daňových únicích nacházíme již ve 12. století, kdy francouzský král Filip II. August změnil dosavadní systém vyměřování daní z moci úřední na vyměřování daní na základě daňových příznání. Rozmach daňových podvodů je neodmyslitelně spjat s rozmachem ekonomiky způsobené vědecko-technickou revolucí, změnou daňových mechanismů ve 20. století a rozvojem globální ekonomiky. Právě posledně jmenovaný faktor můžeme do jisté míry chápat jako samostatný milník v historii daňových podvodů a to především proto, že do systému podvodů díky globalizaci ekonomického světa přibyl mezinárodní prvek, který komplikuje vyhledávání a vlastní vyšetřování daňových podvodů.

Formy daňových podvodů, jakož i postupy, kterými lze daňového podvodu dosáhnout se s postupem času vyvíjejí a s časem se mění. Tomuto odpovídá i snaha příslušných orgánů (především celní a daňové správy, orgánů činných v trestním řízení) vytvářet, případně na základě vývoje modifikovat metody odhalování a způsoby vyšetřování daňových podvodů. Ze současné praxe je však patrné, že je tato činnost z různých důvodů prováděna ex-post, často se značným časovým odstupem, což velmi znesnadňuje boj s daňovými podvody. Jedním z hlavních nástrojů boje se závažnými daňovými podvody je právě integrace informací, které je věnována tato práce.

---

<sup>[1]</sup> PAULIČKOVÁ, A., *Daňové úniky a daňové raje ako osobitné finančno-právne problémy*, Mezinárodní a srovnávací právní revue, 14/2005, str. 25



## 2. Cíl práce a metodika

Hlavním cílem této práce je návrh v praxi využitelných opatření, která povedou ke zvýšení efektivity integrace informací, jako jednoho z hlavních nástrojů boje se závažnými daňovými podvody. Vzhledem k profesnímu zaměření autora, coby pracovníka České daňové správy (dále v textu jen „ČDS“), budou tato opatření formulována výhradně pro využití na úrovni finančních ředitelství (dále v textu jen „FR“) a finančních úřadů (dále v textu jen „FÚ“), které se do boje s daňovými podvody zapojují buď přímo, prostřednictvím vlastního výkonu správy daní, nebo nepřímo, prostřednictvím metodického vedení.

Jelikož pro oblast daňových podvodů existuje v odborné literatuře značně rozdílný pojmový aparát, budou v části věnované literární rešerši vymezeny základní pojmy k této problematice, s využitím ustálených pojmů z daňové teorie. Součástí této kapitoly budou rovněž i publikované názory z odborné literatury a komentáře autora.

Následující kapitola, nazvaná „Legislativní a organizační rámec integrace informací v ČR“ představí historický vývoj a současnou situaci využití tohoto nástroje v podmínkách ČDS. V této kapitole budou definována i základní teoretická východiska, která v souladu s cílem práce by měly posloužit jako základ pro návrhy vedoucí ke zvýšení efektivity v boji s daňovými podvody.

V dalších kapitolách bude provedena analýza z dosavadní praxe známých daňových podvodů na dani z příjmů a na dani z přidané hodnoty. Autor vychází z předpokladu, že modely chování subjektů, které se dopouštějí daňových podvodů se do jisté míry opakují. Proto budou k analýze vybrány takové případy, které obsahují společné znaky. Každý případ bude samostatně analyzován z pohledu „vyšetřovatelů“, tj. pracovníků správce daně. Cílem analýzy by mělo být upozornění na slabé a silné stránky typických daňových podvodů včetně odkazu na možnost získání důkazních prostředků, které by umožnily jejich odhalení.

Základním metodickým aparátem v této práci bude analýza současného stavu integrace informací z pohledu platné legislativy a současného organizačního rámce. Současně s tím bude provedena analýza nejčastějších daňových podvodů na dani z příjmů a dani z přidané hodnoty. Jednotlivé v praxi reálné modifikace daňových podvodů budou dále rozvíjeny metodou scénářů a vlastní vyhodnocení je provedeno aplikovanou SWOT analýzou.

Na základě vyhodnocení nedostatků současného stavu integrace informací bude proveden návrh změn v organizačním řádu a doplnění současné legislativy o rozpracovanou metodiku činnosti oddělení, které se zabývají integrací informací tak, aby výsledný návrh umožnil zvýšit efekt této činnosti v boji ČDS proti závažným daňovým podvodům. Do jednotlivých dílčích návrhů bude promítnut i výsledek provedené aplikované SWOT analýzy, který by měl definovat jednak možné zaměření činnosti integrace informací v současné době a zároveň by měl představovat možný způsob hodnocení daňových podvodů v budoucnosti.

### 3. Literární rešerše

Jak již bylo řečeno v úvodu této práce, setkáváme se u tématu daňových podvodů s rozdílným terminologickým aparátem, který je zapříčiněn rozmanitostí daňových deliktů a množstvím náhledů na tyto delikty. Mezi základní pojmy řadíme:

- a) daňový únik
- b) daňový trestný čin
- c) daňový podvod

#### 3.1 Daňový únik

Termín daňový únik patří do oblasti daňové teorie J. C. Martinez <sup>[2]</sup> rozlišuje pojem daňový únik na oblast legální a oblast nelegální. Legální daňový únik označuje podhodnocení předmětu zdanění, které je možné v rámci zvýhodněných daňových režimů. Nejčastěji však pojem „legální daňový únik“ označuje právní postupy, které umožňují vyhnout se daňové povinnosti bez porušení zákona. Legální daňový únik je na hranici zákonnosti, neboť používá prostředků, jak „zákona nenápadně obejít“. Tento výraz je v podstatě synonymem vyhýbání se daňové povinnosti. Naproti tomu pojem nezákonný (synonymum nelegální) daňový únik označuje přímé a otevřené porušování daňových zákonů. Často se v odborné literatuře setkáváme i s pojmy tax avoidance a tax evasion <sup>[3]</sup>, které do určité míry korespondují s definicí J. C. Martineze.

Tax avoidance (vyhýbání se daňové povinnosti, legální daňový únik) představuje legální aktivity, které vedou k minimalizaci daňových odvodů. Jedná se o daňové úniky v rámci platné legislativy využitím možností, které zákon nabízí. Charakteristickým znakem tax avoidance může být například uplatnění výjimek a daňových úlev, zdržení se dani podléhající činnosti nebo využití mezer v zákonech a předpisech upravujících daňové povinnosti. Tax avoidance z hlediska legislativního procesu může být úmyslem zákonodárce, tzn. případ, kdy zákonodárce chtěl zvýhodnit

---

<sup>2</sup> MARTINEZ, J.C., *Daňový únik*, HZ Praha, 1995, ISBN 80-901918-3-5

<sup>3</sup> CULLIUS, J., JONES, P., *Public Finance and Public Choice*, Mc Graw Hill, 1992

určitou skupinu osob a domyslel možnosti použití zákona, nebo může být chápána jako chyba nebo opomenutí zákonodárce, který neměl v úmyslu poskytnout výhodu, ale nepředpokládal, že formulované ustanovení může i skrytě takovouto výhodu poskytnout. Tax avoidance bývá dost často způsobena při pozměňovacích návrzích k zákonům, které procházejí legislativním procesem. V odborné literatuře se můžeme setkat i s pojmem tax mitigating<sup>[4]</sup> (zmírňování daní), které představuje záměrné uspořádání snižující celkové daňové zatížení (tj. nikoli úplné vyhnutí se zdanění). Podle Š. Kleina<sup>[5]</sup> lze tedy tax mitigating podřadit do skupiny technik směřující tax avoidance.

Příkladem tax avoidance může být například ustanovení § 7 odst. 3 a 7 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, (dále v textu jen „ZDP“) ve znění platném k 1. 1. 2007. Podle třetího odstavce jsou základem daně (dílčím základem daně) příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti. Tyto příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pro zjednodušení můžeme konstatovat, že daňový základ, resp. dílčí daňový základ poplatníka daně z příjmů provozující podnikatelskou činnost je vypočten jako rozdíl příjmů a výdajů souvisejících s podnikáním. Pokud však daňový poplatník tyto výdaje nemá (nemůže je prokázat), nabízí mu zákon možnost snížit svůj daňový základ o výdaje určené procentem z příjmů (§ 7 odst. 7 ZDP). Tuto možnost může využít i poplatník, který výdaje v daném zdaňovacím období měl, ale ty nedosáhly takové procentní výše, jako výdajové paušály v § 7 odst. 7 ZDP. Zákonné ustanovení § 7 odst. 7 ZDP umožňuje tedy vyhnout se dani (tax avoidance) tím, že umožní snížit daňový základ, což ceter paribus způsobí i snížení vlastní daňové povinnosti o paušální výdaje, které jsou vyšší než výdaje skutečné. Dalším případem může být rozhodnutí daňového poplatníka o omezení nákupu tabákových výrobků s cílem snížení, resp. vyhnutí se daňové povinnosti na spotřební dani.

---

<sup>4</sup> HES, A., MORAVEC, L., *Daňové aspekty nadnárodních transakcí*, 2006, dostupné na [www.etext.czu.cz](http://www.etext.czu.cz)

<sup>5</sup> KLEIN, Š., *Daňové ráje*, Sagit, 1998, ISBN 80-7208-074-1

Tax evasion (daňový podvod, resp. nelegální daňový únik) představuje porušení zákona, nebo čin vykonaný nad rámec platné legislativy. Podle Š. Kleina<sup>[6]</sup> je tax evasion porušováním daňových zákonů v jedné nebo více zemí.

Příkladem tax evasionu může být například snížení daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty uplatněním fiktivních faktur na vstupu, nebo zatajení příjmů, které by podléhaly dani z příjmů.

Posledním pojmem, se kterým se v oblasti daňových úniků můžeme setkat je pojem tax compliance. Tento termín označuje stav, kdy poplatník dobrovolně jedná v naprosté shodě s daňovými předpisy a plní své zákonné povinnosti. Tax compliance je cílem každé daňové správy, jelikož představuje ideální stav, kdy poplatníci zcela plní své zákonné povinnosti, nedochází k daňovým podvodům a daňová správa vynakládá pouze nezbytně nutné náklady.

### **3.2 Daňový trestný čin**

Pojem krácení daně patří do oblasti trestního práva. Pod pojmem krácením daně bývají někdy spojovány daňové trestné činy zařazené spolu s trestnými činy proti měně do třetího oddílu druhé hlavy zvláštní části zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona (v textu dále jen „TZ“). V této části zákona jsou chráněny povinnosti, kterými je zajišťován příjem finančních prostředků pro účely financování činnosti státu, krajů a obcí a jiných činností prováděných ve veřejném zájmu. Jedná se především o trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (§ 147 TZ), trestný čin zkrácení daně a poplatku a podobné povinné platby (§ 148 TZ), trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti (§ 148b TZ).

---

<sup>6</sup> KLEIN, Š., *Daňové ráje*, Sagit, 1998, ISBN 80-7208-074-1

## § 147 TZ

Podle ustanovení § 147 odst. 1 TZ se trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti dopustí ten, kdo jako plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za poplatníka odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

Jak je patrné z tohoto ustanovení, může se trestného činu dopustit pouze plátce daně, jelikož jen ten má povinnost odvést za poplatníka daň, pojistné... atd. Tuto povinnost má ze zákona pouze plátce daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, tj. podnikatelský subjekt, zaměstnávající zaměstnance. Ustanovení § 147 TZ není aplikovatelné přímo na poplatníka. To znamená, že není možné stíhat podnikatelský subjekt za to, že neodvedl do státního rozpočtu svoji daňovou povinnost. Rovněž nelze toto ustanovení aplikovat na případy, kdy podnikatelský subjekt, zaměstnávající zaměstnance, úmyslně zkreslí nebo zfalšuje podklady pro vyměření povinných plateb s cílem dosáhnout nižšího výpočtu daně a plateb na zdravotní a sociální pojištění. Takovéto jednání je trestné podle § 148 TZ.

Ustanovení § 147 TZ tedy míří na případy, kdy zaměstnavatel neskrývá svou povinnost odvést za své zaměstnance příslušné platby, ale z nejrůznějších důvodů ji úmyslně nesplní, přičemž není rozhodné, jak zaměstnavatel naloží se sraženými a neodvedenými platbami, tj. zda je použije na financování svých podnikatelských aktivit, k úhradě jiných závazků, nebo zda si je jen ponechá (např. na svém bankovním účtu) pro další potřebu (např. jako pohotovostní rezervu či jako důkaz své solventnosti)<sup>[7]</sup> V případě, že by zaměstnavatel disponoval pouze prostředky na vyplacení čistých mezd zaměstnanců, takže po jejich vyplacení už by neměl prostředky na odvedení

---

<sup>7</sup> ŠÁMAL, P., PÚRY, F., SOTOLÁŘ, A., ŠTENGELOVÁ, I., *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*, C. H. Beck, 2001, ISBN 80-7179-493-7

odpovídajících částek na povinné odvody za zaměstnance, trestného činu podle § 147 TZ by se dopustit nemohl.

Nesplnění zákonné povinnosti odvést za poplatníka výše uvedené platby tedy spočívá v opomenutí zaměstnavatele, který si úmyslně nepočíná v souladu s předpisy ukládající povinnost odvodu a za svého zaměstnance příslušné povinné platby, přesto, že je srazil, neodvede správci daně, správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně, a to buď vůbec, nebo nikoli v celé výši. Nezbytnou podmínkou trestnosti tohoto činu je větší rozsah nesplnění povinnosti. Pro posuzování většího rozsahu se v praxi uplatňuje pravidlo o škodě uvedené v § 89 odst. 11 TZ. Podle tohoto ustanovení je škoda většího rozsahu škoda, dosahující částky nejméně 50.000 Kč. Částky za jednotlivé platby je třeba sčítat a počítat tak celkový rozsah nesplnění uvedené zákonné povinnosti.<sup>[8]</sup> Při zjišťování rozsahu, resp. vzniklé škody se do úvahy bere pouze neodvedená daňová povinnost. K příslušenství daně a případným dalším sankcím uplatněným proti plátcům daně se nepřihlíží.

Pachatelem trestného činu může být jak osoba fyzická, tak osoba právnická. Je-li pachatelem tohoto trestného činu právnická osoba, bude trestně odpovědná fyzická osoba, která jednala jménem právnické osoby. Může to být statutární orgán, člen statutárního orgánu, ale také jiná fyzická osoba (např. ředitel), jestliže je důsledkem jejího rozhodnutí neodvedení sražených plateb.

Trestem za spáchání trestného činu dle § 147 TZ je odnětí svobody od šesti měsíců až do tří let. Alternativním trestem je v tomto případě peněžitý trest. Pokud by pachatel svým jednáním získal prospěch (způsobil škodu) velkého rozsahu, může být potrestán odnětím svobody od jednoho do osmi let. Za škodu velkého rozsahu je považována částka přesahující 5 mil. Kč.

---

<sup>8</sup> VANTUCH, P., *Hospodářská trestná činnost*, Rašínova vysoká škola, 2006, ISBN 80-87001-02-8

Specifikum tohoto trestného činu spočívá ve zvláštním ustanovení o účinné lítosti uvedené v § 147a TZ. Podle tohoto ustanovení zaniká trestnost neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek. Podmínkou zániku trestnosti je tedy dodatečné odvedení dlužné částky uvedených povinných plateb v celé jejich výši, v které bylo pachateli kladeno za vinu jejich neodvedení a za celé období, které bylo vymezeno ve stíhaném skutku. Trestní odpovědnost nezanikne, jestliže dlužné platby byly dodatečně odvedeny jen zčásti. Nestačí ani slib pachatele nebo dohoda mezi zaměstnavatelem, resp. pachatelem a příjemci odváděných plateb, že platby budou odváděny podle určitého splátkového kalendáře.<sup>[9]</sup> Zánik trestnosti však není vázán na úhradu sankcí spojených s pozdním odvodem povinných plateb.

#### § 148 TZ

Trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se dopustí ten, kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotního pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu. Tohoto trestného činu se dopustí i ten, kdo na některé z výše uvedených povinných plateb vyláká výhodu.

Zkrácením daně, cla, poplatku, pojistného na sociální zabezpečení, pojistného na zdravotní pojištění a podobné povinné platby ve smyslu § 148 odst. 1 TZ je jakékoli jednání, v jehož důsledku je poplatníkovi (povinné osobě) vyměřena a jím zaplacená nižší daň (poplatek, clo, pojistné, jiná povinná platba), než jaká by měla být vyměřena a zaplacená, nebo k vyměření a zaplacení daně (poplatku, cla, pojistného, jiné povinné platby) vůbec nedošlo, ačkoli podle zákona měla být určitá platba vyměřena (přiznána) a zaplacená.

---

<sup>9</sup> ŠÁMAL, P., PÚRY, F., SOTOLÁŘ, A., ŠTENGELOVÁ, I., *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*, C. H. Beck, 2001, ISBN 80-7179-493-7



Vylákání výhody na povinné platbě spočívá v takovém jednání, kdy pachatel předstírá stav, ze kterého plyne zákonná povinnost správci povinné platby vyplatit část, popřípadě celou povinnou platbu zpět poplatníkovi.

Ke zkrácení daně (povinné platby) nebo vylákání výhody na povinné platbě dochází nejčastěji prostřednictvím manipulace s účetními a daňovými doklady, čímž dochází k částečné nebo úplné eliminaci daňové povinnosti. Vzniklou škodou je pak rozdíl mezi zákonem stanovenou výší daně (povinné platby) a daní (povinnou platbou) vypočtenou popřípadě zaplacenou. Ke zkrácení daňové povinnosti však může dojít i opomenutím, například úmyslným nepodáním daňového přiznání ze skutečně dosaženého příjmů. Nebyla-li v důsledku jednání pachatele daň (povinná platba) vyměřena vůbec, je celá částka považována za vzniklou škodu. Naopak, ke zkrácení daně nedochází v případě, kdy daňový subjekt správně vypočtenou, přiznanou a vyměřenou daň neodvede.

Pachatelem trestného činu může být jak osoba fyzická, tak osoba právnická. Je-li pachatelem tohoto trestného činu právnická osoba, bude trestně odpovědná fyzická osoba, která jednala jménem právnické osoby. Účastníky trestného činu (organizátory, návodci, pomocníky) mohou být i jiné osoby, například auditoři nebo daňoví poradci.

Trestem za spáchání trestného činu dle § 148 TZ je odnětí svobody od šesti měsíců až do tří let. Alternativním trestem je v tomto případě peněžitý trest. Pokud by pachatel při trestném činu spolupracoval s nejméně dvěma osobami nebo by z důvodu usnadnění spáchání tohoto činu porušil úřední uzávěru (celní plomba apod.), případně by svým jednáním způsobil značnou škodu, může být potrestán odnětím svobody od jednoho do osmi let. Za škodu značeného rozsahu je považována částka přesahující 500 tisíc Kč. Pokud by pachatel svým jednáním způsobil škodu velkého rozsahu, tj. více než 5 mil. Kč, mohl by být potrestán odnětím svobody na pět až dvanáct let.

Mezi daňové trestné činy se řadí mimo již zmíněných také další trestné činy uvedené v třetím oddílu druhé hlavy zvláštní části TZ. Jedná se o tyto trestné činy:

- a) Porušení předpisů o nálepkách k označení zboží (§ 148a, TZ)
- b) Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 148b, TZ)
- c) Padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 145a, TZ)

Trestné činy uvedené pod písmeny a) a c) souvisejí především s daňovými úniky na dani spotřební, která je upravena zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Podstatou trestných činů je uvádění zboží do oběhu bez patřičného označení nálepkami, které osvědčují splnění daňové povinnosti (například cigarety nebo alkohol), případně padělání těchto nálepek. Správa spotřebních daní, přešla dne 1. ledna 2004 na základě zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, do kompetence celních orgánů. Z tohoto důvodu o daňových únicích na spotřebních daních nebude dále pojednáno.

#### § 148b TZ

Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti spáchá ten, kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné vyměření daně jinému nebo její vymáhání.

Smyslem oznamovací povinnosti je předcházení daňových úniků a zajištění správné a včasné vyměření daně, případně její vymožení. Porušením této povinnosti hrozí nepřímo vznik stejného následku, jaký je postihován v § 148 TZ. Zákonná oznamovací povinnost vyplývá z ustanovení § 34 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále v textu jen „ZSDP“) ve znění k 1. 1. 2007, které upravuje rozsah

oznamovací povinnosti a okruh povinných osob. Podle tohoto ustanovení mají oznamovací povinnost:

- a) Státní orgány a orgány územních samosprávných celků, které
  - vedou evidenci osob nebo majetku
  - poskytují plnění, které je předmětem daně, nebo
  - provádějí řízení v případech, kdy předmět řízení před nimi podléhá daňové povinnosti, nebo
  - získávají jiné další údaje potřebné pro vyměření a vymáhání daně
  
- b) Státní kontrolní orgány
  - mají povinnost sdělovat správcům daně výsledky kontrol, pokud mají vztah k daňovým povinnostem
  
- c) Osoby, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní
  - mají povinnost tyto listiny a jiné věci vydat, nebo zapůjčit k ohledání
  
- d) Právnícké a fyzické osoby mající příjmy z podnikatelské činnosti a jiné samostatně výdělečné činnosti nebo z pronájmu
  - jsou povinny oznamovat svému místně příslušnému správci daně výši úhrad ve prospěch fyzických osob za jejich jinou samostatně výdělečnou činnost nebo za pronájem, pokud výše těchto úhrad přesáhne částku 40.000 Kč za kalendářní rok a pokud z těchto úhrad fyzická nebo právnická osoba (povinný subjekt) nesráží daň
  
- e) Orgány sociálního zabezpečení
  - jsou povinny poskytnout na vyžádání správce daně seznam plátců pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a údaje o výši příjmů a výdajů jednotlivých osob

- dále jsou povinny oznámit na vyžádání výši zaplaceného pojistného a vráceného pojistného, včetně data, kdy k těmto úhradám došlo

f) Zdravotní pojišťovny

- jsou povinny na vyžádání správce daně poskytnout seznam plátců pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a údaje o výši příjmů a výdajů jednotlivých osob
- dále jsou povinny oznámit na vyžádání výši zaplaceného pojistného a vráceného pojistného, včetně data, kdy k těmto úhradám došlo

g) Úřady práce

- jsou povinny sdělovat správcům daně na vyžádání částku podpory v nezaměstnanosti nebo podpory při rekvalifikaci vyplácenou jednotlivým uchazečům o zaměstnání nebo částku podpory při rekvalifikaci vyplácenou osobám se zdravotním postižením zařazeným do teoretické nebo praktické přípravy pro zaměstnání nebo jinou výdělečnou činnost

h) Statistické orgány

- jsou povinny poskytovat správcům daně údaje potřebné k vedení registru daňových subjektů

i) Banky a spořitelní a úvěrní družstva

- jsou povinny na písemné vyžádání správce daně poskytnout čísla účtů, údaje o jejich majitelích, stavech peněžních prostředků na účtech a o jejich pohybu a údaje o úvěrech, vkladech a depozitech

j) Provozovatelé poštovních služeb

- jsou povinni sdělit údaje o poštovních zásilkách a poštovních poukazech, které správce daně označí, a o totožnosti jejich příjemců, jakož i údaje o

totožnosti osob, které mají pronajaty poštovní přihrádky, nebo mu umožnit takové údaje získat z dokladů nebo jiným způsobem

k) Orgány spojů

- jsou povinny sdělovat správci daně na jeho výzvu totožnost uživatelů telefonních, dálkopisných a telefaxových stanic, kteří nejsou uvedeni ve veřejně dostupných seznamech

l) Pojišťovny

- jsou povinny sdělovat svému místně příslušnému správci daně nebo správci daně příslušnému jejich plátcově pokladně do třiceti dnů od jejich výplaty pojistná plnění nahrazující příjem nebo výnos uvedená ve zvláštním právním předpise, fyzickým osobám, pokud vyplacená částka přesáhne 25 000 Kč, a to včetně záloh na tato pojistná plnění, a pokud z nich nebyla sražena daň nebo nejedná-li se o příjem osvobozený od daně

m) Vydavatelé tisku

- jsou povinni sdělit správci daně na jeho výzvu jméno nebo název a adresu objednatele inzerátu uveřejněného pod značkou

n) Veřejní přepravci

- jsou na výzvu správce daně povinni mu sdělovat zejména odesilatele a adresáty a skutečné příjemce jimi přepravovaných nákladů, jakož i údaje o době přepravy, množství přepravovaného zboží, charakteru zásilky a případné další bližší údaje, pokud jim budou známy

o) Právnícké a fyzické osoby

- které mají sídlo nebo bydliště na území České republiky, a stále provozovny subjektů se sídlem nebo bydlištěm v cizině umístěné na území České republiky

- jsou povinny oznámit neprodleně svému místně příslušnému správci daně uzavření kontraktu se subjektem se sídlem či bydlištěm v zahraničí, na jehož základě může dojít ke vzniku stálé provozovny

p) Nejvyšší kontrolní úřad

- oznamuje správcům daně skutečnosti uvedené v kontrolních protokolech, pokud mají vztah k daňovým povinnostem kontrolovaných osob

Ustanovení § 34 ZSDP, taxativně uvádí rozsah oznamovací povinnosti, přičemž rozlišuje povinnost vyplývající přímo ze zákona (např. pod písmenem d a o) a povinnost na základě výzvy (vyžádání) správce daně (např. písm. i).

Pro úplnost je nutné na tomto místě zmínit trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (ustanovení § 125 TZ). Přesto, že tento trestný čin není možné podřadit přímo pod trestné činy daňové, v praxi je naplnění jeho skutkové podstaty doprovodným jevem k trestnému činu dle § 147 TZ, častěji však k trestnému činu dle § 148 TZ.

#### § 125 TZ

Trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění se dopustí ten, kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen, nebo kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje, nebo kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně. Stejného trestného činu se dopustí ten, kdo uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje v podkladech sloužících pro zápis do obchodního rejstříku anebo v takových podkladech zamlčí podstatné skutečnosti, nebo

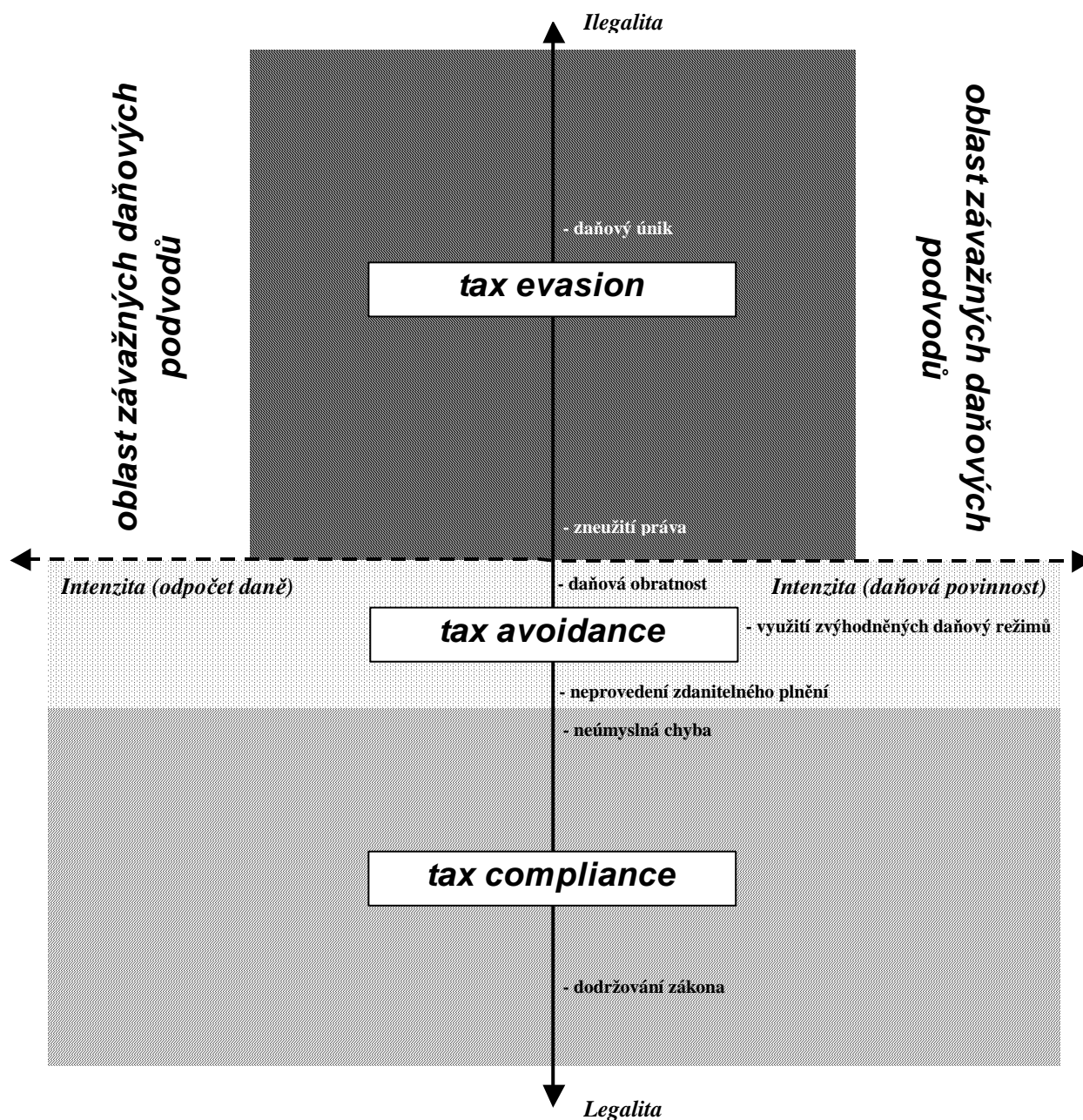
kdo v podkladech sloužících pro vypracování znaleckého posudku, který se přikládá k návrhu na zápis do obchodního rejstříku, uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje nebo v takových podkladech zamlčí podstatné údaje, anebo kdo jiného ohrozí nebo omezí na právech tím, že bez zbytečného odkladu nepodá návrh na zápis zákonem stanoveného údaje do obchodního rejstříku nebo neuloží listinu do sbírky listin, ač je k tomu podle zákona nebo smlouvy povinen.

Pachatel tohoto trestného činu může být potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta, alternativním trestem je pak zákaz činnosti nebo peněžitý trest. Pokud by pachatel svým jednáním způsobil škodu značného rozsahu (500 tis. Kč) nebo jiný zvláště závažný následek, může být potrestán odnětím svobody na jeden až pět let.

### **3.3 Daňový podvod**

Pojem daňový podvod není v odborné literatuře dostatečně vymezen. Pro jeho vymezení použijeme proto spojení názorů výše uvedených autorů. Daňový podvod představuje úmyslné jednání daňového subjektu, které je v přímém rozporu s platnou daňovou legislativou s cílem snížit daňovou povinnost svojí nebo jiných, případně vylákání výhody ve svůj nebo cizí prospěch. Závažným daňovým podvodem bude pak úmyslné, intenzivní jednání daňového subjektu, které je v přímém rozporu s platnou daňovou legislativou s cílem snížit vlastní daňovou povinnost svojí nebo jiné osoby, případně vylákání výhody ve svůj nebo cizí prospěch. Míra intenzity tohoto jednání je rovna rozdílu částky zákonné daňové povinnosti a daňové povinnosti vyměřené, jejíž výše byla daňovým podvodem ovlivněna. To analogicky platí i pro případ vylákání výhody ve svůj nebo cizí prospěch. V případě, že na základě daňového podvodu nedošlo k vyměření daňové povinnosti vůbec, je míra intenzity rovna zákonné daňové povinnosti.

obr. č. 1 – Grafické schéma jednotlivých pojmů<sup>10</sup>



Vymezení pevné a zřetelné hranice mezi tax compliance, tax avoidance a tax evasion je však možná pouze v teoretické rovině. V praxi je velmi těžké nalézt přesnou hranici zákonnosti především u činů, kterými dochází ke snížení daňové povinnosti,

<sup>10</sup> MARTINEZ, J.C., *Daňový únik*, HZ Praha, 1995, ISBN 80-901918-3-5, str. 14, autorova úprava



kteře vřak jednoznačně neodporují platné legislativě. Stejně tak je velmi těžké odlišit neúmyslnou účetní chybu, se značným daňovým dopadem od úmyslného rozhodnutí a jednání, vedoucího ke zkrácení daně. Důsledkem tohoto stavu je pak zaměření aktivit pracovníků správce daně na daňové subjekty, jejichž činnost sice může připomínat trestnou činnost, nicméně se o trestný čin často ani jednat nemusí. To lze považovat za nechtěné plýtvání již tak limitovanými prostředky i kvalifikovanými lidskými zdroji.

### **3.4 Integrace informací**

Rovněž pojem integrace informací není v odborné literatuře nijak definován. Význam tohoto pojmu lze získat jeho významovým výkladem. Výklad pojmu je nutno provést v rovině významové i v rovině funkcionální.

Integrace – činnost směřující ke sjednocení, ucelení popř. scelení

Informace – podle klasické definice je informace každý nový poznatek, který má charakter výroku, tzn. lze o něm říct, jestli je pravdivý nebo nikoli. Podle alternativní definice jsou informace poznatky, které uspokojují informační potřebu svého příjemce.

Význam slova informace je však nutno chápat v kontextu správy daní. ZSDP v žádném ze svých ustanovení nehovoří o informacích. Z tohoto pohledu je nezbytné nahlížet na informace z pohledu daňového řízení jako na prostředky, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a nebyly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Tyto informace se prostřednictvím provedeného důkazního řízení mohou stát důkazem. Cílem integrace informací v daňovém řízení je tedy shromáždění takových informací, které se mohou při respektování zásady legality stát důkazem pro správné stanovení daňové povinnosti a mohou složit k identifikaci daňových podvodů.

Z funkcionálního hlediska představuje integrace informací „místo“, ve kterém dochází ke koncentraci informací získaných z dostupných externích a interních zdrojů, provádí se jejich třídění a vyhodnocení a jsou dále předávány k dalšímu zpracování.

## **4. Legislativní a organizační rámec integrace informací v ČR**

### **4.1 Legislativní rámec integrace informací**

Integrace informací, jako činnost pracovníků správce daně tak, jak byla definována v předchozí kapitole, vychází ze základního procesního předpisu daňové správy, tzn. ze ZSDP. Základním zákonným ustanovením je pak § 1 a § 36 ZSDP. Podle ustanovení § 1 odst. 2 ZSDP se správou daní rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat, nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době. Podle ustanovení § 36 ZSDP je pak správce daně povinen ověřovat úplnost evidence či registrace daňových subjektů a zjišťovat též všechny údaje týkající se jejich příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. K tomu účelu může sdružovat informace a informační systémy sloužící k rozdílným účelům bez ohledu na původní účel jejich shromažďování. Správce daně má při této činnosti stejná oprávnění, jako při místním šetření upraveném v § 15 ZSDP. Vyhledávací činnost může být prováděna i bez přímé součinnosti s daňovým subjektem a její výsledky se využijí v příslušném daňovém řízení.

Podle názoru autora má vyhledávací činnost v daňovém řízení velmi specifické postavení. Je tomu tak především proto, že zákon v tomto ustanovení výslovně povoluje konat vyhledávací činnost bez součinnosti s daňovým subjektem. V praxi to znamená, že správce daně může shromažďovat informace o konkrétním daňovém subjektu, případně skupině daňových subjektů, aniž by tito o této činnosti věděly s tím, že výsledky této činnosti může správce daně použít až v příslušném daňovém řízení. To může být zahájeno jednak ze strany daňového subjektu (například podáním daňového přiznání) nebo z moci úřední (například výzvou k podání daňového přiznání nebo zahájením daňové kontroly). Podobný názor zastávají i jiní autoři (Kobík, 2005). Pokud by správce daně v jiných případech postupoval bez součinnosti s daňovým subjektem,

znamenaloby to nejen porušení zásady součinnosti, ale i zásadu zákonitosti vymezenou v § 2 odst. 1 ZSDP). Takto získané důkazní prostředky by se pak v důkazním řízení nemohly stát důkazem a pokud by správce daně tyto důkazní prostředky i přesto vyhodnotil jako důkaz, jednalo by se o zřejmou procesní chybu, která by mohla mít za následek i zrušení rozhodnutí, které na základě takového důkazu bylo vydáno.

V praxi je ustanovení o vyhledávací činnosti velmi často kombinováno s ustanovením § 34 ZSDP upravující součinnost třetích osob. Správci daně tak dostávají do rukou velmi účinný nástroj umožňující v odůvodněných případech například vyhodnocování pohybů na bankovních účtech daňového subjektu, identifikace jeho telefonních stanic nebo například identifikaci zadavatelů inzerce. Zde mají pracovníci správce daně primárně větší pravomoc, než například Policie ČR, která v případě finančního šetření musí mít souhlas státního zástupce, aby si mohla vyžádat výpisy z bankovních účtů daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že se při vyhledávací činnosti ve většině případů jedná o citelný zásah do práv daňových subjektů, je nezbytné, aby pracovníci správce daně tuto činnost prováděli v nezbytně nutném rozsahu a pouze v odůvodněných případech, přičemž vždy musí dbát základních zásad daňového řízení. Pokud by pracovník správce daně porušil uvedená doporučení, mohl by nastat případ, že zjištěný důkazní prostředek nebude moci být v daňovém řízení použit. Pokud by pracovník správce daně tyto údaje získával bez jakéhokoli právního podkladu, vystavoval by se možnému trestnímu postihu za spáchání trestného činu zneužití pravomoci veřejného činitele.

Vyhledávací činností se zabývají nejen pracovníci správce daně prvního stupně, tzn. na úrovni jednotlivých finančních úřadů. Podle § 9 písm. b) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech (dále v textu jen „ZUFO“) mohou tuto činnost vykonávat i pracovníci správce daně druhého stupně, tzn. finančních ředitelství, aniž by byla porušena další ze zásad daňového řízení, konkrétně zásada dvouinstančnosti, která souvisí s nestranností nadřízeného orgánu rozhodujícího o opravných prostředcích.

Vyhledávací činnost může rovněž provádět i ministerstvo financí na základě ustanovení § 11 písm. b) ZUFO.

Důležitým úkolem integrace informací, jak bude uvedeno v následující kapitole je spolupráce s orgány činnými v trestním řízení a ostatními správními orgány. Možnosti této vzájemné spolupráce jsou limitovány ustanovením § 24 ZSDP, které upravuje povinnost zachovávat mlčenlivost. V obecné rovině platí, že pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které byly jakkoli zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli, zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním.

Vlastní spolupráce s orgány činnými v trestním řízení je umožněna díky ustanovení § 24 odst. 5 písm. b), c) a písm. f) ZSDP. Správce daně se nemůže dovolávat povinnosti zachovávat mlčenlivosti:

- 1) jestliže je toho v trestním řízení třeba k řádnému objasnění okolností nasvědčujících tomu, že byl spáchán v souvislosti s daňovým řízením trestný čin neodvedení daně (§ 147 TZ), zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 148 TZ) a nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§148b TZ). Ohledně těchto trestných činů může státní zástupce a po podání obžaloby předseda senátu požadovat údaje, které jsou předmětem povinnosti zachovávat mlčenlivost; ve stejném rozsahu plní správce daně oznamovací povinnost podle zvláštního právního předpisu, kterým je v tomto případě trestní řád, konkrétně pak § 8 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu
- 2) při plnění oznamovací povinnosti správce daně ohledně trestných činů padělání a pozměňování kolkových známek, padělání a pozměňování nálepek k označení zboží pro daňové účely, porušení předpisů o nálepkách k označení zboží pro daňové účely, udávání padělaných a pozměněných peněz, padělání a

pozměňování veřejné listiny, nedovolené výroby a držení státní pečeti a úředního razítka, pokud k nim došlo v přímé souvislosti se spácháním trestných činů daňový, uvedených v předchozím odstavci, a to v rozsahu nezbytně nutném k jejich objasnění; tato podmínka souvislosti neplatí při plnění oznamovací povinnosti ohledně trestného činu padělaných a pozměněných peněz

- 3) při podávání podnětů ke stíhání trestných činů proti výkonu pravomoci státního orgánu a veřejného činitele, trestných činů veřejných činitelů a úplatkářství, pokus se jich dopustili pracovníci správce daně a došlo k nim v souvislosti se správou daní, a to v rozsahu nezbytně nutném k jejich objasnění
- 4) vůči specializovaným policejním složkám určeným ministrem vnitra pro vyhledávání legalizace výnosů z trestné činnosti, pro boj proti teroristickým aktivitám a vyhledávání zdrojů, z nichž jsou financovány a pro boj se závažnou hospodářskou trestnou činností, korupcí a organizovaným zločinem, pokud tato složka požaduje údaje potřebné pro řízení o trestných činech spáchaných ve zmíněných oblastech.

Z hlediska tématu této práce je klíčové prolomení mlčenlivosti v případech uvedených pod číslem 4). Toto ustanovení se do ZSDP dostalo prostřednictvím § 8 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a změně zákona o správě daní. Nově zřízené prolomení mlčenlivosti se vztahuje ke specializovaným složkám Policie ČR, které vznikly za účelem vyšetřování závažných daňových trestných činů. O specializovaných složkách a jejich vazbě na integraci informací bude pojednáno v následující kapitole.

Důležitým aspektem integrace informací je v současné podobě globální ekonomiky také mezinárodní spolupráce při správě daní. K významu této činnosti přispělo v minulosti především členství ČR v Evropské unii. Výměna informací (viz. příloha č. 2) se zahraničními daňovými správami je zdrojem velkého množství

informací o daňových subjektech, které bychom v rámci vnitrostátní daňové správy nebyly schopni vlastními prostředky zjistit. Takto získané informace mohou být cenným důkazním prostředkem v boji proti závažným daňovým podvodům. Právo Evropských společností upravuje mezinárodní spolupráci při správě daní především směrnicí Rady č. 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní. Uvedená směrnice byla přijata za účelem zamezení daňových úniků, které přesahují teritoriální působnost jednotlivých zemí a přispívají ke značným ztrátám národních rozpočtů, popírají zásadu daňové spravedlnosti a mohou narušit pohyb kapitálu a rovné podmínky hospodářské soutěže. Důvodem pro přijetí sjednocujícího dokumentu v pozici multilaterálního předpisu je také skutečnost, že vzájemné bilaterální dohody mezi jednotlivými daňovými správami jsou pro odhalování nových forem daňových podvodů nedostatečné.

V České republice je oblast mezinárodní spolupráce při správě daní upravena zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, který na principu *acquis communautaire* implementuje výše uvedenou směrnici do našeho právního řádu. Tento zákon stanoví podmínky pro jednotný postup při aplikaci ustanovení o mezinárodní výměně informací, kdy příslušné orgány ČR poskytují, požadují nebo přijímají v zájmu zajištění správného vyměření a placení daní mezinárodní pomoc při jejich správě.

Mezinárodní pomoc při správě daní je poskytována v oblasti přímých daní (především daní z příjmu), v oblasti nepřímých daní (především DPH) a daní z pojistného. Daň z pojistného není součástí daňové soustavy ČR. Obecně platí, že kompetentním orgánem pro mezinárodní spolupráci je ministerstvo financí. S výjimkou několika zákonem vymezených případů může ministerstvo pověřit výkonem pomoci správně daně nižšího stupně.

Mezinárodní výměna informací probíhá třemi možnými způsoby:

- a) jako automatická
- b) spontánní
- c) na základě žádosti

Automatická výměna informací probíhá prostřednictvím hromadného zpracování dat o subjektech, u nichž lze předpokládat, že jsou rezidenty státu, jemuž jsou údaje zasílány. Automatickou výměnu informací lze charakterizovat jako systematickou výměnu informací stejného typu na základě předem sjednaných dohod o proceduře výměny, lhůtách a okruhu informací. Kvůli velkému množství dat vyměňovaných touto formou je cílem spolupracujících zemí vyměňovat neefektivnějším způsobem, často prostřednictvím elektronických médií. Příkladem může být například automatická výměna informací o příjmech úrokového charakteru, tj. příjmů plynoucích z úspor ve formě úroků vyplacených v jedné členské zemi EU skutečným vlastníkům, kteří jsou fyzickými osobami s bydlištěm v jiné členské zemi EU na základě Směrnice Rady 2003/48/ES.

Principem spontánní výměny informací je získání a postoupení takové informace, která může mít význam pro druhý členský stát. Od ostatních typů výměny informace se liší tím, že informace je zasílána bez dožádání a bez předem sjednané dohody mezi příslušnými orgány jednotlivých států.

Výměna informací na základě žádosti probíhá prostřednictvím kompetentních orgánů (ve většině případů prostřednictvím ministerstva financí). Finanční úřad při potřebě informací ze zahraničí sepíše žádost, která je následně postoupena na FŘ. Prostřednictvím FŘ je pak tato informace předána na MF, které následně zajistí její překlad a předání do zahraničí. Základní podmínkou pro využití tohoto způsobu mezinárodní výměny informací je to, že správce daně, který informaci požaduje, vyčerpal obvyklé zdroje údajů, které mohl v daném případě využít, aniž by tím bylo ohroženo dosažení žádoucího výsledku.

Zvláštním způsobem výměny informací je tzv. příhraniční spolupráce mezi příhraničními FŘ a jejich příhraničními partnery v zahraničí. V těchto případech delegovalo MF část své pravomoci na FŘ, která pak se zahraničními partnery komunikuje napřímo. Typickým příkladem je příhraniční spolupráce mezi daňovou správou Spolkové země Sasko a Spolkové země Bavorsko s FŘ v Ústí nad Labem a FŘ v Plzni. Výhodou této spolupráce je přímý kontakt odpovědných pracovníků a rychlejší výměna informací.

V oblasti nepřímých daní je největší pozornost tradičně věnována DPH. Je tomu tak proto, že tato daň tvoří páteř státního rozpočtu a vzhledem k principu fungování této daně také často bývá terčem útoků osob usilujících o daňový podvod. Je zřejmé, že pro správné a dostatečně efektivní fungování systému DPH je v dnešní době již nezbytné elektronické uchování a elektronický přenos údajů a dodání zboží do jiného členského státu. Vzhledem k těmto požadavkům byl vyvinut informační systém VIES – VAT Information Exchange systém, který monitoruje dodání zboží do jiného členského státu a provádí jeho hodnotové porovnání v daňovém přiznání. Z důvodu efektivní komunikace a spolupráce s ostatními členskými státy vznikl v rámci ministerstva útvar s názvem Central Liaison Office – zkráceně CLO.

## **4.2 Organizační rámec integrace informací**

Do roku 2000 se vyhledávací činnost, jako základ pro integraci informací, cíleně neprováděla. Situace do této doby byla taková, že každý pracovník správce daně na úrovni finančních úřadů měl vyhledávací činnost, stejně jako jiné běžné činnosti, v náplni práce. Byla-li v této době vyhledávací činnost vůbec prováděna, pak byla prováděna nahodile, nesystematicky. Tento stav byl zapříčiněn především tím, že do této doby neexistovalo jednotné metodické vedení a důsledkem tohoto stavu bylo to, že informace získané z vyhledávací činnosti byly roztříštěny mezi jednotlivá oddělení, resp. jednotlivé pracovníky správce daně.



Dne 1. 3. 2000 vzniklo pod názvem „vyhledávací oddělení“ první specializované pracoviště pod Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu. Dne 1. 9. 2002 vzniklo stejné specializované pracoviště v rámci Finančního ředitelství v Ostravě. I přes tyto snahy o centralizaci vyhledaných informací, jejich zpracování a další využití v daňovém řízení nelze ještě hovořit o integraci informací, neboť činnost těchto specializovaných pracovišť nebyla koordinována a nebyla definována metodika jejich činnosti.

Zásadním aktem, který umožnil další rozvoj vyhledávací činnosti směrem k integraci informací bylo Usnesení vlády České republiky ze dne 17. dubna 2002, č. 391 ke Zprávě o korupci v České republice v roce 2001 a o plnění harmonogramu opatření Vládního programu boje proti korupci. Vláda tímto usnesením uložila tehdejšímu ministru financí, panu Jiřímu Rusnokovi, aby do 31. prosince 2002 zpracoval a navrhnul vládě novou právní úpravu příslušných předpisů, které by umožnili specializovaným policejním složkám zabývajícím se závažnou hospodářskou trestnou činností, korupcí a organizovaným zločinem, přístup k informacím z daňového řízení bez omezení stanoveného v § 24 ZSDP. Ministr financí měl dále do 31. 12. 2002 vyčlenit z řad pracovníků územních finančních orgánů 25 pracovníků, kteří by se stali součástí společných týmů resortů ministerstva vnitra a ministerstva financí k dokumentaci a odčerpávání výnosů z trestné činnosti, zajišťování náhrady škody vzniklé trestnou činností a identifikaci a výběru daňových nedoplatků. Na základě tohoto usnesení bylo dne 1. března 2003 v rámci Ministerstva financí ČR, resp. Ústředního finančního a daňového ředitelství zřízeno samostatné oddělení 406 – oddělení integrace informací, s celorepublikovou působností v přímé podřízenosti ředitele ÚFDŘ. Oddělení bylo zřízeno na dobu určitou, do 30. června 2004, což bylo předpokládané datum vzniku finanční policie v působnosti resortu ministerstva vnitra. Rozhodnutím ředitele ÚFDŘ ze dne 21. června bylo toto oddělení ustaveno jako trvalý útvar ÚFDŘ.

Toto nově vybudované oddělení bylo ustanoveno pro plnění úkolů spolupráce daňové správy a orgánů činných v trestním řízení, tedy té části činnosti správy daní, dotýkající se důležitých zájmů státu nebo daňové problematiky ve vazbě na Policii ČR, zejména pak jejich specializovaných složek, které potřebovali přímou spolupráci s daňovými odborníky. Náplň práce tohoto oddělení spočívala především v:

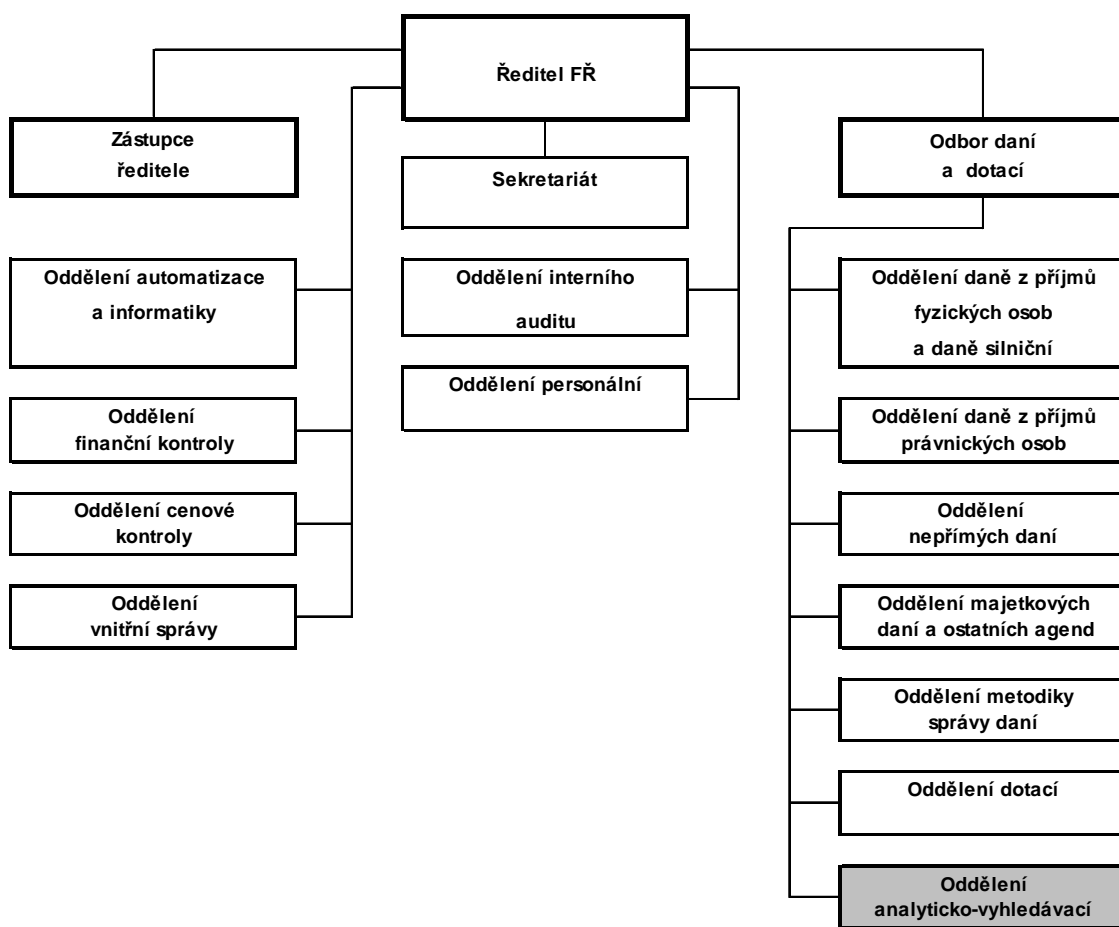
- spolupráci se specializovanými policejními složkami ve smyslu Usnesení vlády ČR ze dne 17. dubna 2002 č. 391
- metodickém vedení a koordinaci vyhledávací činnosti pro víceregionální případy ve smyslu § 36 ZSDP
- konzultační činnosti pro orgány činné v trestním řízení ve smyslu ustanovení § 157 odst. 3, zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu
- zajištění dalších činností dotýkajících se daňové správy a trestně právní problematiky, například protikorupční aktivity ÚFDŘ, boj proti extremismu, nelegální zaměstnávání cizinců apod.

Pro zajištění úkolů oddělení integrace informací byla od 1. 9. 2003 zřízena „vyhledávací oddělení“ v rámci Finančního ředitelství v Brně, Českých Budějovicích, v Hradci Králové, v Plzni, v Praze (pro Středočeský kraj) a v Ústí nad Labem (viz. příloha č. 3). Tato specializovaná pracoviště měla zajistit koordinaci vyhledávací činnosti na podřízených finančních úřadech a měla být kontaktními místy pro specializované složky policie, především útvaru odhalování nelegálních výnosů a daňové kriminality – služby kriminální policie a vyšetřování (ÚONVDK SKPV, známá také jako finanční policie, zkráceně FIPO) a útvaru odhalování korupce a finanční kriminality – služby kriminální policie a vyšetřování (ÚOKFK), které vznikly dne 1. 7. 2004 (FIPO) a dne 15. 3. 2002 (ÚOKFK). Obě tyto policejní složky měly celorepublikovou působnost a sídla expozitur byla umístěna do stejných měst, ve kterých sídlila i jednotlivá finanční ředitelství. Z hlediska věcné příslušnosti řešil ÚOKFK trestní kauzy s prvkem korupce a případy finanční resp. hospodářské kriminality, u kterých výše škody přesáhla 50 mil. Kč. Věcná příslušnost finanční

police spočívala na trestných činech daňových, se škodou přesahující 5 mil Kč. Jednalo se tedy především o trestné činy zkrácení daně a poplatku dle § 148 odst. 3 TZ.

Paralelně se vznikem vyhledávacích oddělení v rámci jednotlivých finančních ředitelství jsou z rozhodnutí některých ředitelů finančních úřadů vyčleňováni pracovníci, kteří se mají vyhledávací činností zabývat.

obr. č. 2 – grafické zobrazení začlenění analyticko-vyhledávacího oddělení do struktury FŘ



Podle autorova názoru provázelo vznik vyhledávacích oddělení až již na úrovni FŘ nebo FÚ několik zásadních problémů. Jedním z nich spočíval v nedostatečném metodickém vedení a absenci náplně pracovní činnosti. Díky těmto nedostatkům se způsob a zaměření vyhledávací činnosti odlišoval podle jednotlivých ředitelství. Až do

roku 2006 nebyla centrálně stanovena náplň práce pracovníků vyhledávacích oddělení a vždy tak záleželo na představách a interpretaci jednotlivých vedoucích těchto oddělení a jim nadřízených pracovníků (vedoucí odborů daní a dotací a ředitelé jednotlivých FŘ).

Dalším zásadním problémem byla pouze dobrovolná existence určených pracovníků, kteří by se vyhledávací činností na finančních úřadech zabývali. Od vzniku vyhledávacího oddělení na úrovni FŘ byl za každý podřízený FÚ jmenován tzv. garant vyhledávací činnosti. Často však docházelo k situacím, že garantem byl ustanoven vedoucí kontrolního oddělení, který se z časových a kapacitních důvodů nemohl vyhledávací činností cíleně zabývat. Konkrétním příkladem tohoto problému může být situace na finančních úřadech v rámci FŘ v Ústí nad Labem, kde z 27 ustanovených garantů bylo 20 osob na pozici vedoucího oddělení daňové kontroly. Tento nežádoucí stav se postupem času podařilo alespoň částečně eliminovat. Náplň činnosti vyhledávacích oddělení na jednotlivých finančních ředitelstvích a finančních úřadech byla definitivně stanovena dne 5. července 2006 dvanáctým dodatkem k Organizačnímu řádu územních finančních orgánů. Mezi úkoly vyhledávacích oddělení na FŘ patří zejména:

- 1) Vyhledávání neregistrovaných a rizikových daňových subjektů a provádění úkonů bezprostředně souvisejících (zejména místních šetření)
- 2) Koordinační činnosti při zjišťování daňových úniků
- 3) Shromažďování a vyhodnocování informací získaných v rámci prováděné vyhledávací činnosti a jejich předávání příslušným správcům daně s cílem zvýšit efektivitu daňových kontrol
- 4) Podíl na zavádění a užívání informačních technologií v analytické, vyhledávací a kontrolní činnosti
- 5) Spolupráce s orgány činnými v trestním řízení, celními orgány a s dalšími správními úřady, včetně odboru finančně analytického v rámci vykonávané agendy
- 6) Zpracování a vydávání metodických pokynů, postupů, a pomůcek pro vyhledávací a kontrolní činnosti

- 7) Koordinace výběru daňových subjektů ke kontrole a usměrňování výkonu daňové kontroly
- 8) Koordinace provádění daňové řízení v případech daňových subjektů spojených ekonomicky, personálně či jinak.

Tímto dodatkem došlo zároveň ke změně názvu vyhledávacího oddělení na analyticko - vyhledávací oddělení. Současně s touto změnou se podařilo nařídit vznik pozice pracovníka pro vyhledávací činnost, který je začleněn do kontrolního oddělení. Od účinnosti dvanáctého dodatku organizačního řádu musely být tyto pozice zřízeny na všech finančních úřadech, které mají více jak 101 zaměstnanců (jedná se celkem o 43 FÚ z celkového počtu 199). U ostatních FÚ je vznik této pracovní pozice na samostatném uvážení ředitele FÚ.

Určení pracovníci pro analytickou vyhledávací činnosti zejména:

- a) provádí vyhledávací činnost na odhalování neregistrovaných a rizikových daňových subjektů
- b) shromažďují a vyhodnocují informace získané v rámci analyticko-vyhledávací činnosti
- c) provádí analytickou činnost podporující efektivitu daňových kontrol,
- d) podílí se na výběru daňových subjektů ke kontrole a sestavování plánu kontrol
- e) spolupracují v rámci vykonávané agendy s orgány činnými v trestním řízení, celními orgány a s dalšími správními úřady

Po organizačním a personálním auditu provedeného na ministerstvu financí došlo od 1. 10. 2005 ke změně statutu samostatného oddělení 406. Oddělení bylo podřízeno odboru 43 – metodiky správy daní. S účinností ode dne 1. 10. 2007 bylo rozhodnuto o zrušení tohoto oddělení z důvodu duplicity některých činností ve vztahu k jiným oddělením a jeho kompetence přešly pod již existující oddělení 432 – metodika daňové kontroly a vyhledávání.

## 5. Analýza rizikových situací z hlediska daně z příjmů

Chceme-li dosáhnout zvýšení efektu integrace informací, resp. analyticko - vyhledávací činnosti v boji proti závažným daňovým podvodům, ve smyslu definice uvedené v třetí kapitole, je třeba nejprve analyzovat rizikové situace, které mohou k daňovým podvodům vést.

V obecné rovině lze konstatovat, že závažných daňových podvodů se dopouštějí většinou statutární orgány právnických osob ve srovnání s osobami fyzickými. Je tomu tak proto, že právnická osoba, především pak kapitálové společnosti, jsou pro daňové podvody vhodnější z hlediska ručení za případné závazky společnosti a částečné neprůhlednosti vlastnických struktur. Toto tvrzení však bohužel nelze hodnověrně prokázat, jelikož MF vede pouze statistiku oznámených trestných činů v počtu kusů a částce nahlášené škody. Rovněž tak resort MV vede trestní řízení proti konkrétním fyzickým osobám, nikoli proti právnické osobě jako subjektu.

Z analýzy dosud známých a odhalených případů je možné po podrobnějším zkoumání vysledovat určitý scénář chování daňových subjektů, na jehož projevy je pak možno integraci informací, resp. analyticko – vyhledávací činnost zaměřit. Jako základ pro tuto analýzu poslouží vybrané nálezy z kontrol finančních úřadů publikované na oficiálních stránkách ČDS za období leden 2006 – leden 2008. Pomocí metody scénářů budou odvozeny možná specifika případu a následně bude provedena SWOT analýza z pohledu pracovníků oddělení pro integraci informací se zaměřením na výskyt možných důkazních prostředků.

Na dani z příjmů se jedná o následující situace:

- a) zvyšování nákladů prostřednictvím fiktivních daňových dokladů
- b) uplatnění neexistujících pohledávek v konkurzním resp. insolvenčním řízení
- c) neúčtování o výnosech (krácení tržeb)

## 5.1 Zvyšování nákladů prostřednictvím fiktivních daňových dokladů

Předpokládaný scénář chování:

Podnikatelský subjekt, právnická osoba nebo fyzická osoba, do daňově účinných nákladů zahrne faktury s předmětem plnění, které nebyly podnikatelským subjektem, který doklad vystavil, provedeny.

Specifika případu:

- a) DS, který faktury vystavil podá daňové přiznání, ve kterém vystavené faktury zahrne do výnosů
- b) DS, který faktury vystavil nepodá daňové přiznání, případně podá daňové přiznání a vystavené faktury do výnosů nezahrne, nebo je pro správce daně naprosto nekontaktní
- c) DS šetřené faktury nevystavil, někdo využil jeho obchodního jména

Výskyt:

Tento případ se velmi často vyskytuje u subjektů provozující stavební nebo výrobní činnost, výskyt u jiných druhů činností není ojedinělý. Předmětem fakturace může být zboží, častěji však dochází k fakturaci služeb (pomocné práce na stavbách, subdodávky stavebních činností aj.)

Aplikovaná SWOT analýza:

<b>SILNÉ STRÁNKY:</b>	<b>SLABÉ STRÁNKY:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ jedná se především o dodávky služeb, při kterých je značný podíl manuální práce. Dodavatel prací ve většině případů nemá žádné zaměstnance, případně není k dani z příjmů ze závislé činnosti vůbec registrován</li> <li>▪ v případě, že dodavatel podá daňové přiznání a nekompenzuje tyto fiktivní výnosy dalšími fiktivními náklady, vzniká mu daňová povinnost, kterou neuhradí (v případě úhrady by pak tento podvod neměl žádný efekt pro odběratele)</li> <li>▪ platby fiktivních faktur probíhají většinou v hotovosti nad limit 15 tis EUR nebo ekvivalent v CZK</li> <li>▪ pokud dodavatel o vystavených fakturách neví, je spolupráce se správcem daně v jeho zájmu</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ u DS s velkým obratem velmi těžko odhalitelné na základě analýzy „od stolu“ bez fyzického šetření účetnictví</li> <li>▪ v případě, že dodavatel podá daňové přiznání, kompenzuje výnosy fiktivními náklady od jiných společností, tzn. existence dalšího článku, který je nutno do šetření zapojit</li> <li>▪ bez hlubší znalosti problematiky například ve stavebnictví, lze jen těžko určit, zda byla služba provedena či nikoli</li> </ul>
<b>PŘÍLEŽITOSTI:</b>	<b>OHROŽENÍ:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ důkazní prostředky u odběratele o existenci zboží nebo služby (smlouvy, stavební deníky, průvodky, dodací listy, skladová evidence apod.)</li> <li>▪ zajištění důkazních prostředků o platbách</li> <li>▪ zjištění osoby, která jednala jménem dodavatele</li> <li>▪ šetření způsobu dodání především u zboží</li> <li>▪ šetření registrace k dani z příjmů ze závislé činnosti</li> <li>▪ v případě, že práce prováděli cizí státní příslušníci ze zemí mimo EU, měli by mít povolení příslušného ÚP</li> <li>▪ eliminace možného rizika prověřováním registrovaných DS</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ nekontaktnost dodavatele nebo dalších článků na něj napojených</li> <li>▪ neexistence účetnictví na straně dodavatele</li> <li>▪ důkazní nouze na straně správce daně</li> <li>▪ časový odstup</li> </ul>



## 5.2 Uplatnění neexistujících pohledávek v konkurzním resp. insolvenčním řízení

Předpokládaný scénář chování:

Podnikatelský subjekt, právnická osoba nebo fyzická osoba, přihlásí do konkurzního řízení pohledávku za úpadcem, který je s ním personálně, ekonomicky nebo jinak spojen. Pohledávka však neexistuje, případně je značně nadhodnocená. V účetnictví úpadce je však tento závazek evidován. Vlastník pohledávky pak v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách, vytvoří opravnou položku k pohledávce. Po ukončení konkurzu může pak vlastník pohledávky zrušit opravnou položku a nominální výši uplatní jako daňově účinný náklad podle § 24 odst. 2 ZDP.

Specifika případu:

- a) neexistující závazek musí být v účetnictví úpadce evidován a musí být podložen alespoň formálními doklady
- b) předmětná pohledávka bývá velmi často před vyhlášením konkurzu několikanásobně postoupena tak, aby spojení věřitele a úpadce nebylo jednoduše seznatelné
- c) postoupení pohledávky se často děje přes zahraniční subjekty, aby byla celá transakce ještě více neprůhledná
- d) pohledávka může být i několik let stará
- e) věřitel musí být účetní jednotkou

Výskyt:

Výskyt případů tohoto typu není až tak častý. Většinou se však jedná o velmi závažné případy, protože výše pohledávky je v řádech i několika milionů korun. Jedná se

především o případy z dřívějších let, jelikož současná právní úprava insolvenčního zákona č. 182/2006 upravuje v § 178 sankci pro věřitele, který přihlásí neexistující nebo značně nadhodnocenou pohledávku. V případě, že je tato pohledávka zjištěna (uznána insolvenčním správcem a následně soudem) v celkové výši méně než 50% z přihlášené pohledávky, je věřitel povinen rozdíl mezi přihlášenou a zjištěnou výší pohledávky uhradit do konkurzní podstaty.

#### Aplikovaná SWOT analýza

<b>SILNÉ STRÁNKY:</b>	<b>SLABÉ STRÁNKY:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ propojenost věřitele a úpadce lze ve většině případů prokázat</li> <li>▪ pro postoupení pohledávky musí existovat řada formálních dokladů</li> <li>▪ pokud se jedná o vysokou pohledávku, resp. závazek, je zde předpoklad, že se jí již v minulosti pracovníci správce daně zabývali</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ od vzniku pohledávky do doby přihlášení může uplynout i dlouhé časové období</li> <li>▪ osud pohledávky byl účelně zastřen několikanásobným postoupením</li> <li>▪ není možné identifikovat „od stolu“</li> </ul>
<b>PŘÍLEŽITOSTI:</b>	<b>OHROŽENÍ:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ možnost případného využití mezinárodní výměny informací</li> <li>▪ spolupráce s konkurzním soudem a orgány činnými v trestním řízení</li> <li>▪ prokázání absolutní nebo relativní neplatnosti postoupení pohledávky</li> <li>▪ vyhledání maximálního množství informací o původním vzniku pohledávky</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ konkurznímu řízení není ze strany správce daně věnována dostatečná pozornost</li> <li>▪ při dostatečném počtu článků v řetězci subjektů, kteří pohledávku postupují, může dojít ke zdvojení pohledávky</li> <li>▪ vyvolání incidenčního sporu je spojeno s náklady řízení</li> <li>▪ nekontaktní článek v řetězci společností, které pohledávku postoupily</li> </ul>

### 5.3 Neúčtování o výnosech (krácení tržeb)

Předpokládaný scénář chování:

Podnikatelský subjekt, právnická nebo fyzická osoba, neúčtuje v účetním období o části svých výnosů (příjmů). V termínu pro podání daňového přiznání pak nepřiznává všechny zdanitelné výnosy (příjmy), čímž neoprávněně zkrátí daňovou povinnost.

Specifika případu:

- a) daňový subjekt může podat daňové přiznání, do kterého uvede jen část ze svých výnosů (příjmů)
- b) daňový subjekt, přesto že dosáhl ve zdaňovacím období výnosů (příjmů) nepodává daňové přiznání vůbec
- c) daňový subjekt může do daňového přiznání zahrnout i náklady (výdaje), které souvisí s nepřiznanými výnosy (příjmy) nebo tyto náklady (výdaje) do daňového přiznání neuvede.

Výskyt:

Výskyt těchto případů je v praxi daňové správy častý. Dochází k němu především u podnikatelských subjektů, kteří část své produkce realizují za hotové platby. Často těmito podnikatelskými subjekty bývají fyzické osoby v oblasti pohostinství, opravy motorových vozidel, prodeje náhradních dílů a služeb osobního charakteru. Výjimkou však nejsou ani případy, kdy se krácení výnosů prokáže u subjektu provádějícího výrobní a prodejní činnost.

Aplikovaná SWOT analýza:

<b>SILNÉ STRÁNKY:</b>	<b>SLABÉ STRÁNKY:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ v případě, že DS účtuje o nákladech (výdajích), které souvisí se zkrácenými výnosy (příjmy), je možno prokázat na základě analýzy nákladů (výdajů) prokázat krácení výnosů (příjmů)</li> <li>▪ pokud DS o nákladech (výdajích) neúčtuje, je možné tyto náklady (výdaje) zjistit na základě součinnosti třetích osob u vytípaných dodavatelů</li> <li>▪ pokud na zkrácené výnosy vystavil DS daňový doklad, může tento doklad sloužit jako důkazní prostředek</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ v případě, že DS neúčtuje ani o nákladech (výdajích), které souvisí se zkrácenými výnosy (příjmy),</li> <li>▪ náklady (výdaje) související se zkrácenými výnosy (příjmy) mohou být nakupovány hotově, bez identifikace dodavatele (zjednodušené daňové doklady nebo nákupy v supermarketech)</li> <li>▪ vystavené daňové doklady na zkrácené výnosy (příjmy) se mohou vyskytnout u celé řady daňových subjektů</li> </ul>
<b>PŘÍLEŽITOSTI:</b>	<b>OHROŽENÍ:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ pravidelná místní šetření u těchto typů podniků za účelem zjištění nabízeného sortimentu</li> <li>▪ využití institutu § 39 ZSDP</li> <li>▪ komparativní analýza tržeb ve vztahu k ostatním provozovnám, podle společného klíče</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ absence skladové evidence</li> <li>▪ absence evidence slev</li> <li>▪ důkazní nouze správce daně</li> </ul>

## **6. Analýza rizikových situací z hlediska daně z přidané hodnoty**

Daň z přidané hodnoty byla vždy a stále je oblíbeným cílem daňových podvodů. Je tomu tak proto, že princip fungování této daně umožňuje, vzhledem ke kratšímu zdaňovacímu období, dosáhnout v kratším časovém horizontu zisku z provedeného daňového podvodu. Druhým důvodem častých útoků na daň z přidané hodnoty je fakt, že zatímco ziskem z daňového podvodu na dani z příjmů právnických osob může být snížení daňové povinnosti až na nulovou hodnotu, na dani z přidané hodnoty lze snížit daňový základ až do záporné hodnoty. Takto vytvořená „negativní daňová povinnost“ se stává daňovým odpočtem, který se za předpokladu splnění všech zákonných podmínek daňovému subjektu ze státního rozpočtu vrací. Cílem osob, které provádějí daňový únik není tak pouze minimalizace daňového základu a daně, ale neoprávněně vylákání výhody na této dani.

Daň z přidané hodnoty dostala v roce 2004 v souvislosti se vstupem ČR do EU značných změn ve vazbě na příslušné směrnice ES, které upravují oblast daně z přidané hodnoty. Základem prvního pilíře EU je fungující vnitřní trh založený na volném pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu, ve kterém mj. platí i zákaz daňové diskriminace dováženého a vyváženého zboží v rámci intrakomunitárních plnění. Z tohoto důvodu bylo nutné nahradit původní zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Vzorem pro nový zákon o DPH č. 235/2004 byla šestá směrnice ES/77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 a směrnice ES/79/1072/EHS a ES/86/560/EHS, které se týkají vracení daně. Šestá směrnice stanoví obecná pravidla pro určení předmětu daně, její teritoriální dosah, okruh subjektů, odpovědnost, výjimky ze zdanění a řadu dalších podrobností. Nový zákon o dani z přidané hodnoty přinesl mimo jiného i zcela nový režim pro zdaňování dodávek zboží při obchodu v rámci členských států. Tento nový režim znamenal i změnu ve způsobu provádění daňových podvodů.

U daně z přidané hodnoty mohou nastat následující kritické situace:

- a) snížení základu daně prostřednictvím fiktivních daňových dokladů
- b) podvody při vývozu zboží do třetích zemí, obchodování v řetězci plátců
- d) jednorázové podvody při pořízení zboží z jiného členského státu
- e) carouselové podvody

## **6.1 Snížení základu daně prostřednictvím fiktivních daňových dokladů**

Scénář této situace je ve většině případů obdobný jako u zvyšování nákladových položek na základě fiktivních faktur u daně z příjmů právnických osob. Velmi často se tyto situace vyskytují společně. Způsob odhalování a množina důkazních prostředků, které je nutno pro odhalení této činnosti vyhledat je shodné s již analyzovaným případem. Z hlediska daně z přidané hodnoty je klíčovou otázkou to, zda se povede správci daně zpochybnit, že zboží nebo službu dodal plátce, který je uveden na daňovém dokladu.

## **6.2 Podvody při vývozu zboží do třetích zemí, obchodování v řetězci plátců**

Předpokládaný scénář chování:

Podnikatelský subjekt, právnická nebo fyzická osoba, obchoduje v řetězci plátců. Pro zjednodušení předpokládejme existenci čtyř společností (A, B, C, D). Tři z těchto společností (A, B, C) jsou tuzemskými plátcí DPH. Čtvrtý subjekt (D) není rezidentem žádné z členských zemí EU. Daňový subjekt A prodá v rámci jednoho zdaňovacího období zboží společnosti B v pořizovací ceně 100 peněžních jednotek bez DPH. Společnost B prodá bez dalšího stejné množství nakoupeného zboží společnosti C ovšem za cenu 100.000 bez DPH peněžních jednotek, tzn. v řetězci plátců dojde k navýšení pořizovací ceny. Společnost C následně vyveze nakoupené zboží do třetí země.

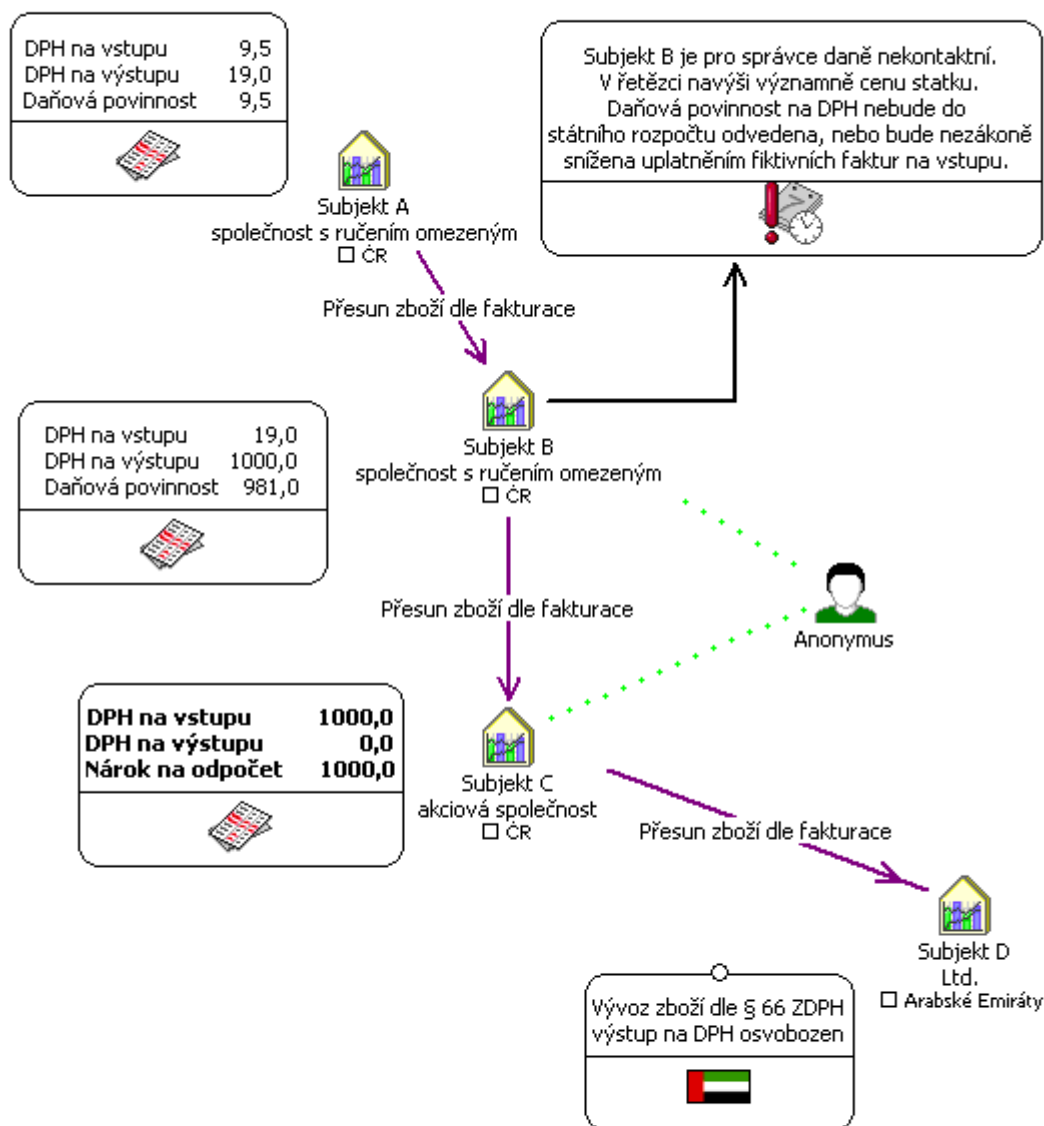
Z hlediska DPH je situace u jednotlivých článků řetězce následující:

- subjekt A uplatňuje na vstupu daň z titulu za nákup surovin nezbytných pro výrobu zboží dle § 72 ZDPH ve výši 9,5 p.j, na výstupu uvádí daňovou povinnost z titulu dodání zboží subjektu B dle § 21 ZDPH ve výši 19 p.j. Jeho daňová povinnost tak činí 9,5 p.j.
- subjekt B uplatňuje na vstupu daň z titulu nákupu zboží od společnosti A dle § 72 ZDPH ve výši 19 p. j., na výstupu uvádí daňovou povinnost daňovou povinnost z titulu dodání zboží subjektu C dle § 21 ZDPH ve výši 19.000 p.j., jeho daňová povinnost činí 18.981 p.j., subjekt je pro správce daně nekontaktní
- subjekt C uplatňuje na vstupu daň z titulu nákupu zboží od společnosti B dle § 72 ZDPH ve výši 19.000 p.j., na výstupu je od DPH osvobozen z titulu vývozu zboží do třetí země dle § 66 ZDPH. Daňovému subjektu při dodržení zákonných podmínek vzniká nárok na odpočet DPH ve výši 19.000 p.j. Ziskem z daňového podvodu je pak částka 19.000,- p.j.

Pro přehlednost znázorníme případ graficky na následující straně.

obr. č. 3 – grafické znázornění případu

### Podvody při vývozu zboží do třetích zemí, obchodování v řetězci plátců



"Zisk" z daňového podvodu vyplývá z neoprávněně uplatněného odpočtu DPH u subjektu C. V případě prokázání úmyslu se daňového podvodu dopouští subjekt B. Lze předpokládat personální, ekonomické případně jiné spojení se subjektem C.



#### Specifika případu:

- a) není podmínkou, aby předmět obchodu ať již v podobě zboží nebo služby, existoval. Předmět obchodu může existovat ještě mezi subjektem A a B, v další části řetězce už může být předmět obchodu fiktivní
- b) daňový subjekt B, který navýšil cenu v řetězci plátců může podat daňové přiznání na vzniklou daňovou povinnost, může tuto daňovou povinnost kompenzovat uplatněním fiktivních dokladů na vstupu nebo nemusí daňové přiznání k dani z přidané hodnoty podat vůbec
- c) v případě, kdy daňový subjekt B podá daňové přiznání, je předpoklad, že vykázanou daňovou povinnost neuhradí do státního rozpočtu vůbec nebo jen částečně (jinak by zisk z tohoto daňového podvodu byl roven nule)
- d) lze předpokládat, že subjekt B a C budou osoby personálně, ekonomicky nebo jiným způsobem spojené.

#### Výskyt:

V historii daňové správy je takovýto model daňového podvodu velmi známý. Ze zkušeností vyplývá, že předmětem obchodu může být jak zboží, tak služba. V praxi se často setkáváme s tím, že předmětem obchodu jsou tzv. rizikové komodity mezi které patří zejména: náhradní díly pro automobilový průmysl, čipy, datové nosiče CD nebo DVD, ze služeb pak reklamní činnost, průzkumy trhu apod. Velmi často je vývoz těchto rizikových komodit organizován do zemí, ve kterých je ztížená možnost správce daně získat potřebné informace (oblíbenými destinacemi je například JAR, země Arabského poloostrova, Thajsko apod.)

Stejně jako u analýzy rizikových situací na dani z příjmů platí, že tyto podvody jsou častěji organizovány a prováděny prostřednictvím právnických osob. I zde platí stejné důvody, jako tomu je u daně z příjmů.

Aplikovaná SWOT analýza:

<b>SILNÉ STRÁNKY:</b>	<b>SLABÉ STRÁNKY:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ účast osob (jednatelé, společníci, zástupci atd.), které jsou známy správci daně z jiných případů</li> <li>▪ možnost identifikace článku řetězce u kterého dochází k navýšení daňové povinnosti (neuhrazená daňová povinnost, vysoké obraty na vstupu i výstupu a minimální daňová povinnost)</li> <li>▪ možnost identifikace článku řetězce u kterého dochází k nárokování daňového odpočtu (neobvyklý nárůst vývozu, vývoz rizikových komodit, obchod s rizikovou zemí)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ formální perfektnost přiznání, předkládaných dokladů, smluv, evidence pro účely DPH, účetnictví, JSD a pod.</li> <li>▪ nedostatečná možnost prokázání trestní odpovědnosti</li> <li>▪ pokud správce daně na základě svých pochybností nechce uznat nárok na odpočet, musí prokázat, že předmět obchodu neexistoval, byl záměrně nadhodnocen, případně že se jedná o podvod a že o tom subjekt, který nárokuje odpočet z titulu vývozu mohl vědět.</li> </ul>
<b>PŘÍLEŽITOSTI:</b>	<b>OHROŽENÍ:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ spolupráce s OČTŘ, kteří mohou do vyšetřování zapojit operativní techniku</li> <li>▪ spolupráce s orgány celní správy pro zajištění vyváženého zboží a jeho případnou kontrolu</li> <li>▪ ocenění vyváženého zboží znaleckým posudkem</li> <li>▪ možnost identifikace možného řetězce „od stolu“</li> <li>▪ prokázání propojení mezi subjektem B a C.</li> <li>▪ prokázání neexistence zboží, případně prokázání, že zboží nebylo vyvezeno, případně nebylo převzato uvedeným odběratelem ve třetí zemi</li> <li>▪ zaměření na dopravu zboží při vývozu</li> <li>▪ z důvodu formální perfektnosti je zboží většinou hrazeno převodem na účet, existuje možnost zajistit daň</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ registrace článků řetězce v rámci velkých měst, kde nejsou obchody ve vysokých částkách nápadné</li> <li>▪ uskutečnění jednorázového obchodního případu, kdy správce daně získá první informace s větším než 25 denním zpožděním</li> <li>▪ nekontaktnost daňového subjektu B</li> <li>▪ pomalá spolupráce s daňovými správami v třetích zemích</li> </ul>

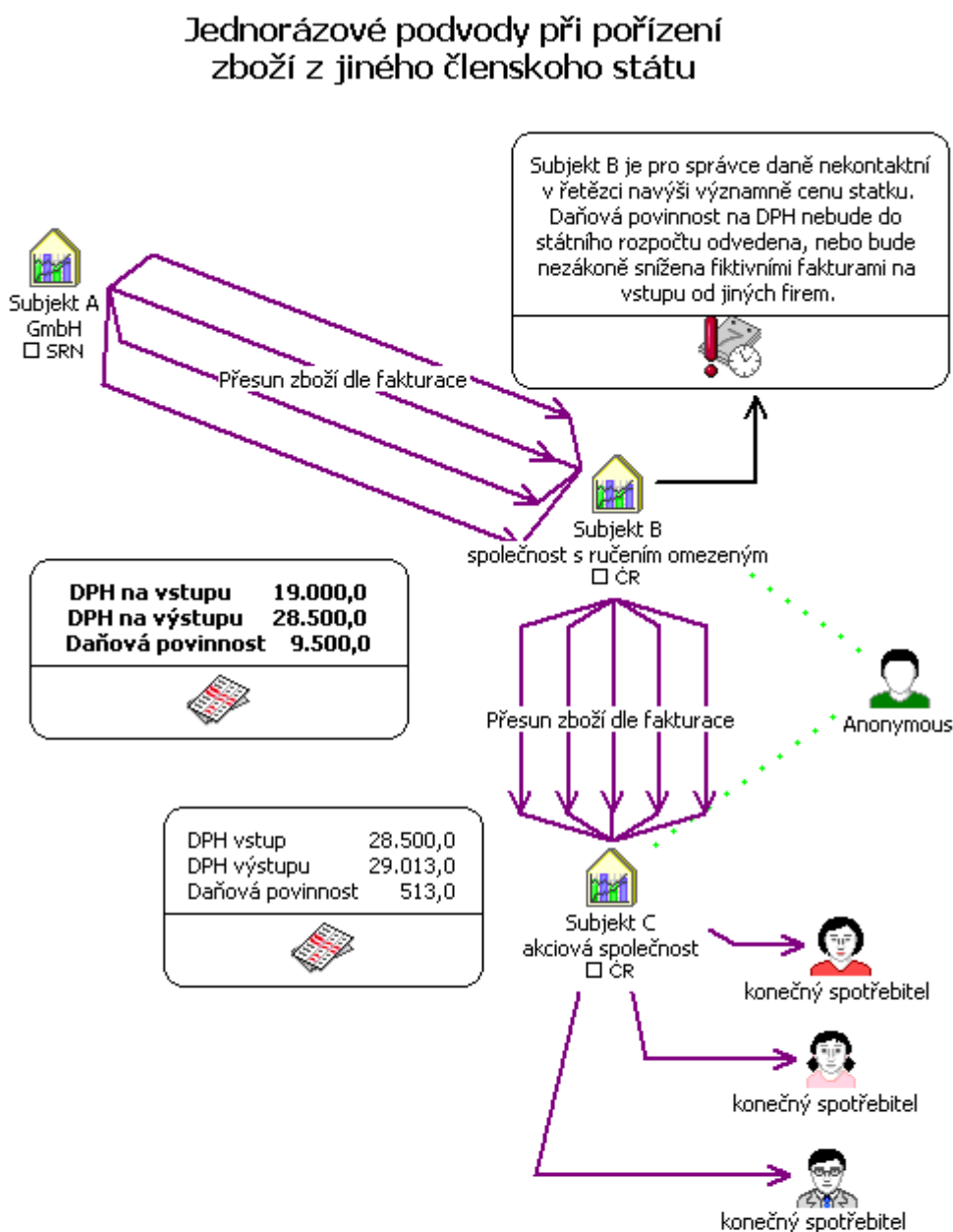
### 6.3 Jednorázové podvody při pořízení zboží z jiného členského státu

Předpokládaný scénář chování:

Scénář chování je obdobný jako v předchozím případě s tím rozdílem, že zahraniční daňový subjekt je registrován v jiném členské státě EU a figuruje na počátku řetězce. Na rozdíl od předchozího případu nemusí dojít k navýšení ceny v řetězci plátců. Pro zjednodušení předpokládáme existenci tří daňových subjektů (A, B, C), přičemž subjekt A je osoba registrovaná k dani na území členského státu EU. Subjekt B a C je pak tuzemský plátce DPH. Osoba registrovaná v jiném členském státu dodá subjektu B zboží v celkové hodnotě 100.000,- p.j. Vzhledem k tomu, že se jedná o intrakomunitární plnění, je zboží subjektu B dodáno bez DPH. Subjekt B navýší cenu nakoupeného zboží o 50.000 p.j., zatíží ho příslušnou sazbou DPH (např. 19 %) a prodá ho dále subjektu C. Subjekt B je pro správce daně nekontaktní. DPH neodvede do státního rozpočtu. Daňový subjekt C navýší cenu o cca 2.700 p.j., navýšení zatíží příslušnou sazbou DPH (např. 19 %) a zboží prodá konečným spotřebitelům. Státní rozpočet v tomto případě přijde o částku, kterou neodvede společnost B, tj. cca 9.500,- p.j. a do státního rozpočtu bude odveden pouze rozdíl mezi vstupní a výstupní DPH u subjektu C, tj. cca 500 p.j. Ziskem z daňového podvodu je částka 9.500,- p.j.

Pro přehlednost znázorníme případ graficky na následující straně.

obr. č. 4 – grafické znázornění případu



"Zisk" z daňového podvodu vyplývá z neoprávněně uplatněného odpočtu DPH u subjektu C. V případě prokázání úmyslu se daňového podvodu dopouští subjekt B. Lze předpokládat personální, ekonomické případně jiné spojení se subjektem C.

"Zisk" z daňového podvodu může v tomto případě představovat i získaná konkurenční výhoda subjektu C, prodejem statku koncovým zákazníkům za cenu nižší, než je na trhu obvyklá. Toho lze docílit za předpokladu personálního, ekonomického či jiného spojení subjektu B a C. Subjekt B navýší cenu v řetězci jen nepatrně, přičemž subjekt C získá zboží od subjektu B minimálně za cenu bez DPH a úhradu nákladů spojených s daňovým podvodem.

### Specifika případu:

- a) u tohoto typu daňového podvodu je předmětem obchodu existující zboží nebo služba
- b) v případě, že subjekt B a C jsou propojeni ekonomicky, personálně či jinak, lze tohoto nástroje sekundárně využít jako nástroje pro získání konkurenční výhody. Subjekt C odebere zboží za stejnou cenu, za jakou subjekt B toto zboží nakoupil (tzn. bez DPH) a následně může toto zboží prodávat konečnému spotřebiteli pod obvyklou tržní cenou.
- c) navýšení ceny u subjektu B není pro tento druh daňového podvodu nezbytné, nicméně k navýšení ceny může dojít. Tím dochází ke zvýšení zisku z daňového podvodu.
- d) v případě, že subjekt B dobrovolně přizná svoji daňovou povinnost ve správné výši a „pouze“ neuhradí daňovou povinnost, nedopouští se tento subjekt bez dalšího trestného činu. Pokud však subjekt B v tomto jednání pokračuje, bylo by možné kvalifikovat jeho počínání jako trestný čin zkrácení daně dle § 148 TZ.
- e) existence subjektu C není podmínkou, prodej konečnému spotřebiteli může uskutečnit přímo subjekt B

### Výskyt:

Vznik tohoto typu daňového podvodu souvisí se vstupem ČR do EU. Pracovníci správce daně se s tímto druhem podvodu setkávají necelé 4 roky. Z praxe je znám případ, kdy bylo tohoto podvodu využito při obchodování s pohonnými hmotami, které původem pocházeli ze SRN. V tomto případě v článku bylo využito právě možnosti cenové konkurence, která byla umožněna nákupem pohonných hmot nezatížených daní z přidané hodnoty.

Aplikovaná SWOT analýza:

<b>SILNÉ STRÁNKY:</b>	<b>SLABÉ STRÁNKY:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ v případě, že subjekt B nepodá daňové přiznání, bude systémem VIES identifikován (nesoulad mezi dodáním zboží do JČS u A v porovnání s pořízením zboží z JČS u B)</li> <li>▪ existence zboží, které lze exekučně zajistit</li> <li>▪ platby prostřednictvím bankovního účtu</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ identifikace daňového podvodu prostřednictvím systému VIES proběhne nejdříve po třech, maximálně však po šesti měsících</li> <li>▪ nedostatečná možnost prokázání trestní odpovědnosti</li> <li>▪ fyzický pohyb zboží je od subjektu A k C, přes B jde jen dokladově</li> </ul>
<b>PŘÍLEŽITOSTI:</b>	<b>OHROŽENÍ:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ možnost zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň</li> <li>▪ díky systému VIES je znám zahraniční dodavatel zboží</li> <li>▪ spolupráce s OČTR a celní správou</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ subjekt bude provádět svoji činnost do prvního signálu jeho odhalení</li> <li>▪ neodvedení řádně přiznané daňové povinnosti není trestným činem</li> <li>▪ nekontaktnost daňového subjektu B</li> </ul>

## 6.4 Carouselové podvody

Předpokládaný scénář chování:

Scénář chování představuje kombinaci přecházejících dvou případů, s tím rozdílem, že koloběh zboží představuje uzavřený kruh (kolotoč). Pro příklad předpokládejme existenci čtyř daňových subjektů (A, B, C, D). Subjekty A a B jsou osobou registrovanou k dani v JČS, subjekt C a D je tuzemský plátce DPH. Subjekt B dodá zboží do ČR, daňovému subjektu C. Subjekt C je pro správce daně nekontaktní. Zboží, které pořídil, prodá za zvýšenou cenu subjektu D. Subjekt D následně dodává

toto zboží zpět do JČS subjektu A. Subjekt A je pro místní daňovou správu nekontaktní. Zboží, které pořídil dále prodává subjektu B. Celá obchodní transakce se dále opakuje.

Z hlediska DPH je situace u jednotlivých článků řetězce následující:

- daňový subjekt B uplatňuje na vstupu daň z nákupu surovin nezbytných pro výrobu či nákup předmětného výrobku nebo zboží ve výši 100.000,- p.j., prodej předmětného zboží ve výši 120.000,- se uskutečňuje bez DPH, jelikož jde o dodání zboží do JČS osobě registrované k dani. Daň na vstupu při sazbě 19 % činí 19.000,- p.j. daň na výstupu činí 0,-. Subjekt A má nárok na vrácení nadměrného odpočtu ve výši 19.000,-.
- subjekt C má povinnost přiznat daň na základě pořízení zboží z JČS, současně po splnění zákonných podmínek (použití zboží pro ekonomickou činnost) může ve stejném období uplatnit tuto daň na vstupu a s tím souvisí i povinnost přiznat daň na výstupu. Daň na vstupu při sazbě 19 % činí 22.800 p.j., jelikož v tomtéž období prodal subjekt C toto zboží subjektu D, může výše uvedených 22.800,- p.j. uplatnit dle § 72 ZDPH jako daň na vstupu a zároveň má povinnost přiznat daň na uskutečnění zdanitelného plnění dle § 21 ZDPH. Subjekt C navýšil cenu předmětného zboží na 200.000 p.j., bez DPH, má tedy povinnost při sazbě 19 % přiznat daň na výstupu ve výši 22.800,- + 38.000,- p.j. Celková daňová povinnost subjektu C tak činí 38 p.j. Tuto daňovou povinnost subjekt C neodvede do státního rozpočtu.
- subjekt D uplatňuje na vstupu daň z titulu nákupu zboží od subjektu C dle § 72 DPH ve výši 38.000,- p.j., na výstupu je zboží za cenu nákupu prodáváno subjektu A bez DPH z titulu dodání zboží do JČS osobě registrované k dani. Subjektu D vzniká nárok na odpočet daně ve výši 38.000,- p.j.

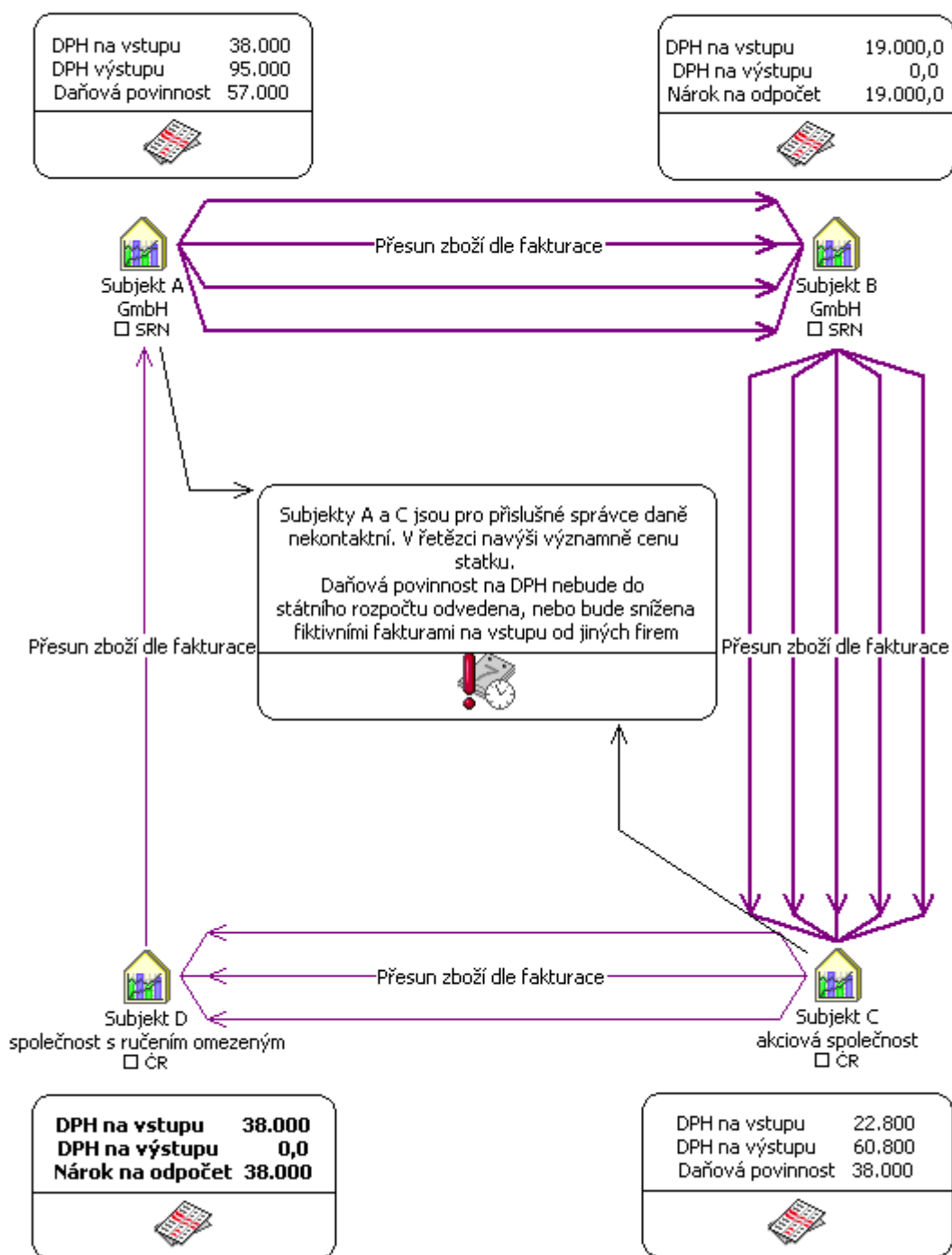
- subjekt A má v rámci zahraniční daňové správy povinnost přiznat daň na základě pořízení zboží z JČS, současně po splnění zákonných podmínek (použití zboží pro ekonomickou činnost) může ve stejném období uplatnit tuto daň na vstupu a s tím souvisí i povinnost přiznat daň na výstupu. Daň na vstupu při sazbě 19 % činí 38.000,- p.j., jelikož v tomtéž období prodal subjekt A toto zboží subjektu B, může výše uvedených 38.000,- p.j. uplatnit jako daň na vstupu a zároveň má povinnost přiznat daň na uskutečnění zdanitelného plnění. Subjekt A navýšil cenu předmětného zboží na 300 p.j., bez DPH, má tedy povinnost při sazbě 19 % přiznat daň na výstupu ve výši 57.000 p.j. Celková daňová povinnost subjektu A tak činí 57.000,- p.j. Tuto daňovou povinnost subjekt A neodvede do státního rozpočtu.

Pro přehlednost znázorníme případ graficky na následující straně.



obr. č. 5 – grafické znázornění případu

### Carouselové podvody



#### Specifika případu:

- a) daňový podvod probíhá ve většině případů paralelně na území ČR i jiného členského státu, což zvyšuje velikost zisku z daňového podvodu
- b) počet článků není omezen
- c) daňový podvod může současně probíhat ve více zemích
- d) předmětem obchodu může být
- e) daňové subjekty, které v carouselu navyšují cenu tzv. missing traders, 1) podávají daňová přiznání na vzniklou daňovou povinnost, 2) kompenzují vzniklou daňovou povinnost uplatněním fiktivních dokladů na vstupu nebo 3) nepodávají daňové přiznání k dani z přidané hodnoty vůbec. Základní princip tohoto typu podvodu spočívá v tom, že daň u missing traders není odvedena do státního rozpočtu
- f) zisk z daňového podvodu vzniká na straně subjektů, kteří dodávají předmětné zboží do JČS tzv. buffers a vzniká jim nárok na odpočet daně z titulu dodání zboží do JČS.
- g) vlastní existence zboží není nezbytná

#### Výskyt:

V historii EU se jedná o časté a velmi nebezpečné daňové podvody. Nebezpečí těchto případů spočívá v jejich možném opakování až do samotného odhalení. Z praxe jsou známy případy výskytu těchto podvodů v Nizozemí, Belgii, Velké Británii ale také v ČR a na Slovensku. Předmětem těchto obchodů jsou počítačové čipy, datové nosiče CD, DVD, náhradní díly pro motorová vozidla, velmi časté jsou i mobilní telefony. Pro účinný boj s tímto typem podvodů zahájila EU dne 1. ledna 2005 projekt s názvem EUROCANET (the European Carousel Network). Eurocanet je administrován belgickou jednotkou boje s carouselovými podvody. Jedná se o databázi, která obsahuje data o uskutečněných obchodech v rámci EU a zároveň dotazy na registraci plátců daně

v jednotlivých členských státech. Všechna data se měsíčně aktualizují a jsou k dispozici všem členům tohoto projektu. Díky Eurocanetu lze vysledovat tok zboží po EU, od konkrétního dodavatele ke konkrétnímu příjemci a zároveň lze odhalit začínající carouselový podvod analýzou dotazů na jednotlivé plátce DPH, kteří již čelili podezření ze zapojení do tohoto typu podvodu.

Aplikovaná SWOT analýza:

<b>SILNÉ STRÁNKY:</b>	<b>SLABÉ STRÁNKY:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ opakování carouselové podvodu podle stejného scénáře zvyšuje statistickou pravděpodobnost jeho odhalení</li> <li>▪ možnost identifikace článku řetězce u kterého dochází k navýšení daňové povinnosti (neuhrazená daňová povinnost, vysoké obraty na vstupu i výstupu a minimální daňová povinnost)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ formální perfektnost přiznání, předkládaných dokladů, smluv, evidence pro účely DPH, účetnictví, JSD a pod.</li> <li>▪ nedostatečná možnost prokázání trestní odpovědnosti</li> </ul>
<b>PŘÍLEŽITOSTI:</b>	<b>OHROŽENÍ:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ pravidelné vyhodnocování dat z Eurocanetu</li> <li>▪ spolupráce s OČTŘ, celní správou a zahraničními daňovými zprávami</li> <li>▪ možnost provádění multilaterální kontroly</li> <li>▪ cílené vyhledávání missing traders</li> <li>▪ v případě možnosti rušení registrací k DPH</li> <li>▪ platby za zboží jsou prováděny prostřednictvím bankovních účtů</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ výše možné škody při navyšování ceny zboží</li> <li>▪ neodvedení řádně přiznané daňové povinnosti není trestným činem</li> <li>▪ nekontaktnost missing traders</li> <li>▪ registrace missing traderů v rámci velkých měst, kde nejsou obchody ve vysokých částkách nápadné</li> </ul>

## 7. Návrhy a doporučení pro zvýšení efektu integrace informací v ČR

Důvodem vzniku oddělení integrace informací a oddělení analyticko – vyhledávací činnosti byla:

- a) potřeba spolupráce specializovaných složek Policie ČR s orgány daňové správy v boji proti závažným hospodářským trestným činům, korupci a organizovanému zločinu a v boji proti teroristickým aktivitám a vyhledávání zdrojů z nichž jsou tyto aktivity financovány
- b) snaha o vybudování specializované složky, která bude operativně reagovat na existující i nově vznikající rizika, vedoucí k daňovým podvodům
- c) snaha o centralizaci dostupných informačních zdrojů, které je možné využít pro zvýšení efektivity daňové správy.

Jelikož však již při vzniku těchto specializovaných útvarů došlo k několika systémovým chybám, jsou výše uvedené cíle plněny v současné době buď jen z části, nebo vůbec. Zásadními překážkami naplňování těchto cílů jsou podle názoru autora:

- problémy v přenosu informací z „první linie“ tzn. od finančních úřadů směrem k FŘ a ÚFDŘ
- rozdílnost provádění vyhledávací činnosti v rámci jednotlivých finančních ředitelství
- absence metodiky oznamování trestných činů složkám PČR
- absence jednotných postupů hodnocení rizik vedoucích k daňovým podvodům
- odstranění legislativních překážek ve spolupráci s ostatními orgány státní správy

Odstranění těchto problémů je možné dosáhnout změnami v oblasti metodické, organizační a legislativní.

## 7.1 Metodická oblast

Přestože jedním z hlavních důvodů vybudování oddělení integrace informací a analyticko – vyhledávacích oddělení byla spolupráce s orgány PČR, nebyla za dobu existence těchto oddělení zpracována metodika oznamování podezření ze spáchání trestného činu, což způsobuje značné rozdíly mezi jednotlivými finančními úřady a nechtěně tak vytváří i prostor pro možnou korupci. V praxi se tyto rozdíly projevují například tím, že některé finanční úřady podávají trestní oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu dle § 148 TZ vždy, když částka doměřené daňové povinnosti přesáhne hranici 50.000 Kč, tj. i v případech, kdy příčina doměrku spočívá v účetní chybě. OČTŘ jsou pak nuceni řadu trestních oznámení odkládat, což způsobuje neefektivně vynaložené náklady na straně OČTŘ, tak i daňové správy. Rozdílnost postupu finančních úřadů spočívá i v okamžiku, kdy je trestní oznámení podáváno. Některé finanční úřady podávají trestní oznámení až po nabytí právní moci platebních výměrů, kterými byla na základě provedené kontroly dodatečně stanovena daňová povinnost. Na tomto místě je nutné uvědomit si, že sama daňová kontrola je zahajována časovým zpožděním. Toto zpoždění nezřídka kdy dosahuje tří let a je dáno lhůtou pro vyměření upravenou v § 47 ZSDP. Podle stejného ustanovení musí být daňová kontrola dokončena a daň pravomocně stanovena do tří let od konce roku, ve kterém byla daňová kontrola zahájena. V extrémních případech může tedy dojít k podání trestního oznámení s odstupem více jak šesti let po spáchání trestného činu, což může představovat značnou komplikaci při vedení trestního řízení.

Z výše uvedeného důvodu navrhuje autor sestavení expertní skupiny složené ze zástupců ÚFDŘ, specializovaných složek PČR, státních zastupitelství a zástupců analyticko – vyhledávacích oddělení, která by sestavila metodiku pro podávání trestních oznámení se zvláštním důrazem na vyřešení otázek týkajících se:

- a) stanovení základních předpokladů pro podání trestního oznámení
- b) rozhodný okamžik podání trestního oznámení
- c) rozsah důkazních prostředků podporujících hypotézu o tom, zda došlo ke spáchání trestného činu.

Má-li integrace informací na úrovni MF, resp. analyticky vyhledávací činnost na úrovni FŘ sloužit jako nástroj v boji proti závažným daňovým podvodům je zapotřebí, aby tato oddělení soustavně prováděla hodnocení známých daňových úniků z hlediska jejich slabých a silných stránek a na základě těchto analýz pak v souladu s náplní práce zpracovávala metodické pokyny, postupy a pomůcky, které by odhalování těchto podvodů na úrovni FÚ umožňovaly. Důležitým aspektem této činnosti je i příjem signálů o nově vznikajících rizicích daňové správy. Zdrojem těchto signálů mohou být především:

- a) informace od pracovníků provádějících analyticky – vyhledávací činnost na úrovni FÚ
- b) informace z daňového odboru FŘ, který sleduje vývoj nové legislativy v daňové oblasti a je schopen vyhodnotit možný prostor pro daňový únik
- c) informace od zahraničních daňových správ na získaných na základě zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní
- d) informace z databáze EUROCANET
- e) informace z finančně analytického útvaru MF
- f) informace získané z celostátních kontrolních akcí, které vyhláší MF
- g) informace zjištěných vlastní činností, zejména monitorováním internetu, prováděním místních šetření, analýzou již známých modelů daňových úniků)

Po provedeném vyhodnocení informací lze definovat pravděpodobný scénář průběhu daňového podvodu vhodným analytickým nástrojem, například s využitím

softwaru i2 Analyst's Notebook, který byl využit při zpracování příkladů v kapitole 5 a 6, a za pomoci aplikované SWOT analýzy je možné shrnout slabé stránky tohoto modelu a příležitosti daňové správy k odhalení takového podvodu. Na základě doporučených analýz je pak možné determinovat doporučení pro specifikace zaměření vyhledávací činnosti na FÚ.

Z aplikovaných SWOT analýz realizovaných v předchozí části této práce vyplývají ve vztahu k dosud známým daňovým podvodům pro pracovníky provádějících na úrovni FÚ analyticko – vyhledávací činnost úkoly, které by se dle názoru autora měly stát součástí metodiky analyticko – vyhledávací činnosti:

#### Nepřímý výkon činnosti - monitorování

- 1) osob a firem známých správci daně z již známých daňových podvodů s ohledem na riziko zakládání nových společností případně rozšíření personálních nebo ekonomických vazeb na jiné podnikatelské subjekty
- 2) subjektů obchodujících s rizikovými komoditami, které se často vyskytují u dosud odhalených daňových podvodů (počítačové čipy, pohonné hmoty, disky CD a DVD, náhradní díly na motorová vozidla apod.)
- 3) subjektů, plátců DPH s vysokými obraty a s pravidelnými minimálními odchylkami DPH uplatňovaném na vstupu a výstupu, tzn. vykazující minimální daňovou povinnost nebo nadměrný odpočet.
- 4) subjektů, plátců DPH, kteří přes vysoké obraty DPH na výstupu nehradí vzniklou povinnost vůbec, resp. jen částečně
- 5) monitorování ready-made společností z důvodu potencionálního rizika daňového podvodu
- 6) průběhu vytypovaných konkurzních řízení, získání přehledu o přihlášených pohledávkách a jejich právním titulu

Nepřímým výkonem činnosti – monitorováním se rozumí taková činnost správce daně, při které dochází ke shromažďování a vyhodnocování údajů z daňových přiznání a hlášení, případně z jiných dostupných informačních registrů a to bez součinnosti s daňovým subjektem tak, aby nedocházelo k nadměrnému zatěžování daňových subjektů častými úkony správce daně, jako například daňovou kontrolou nebo místním šetřením. Tento postup je nutný především proto, že výše uvedené daňové subjekty představují pro správce daně pouze potenciální riziko daňového úniku a v této fázi řízení neexistují důkazy o tom, že by k daňovému úniku došlo.

Přímý výkon činnosti:

- 1) poskytování informací o podezřelých firmách a jejich předávání ostatním správcům daně prostřednictvím informační databáze vedené na FŘ případně na ÚFDŘ
- 2) provádění komparativních analýz u podniků se shodnou odvětvovou klasifikací ekonomických činností za použití klíčových ukazatelů
- 3) spolupráce s úřady práce při získávání informací o místně nepříslušných společnostech, které v rámci správního řízení žádají o povolení zaměstnání cizích státních příslušníků, ověřování registrace těchto plátců a provádění místních šetření
- 4) realizace „uvítacích návštěv“, tzn. místních šetření v časovém horizontu 3 až 13 měsíců od registrace daňového subjektu s cílem ověření registračních údajů, předmětu činnosti, ověření faktické existence sídla či provozovny, způsobu vedení účetnictví, ekonomických a personálních vazeb apod.

Přímý výkon činnosti s výjimkou bodu 1) musí být prováděn v přímé součinnosti s daňovým subjektem proto, aby daňový subjekt mohl plně konzumovat svá práva vyplývající ze zásad daňového řízení a důkazní prostředky v této fázi řízení zjištěné, se mohly stát, po provedení důkazního řízení, důkazem.



## 7.2 Organizační oblast

Základním principem fungování integrace informací je sdružování, vyhodnocování a předávání informací využitelných pro daňové řízení. Role poskytovatele a příjemce informace není v tomto procesu jednoznačná a je závislá ne směru předávaných informací (od FŘ k FÚ či obráceně, případně od FÚ přes FŘ k ÚFDŘ). Pro zajištění plnění úkolů integrace informací je důležité, aby informace získané z vyhledávací činnosti se dostaly ve správný čas na správné místo, tzn. v čase, kdy jsou potřeba, na místo, kde je jich potřeba. Typickým příkladem může být poskytnutí důkazních prostředků získaných vyhledávací činností kontrolnímu oddělení před ukončením kontroly. Integrace informací resp. analyticko – vyhledávací oddělení může zajišťovat informace nejen pro oddělení daňové kontroly, ale informace získané touto činností lze využít i v jiných řízení (např. před registrací – vyhledávání neregistrovaných DS, při vymáhacím řízení – informace o majetkových poměrech dlužníka). Postavení integrace informací je tedy v daňovém řízení výjimečné, jelikož výsledky této činnosti mohou být zdrojem informací pro všechna vedená řízení bez ohledu na předmět zdanění. Tento fakt však není v organizační struktuře zohledněn.

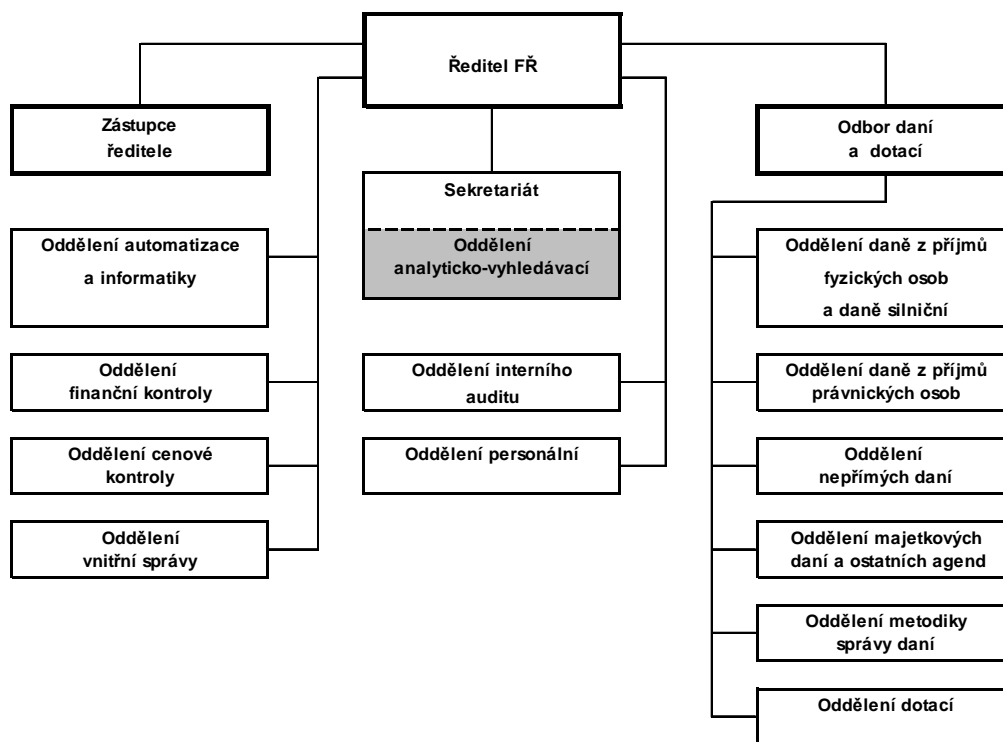
Na základě 12. dodatku k Organizačnímu řádu územních finančních orgánů byla na finančních úřadech velikostní skupiny A (tj. FÚ se 101 a více zaměstnanci) vytvořena pracovní místa pro pracovníky, kteří se budou zabývat analyticko – vyhledávací činností. Tato místa vznikla v rámci existujících kontrolních oddělení. Přesto, že autor souhlasí s názorem, že výsledky vyhledávací činnosti směřují především do kontrolní činnosti, nepovažuje tento stav za vhodný. Získá-li pracovník určený pro analyticko – vyhledávací činnost informace, které nesouvisejí s daňovou kontrolou, předává je určeným příjemcům prostřednictvím svého nejbližšího nadřízeného, tj. vedoucího oddělení daňové kontroly. Zde se tak vytváří prostor pro zkreslení, případně znehodnocení získané informace. Ze stejného důvodu lze jen těžko

předpokládat, že pracovník určený pro analyticko – vyhledávací činnost se bude bez souhlasu nadřízeného pracovníka podílet na plnění úkolů zadaných jinými odděleními.

Tento nežádoucí stav lze podle názoru autora odstranit tím, že dojde ke změně Organizačního řádu územních finančních orgánů v tom smyslu, že stávající pracovníci vyčlenění pro analyticko – vyhledávací činnost budou podřízeni pouze řediteli FÚ, resp. jeho zástupci a budou fungovat v rámci samostatného oddělení nebo již existujícího oddělení sekretariátu a vnitřní správy. Toto řešení eliminuje výše uvedené problémy bez toho, aniž by došlo ke zvýšení nákladů na daňovou správu.

Na úrovni FŘ je situace obdobná. Začlenění analyticko – vyhledávacího oddělení pod odbor daní a dotací byl v době vzniku těchto oddělení logickým krokem, který se však s odstupem času nejeví, jako nejvhodnější. Pro odstranění výše popsaných nedostatků v komunikačních vazbách, navrhuje autor změnu Organizačního řádu územních finančních orgánů v zařazení analyticko – vyhledávacího oddělení do oddělení sekretariátu ředitele FŘ, viz. obr. č. 5

obr. č. 5 - Grafické znázornění nové organizační struktury



Současně s těmito změnami je nezbytné rozšířit počet pracovníků, kteří se cílně zabývají analyticko – vyhledávací činností. Autor navrhuje vytvoření nových pracovních pozic na všech úřadech velikostní skupiny B a C (tzn. zřízení samostatné pracovní pozice pracovníka pro analyticko – vyhledávací činnost na všech FÚ s více jak 41 zaměstnanci). Tento návrh by v praxi znamenal vznik této pracovní pozice na 48 FÚ velikostní skupiny B a na 25 FÚ velikostní skupiny C. Počet pracovních pozic, na kterých by se prováděla analyticko – vyhledávací činnost by celkově vzrostl na 116 pracovních míst. Důvodem tohoto navýšení je zajištění kontaktních pracovišť analyticko – vyhledávací činností tak, aby sběr informací pro analýzu daňových úniků mohl být prováděn v rámci celé územní působnosti finančních orgánů a neomezoval se jako dosud pouze na část této působnosti. Tento návrh je plně v souladu se záměry Ministerstva financí ČR o optimalizaci a transformaci ČDS. Podle tohoto návrhu mají být do roku 2010 zrušeny všechny úřady velikostní skupiny D a E (tzn. FÚ s méně jak 40 zaměstnanci) s tím, že výkon správy v jejich územní působnosti bude převeden na úřady velikostní skupiny C, které sídlí v bývalých okresních městech. Pokud by nedošlo ke zřízení pracovních pozic dle autorova návrhu, mohlo by v roce 2010 po provedené optimalizaci dojít ke značným problémům v realizaci kontrolní činnosti takto nově vzniklých úřadů. Po optimalizaci dojde totiž k situaci, kdy nově vzniklý úřad získá rozšířenou místní působnost s velkým množstvím registrovaných daňových subjektů o nichž bude mít informace pouze ze spisového materiálu a bez dalších informací tak nebude možno provádět efektivní výběr DS ke kontrole. Autor nepočítá s tím, že by spolu s navrhovaným nárůstem pracovních pozic došlo adekvátně k navýšení počtu pracovníků FÚ. Personální obsazení těchto nově vytvořených pozic bude realizována ze stávajících zdrojů FÚ, čímž se celkový počet pracovníků nezmění. Lze předpokládat, že na některých úřadech dojde ke zvýšení mzdových nákladů, které souvisejí se zařazením analyticko – vyhledávací činnosti do katalogu prací a z toho vyplývající platovou třídou. Nárůst mzdových nákladů, která bude způsobena zvýšením platové třídy u pracovníků vyčleněných pro analyticko – vyhledávací činnost odhaduje autor na částku cca 1,5 mil Kč ročně.

### 7.3 Legislativní oblast

Je-li cílem ČDS, aby docházelo k integraci všech informací využitelných pro daňové řízení, je nutno pro tuto činnost připravit legislativní podmínky. Zatímco spolupráce s orgány činnými v trestním řízení byla rozšířena prolomením mlčenlivosti, stále nebyla dořešena spolupráce s ostatními správními orgány. Tyto orgány představují externí zdroje informací, které pracovníci správce daně mohou vzhledem k ustanovení § 24 ZSDP, který upravuje mlčenlivost, velmi zřídka využít. Právě z důvodu povinnosti zachovávat mlčenlivost nemůže dojít k potřebné výměně informací mezi orgány státní správy. Typickým příkladem může být snaha o boj s nelegálním zaměstnáváním. Za současného legislativního stavu není možné zřídit pracovní skupiny složené ze zástupců zainteresovaných úřadů například úřadů práce, finančních úřadů a celních úřadů. Podobným příkladem může být i boj s daňovými úniky při kontrole tržnic, kde by bylo zapotřebí, aby finanční úřady spolupracovali s orgány České obchodní inspekce, případně Státní zemědělské a potravinářské inspekce.

Neméně důležitou je i oblast sdělování informací soudům, které vedou obchodní rejstřík. Jak bylo v předcházejících kapitolách demonstrováno, řada daňových podvodů je realizovaná prostřednictvím nekontaktních neboli fiktivních společností. Tyto společnosti velmi často neprovozují žádnou podnikatelskou činnost, nemají funkční statutární orgán, případně sídlo společnosti zapsané v obchodním rejstříku neexistuje. Mimo to, že tyto společnosti představují potencionální riziko daňových podvodů, je jejich existence v obchodním rejstříku spojena s náklady na výkon správy daní. Jedná se o každoročně opakující se náklady na poštovné při zasílání výzev k podání daňového přiznání, vyměřování daňových přiznání s nulovou daňovou povinností platebními výměry, jejich následné doručování často i pro správce daně dražším, náhradním způsobem (veřejnou vyhláškou) a mzdové náklady pracovníků správce daně, kteří se těmito firmami zabývají. Přesto, že správci daně disponují z daňového řízení důkazy o

tom, že společnost může být zrušena z důvodu, že po dobu delší jak dva roky neprovozuje žádnou činnosti (§ 68 odst. 6 zákona č. 513/1991 Sb.), nemůže tyto informace soudu sdělit, jelikož by došlo k porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost.

Příklad změn ustanovení § 24 a § 34 ZSDP

*§ 24 – pracovníci správce daně poskytnou na základě žádosti informace zjištěné z daňového řízení jiným orgánům státní správy, pakliže žádající orgán prokáže oprávněný zájem o tyto informace a jsou-li tyto informace nezbytné pro činnosti žádajícího orgánu. Pracovníci správce daně sdělí informace z daňového řízení z úřední povinnosti, je-li tomu potřeba k odstranění nesouladu zápisu v obchodním rejstříku se skutkovým stavem*

*§ 34 – orgány státní správy poskytnou správci daně na základě jeho žádosti potřebnou součinnost při provádění kontrolní činnosti, pakliže tím nebude omezen výkon činností dožádaného správního orgánu. Před poskytnutím požadované součinnosti má správce daně povinnost, poučit všechny zúčastněné osoby o povinnosti zachovávat mlčenlivost v rozsahu § 24 odst. 1*

Další změnou v legislativní oblasti je rozšíření oznamovací povinnosti správce daně při podezření ze spáchání trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění dle § 125 TZ. Přesto, že se nejedná o trestný čin daňový, je správce daně jedním z mála kontrolních orgánů, který spáchání tohoto trestného činu může při své činnosti objevit. Zcela nelogicky je však v tomto ohledu vůči OČTR vázán mlčenlivostí.

Příklad změny ustanovení § 24 odst. 5 písm. b) ZSDP

*Povinnosti zachovávat mlčenlivost se nelze dovolávat, při plnění oznamovací povinnosti správce daně ohledně trestných činů zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, padělání a pozměňování kolkových známek ... atd.*

Poslední navrhovaná legislativní změna spadá do oblasti zákona o DPH, konkrétně pak do ustanovení § 102, který upravuje podmínky podání souhrnného hlášení, kterým plátce daně vykazuje dodání zboží do jiného členského státu osobě

registrované k dani. Podle stávající právní úpravy je plátce daně povinen podat toto hlášení za každé kalendářní čtvrtletí v němž dodání uskutečnil a to do 25 dnů po skončení kalendářního čtvrtletí. Význam souhrnného hlášení spočívá v prevenci před daňovými úniky na DPH. Údaje z podaného souhrnného hlášení jsou v současné praxi elektronicky odesílány do systému VIES a jsou párovány s údaji v daňovém přiznání k DPH u subjektu, který uvedené zboží přijal. Tím je zamezeno tomu, aby daňový subjekt registrovaný v jiném členském státu zboží přijal bez daně a následně jeho pořízení nepřiznal ve svém daňovém přiznání.

Současný legislativní stav je však z pohledu autora nedostatečný. Plátce daně dodávající zboží do jiného členského státu je povinen podat souhrnné hlášení do 25 dnů od konce kalendářního čtvrtletí. V praxi tak může dojít k extrémní situaci, kdy je souhrnné hlášení správci daně podáno s odstupem 114 dnů ode dne obchodního případu. Informace jsou následně předávány do systému VIES, který provádí jejich párování. Vzhledem k velkému objemu dat jsou data spárována do 3 měsíců od jejich vstupu do systému. Zahraniční daňová správa se tak dovídá o možných nesrovnalostech, které zakládají podezření z daňového úniku max. 204 dnů ode dne uskutečnění obchodního případu, což vylučuje možnost operativní reakce příslušné daňové správy. Autorův návrh spočívá jednak ve zkrácení lhůty pro podání souhrnného hlášení z kalendářního čtvrtletí na zdaňovací období. Návrh by v této podobě znamenal změnu u plátců s obratem vyšším než 10 mil Kč, kteří by byli povinni podávat souhrnná hlášení nejpozději 25 dnů ode dne skončení zdaňovacího období. Tím by se základní maximální lhůta pro předání informace do systému VIES snížila o 60 dnů ode dne uskutečnění obchodního případu. Na základě statistiky o počtu podaných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty prezentovaných na stránkách ČDS lze odhadnout, že realizací tohoto návrhu mohlo dojít k maximálnímu zvýšení počtu souhrnných hlášení o cca. 825 tis. kusů. Tento návrh by negativně působil na množství agendy vykonávané správci daně a zapříčinil by tlak na růst mzdových nákladů, ať již ve formě vyšších mezd nebo v podobě další mzdy pro nové pracovníky, kteří by se této agendě musely věnovat.

## 8. Diskuse

Otázka č. 1:

Jaké jsou výsledky této diplomové práce?

Odpověď:

Výsledkem diplomové práce je vyhodnocení stavu integrace informací a analyticko – vyhledávací činnosti, který autor považuje v současné době za nedostačující. Podle jeho názoru je potřeba provést změny v oblasti metodické (rozpracování činnosti pracovníků provádějících analyticko – vyhledávací činnosti do metodické pomůcky a zpracování metodiky pro podávání trestních oznámení), organizační (rozšíření počtu pracovníků pro analyticko – vyhledávací činnost na úřady velikostní skupiny B a C, zařazení těchto pracovníků pod přímé vedení ředitele FÚ resp. ředitele FŘ) a legislativní (změny v oblasti mlčenlivosti, součinnosti třetích osob a změny v zákoně o DPH).

Otázka č. 2

Jaké náklady by vyvolala implementace navrhovaných změn do praxe ČDS?

Odpověď:

Změny v oblasti metodiky nejsou spojeny s žádnými náklady. Ve své podstatě se jedná o podrobné rozpracování náplně práce pracovníka pro analyticko – vyhledávací činnost a její zakomponování do metodické pomůcky. S obsahem takto vytvořené pomůcky budou seznámeni odpovědní pracovníci v rámci pravidelných porad.

Změny v oblasti organizační přinášejí s sebou náklady na povinné rozšíření počtu analyticko – vyhledávacích pracovníků na úřadech typu B a C. Jedná se o vytvoření 73 nových pracovních míst, která by byla dle návrhu obsazena stávajícími pracovníky FÚ. Návrh nepočítá s nárůstem zaměstnanců v rámci ČDS. Mzdové náklady spojené s touto změnou byly odhadnuty na 1,5 mil. Kč ročně s tím, že tato částka představuje náklady na zvýšení platové třídy u vybraných zaměstnanců a povinné sociální a zdravotní odvody na straně zaměstnavatele.

Náklady na legislativní změny představené v této práci nelze vzhledem k množství ovlivňujících faktorů kvalifikovaně odhadnout. Navrhovaná legislativní změna § 102 DPH by sekundárně byla spojena s nárůstem mzdových nákladů, které by souvisely s nárůstem agendy správců daně při pořizování souhrnných hlášení do počítačového systému. Podle zkušeností od rakouské daňové správy, která podobný krok tj. změnu termínu pro podání souhrnného hlášení v roce 2007 realizovala, je možné tento nárůst agendy kompenzovat zavedením povinnosti předkládat daňová přiznání k DPH a souhrnná měsíční hlášení v elektronické podobě.

#### Otázka č. 3

V kapitole č. 7 v části věnované metodické oblasti uvádíte výčet činností, kterými by se měl pracovník provádějící analyticko – vyhledávací činnost zabývat. Bude tento pracovník vykonávat ještě další činnosti?

Odpověď:

Je nezbytně nutné, aby pracovník provádějící analyticko – vyhledávací činnost na úrovni FÚ vykonával ještě další agendu spojenou se svým zařazením. Jedná se především o vyhodnocování údajů z daňových přiznání, vyřizování dožádání z jiných FÚ, provádění tématických místních šetření ve své územní působnosti, spolupráce s OČTŘ, vyřizování podání občanů apod. V obecné rovině lze říci, že integrace informací, resp. analyticko - vyhledávací činnost funguje na principu shromažďování informací. Tomu musí odpovídat i náplň práce analyticko – vyhledávacích pracovníků. Činnosti uvedené v kapitole č. 7 se vztahují pouze k závěrům provedené analýzy v současné době známých daňových podvodů.

#### Otázka č. 4

Z jakého důvodu byla zvolena SWOT analýza jako nástroj pro hodnocení daňových podvodů?



Odpověď:

SWOT analýza představuje studii, která pomáhá posoudit úspěšnost firmy nebo určitého projektu zjištěním slabých a silných stránek, příležitostí a hrozeb. Odhalování daňových úniků lze dle autorova názoru rovněž chápat jako probíhající projekt v rámci firmy, kterou v tomto případě reprezentuje ČDS. Analýza prostřednictvím matice SWOT byla zvolena i pro její rychlost a nízkou nákladnost. Tyto dva faktory při budoucím použití zajistí, že pracovníci odpovědní za hodnocení daňových podvodů prostřednictvím SWOT matice budou moci operativně reagovat na nové trendy v oblasti daňových podvodů, aniž by vlastní analýza byla zatížena nadměrnými náklady. Pro získání kvalitních závěrů je nutné, aby se na sestavování SWOT matice podíleli zástupci integrace informací, resp. analyticko – vyhledávací činnosti pracující na jednotlivých úrovních ČDS.

Otázka č. 5

Mezi rizikovými situacemi v kapitole 5 a 6 nejsou uvedeny daňové podvody realizované prostřednictvím sítě Internet. Proč tyto podvody nejsou v práci uvedeny a jaké řešení by jste navrhoval?

Odpověď:

Tento specifický druh daňových podvodů, známých také pod pojmem Tax e-crime, není v diplomové práci analyzován z toho důvodu, že se do současné doby nepodařilo v ČR odhalit podvod takového rozsahu, který by splňoval definici závažného daňového podvodu uvedenou v kapitole 3. To však není důkazem toho, že k takovým podvodům nedochází. Počítačová síť internet poskytuje osobám neregistrovaným k dani prostor pro provádění zdánlivě anonymních obchodních transakcí, čímž může docházet k daňovým únikům jak na dani z příjmů, tak na DPH. Princip těchto podvodů spočívá v tom, že osoba mající příjmy z těchto obchodních transakcí takto získané příjmy nepřizná v daňovém přiznání, čímž dochází k daňovému podvodu. Úkol integrace informací, resp. analyticko – vyhledávacího oddělení pak spočívá především ve sledování stránek, jejichž prostřednictvím jsou podávány nabídky, shromažďování údajů z nabídek a vlastní identifikaci prodávajícího. Pro tyto účely lze využít

specializovaných softwarových produktů jakými jsou např. Xenon Spider nebo ECEyes. Nezbytným předpokladem pro tuto činnost však představuje i odpovídající hardwarové vybavení, včetně oddělené a variabilní IP adresy. Z hlediska nákladových a časových úspor považuje autor za vhodné, provádět tuto činnost na úrovni centrálního orgánu.

## 9. Závěr

Integrace informací a analyticko – vyhledávací činnost má v daňovém řízení specifické postavení. To je dáno tím, že na rozdíl od ostatních činností daňové správy může být prováděna bez přímé součinnosti s daňovým subjektem a její výsledky se promítají do celého daňového řízení. Z druhého jmenovaného aspektu vyplývá i poslední specifikum této činnosti a to neměřitelnost výsledků. V současné době je možno měřit pouze výsledky celostátních kontrolních akcí, které analyticko – vyhledávací oddělení koordinují. Toto je však jen malá část z celého spektra činností, kterými se toto oddělení zabývá, resp. kterými by se mělo zabývat. Výsledky integrace informací a vyhledávací činnosti by se měly projevit především ve snížení počtu daňových kontrol s nulovým výsledkem, dále ve zrychlení průběhu daňových kontrol, v pozitivním vývoji celostátního inkasa, a počtu oznámených závažných daňových podvodů. Na tyto ukazatele však působí i celá řada dalších faktorů s větším či menším vlivem, takže výsledný efekt integrace informací lze jen teoreticky předpokládat.

Přesto, že se specializovaná pracoviště, která mají za úkol metodicky řídit, koordinovat a provádět vlastní integraci informací, od počátku své existence potýkala se značnými problémy způsobenými převážně nedostatkem v metodické oblasti, je nutno konstatovat, že postupem času byly tyto nedostatky alespoň z části napraveny a integrace informací jako nástroj v boji proti závažným daňovým podvodům funguje. Otázkou však zůstává, zda úroveň fungování je na dostatečné výši. Podle názoru autora tomu tak z důvodů uvedených v kapitole 4 není.

V této práci jsou představeny dílčí návrhy na zlepšení integrace informací jako nástroje v boji proti daňovým podvodům v oblasti metodické, organizační a legislativní. Tyto změny by za současného stavu umožnily efektivnější fungování analyticko – vyhledávacích oddělení na úrovni FŘ a FÚ. Část z uvedených návrhů, především v oblasti spolupráce daňové správy s ostatními správními orgány bude zřejmě v horizontu dvou let realizována a to díky předpokládanému sloučení celní a daňové správy a částečně také s částí České správy sociálního zabezpečení. Toto sloučení přinese správcům daně m.j. přístup k informacím, které do současné doby nebylo možno využít vůbec nebo získání informací bylo z hlediska času značně časově náročné. Spojením celní a daňové správy s částí České správy sociálního zabezpečení by mohly vzniknout dostatečné podmínky pro efektivní boj s podvody na dani z přidané hodnoty s mezinárodním prvkem, případně v boji proti nelegálnímu zaměstnávání cizinců.

Boj se závažnými daňovými podvody je systematickou činností, která se v průběhu času s novými typy daňových podvodů mění. Tomuto trendu se musí přizpůsobit i integrace informací a analyticko – vyhledávací činnost. V práci uvedené návrhy na zlepšení představují základ pro zefektivnění integrace informací a analyticko – vyhledávací činnosti. Je nutné si však uvědomit, že tyto návrhy nemají z hlediska vývoje v čase absolutní platnost a s rozvojem nových forem daňových podvodů musí dojít k jejich modifikaci.

## 10. Seznam literatury

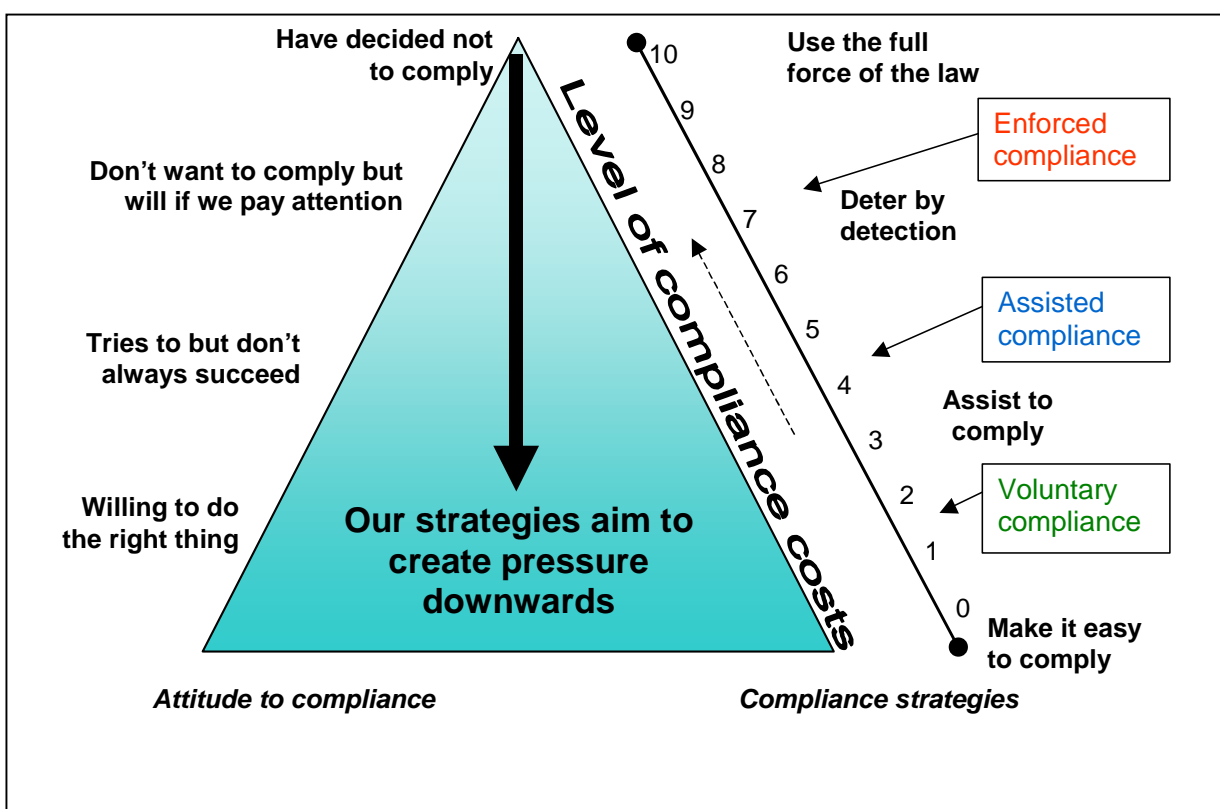
- BRENNAN, G., BUCHMANN, J. M., *The power to Tax*, Cambridge, 2001, dostupné na [www.oconlib.org](http://www.oconlib.org)
- BŘEZINA, J., *Daňová teorie a politika*, ČZU Praha, 2005, ISBN 80-213-1362-5
- CULLIS, J., JONES, P., *Public Finance and Public Choice*, New York, 1998, ISBN 0-19-877580-6
- EPPING, R., *Průvodce globální ekonomikou*, Portál, 2004, ISBN 80-7178-852-2
- HES, A., MORAVEC, L., *Daňové aspekty nadnárodních transakcí*, 2006, dostupné na [www.etext.czu.cz](http://www.etext.czu.cz)
- KLEIN, Š., *Daňové ráje*, Sagit, 1998, ISBN 80-7208-074-1
- KLEIN, Š., *Mezinárodní daňové plánování*, Grada Publishing, 2002, ISBN 80-247-0563-X
- KOBÍK, J., *Správa daní a poplatků s komentářem*, ANAG, Praha 2005, ISBN 80-7263-269-8
- LESERVOISIER, L., *Daňové ráje*, HZ Praha, 1996, ISBN 80-86009-07-6
- MARTINEZ, J.C., *Danový únik*, HZ Praha, 1995, ISBN 80-901918-3-5
- MRKÝVKA, P. a kol., *Finanční právo a finanční správa*, Masarykova univerzita Brno, 2004, ISBN 80-210-3579-X
- NĚMEC, M., *Mafie a zločinné gangy*, Eurounion, 2003, 80-7317-026-4
- PAULÍČKOVÁ, A., *Daňové úniky a daňové raje jako osobitné finančno-právní problémy*, *Mezinárodní a srovnávací právní revue*, 14/2005
- PETROVIČ, P., *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*, Newsletter, 2002, ISBN 80-86394-81-6
- PROUZA, D., *Daňová kriminalita*, Justiční akademie ČR, 2005, 80-239-6622-7
- ŠÁMAL, P. a kol., *Podnikání a ekonomická kriminalita v ČR*, C.H.Beck, 2001, ISBN 80-7179-493-7
- ŠIROKÝ, J., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, C.H.Beck, Praha 2003, ISBN 80-7179-413-9
- TARANDA, P., *Problematika daňového a konkurzního řízení*, VOX, 2001, ISBN 80-86324-11-7
- VANTUCH, P., *Hospodářská trestná činnost*, Rašínova vysoká škola, 2006, ISBN 80-87001-02-8
- VELO, L., *Daňové ráje světa*, Rebo Production, 1997, ISBN 80-85815-93-1

### Internetové zdroje

[www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)  
<http://cds.mfcr.cz>  
<http://cs.mfcr.cz>  
[www.mvcr.cz](http://www.mvcr.cz)  
[www.vlada.cz](http://www.vlada.cz)  
[www.oecd.org](http://www.oecd.org)  
[www.bmf.gv.at](http://www.bmf.gv.at)

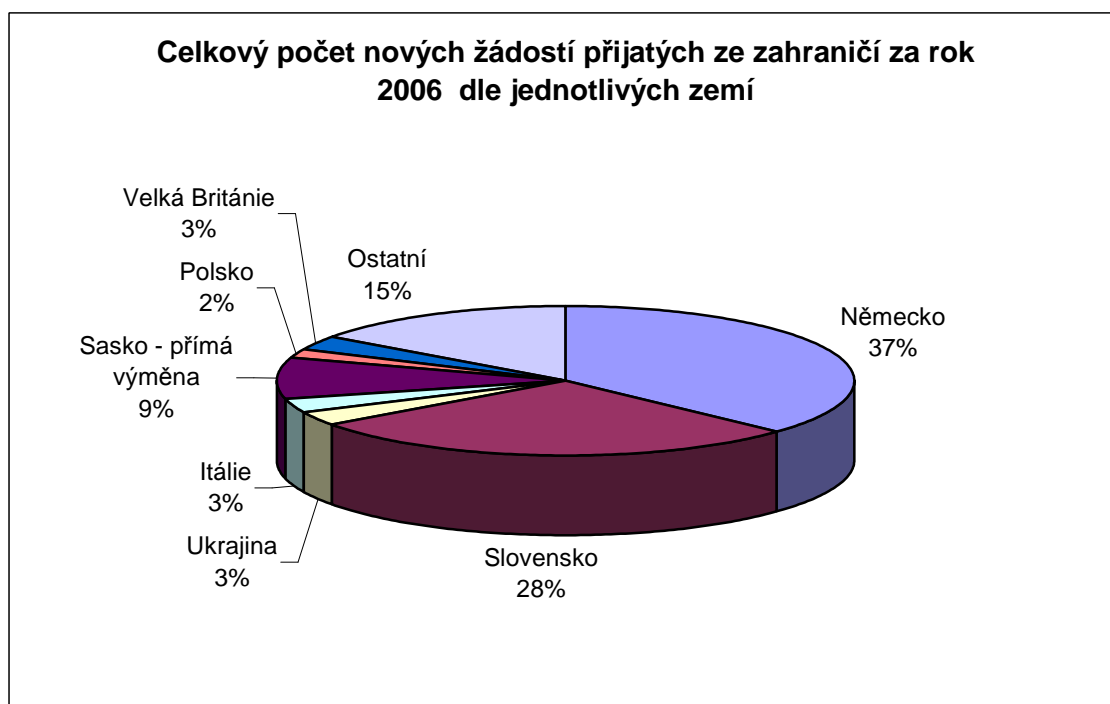
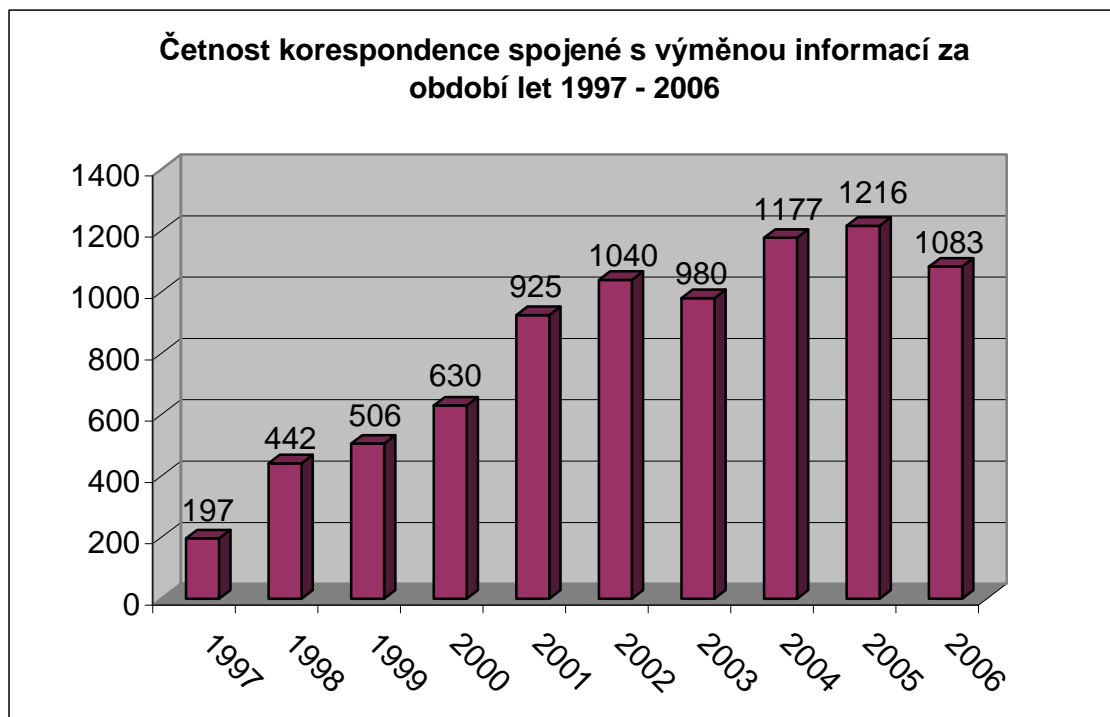
## 11. Přílohy

Příloha č. 1 – Pyramida „Tax Compliance“<sup>11</sup>



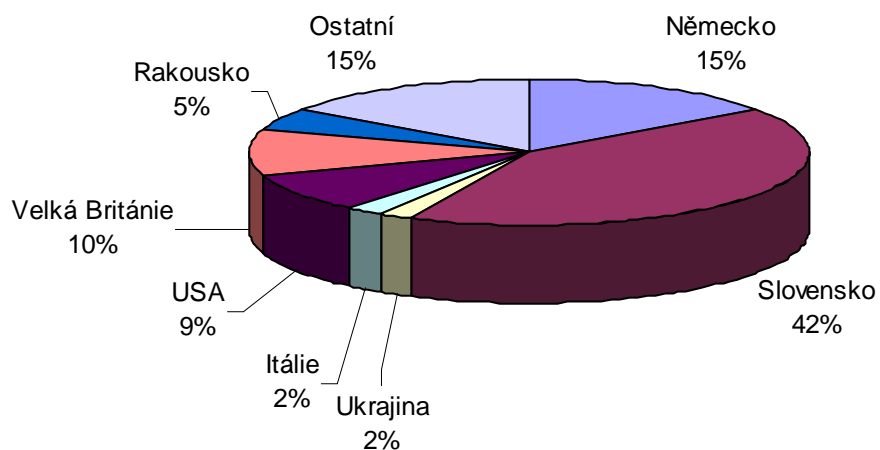
<sup>11</sup> The Compliance Pyramide, prezentováno dvorním radou B. Kurzem, vedoucím oddělení RIA – Bundesministerium für Finanzen, v rámci setkání kontrolních pracovníků rakouské daňové správy, 8. – 10. října 2007, Bad Hofgastein

Příloha č. 2 – ukazatele mezinárodní výměny informací v oblasti přímých daní <sup>12</sup>



<sup>12</sup> Zdrojová data dostupná na oficiálních stránkách ČDS [www.cds.mfcr.cz](http://www.cds.mfcr.cz)

**Celkový počet nových žádostí odeslaných do zahraničí  
za rok 2006 dle jednotlivých zemí**



Příloha č. 3 – Lokalizace analyticko – vyhledávacích pracovišť a personální stav<sup>13</sup>



<sup>13</sup> Stav pracovníků ke dni 31. 12. 2006, zdrojová data z oficiálních stránek ČDS, <http://cds.mfcr.cz>