

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

Poškozování státu na úseku daně z přidané hodnoty

Autor: Michal Čížek

Vedoucí práce: JUDr. Milan Uhlík, CSc.

© 2015 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra práva

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Michal Čížek

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Poškozování státu na úseku daní z přidané hodnoty

Název anglicky

Damage to the State in the eld of value added tax

Cíle práce

Cílem diplomové práce je zjistit vývoj, rozsah, způsoby porušování a dopady na ekonomiku a státní rozpočet ČR vzniklé obcházením povinností odvodu daní z přidané hodnoty a navrhnout opatření k eliminaci této společensky nebezpečné činnosti.

Metodika

- soustředění potřebné literatury, konzultace s vedoucím práce
- prostudování teoretické části práce a její zhodnocení
- získání a prostudování konkrétních materiálů
- vyhodnocení získaných dat
- sumarizace výsledků a jejich vyhodnocení

Doporučený rozsah práce
60 – 80 stran

Klíčová slova

Karuselový podvod, daň z přidané hodnoty, krácení daně, zákon o dani z přidané hodnoty

Doporučené zdroje informací

BERGER, W., C. KINDL a M. WAKOUNIG. Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář. 1. vyd. Praha: VOX, 2010, 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

BŘEZINA, J. Daňová teorie a politika. 1. vyd. Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2005, 78 s. ISBN 80-213-1362-5.

Další literatura na základě konzultace s vedoucím práce.

LÁCHOVÁ, L. Daňové systémy v globálním světě. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.

MARKOVÁ, H. Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2013. Praha: Grada Publishing, 2013. 272 s. ISBN 978-80-247-4643-2.

MARTINEZ, J. – C. Daňový únik. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, 144 s. ISBN 80-901918-3-5.

NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

Předběžný termín obhajoby
2015/06 (červen)

Vedoucí práce
JUDr. Milan Uhlík, CSc.

Elektronicky schváleno dne 16. 9. 2014

JUDr. Jana Borská

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 18. 3. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 18. 03. 2015

Čestné prohlášení

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

V Praze dne 13.3.2015

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval JUDr. Milanu Uhlíkovi, CSc. za jeho vedení mé práce, pomoc při jejím vypracování a vstřícný přístup. Rovněž bych touto cestou chtěl poděkovat svým přímým nadřízeným v práci a kolegům, kteří se mi snažili vyjít maximálně vstříc a při studiu mě podporovali, jak jen to z jejich strany bylo možné. Velké dík patří rovněž mé rodině, která mne při studiu rovněž maximálně podporovala. Stejně tak bych chtěl poděkovat kolektivu lidí, se kterým studuji za přátelskou nápomoc při studiu.

Poškozování státu na úseku daně z přidané hodnoty

Damage to the State in the field of value added tax

Souhrn

Tato práce se zabývá daní z přidané hodnoty a nelegálními způsoby vyhýbání se této daňové povinnosti ve vztahu ke značným škodám vůči rozpočtu našeho státu. Primárním cílem této práce je zjistit vývoj, rozsah, způsoby porušování a dopady na ekonomiku a státní rozpočet ČR, vzniklé obcházením povinnosti odvodu daní z přidané hodnoty, a navrhnout opatření k eliminaci této společensky nebezpečné činnosti. První část práce se zabývá zmapováním platných právních předpisů a dále objasněním základních pojmů dané problematiky. Další část je věnována objasnění nejčastějších způsobů daňových úniků a podvodů, stejně tak jsou v ní objasněna zavedená opatření proti této společensky nebezpečné činnosti, a následně je provedena jejich analýza ve vztahu dopadu na plátce a státní rozpočet. V závěrečné části jsou analyzovány daňové doměrky a škody daňových trestných činů v období let 2010 - 2013. Závěry analýzy poslouží následně ke zhodnocení zavedených opatření a efektivitě daňové kontroly.

Summary

This paper deals with value added tax and illegal ways to avoid this tax liability in relation to considerable damage to our state budget. The primary objective of this study is to investigate the development, scope, methods of violations and impacts on the economy and the state budget of the Czech Republic caused by circumventing obligation to pay value added tax and propose measures to eliminate this socially dangerous activities. The first part deals with the mapping of the existing legislation and further clarification of the basic concepts of the issue. Another section is devoted to

clarifying the most common methods of tax evasion and fraud, as well as here explained introduced measures against this socially dangerous activities, then their analysis in relation to the impact of the payer and the state budget. The final section analyzes the tax arrears and damages tax offenses in the period between 2010 and 2013. These analyzes will be used subsequently to assess the effectiveness of the measures introduced a tax audit.

Klíčová slova: karuselový podvod, daň z přidané hodnoty, krácení daně, zákon o dani z přidané hodnoty, daňový únik, daňový podvod

Keywords: Carousel fraud, value added tax, tax evasion, Law on Value Added Tax, tax evasion, tax fraud

Obsah

1	Úvod.....	10
2	Cíl práce a metodika.....	11
3	Přehled platné právní úpravy.....	13
3.1	Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.....	13
3.1.1	Zdroje práva Evropského společenství.....	13
3.1.2	Směrnice.....	14
3.2	Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty.....	18
3.2.1	Předmět daně.....	18
3.2.2	Osoba povinná.....	18
3.2.3	Základ daně.....	19
3.2.4	Sazba daně.....	19
3.2.5	Osvobození od daně.....	20
4	Analýza zkoumané problematiky.....	22
4.1	Vymezení daně.....	22
4.2	Funkce daně.....	23
4.3	Rozdělení daně.....	24
4.4	Daň z přidané hodnoty.....	24
4.4.1	Sazba DPH.....	28
4.4.2	Harmonizace DPH.....	29
4.5	Daňový únik.....	31
4.5.1	Daňové úniky legální.....	33
4.5.2	Daňové úniky nelegální.....	33
4.5.3	Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.....	34
4.5.4	Měření daňových úniků.....	35
4.6	Daňové úniky v rámci DPH v České republice.....	36
4.6.1	Poskytování služeb bez DPH.....	37
4.6.2	Zaměňování sazeb.....	38
4.6.3	Vystavování fiktivních faktur.....	38
4.6.4	Neregistrace za plátce.....	38
4.6.5	Chybné či smyšlené uplatňování daňových výhod.....	38
4.6.6	Karuselové podvody.....	39
4.6.7	Daňové úniky v rámci pohonných hmot.....	40
4.6.8	Daňové úniky v rámci mobilních telefonů.....	42
4.7	Opatření proti daňovým únikům u DPH v ČR.....	42
4.7.1	Institut nespolehlivého plátce.....	42

4.7.2	Zveřejňování bankovních kont podnikatelů včetně ručení za daň.....	44
4.7.3	Daňová přiznání podávaná elektronickou formou	45
4.7.4	Snižování obratu a kratší zdaňovací období	46
4.7.5	Institut identifikovaných osob	47
4.7.6	Reverse charge.....	47
4.7.7	Daňová kobra.....	49
4.7.8	Plánovaná opatření pro rok 2015 a 2016	49
4.8	Analýza daňových opatření, jejich působení na plátce, rozpočet státu i daňové úniky.....	50
4.8.1	Režim reverse charge včetně délky zdaňovacího období	51
4.8.2	Třetí sazba DPH.....	52
4.8.3	Nespolehliví plátcí DPH.....	53
4.8.4	Obligaturní daňová přiznání elektronickou formou	54
4.9	Analýza škod způsobených krácením daně z oficiálně dostupných dat	55
4.9.1	Trestná činnost v oblasti krácení daně v období od roku 2010 do roku 2013	55
4.9.1.1	Analýza roku 2010.....	55
4.9.1.2	Analýza roku 2011.....	59
4.9.1.3	Analýza roku 2012.....	62
4.9.1.4	Analýza roku 2013.....	65
4.9.2	Analýza rozvoje doměrků daní	69
4.9.2.1	Analýza roku 2010.....	71
4.9.2.2	Analýza roku 2011.....	72
4.9.2.3	Analýza roku 2012.....	72
4.9.2.4	Analýza roku 2013.....	73
5	Shrnutí výsledků zkoumání	74
6	Závěr	80
7	Použitá literatura:	83

1 Úvod

Daň z přidané hodnoty je významným příjmem státního rozpočtu jak České republiky, tak i všech států po celém světě. V roce 2013 tvořila tato daň v České republice 23 % ze všech jejích daňových příjmů. Systém této daně vznikl ve Francii, a to roku 1954. Je to jediná daň, která je všeobecně zavedena v celé Evropské unii, a to od roku 1987. V naší republice však tato daň začala být využívána až od roku 1993 a tvoří u nás základní pilíř daňové soustavy (Široký, 2010).

Daň z přidané hodnoty je daní nepřímou a upravuje ji zákon č. 235/2004 Sb., O dani z přidané hodnoty. V posledních letech byl tento zákon často novelizován; jednalo se zejména o reakce na různé pokusy a nové druhy obcházení daňové povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty. Tato daň je totiž velmi častým objektem pachatelů hospodářské trestné činnosti, kteří se právě na základě obcházení či neodvedení této daně snaží obohatit ke škodě státního rozpočtu.

Vypracování této práce je založeno právě na neustálé aktuálnosti problému týkajícího se daňových úniků, a to zejména v oblasti daně z přidané hodnoty. Aktuálnost problému potvrzují i statistiky, které se předmětným tématem zabývají. Z těchto statistik vyplývá, že k největším daňovým únikům, pokud jde o výši škod vůči státnímu rozpočtu, dochází právě prostřednictvím daně z přidané hodnoty. Tento problém se netýká pouze České republiky, ale i ostatních členských zemí EU. Pokud by se měl tento problém vyjádřit řádově, pak se jedná ročně o miliardy korun. Právě o tyto miliardy korun ročně přichází státní rozpočet a tyto peníze pak chybějí pro základní fungování státu. Dopad těchto daňových úniků je tedy značný, a to na všechny občany naší země. Týká se to citelně nás všech.

2 Cíl práce a metodika

Cílem diplomové práce je zjistit vývoj, rozsah, způsoby porušování a dopady na ekonomiku a státní rozpočet ČR, vzniklé obcházením povinností odvodu daní z přidané hodnoty, a navrhnout opatření k eliminaci této společensky nebezpečné činnosti.

Vývoj, rozsah, způsoby porušování a dopad na státní rozpočet ČR bude zmapován analýzou dané problematiky, trestné činnosti na tomto úseku a doměrků daně z přidané hodnoty. Výsledek této analýzy poslouží ke zhodnocení zavedených legislativních kontrolních mechanismů. K naplnění vytyčeného cíle budou využity postupy deskripce současného stavu v ČR, shromažďování dostupných informací a jejich následná analýza a syntéza.

V první fázi vypracování samotné práce bude přistoupeno ke shromáždění odborné literatury zabývající se zkoumaným tématem a dále shromáždění právních předpisů upravujících danou tematiku. Poté bude následovat konzultace s vedoucím práce, na jejímž základě bude přesně definován cíl práce a potřebná metodika. Následně po prostudování odborné literatury a právních předpisů bude přistoupeno k vypracování kapitoly Přehled platné právní úpravy. Tato kapitola bude rozdělena na dvě části. První částí bude přehled právní úpravy Evropské unie, která je nadřazena našemu právnímu řádu. Ve druhé části této kapitoly bude uveden přehled právní úpravy České republiky pro danou tematiku.

V další kapitole budou vysvětleny základní pojmy v problematice daní. Především tam bude objasněna obecná zákonitost systému odvodu daně z přidané hodnoty. Rovněž bude v této části vysvětlen pojem daňový únik, tedy hlavní pojem této práce. Daňový únik bude v textu analyzován i druhově a budou vysvětleny postupy výměry daňového úniku.

Další část bude v práci cílena na nejznámější a nejvíce škodlivé způsoby krácení daně z přidané hodnoty, které se nejčastěji vyskytují na území České republiky a nejvíce ji poškozují. Tato stať bude zejména věnována karuselovým či jinak řečeno kolotočovým podvodům a krácením daně u pohonných hmot atd. Budou zde rovněž uvedena opatření proti krácení daně a jejich dopad na náš stát, a to včetně opatření připravovaných naší vládou. Další část bude věnována analýze současných či připravovaných opatření k zamezení daňových úniků a jejich dopadu na rozpočet našeho státu. Velký prostor v ní bude především dán režimu přenesené daňové povinnosti.

Závěrečná část bude založena na rozboru doměření daňových úniků a škodě způsobené trestnou činností na úseku krácení daně, a to z ročních výsledků Ministerstva vnitra ČR, Generálního ředitelství cel a daňové správy České republiky za poslední čtyři roky. Tato léta zde budou analyzována ve vztahu k vývoji, rozsahu, způsobům porušování a dopadu na státní rozpočet ČR.

Potřebné údaje a poznatky pro zkoumání budou získány prostřednictvím Ministerstva vnitra ČR a absolvováním odborné praxe u Služby kriminální policie a vyšetřování v oddělení hospodářské kriminality pod vedením komisaře služby kriminální policie poručíka Marouška.

Výsledek této analýzy poslouží ke zhodnocení zavedených legislativních kontrolních mechanismů. Nejdůležitější poznatky z celého zkoumání budou shrnuty v kapitole Shrnutí výsledků zkoumání a budou tam popsány zjištěné případné nedostatky a předestřena možná opatření k zamezení této společensky nebezpečné činnosti. V závěru práce bude obsažena odpověď na otázku, zda byl naplněn cíl práce.

3 Přehled platné právní úpravy

3.1 Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

3.1.1 Zdroje práva Evropského společenství

Zdrojem práva Evropského společenství jsou směrnice, které se člení na (Široký, 2010):

Primární právo je základem legislativního řádu Evropského společenství a Evropské unie jako takové. Udává jejich kompetence, strukturu a základní principy, kterými jsou Evropské společenství a Evropská unie tvořeny jako celek. Primární prameny práva jsou veškeré zakládající a další smlouvy, které je dále upravují a dále smlouvy o přistoupení.

Sekundární legislativa může být schválena jen na základě práva primárního. Je tvořena legislativními akty orgánu Evropské unie. Do sekundárního práva patří Směrnice, Nařízení, Doporučení, Rozhodnutí a Stanoviska.

Nařízením jsou rozuměny právní normativní akty zavazujícími orgány Evropské unie, rovněž jednotlivé členské státy a občany těchto států. Ustanovení jednotlivých nařízení jsou vždy nadřazeny nad legislativou jednotlivých členských států, pokud si navzájem odporují. Součástí legislativy jednotlivých členských států se stávají ihned.

Rozhodnutí představuje právní akt individuální, který je určen konkrétnímu subjektu. Tato rozhodnutí jsou rovněž závazné, ale jsou závazné pouze pro určené subjekty, nejsou tedy obecně platné.

Stanoviska, doporučení nejsou právně závazná a určují pouze záměr a směr vývoje práva komunitárního. Stanoviska jako taková spíše zhodnocují konkrétní stav oproti doporučení, které kromě zhodnocení stavu uvádějí i směr pro další možný vývoj.

3.1.2 Směrnice

Směrnice jsou normativními právními akty, které zavazují státy Evropské unie provést ve své legislativě určité změny, tak aby si legislativa jednotlivých států neodporovala. Tyto směrnice však neobsahují způsob realizace, jak mají jednotlivé členské státy svou legislativu upravit. Směrnice nejsou bezprostředně přímo účinné a to z důvodu, že mají vymezený čas zavedení do národní legislativy. Směrnice jsou hlavním prostředkem harmonizace. Kdežto nařízení je využíváno hlavně při úpravách na úrovni unijní. (Týč, 2010)

Právě směrnice Rady 2006/112/ES jinak Šestá směrnice Rady je hlavním legislativním aktem harmonizačního procesu ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Této směrnici však předcházela řada směrnic, které se na procesu harmonizace daně z přidané hodnoty rovněž spoludílí (Široký, 2010):

- **67/227/EHS** – Jde o první směrnici, která uvádí důvody, proč je nutné zavést systém daně z přidané hodnoty. Je zde definována daň z přidané hodnoty jako daň všeobecně obrátovou a to ze spotřeby, která je stanovena jako procentuální podíl z prodejní ceny. Dále stanovila cíl implementovat systém daně z přidané hodnoty v členských zemích do data 1.1.1970.
- **67/228/EHS** – Tato směrnice je druhou směrnicí zabývající se procesem harmonizace daně z přidané hodnoty a konkrétně se zabývá základními pojmy na úseku daně z přidané hodnoty a vymezila předmět daně z přidané hodnoty. Ze základních pojmů se zde zabývalo zejména pojmy území státu, zdanitelné plnění, poskytnutí služby, dodání zboží či osobu podléhající dani.

Daná směrnice rovněž umožnila použití různorodých sazeb daně a dále zmocnila jednotlivé země Evropské unie k zavádění vlastních opatření k prevenci a obraně proti daňovým únikům a podvodům. V neposlední řadě dále pojednává o zvláštních režimech zdanění malých podniků a firem se zaměřením podnikání na úseku zemědělství.

- **69/463/EHS** – Jde o třetí směrnici zabývající se prodloužením možného času zavedení daně z přidané hodnoty pro členský stát Belgie a to až na konec roku 1972.
- **71/401/EHS; 72/250/EHS** – Jde o soubor čtvrté a páté směrnice, která se rovněž zabývá prodloužením času pro zavedení daně z přidané hodnoty a jsou obě venovány Itálii, které umožňovali posunout datum pro zavedení daně z přidané hodnoty na konec roku 1973.
- **77/388/EHS** – Jde o původní šestou směrnici, která určovala za cíl prohloubit proces harmonizace daně z přidané hodnoty a to legislativními úpravami jednotlivých členských států, dále realizovat zafinancování Evropského společenství a to pomocí takzvaného třetího zdroje, který plyne z výnosů daně z přidané hodnoty v členských státech, dále se zde pojednává rušení uvalení daně na dovoz. Šlo o velmi důležitou směrnici, která sjednocovala oblasti daně z přidané hodnoty a to na základě poškozování zdravé hospodářské soutěže. Tato směrnice byla 31.12.2006 zrušena a nahradila jí směrnice 2006/112/ES, která převzala obsah směrnice 77/388/EHS a dále do ní byla zakomponována i důležitý obsah směrnice 67/227/EHS tedy druhé směrnice a vznikla tak komplexní a celistvá směrnice pro proces harmonizace daně z přidané hodnoty.

Po směrnici 77/388/EHS přišla skupina dalších směrnic, které zabývali navrácením daně z přidané hodnoty subjektům neusídlených v Evropské unii tedy

subjektům povinných na území Evropského společenství. Jednalo se o směrnice zejména 79/1072/EHS směrnicí osmou a 86/560/EHS směrnicí třináctou.

Samotná směrnice Rady 2006/112/ES obsahuje 158 hlav a dále 11 příloh. Tato směrnice byla ovlivňována Nařízením Rady 1777/2005 z data 17.10.2005. Toto Nařízení vymezuje způsob provádění opatření na základě směrnice 77/388/EHS. Směrnice Rady 2006/112/ES dále ovlivňuje činnost Poradního výboru pro daň z přidané hodnoty, kdy tento výbor je ustanoven v článku 398 směrnice Rady 2006/112/ES.

V této směrnici je dále zahrnuta teritoriální působnost, která určuje území, kde tato směrnice nemá místní působnost a její ustanovení se zde tedy na jejich území nevztahuje, jde například o Kanárské ostrovy či o horu Athos.

Rovněž jsou zde definovány zdanitelné transakce, které jsou děleny na pořízení zboží, dodání zboží, dovoz zboží, poskytnutí služby a dále ke všem skupinám zdanitelného plnění je zde vymezeno místo zdanitelného plnění stejně jako v našem zákoně o dani z přidané hodnoty.

Co se týče sazeb daně, tak snížená i základní sazba daně je od 1.1.2011 do 31.12.2015 určena dolní hranicí pro sázenou sazbu 5 procent a pro základní sazbu 15 procent. Pro členské státy jsou určeny maximálně dvě snížené sazby daně z přidané hodnoty. Ohledně snížené sazby daně z přidané hodnoty, pro kterou je určena minimální hranice 5 procent, tak v článku 110 šesté směrnice jsou uvedeny výjimky, kdy lze jít i pod tuto hranici. Dále články 193 až 280 šesté směrnice se zabývají vymezením osob povinných k dani a jejich povinnosti. Jsou zde popsány podmínky platebních povinností, přiznání k dani z přidané hodnoty, vystavování faktur apod.. Povinná osoba provádějící zdanitelné dodání zboží či poskytování služby je povinna odvést daň. V tomto pravidle existují ale jisté výjimky, kupříkladu když samotné plnění provádí osoba, jenž nesídlí na území členského státu, kde je splatná daň, tak v tomto případě je zde možnost členskými státy stanovit za povinnou osobu odvádějící daň

příjemce či pořizovatele. Tento případ se nazývá režim přenesení daňové povinnosti. Takový případ se vyskytuje jen u určitých plnění, jimiž je dodávka zemního plynu, lektřiny a rovněž třístraný obchod.

Šestou směrnicí je dále umožněno stanovit si, že společně a nerozdílně za odvedení daně ručí rozdílná osoba než osoba povinná daň odvést, v tomto případě se jedná o takzvaný institut společného a nerozdílného ručení. Tento institut umožňuje vymáhat daň od kterékoliv ručících osob a to v celém rozsahu. Hlavním určením tohoto institutu je ochránění příjmů našeho rozpočtu před daňovými podvody a úniky.

Hlava 9 šesté směrnice dále upravuje osvobozená plnění od daně. První skupinou jsou služby v zájmu veřejnosti, který mi jsou například služby poštovní a sociální, poskytování lékařské péče, sjednávání úvěrů, služby v rámci běžných účtů, oběživa a plateb. Dále je zde pojednáváno o osvobození související s plněním v rámci Společenství, které obsahují pořízení zboží či jeho dodání. Osvobození u dodání zboží je možné, pokud bylo přepraveno či odesláno mimo členského státu, ale na území Společenství a to v případě, že toto bylo uskutečněno pro povinnou osobu. Co se týče pořízeného zboží, tak je osvobozeno uvnitř společenství v případě, že dodání takového zboží povinnou osobou a to na jejím území je od daně osvobozeno a dále za podmínky, že na náhradu daně má pořizovatel nárok.

Na dovoz a vývoz zboží je rovněž vztaženo osvobození od daně, zde se však musí počítat s řadou plnění a podmínek. Možným příkladem je koncový dovoz zboží, kdy toto dodání povinnými osobami je na jejich vlastním území od daně osvobozeno. Šestá směrnice v neposlední řadě pojednává o odpočtu daně, kterému je věnována desátá hlava této směrnice. Zde je pojednáváno, že vznik daňové povinnosti z odpočitatelné daně je vznikem nároku na odpočet daně. Podmínkami k uplatnění odpočtového nároku jsou:

- Povinná osoba je ekonomicky činná a zdanitelná plnění, která přijme a použije je pro účel uskutečnění další ekonomické činnosti.

- Jiná povinná osoba poskytne službu či dodá zboží.
- Poskytnutí služeb a dodání zboží má místo plnění je v jednom členském státě.
- Existence příslušného daňového dokladu.

V článku 167 až 192 této směrnice jsou uvedeny další podmínky a kritéria pro odpočet daně. (Kindl, Berger, Wakouing, 2010)

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

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů tvoří v naší republice základní legislativní úpravu daně z přidané hodnoty. Níže jsou uvedeny základní pojmy týkající se předmětné problematiky.

3.2.1 Předmět daně

Předmětem daně dle § 2 zákona č. 235/2004 Sb. je převod a přechod nemovitostí, dodání zboží, poskytnutá služba nebo dodání zboží z členských států EU a to při naplnění tří podmínek. První podmínka je plnění za úhradu, druhá podmínka je uskutečnění povinnou osobou a to v rámci podnikatelské činnosti. Třetí podmínka je místo plnění, kterým musí být naše republika. Existují však i taková plnění, která jsou brána za nezdanitelná, tedy nejsou předmětem daně. (Láchová, 2007)

3.2.2 Osoba povinná

Osobou povinnou dle § 5 zákona č. 235/2004 Sb. je právnická i fyzická osoba, která je činná ekonomicky samostatně. Rovněž je to i osoba právnická, která nevznikla s účelem podnikat ale je ekonomicky činná. Ekonomická činnost je soustavná činnost obchodníků, výrobců a osob poskytujících služby a dalších uvedených ve výše uvedeném § 5 zákona č. 235/2004 Sb.. Dále v § 6 zákona č. 235/2004 Sb. jsou

definovány osoby, které jsou povinné odvádět daň z přidané hodnoty. Tyto osoby musí mít místo podnikání či sídlo v naší republice a jejich obrat přesahuje jeden milion korun a to za nejvíce dvanáct po sobě jdoucích měsíců.

3.2.3 Základ daně

Základ daně dle § 36 zákona č. 235/2004 Sb., kdy v tomto ustanovení je uvedeno, že je jím vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Dále sem patří položky dle odstavce 3 § 36 zákona č. 235/2004 Sb., mezi které patří například jiné daně, poplatky, dotace k ceně, poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou.

3.2.4 Sazba daně

Podle § 47 zákona č. 235/2004 Sb. u zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty se uplatňuje a) základní sazba daně ve výši 21%, b) první snížená sazba daně ve výši 15% nebo c) druhá snížená sazba daně ve výši 10%. Podle odstavce 3 a 4 ustanovení § 47 zákona č. 235/2004 Sb. u zboží se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. U zboží uvedeného v příloze č. 3 zákona č. 235/2004 Sb., tepla a chladu se uplatňuje první snížená sazba daně. U zboží uvedeného v příloze č. 3 písmene a) zákona č. 235/2004 Sb. se uplatňuje druhá snížená sazba daně. U služeb se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. U služeb uvedených v příloze č. 2 zákona č. 235/2004 Sb. se uplatňuje první snížená sazba daně.

Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty mimo plnění zdanitelných dále uvádí, kdy plnění zdanění nepodléhá a to z důvodu, že je osvobozené od daně.

3.2.5 Osvobození od daně

Plnění osvobozená od daně se dále člení do dvou kategorií:

- **S možností nároku na odpočet.**
- **Bez možnosti nároku na odpočet.**

Osvobození od daně bez nároku na odpočet je upraveno v § 51 zákona č. 235/2004 Sb., kde jsou vypsány položky, které odpovídají tomuto ustanovení a jejich obecným podmínkám. Samotné plnění je dále specifikováno v ustanovení § 52 a § 62 zákona č. 235/2004 Sb.. Do této skupiny je zařazeno například rozhlasové a televizní vysílání, finanční a penzijní činnosti, výchova a vzdělání.

Osvobození od daně s nárokem na odpočet obsahuje především plnění, které přímo souvisí s možností vzniku daňového úniku. Právě tato možnost plnění je uskutečňována na poli mezinárodních obchodů. Obecně je osvobození od daně s nárokem na odpočet vymezeno v § 63 zákona č. 235/2004 Sb., kdy dále je toto osvobození blíže specifikováno v § 64 až § 71g zákona č. 235/2004 Sb souběžně s podmínkami pro takové osvobození. Plnění s možností osvobození od daně s nárokem na odpočet podle zákona č. 235/2004 Sb. jsou:

- § 64 - Osvobození při dodání zboží do jiného členského státu
- § 65 - Osvobození při pořízení zboží z jiného členského státu
- § 66 - Osvobození od daně při vývozu zboží
- § 67 - Osvobození při poskytnutí služby do třetí země
- § 71 – Osvobození od daně při dovozu zboží
- Osvobození ve zvláštních případech, přepravy osob atd.

Co se týče osvobození při dodání do jiného členského státu podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., tak se jedná o dodání zboží plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, jež je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem, pořizovatelem nebo

zmocněnou třetí osobou. Výjimku tvoří osoba, pro kterou není dodání zboží z jiného členského státu předmětem daně. Samotné plnění je prokazováno písemným prohlášením buďto pořizovatele či zmocněnce třetí osoby a nebo jinými dalšími důkazy, že k takové přepravě zboží do jiného členského státu došlo.

Ohledně pořízení zboží z jiného členského státu dle § 65 zákona č. 235/2004 Sb. je toto vždy osvobozeno od daně, pokud je takové zboží dodáno do tuzemska.

Dále vývoz zboží upravený dle § 66 zákona č. 235/2004 Sb. je osvobozen od daně výstup zboží mimo území EU na území třetí země a to v případě, když bylo toto zboží propuštěno do celního režimu vývoz, dále sem spadá umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku. Plnění nastává v den výstupu zboží z území EU potvrzený celním úřadem. Vývoz zboží plátce prokazuje daňovým dokladem, či jinými důkazy.

Ohledně dovozu zboží dle § 71 zákona č. 235/2004 Sb. je dovoz zboží osvobozen od daně za podmínky, že dodání takového zboží v tuzemsku bylo za každé podmínky osvobozeno od daně. Je zde myšleno například laboratorní zvířectvo či léčiva.

Podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb. je upraven nárok na odpočet, podle kterého je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které použije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování např. převodu nemovitosti, zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

Dále dle § 72 odsavec 3 zákona č. 235/2004 Sb. je uvedeno, že nárok na odpočet plátci vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Dále dle § 73 zákona č. 235/2004 Sb. jsou definovány další podmínky pro odpočet, podle kterých plátce musí daň přiznat a předložit daňový doklad. Tento doklad je upraven dle § 26 zákona č. 235/2004 Sb., kde jdou uvedeny jeho podstatné náležitosti, například sazba daně, základ daně, identifikace stran obchodu. Takový nárok je možný uplatnit do tří let od vzniku tohoto nároku.

4 Analýza zkoumané problematiky

4.1 Vymezení daně

Samotná daň není v české legislativě žádným způsobem definována. Většinou je vysvětlována jako povinná, nenávratná, neekvivalentní, neúčelová a dle zákona určená platba, která je příjmem státního rozpočtu (Vančurová, 2104). Je buď opakována v pravidelných časových intervalech, nebo se vznikem určité okolnosti. Příkladem pro pravidelnou daň by mohla být například daň z příjmu a pro nepravidelnou se vznikem nějaké okolnosti například daň z převodu nemovitosti nebo darování či dědění. Pojem neúčelná daň je možno vysvětlit tak, že vybraná daň není určena pro konkrétní účel, ale je součástí veřejného státního rozpočtu. Dále pak pojem neekvivalentnost znamená, že osoba, která daň zaplatila, si nemůže nárokovat protihodnotu či službu ve stejné hodnotě jakou odvedla daň do státního rozpočtu.

Způsob výměry daní a podmínky pro jejich výběr jsou stanoveny zákonem, stejně tak jsou zde i ustanovení o sankcích při neplnění daňové povinnosti. Daň samotná je vybírána zpravidla v penězích.

Význam daní je v získávání finančních prostředků pro fungování základních složek státu. Zejména veřejné správy, obranyschopnosti státu, dále pak vnitřní bezpečnost státu a jeho občanů, zdravotnictví, školství, kultury či důležité infrastruktury. Většinou je výměr daně spravedlivý, právě však obcházení daňové povinnosti či nelegální krácení daně znevýhodňují osoby, které daně spravedlivě odvádějí a narušují tak zdravé konkurenční prostředí.

Výměra daní je dána ze základu daně, který je tvořen daňovým objektem stanoveným peněžními či nepeněžními jednotkami, z nichž se vyměří daň samotná. Základ daně je různorodý a to podle toho pro jakou daň má být vyměřen. Samotná daň je vyměřována dvěma způsoby. Prvním způsobem je vyměřovací princip, podle kterého

finanční úřad daň vyměří sám a podle zákona jí určí sám daňovému subjektu. Druhým principem je princip samovyměřovací. Podle tohoto principu si daňový subjekt vypočítá daň sám a to na základě platného zákona.

4.2 Funkce daně

Hlavními funkcemi daní jsou funkce fiskální, alokační, redistribuční, stimulační, stabilizační. Tyto funkce jsou definovány takto (Vančurová, 2104):

- **Fiskální funkce daně** je nejstarší funkce vůbec a je rovněž nejdůležitější funkcí, kterou jsou vybírány finance do státního rozpočtu a tyto jsou následně určeny na pokrytí veřejných výdajů. Fiskální funkce je obsažena ve veškerých funkcích daně. U funkce alokační je fiskální funkce obsažena ve financování trhem podceněných oblastí. Financování sociálně slabého obyvatelstva je propojení s redistribuční funkcí a u stabilizační funkce jsou vládou ovlivňovány daňové příjmy a to podle vývoje hospodaření.
- **Alokační funkce daně** je využívána v případech, kdy nastává neefektivnost v alokaci zdrojů. Příčinami selhání trhu mohou být například působení externalit nebo nedokonalá konkurence. Touto funkcí jsou finance směřovány do míst, které jsou trhem financovány méně nebo naopak více.
- **Redistribuční funkce daně** má za cíl utlumení nerovností v přerozdělování důchodů a financí, které jsou obyvateli považovány za nespravedlivě přerozdělené. Z tohoto důvodu má daň samotná za cíl přerozdělit část důchodů a financí od bohatších obyvatel k těm sociálně slabším a chudším.
- **Stabilizační funkce daně** je zaměřena na zmírnění opakujících se krizí v ekonomice a hospodaření státu a to za účelem udržení dostatečné zaměstnanosti a udržení stabilní cenové hladiny.

- **Stimulační funkce daně** je založena na tom, že většina daňových subjektů chápe daňovou povinnost jako svou ztrátu a proto jsou tyto daňové subjekty ochotné pro snížení daňového odvodu do státního rozpočtu udělat téměř cokoliv.

4.3 Rozdělení daně

Daně mohou být rozděleny podle různorodých hledisek. Základním rozlišením daní je podle způsobu úhrady daně. Tímto způsobem se daň dělí na (Březina, 2005):

- **Daň přímou**, které je placena z důchodu poplatníka a je u ní předpoklad, že tuto daňovou povinnost není možné přenést na jiného poplatníka. Jde tedy o daň adresované na konkrétního poplatníka. Příkladem této daně jsou daň z majetku a daň z důchodu.
- **Daň nepřímou** subjekt nehradí ze svého důchodu, ale přenáší jí na další subjekt. K tomuto dojde zvýšením ceny u zboží. Příkladem této daně je daň ze spotřeby nebo clo.

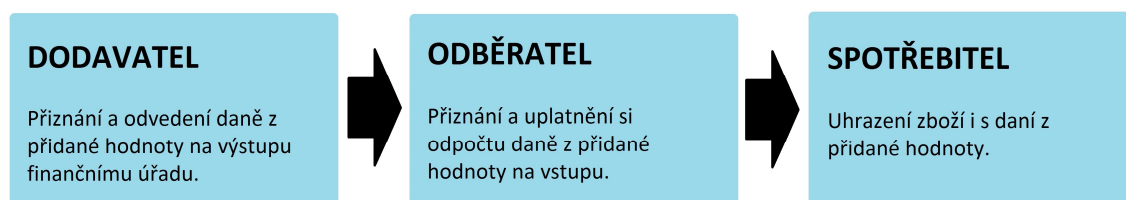
4.4 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je řazena do daní nepřímých, které se vztahují na tokovou veličinu za určitou dobu. Určitou dobou je u daně z přidané hodnoty myšlen měsíc či čtvrtletí. Daň z přidané hodnoty je placena i přes poplatníkovu neschopnost platit.

Před touto daní byl dříve používán kumulativní kaskádový systém daně z obratu, tuto daň nahradila právě daň z přidané hodnoty. Kumulativní kaskádový systém daně z obratu byl založen na zdanění veškeré výroby a prodeje komodit, zároveň s nemožností plátce odečíst si z odvodu daně částku za pořízený materiál, případně polotovar. (Nerudová, 2011) Konečná daň je tak při úměrná velikosti produkce poplatníka. Základním nedostatkem této daně je několikanásobné zdanění a to z důvodu, že obrat zdaněný u jednoho obchodníka je zahrnut v ceně zboží jiného

obchodníka, kde bude rovněž podroben dani. Na konci tak dojde k různému daňovému zatížení stejného či odlišného druhu produktu. Základem daně z přidané hodnoty je odvod daně z přidané hodnoty, tedy marže z produktu nebo ze služby, kterou obchodník získá navýšením ceny zakoupené komodity. Systém této daně je zásadní v tom, že se na již jednou uhrazenou daň v ceně vstupů znovu daň nevztahuje a je tedy tak možné jí využívat pro mezinárodní obchod. Hlavním důvodem je neutralita daně z přidané hodnoty. Důležitost daně z přidané podmínky je dána i podmíněností její existence pro členství v EU. (Široký, 2010).

Schéma. č. 1: Schéma výběru daně z přidané hodnoty



Zdroj: vlastní zpracování

S daní z přidané hodnoty vyplývají určité výhody či nevýhody, převážně výhodami jsou (Březina, 2005):

- **Neutralita** dává možnost domácnosti zdanit spotřebu s odečtem vstupních výrobků. Neutralita umožňuje, aby výsledný podíl daně v hodnotě zboží či služby byl shodný se zákonnou sazbou, neznevýhodňuje tedy komodity s větším množstvím stupňů výroby nebo s různorodými podíly spotřebitelské ceny na hodnotě velkoobchodní či výrobní.
- **Danění služeb.** U služeb je velké riziko a možnost daňového úniku. Daň z přidané hodnoty tak značně zefektivňuje zdanění služeb a to z důvodu, že je výsledná hodnota totožná pro plátce tak i neplátce daně.
- **Mezinárodní obchod.** Daň z přidané hodnoty dává volný prostor pro vývoz zboží bez daně. Tímto systémem je tak značně usnadněn mezinárodní obchod.
- **Rezistence vůči daňovému úniku.** Daň z přidané hodnoty umožňuje vyšší ochranu před nelegálním krácením daně. Daň z přidané hodnoty má

mechanismus redundance daně, který spočívá v evidování zaplacených daní na vstupu. Plátce se totiž díky tomuto systému ocitá v řetězci, ve kterém má každý zájem o potvrzení uhrady daně v hodnotě zboží. Všichni v řetězci mají na vědomí, že o veškerých vstupech a výstupech jsou k dispozici doklady, k nimž má přístup finanční úřad.

- **Ziskovost pro státní rozpočet.** Výnos z daně z přidané hodnoty je svým objemem jeden z největších příjmů státního rozpočtu, což je založeno na samotné podstatě této daně (Široký, 2008).

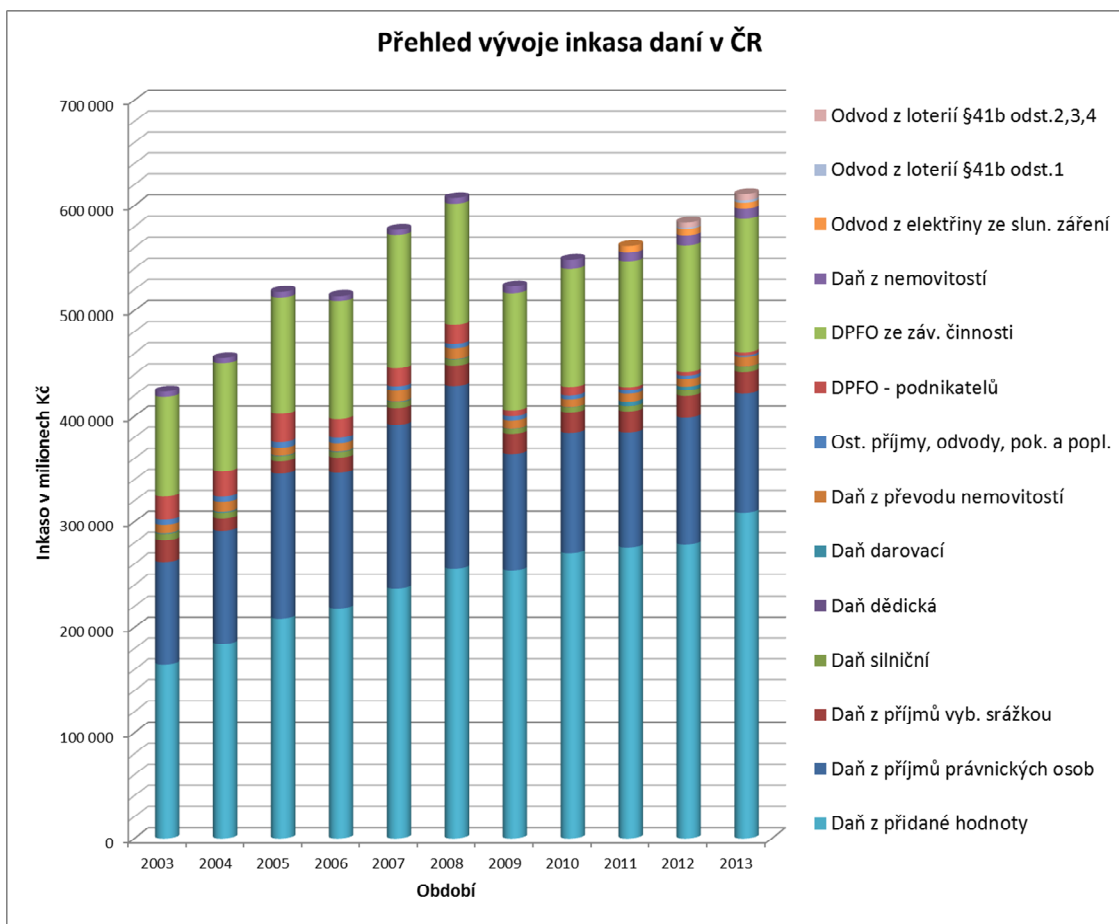
Nevýhody, kterými se daň z přidané hodnoty vyznačuje, jsou (Kubátová, 2010):

- **Komplikovanost zavedení nové daně.** Zavedení nové daně je náročné administrativně i politicky. Náročné je zavedení nové daně i z pohledu finančního.
- **Nákladná správa této daně.** Daň z přidané hodnoty je ohledně spravování značně náročná jak pro stát, tak i pro samotného plátce. Nákladnost spravování této daně ovlivňují dva faktory. Počet samotných plátců, který je znatelně početnější než u jednorázových daní z obratu. Z tohoto důvodu zákon umožňuje určité úlevy pro malé firmy, kterými může být například osvobození od této daně. U jednorázových daní z obratu je komodita zdaněna jen v jedné fázi výroby a distribuce. Základem pro daň je hrubý obrat. Dalším faktorem, který ovlivňuje nákladnost spravování daně z přidané hodnoty je její účtování, které je značně náročné.
- **Inflace.** Tlak inflace spojený s implementováním daně z přidané hodnoty může být vyvolaný spíše navýšením daňového zisku oproti dani z obratu a s tím možnou pravděpodobnost zvýšení spotřebitelských cen než jen implementováním daně z přidané hodnoty.

Nejdůležitější příjem státního rozpočtu a to v celé EU včetně České republiky tvoří daňové příjmy, kdy daň z přidané hodnoty se na těchto příjmech podílí značnou měrou. V grafu č. 1 je přehled daňových příjmů a jejich struktura v ČR za období od roku 2003

do roku 2013. Jak je z přehledu patrné, daň z přidané hodnoty tvoří ze struktury daňových příjmů více jak třetinu všech daňových příjmů ČR. Příjem z daně z přidané hodnoty je charakteristický narůstajícím trendem. Vstupem České republiky do EU od 1.5.2014 a tedy od roku 2014 je patrný skokový nárůst příjmu z daně z přidané hodnoty a to z důvodu harmonizace našich zákonů se zákony Evropské unie a následných úprav daňového systému. Tento kladný trend nárůstu příjmů z daně z přidané hodnoty má mírný pokles v roce 2009, což se odvíjí od v té době probíhající finanční krize a následným úpadkem spotřeby domácností. Rokem 2010 se opětovně rostoucí trend příjmů z daně z přidané hodnoty oživuje a to na základě zavedených opatření, které se zejména zakládalo na navýšení sazby daně z přidané hodnoty o jedno procento (Ministerstvo financí ČR, 2015).

Graf. č. 1: Přehled vývoje inkasa daní v ČR v období 2003 - 2013



Zdroj: Ministerstvo financí ČR, vlastní zpracování

4.4.1 Sazba DPH

Ohledně samotných sazeb daně z přidané hodnoty v České republice je nutno podotknout, že tyto procházely za posledních několik let více změnami a to zejména stoupavou tendencí (viz. Tabulka č. 1). K navyšování došlo nejen v České republice ale i v celé Evropské unii. V České republice byly do roku 2015 stanoveny dvě sazby a to základní a snížená.

Základní sazba je určena pro skoro veškeré zboží a služby. Snížená a tedy od roku 2015 první snížená sazba je určena pro chlad, teplo a zboží vypsané v třetí příloze a služby vypsané v druhé příloze zákona o dani z přidané hodnoty. Druhá snížená sazba, platná od roku 2015 je uvedena níže.

Od roku 2012 byla stanovena v ČR základní sazba 20% a dále snížená 14%. Následující rok 2013 měla být sazba jednotná 17,5%, došlo však nakonec k navýšení jak sazby základní, tak snížené sazby o jedno procento. Sazba byla platná až do roku 2015. Od roku 2015 tyto sazby zůstaly platné, ale zavedla se třetí, tedy druhá snížená sazba daně z přidané hodnoty a to ve výši 10 %. Uvedená sazba je určena pro dětskou výživu, léky, dětské pleny a knihy, tyto položky jsou popsány v příloze 3 písmene a) zákona o dani z přidané hodnoty.

Proti tomuto rozhodnutí se však staví mnoho odborníků a to zejména z důvodu, že například u léků tímto snížením sazby daně přijde státní rozpočet přibližně o 8 miliard Kč. Dále se k této třetí sazbě vyjadřují tak, že by tato sazba mohla přinést větší nepřehlednost v našem systému odvodu daně z přidané hodnoty a tak otevřít prostor pro nové způsoby obcházení daňové povinnosti (*ceskatelevize.cz, 2014*). U dovezeného zboží se vyměřuje jednotná celní sazba, v případě různých položek dle Harmonizace systému, se uplatní sazba základní a to v případě, že alespoň jeden dovezený druh zboží této sazbě podléhá.

Tabulka. č. 1: Přehled vývoje sazby daně z přidané hodnoty v období 1993 – 2015 v ČR

Období	Základní sazba	Snížená sazba
1.1.1993 - 31.12.1994	23%	5%
1.1.1995 - 30.04.2004	22%	5%
1.5.2004 - 31.12.2007	19%	5%
1.1.2008 - 31.12.2009	19%	9%
1.1.2010 - 31.12.2011	20%	10%
1.1.2012 - 31.12.2012	20%	14%
1.1.2013 - 31.12.2014	21%	15%
1.1.2015 -	21%	15% + 10%

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, vlastní zpracování

4.4.2 Harmonizace DPH

Daňovou harmonizací se rozumí sbližování daňových systémů států a to na základě stejných pravidel. Toto sbližování je obvykle složeno ze tří fází, kdy však v průběhu harmonizace nemusí všechny tyto fáze nastat (Láchová, 2007). Harmonizačními fázemi jsou harmonizace výběru daně, harmonizace daňové sazby, harmonizace konstrukce daňového základu. Podstatou harmonizace daně z přidané hodnoty je bezproblémové a jednotné tržní prostředí Evropského společenství bez obchodních bariér. Na základě toho se dělí harmonizace na:

- **Pozitivní**, které jsou založeny na zavedení směrnic, legislativních nástrojů a nařízení, které využívá Evropská komise. Důsledkem jsou platná stejná pravidla ve všech státech Evropského společenství.
- **Negativní**, při kterých nejsou přijata směrnice, legislativní nástroje či nařízení ale jsou zde zavedena opatření vycházející z judikatury Evropského soudního dvora. U negativní harmonizace daně z přidané hodnoty nedochází k tomu, aby ve státech Evropského společenství byla zavedena stejná pravidla, neboť

judikatura Evropského soudního dvora neuvádí způsob, kterým by mělo být upraveno daňové ustanovení.

Samotný harmonizační proces daně z přidané hodnoty je členěn dále do dvou fází (Nerudová, 2011):

- **Harmonizace strukturální**, se vyznačuje implementováním jednoho systému zdanění podněcující vznik společného tržního prostředí. V Evropě se vyskytují dva různorodé systémy nepřímého zdanění. Na základě převažujících negativních vlastností kaskádového kumulativního systému daně z obratu, se komise Evropy domluvila na nahrazení tohoto systému za systém daně z přidané hodnoty. Samotná strukturální harmonizace proběhla způsobem implementování sběrnic, které budou dále rozvedeny.
- **Harmonizace sazeb**, je fází, kde bylo nutné určit daňovou sazbu v jednotném daňovém pásmu a dále určit množství daňových sazeb. Na základě této harmonizace byla přijata směrnice č.92/77/EEC účinnou od data 1993, na základě které minimální procento základní sazby je 15 procent. Dále pro sníženou sazbu je minimum 5 procent. Dalším pravidlem vycházejícím z této směrnice je, že mohou být využívány jenom dvě nižší sazby daně a umožnila státům, které používali sazby pod 5 procent, využít přechodného období pro uvedení této směrnice. Tato směrnice však představovala pro mnohé země značný problém v uvedení v praxi a z toho důvodu byly uvedeny další různé směrnice, které prodlužovali různým státům přechodné období. Například pro Polsko byla přijata směrnice č.2007/78/EC, která Polsku umožnila používat sazbu 3 procenta až do 31.12.2012.

System výběru daně z přidané hodnoty uvádí dva způsoby zdanění (Široký, 2008):

- **Země původu.** Spočívá v tom, že daň je vybrána ve státě, ze kterého je zboží dodáváno či poskytována služba. Daň je zde na komoditu uvalována podle platné daně v zemi původu.
- **Země určení.** Daň je odvedena v zemi, kde se nachází příjemce zboží. Dodavatel je tak tedy od daně osvobozen a daň se vyměruje podle platné sazby v zemi určení.

Způsob země určení je používán častěji nežli způsob země původu, který je užit zejména v turistickém ruchu a to pouze v pozměněné podobě. U způsobu země původu by bylo totiž totožné zboží odprodáno z různorodými sazbami daně. Způsob země určení požaduje hospodářskou spolupráci, v jiném případě by docházelo k poškození hospodářské soutěže. A to z důvodu, že u dovozu zboží ze země používající způsob země původu, by došlo k násobnému uvalení daně takového zboží. Na základě tohoto je v naprosté většině zemí vývoz zboží osvobozen od daně a následný dovoz je zdaněn ve státě určení. (Kindl, Berger, Wakouing, 2010)

4.5 Daňový únik

Od vzniku daně samotné jsou s ní spojeny i daňové úniky a i přes tento fakt není v soudobé literatuře tento pojem přesně definovaný. Tento stav je zapříčinen nejspíše značným množstvím způsobů daňových úniků a jejich neustálým vývojem. Za daňový únik lze považovat protiprávní činnosti či jednání povinných osob k dani a to s cílem obejít daňovou povinnost či jí alespoň zkrátit. Jedná-li se o činnost úmyslnou a zároveň je daň krácena ve větší rozsahu, tak se tato činnost již protíná s trestnou činností postížitelnou dle zákona č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník. Konkrétně může být naplněna skutková podstata trestného činu dle § 240 zákona č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník nebo obdobného trestného činu. Samotný daňový únik může nabývat různých forem a

některé nabývají i charakter mezinárodní. Daňový únik může vzniknout kupříkladu neuhrazením daně, nepřiznáním příjmu a je možné, že i neúmyslnou chybou. (Vančurová, Láchová, 2014)

Daňový únik je způsob, kdy se povinné osoby snaží vyhnout úplně nebo částečně odvedení daně. Velmi často se jedná o firmy, které zneužívají hotovostní platby a transakce, které jim dávají prostor nepřiznat je do daňového přiznání a tedy z nich neodvést daň. Daňový únik je tedy vlastně rozdíl mezi daní, která byla fakticky vybrána a daní, která měla dle nastavených pravidel být vybrána daňovým správcem a tedy spravedlivě přiznána povinnou osobou.

Je celkem logické, že zájem každé povinné osoby je odvést daň co nejnižší, tedy svou daňovou povinnost co nejvíce optimalizovat. Je však rozdíl mezi daňovou optimalizací a úmyslným protiprávním jednáním, daňové uniky se dělí na uniky legální a nelegální. Daňové uniky se vyskytují jak u daní přímých, tak u daní nepřímých. V případě daní přímých se jedná o různé krácení příjmů, nesprávné či fiktivní uplatnění daňové výhody, nadhodnocování nákladů, krácení příjmu z kapitálových majetků. Co se týče daní nepřímých, tak daňové uniky jsou zde členěny podle toho, zda se jedná o daňový únik u daně z přidané hodnoty či daně spotřební. U daně spotřební je nejčastějším daňovým únikem fígování vývozu, nekolovaný alkohol a tabákové výrobky a jejich prodej, nesprávné uplatňování osvobození od daně. V případě daně z přidané hodnoty se nejčastěji jedná o fígované či nesprávné uplatňování osvobození od daně z přidané hodnoty a také krácení tržeb. V oblasti daně z přidané hodnoty se jedná zejména o podvodné jednání, při kterém není hrazena daň při dodávání zboží mezi zeměmi EU a nyní nově i služeb. (Kalousek, 2011) V naší zemi je daňový systém nejvíce poškozován v oblasti obchodu s pohonnými hmotami, alkoholu, lihu a tabákových výrobků, stejně tak dochází k značnému poškozování našeho státu při dovozu a vývozu zboží. Naš státní rozpočet důsledkem daňových úniků každý rok přijde dle odhadu cca o 30 miliard korun, kde z této škody činní více jak polovinu

daňové úniky u daně z přidané hodnoty, dále co se týče podvodů s pohonnými hmotami, tak dle Finančního generálního ředitelství se jedná až o 8 miliard ročně. (ČTK, 2012)

4.5.1 Daňové úniky legální

Legální daňové úniky mohou být vysvětleny různými způsoby. Tímto pojmem je označováno podhodnocování předmětu zdanění, což umožňují některé zvýhodněné daňové systémy nebo tento pojem označuje vyhnutí se daňové povinnosti. Konkrétněji jde o aktivity legální, které minimalizují odvedenou daň, a zároveň se jedná o aktivity na hraně zákona za účelem najít mezeru v zákoně či jej všemožnými způsoby obejít. Vyhnutí se daňové povinnosti je buď výsledným využitím zákonných možností, tedy například odčitatelné položky, různé osvobození, odpisy, slevy, tedy legálních prostředků, které bylo přímo zamýšlené zákonem anebo neúmyslným pochybením či nedostatkem v zákoně, kterých je možné využít a najít tak mezeru v daňovém zákoně. (Široky, 2008)

4.5.2 Daňové úniky nelegální

Daňový únik nelegální je přímým a otevřeným porušením daňového zákona. Za takovou činnost by měla být povinná osoba postížena. Není však zcela snadné definovat, kdy se osoba dostane za hranici legálnosti. Takové jednání může být úmyslné a neúmyslné. Neúmyslným jednáním může být jednáním v neznalosti, neinformovanosti, neopatrnosti či nedbalosti, což může být zapříčiněno nepřehlednou daňovou legislativou a různými právními výklady. V této době však lidé stále častěji jednají s úmyslem a objevují stále nové možnosti jak obejít daňovou povinnost. Při odhalených daňových únicích finančním úřadem, tento takovou daň pouze doměří a případně vyměří nějaké penále. Daň finanční úřad doměří tak, aby konečný výsledek odpovídal daňové povinnosti dle platné legislativy. V případě, že finanční úřad zjistí, že daňový únik naplňuje či by mohl naplnit trestný čin, oznámí takové jednání Policii

České republiky, která takové jednání prověří a v případě naplnění skutkové podstaty nějakého trestného činu s věcí dále nakládá dle trestního řádu a takové jednání může skončit před trestním soudem a následně odpovídajícím trestem. Takto však končí jen pouze malá část daňových úniků. Navíc ne každá země považuje daňové úniky za trestné, příkladem může být například Maroko. V případě trestní odpovědnosti v naší republice je důležité, že takové jednání musí být úmyslné a škoda při takovém jednání musí dosáhnout stanovené výše. (Martinez, 1995)

4.5.3 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Na následující tabulce č. 2 je patrné, že dle naší legislativy a tedy zákona č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník se dle rozsahu a závažnosti daňového úniku kvalifikovaného jako trestný čin, odvíjí i výše trestu a tedy odnětí svobody v délce let. Dle § 240 z.č. 40/2009 Sb., který obsahuje skutkovou podstatu Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a její třídění může být za takové jednání trest udělen v rozmezí šest měsíců až do doby deseti let u nejškodlivějších daňových úniků.

Tabulka č. 2: Třídění trestného činu Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Třída trestného činu dle §240	Výše minimální škody v Kč	Výše trestu
Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve větším rozsahu.	50.000,-Kč	Odnětí svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákaz činnosti.
Vylákání výhody na povinných platbách ve větším rozsahu.		
Spáchá-li čin v řádku jedna či dva nejméně se dvěma osobami.		Odnětí svobody na dvě léta až osm let.
Poruší-li pro usnadnění činu v řádku jedna a dva úřední uzávěru.		
Spáchá-li čin v řádku jedna či dva ve značném rozsahu.	500.000,-Kč	
Spáchá-li čin v řádku jedna či dva ve velkém rozsahu.	5.000.000,-Kč	Pět až deset let.

Zdroj: § 240 z.č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník, vlastní zpracování

4.5.4 Měření daňových úniků

Daňové úniky mohou být měřeny dvojitým způsobem a to metodami přímými a metodami nepřímými. Výsledkem takových měření jsou však hodnoty pouze přibližné, protože takové hodnoty jsou dosti často pouze předpokládána a nepodložena. (Martinez, 1995). V tuzemsku se však daňové úniky oficiálně neměří, provádí se jen různá přibližná měření a odhady Ministerstvem financí ČR.

- **Metody přímé** jsou využívány zejména z důvodu, aby byl v národních účtech přehled o produkční síle stínové ekonomiky. Takovými metodami jsou zejména daňové audity a různorodé průzkumy u obyvatelstva. Takové metody jsou využívány hlavně v západních ekonomicky vyspělých státech a to z důvodu značné finanční náročnosti.
 - **Průzkum** je metodou sloužící pro hlubší kontrolu dané skupiny povinných osob, kteří skrze anonymní dotazník zodpovídají cílené dotazy. Otázky jsou zaměřeny na příjmy těchto skupin a to ze závislé činnosti či podnikání, zda aplikovali daňovou optimalizaci a jaký podíl svých příjmů v daňovém přiznání doznali.
 - **Daňový audit** je metodou interní prověrky cílené na plnění daňové povinnosti a dále představují ukazatel daňového zatížení takové společnosti. Takové prověrky jsou soustředěny zejména na oblast, která je cílem daňové kontroly a na oblast, kde se vyskytuje možnost daňové optimalizace.
- **Metody nepřímé**, do těchto metod patří metoda monetárních modelů, rozporu, fyzických vstupů, vícefaktorové kombinované metody, metoda trhu práce. Co se týče úseku měření daňových úniků u daně z přidané hodnoty, tak je zde nejčastěji využívána metoda rozporu a to mezi vybranou daní na základě

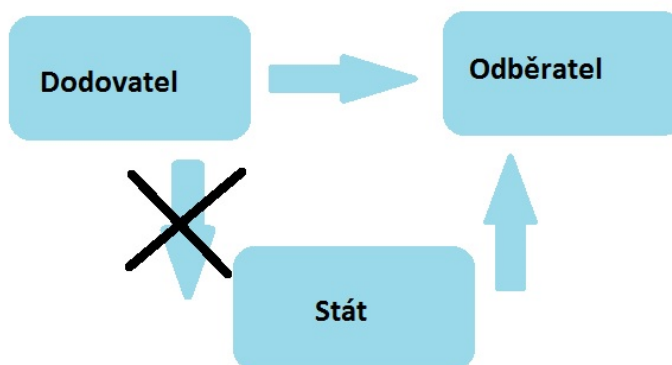
daňových priznání a hypotetickou výši daně spočítanou z národních účtů. Základem této metody je komparace dvou či více různých zdrojových dat. U této metody je dále brán v úvahu předpoklad, že i přes fakticky nemožné přímé odhalení a výměru způsobené škody se příjem z takové činnosti modifikuje na výdaje, kde je takové rozpoznání méně náročné. U takové metody jsou možné různé varianty pro změření daňového úniku: (Martinez, 1995)

- **Metoda mikroekonomická**, tato metoda je využívána pro změření rozdílu odvedených daní dvou možných zdrojů.
- **Komparace rozdílů HDP** vypočteného z přihlášených příjmů ke zdanění a HDP získaného z národního účtu.
- **Odhad šedé ekonomiky** na základě rozdílů mezi výdaji a příjmy národních účtů. Tato metoda je používána rovněž pro výpočet daňového úniku na úseku daně z přidané hodnoty, čímž je zjišťována mezera daně z přidané hodnoty. Mezera daně z přidané hodnoty se vypočte podílem teoretické daně a rozdílu mezi teoretickou a skutečnou daní, násobeným stem.

4.6 Daňové úniky v rámci DPH v České republice

Spolu s celními poplatky je oblast daně z přidané hodnoty nejčastější doménou daňových úniků v naší zemi. Kupříkladu v roce 2013 bylo skrze daň z přidané hodnoty vybráno 220 miliard Kč, přitom ale až 30 miliard ročně stát ztrácí kvůli daňovým podvodům. (E15.cz, 2012) Na výši této částky se podílejí v nemalé míře podvody v rámci pohonných hmot. Celková suma se přesněji těžko odhaduje, záleží, zdali do výpočtu zahrneme i daňové úniky, které jsou dle zákona legální.

Schéma č. 2: Přehled odvodu DPH při neodvedení daně dodavatelem



Zdroj: vlastní zpracování

Na schématu č. 2 můžeme vidět, jak vypadá daňové plnění mezi plátcí daně z přidané hodnoty v případě, kdy dodavatel vyfakturoval částku včetně daně z přidané hodnoty, avšak neodvedl tuto daň do státní kasy. Pokud pak odběratel přijímající toto plnění využije nároku na odpočet daně na vstupu, dojde k daňovému úniku, kdy stát nejen že nic nezíská od dodavatele, ale musí navíc navrátit daň odběrateli. Lidé zákon obcházejí tehdy, když nadhodnotí výdaje, poskytují služby bez patřičného odvodu daně, zatajují své příjmy, neregistrují se jako plátcí daně, zamění sazby, vystaví falešné faktury nebo vytvoří odpisy pohledávek, které nejsou oprávněné.

4.6.1 Poskytování služeb bez DPH

Největší podíl na daňových únicích v oblasti DPH má poskytování služeb či zboží bez dodání dokladu a odvodu DPH. Služba je poskytnuta, zboží prodáno, ale stát o transakci nemá zdání, neboť neobdržel patřičný doklad. Taková situace nastává často v případě, že proběhla platba za zdanitelné plnění v hotovosti. Z takového obchodu totiž získávají oba – příjemce má nižší cenu a poskytovatel ušetří na dani.

4.6.2 Zaměňování sazeb

K záměně sazeb (neboli vnitrostátnímu daňovému úniku) dochází tehdy, když plátce daně zamění základní sazbu, která v současnosti činí 21 %, za sníženou 15procentní sazbu. V současnosti je zavedena i třetí 10% sazba, která však stávající problém nevyřeší, spíše se možnost záměn ještě zvýší. Nová sazba s sebou přinese kromě dalších daňových úniků v rámci DPH i související administrativní náklady a nový prostor pro možné chyby (ať už vznikající náhodou či vytvořené úmyslně).

4.6.3 Vystavování fiktivních faktur

O fiktivních fakturách mluvíme tehdy, když vznikne smyšlený doklad za poskytované zdanitelné plnění, k němuž ale ve skutečnosti nedošlo a na ekonomickou činnost jedince, který platí DPH, se nevztahuje. Druhá strana, která přijímá fiktivní fakturu, si tak může zvýšit daň na vstupu a využívat nárok na zvýšený odpočet DPH.

4.6.4 Neregistrace za plátce

Pokud má člověk povinnost platit daň, sídlí v ČR a jeho obrat za poslední rok byl vyšší než jeden milion korun, přitom se ale nezaregistruje jako plátce DPH, vzniká právě tento typ daňového úniku. Dotyčný tak nemusí vybírat a odevzdávat DPH do státního rozpočtu a výrazně si přilepší oproti registrovaným plátcům.

4.6.5 Chybné či smyšlené uplatňování daňových výhod

Protože je u nás daňových výhod mnoho a podmínky pro jejich uplatnění jsou většinou složité, dochází mnohdy k jejich úmyslnému či neúmyslnému zneužití.

Příkladem může být osvobození od DPH, které se vztahuje na vývoz a dovoz zdanitelného plnění mimo oblast Evropské unie.

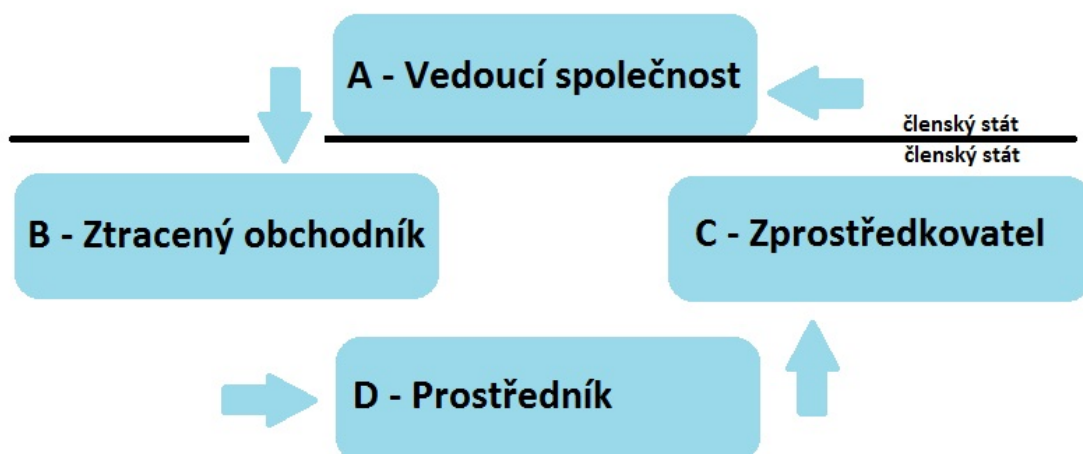
4.6.6 Karuselové podvody

Kontrolovat vybírání daní je v současnosti složitější, než tomu bylo dříve. Daňové hranice mezi státy Evropské unie byly zrušeny, celníci nekontrolují oběh zboží a podnikatelé si své transakce hlídají sami. Pro usnadnění obchodu a zajištění patřičné kontroly zboží v EU byla vytvořena tato ustanovení: vytvořila se tzv. daňová identifikační čísla, dále vznikl datový systém (zvaný VIES) ověřující, zdali jsou údaje ohledně registrace subjektu k DPH správné, a Intrastat sloužící ke sledování pohybu zboží v intrakomunitárním obchodě. I taková nařízení je ovšem možné nejrůznějšími způsoby obcházet. Karuselový podvod, označovaný také jako podvod kolotočový, řetězový nebo podvod chybějícího obchodníka, je nelegální únik v rámci mezinárodního plnění. Může vzniknout buď na území jednoho státu, nebo být spáchán v rámci celé Evropské unie.

Schéma č. 3 dále osvětluje princip prováděných karuselových obchodů. Firma A sídlí v ČR, platí DPH a věnuje se exportu zboží firmě B do Německa (nebo jiného dalšího státu EU), která také platí DPH. V takové situaci hovoříme o dodávání zboží do jiného státu, který je členem Evropské unie, a dle § 64 zákona o DPH se jedná o plnění osvobozené od daně s nárokem na její odpočet. Firma A tak není povinna odvést daň, neboť ji ze zákona musí zaplatit firma B. Společnost B tak ale neučiní a prodá zboží třetí firmě, označené písmenem C, která také sídlí v Německu a je plátcem DPH, a ještě na ono zboží uvalí společnost B daň a vyhne se tak odvodu DPH. Firma C následně prodá zboží s DPH firmě D, která sídlí v Německu a zaplatí daň při nákupu, a následně je zboží firmou D vyvezeno do ČR a získává tím nárok na odpočet exportovaného zboží. Požaduje tak od státu DPH, které nebylo firmou B skutečně odvedeno, čímž dochází k odírání státní kasy, která může zareagovat až ve chvíli, kdy už firma B neexistuje a není tak možná ani její kontrola. Místo společnosti

B vznikají akorát nové firmy dále okrádající stát obdobným způsobem, které ve chvíli uskutečnění transakce zanikají.

Schéma. č. 3: Schéma karuselového podvodu,



Zdroj: Nerudová, 2011, vlastní zpracování

4.6.7 Daňové úniky v rámci pohonných hmot

Ve velké míře se na nedoplatcích u DPH podílejí daňové úniky spojené s pohonnými hmotami. Podle vyjádření Společenství čerpacích stanic ČR nedošlo nikdy ke zdanění u 15 % veškerých PHM dovezených do ČR. Podle odhadů tvoří daňové úniky v rámci pohonných hmot přibližně 8 miliard Kč. Mezi nejproslulejší daňové úniky spojené s krácením daní při importu pohonných hmot do České republiky patří kauza společností Bena a Tukový průmysl. Při obchodování mezi zmíněnými firmami utrpěl stát v letech 1997 až 2002 škodu ve výši 2,6 miliard Kč. (ceskatelevize.cz, 2012) Mezi případy daňových úniků v rámci pohonných hmot, se kterými se můžeme v ČR setkat, patří:

- nepřiznaná daňová povinnost na DPH z titulu pořízení PHM z jiného státu EU u 1. subjektu v řetězci
- nezaplacená daň z přidané hodnoty z titulu prodeje PHM v tuzemsku u 1. subjektu v řetězci
- zkrácená daňová povinnost v případě DPH na prodej PHM v ČR u 1. subjektu, pokud se tak načíná řetězec fiktivního odběru zboží, a posléze je vyexportován do dalšího státu EU nebo do třetí země

Počátkem října roku 2013 byla uvedena v platnost novela zákona zabraňující podvodům, kde jsou PHM předprodávány v řetězci účelově založených společností, (označovaných také jako bílí koně), které jsou zapojené do transakcí po týdny či měsíce a následně je nahradí společnosti jiné.

Osoba, která by chtěla prodávat pohonné hmoty, musí mít tzv. koncesovanou živnost a je povina složit 20milionovou kauci. Zapsání do registru už navíc neprobíhá automaticky, celní úřad vždy individuálně posoudí, zdali obchodník splnil náležité podmínky. Podnikatel se elektronicky zaeviduje u místně příslušného celního úřadu, který má právo jeho registraci zrušit. Pokud je jeho jednání nezákonné nebo v případě, že obchoduje s PHM bez registrace, hrozí mu k tomu ještě postih do výše až 20 milionů korun. Jako prevenci obcházení zmíněných podmínek se celní úřad rozhodl nepovolit tu možnost, kdy by byla složena část kauce v hotovosti a další část bankovní zárukou. Novela vyvolala řadu stížností, kdy se několik senátorů obrátilo proti ustanovení o velikosti kauce, neboť dle nich dochází k diskriminaci části podnikatelů a může pro některé z nich být až likvidační. Velké společnosti, které přišly k penězům při obchodování s nezdaněným zbožím a složení kauce pro ně tudíž není takovou zátěží, by mohly menší, poctivé firmy úplně zničit.

4.6.8 Daňové úniky v rámci mobilních telefonů

Problematicke obcházení daní se nevyhnulo ani odvětví mobilních telefonů. Zboží se zakoupí v zahraničním velkoobchodě bez DPH, a pak se mobily přivezou do ČR a prodají nastrčené české firmě (bílému koni). Tato společnost je následně dále prodá za výrazně nižší cenu, než jak je tomu u jeho konkurence, právě proto, že neodvedla 21% DPH a mohla tak nabízet zboží o poznání levněji. Problém přichází tehdy, když je nutné podat daňové přiznání k DPH (měsíční nebo čtvrtletní) a nastrčený bílý kůň s úřady nespolupracuje a ty tak od něho neobdrží příslušnou daň.

V ČR se proto plánuje zavedení speciálního režimu odvodu DPH pro některé komodity, tzv. reverse charge. V takové situaci by DPH odváděl až poslední obchodník v řetězci, jenž je registrovaný k DPH. Opatření by se mělo stát platným od ledna roku 2016.

4.7 Opatření proti daňovým únikům u DPH v ČR

Ministerstvo financí ČR se postaralo o určitá opatření s cílem omezit daňové úniky v rámci DPH. Patří sem kupříkladu povinnost podávat daňové prohlášení elektronicky a evidovat důležité daňové údaje. Dále vzniklo i přenesení daňové povinnosti, bylo změněno zdaňovací období u nově registrovaných plátců a ustanoven institut nespolehlivého plátce.

4.7.1 Institut nespolehlivého plátce

V roce 2013 byl vytvořen seznam zvaný Institut nespolehlivého plátce, kde se zaznamenávají plátcí zpozdřující se v platbě daně. Seznam je definován v novele zákona o DPH, kterým byl pozměněn zákon č. 235/2004 Sb., (§106a). Podle tohoto zákona za nespolehlivého plátce může být označen plátce DPH, jenž závažným způsobem porušuje povinnosti související se správou daní. Následně správce daně posoudí

nespolehlivost plátce a v případě, že rozhodnutí nabude právní moci, bude plátce zaevidován v seznamu nespolehlivých. Proti rozhodnutí se může dotyčný odvolat do 15 dnů (ode dne doručení rozhodnutí), pokud to není v jeho konkrétním případě vyloučeno.

Soupis nespolehlivých plátců je uveden na Daňovém portálu na stránkách Ministerstva financí ČR. (mfcr.cz, 2013) Na tomto místě může libovolný plátce či odběratel zjistit, jestli jeho obchodní partner (plátce nebo dodavatel) nachází mezi nespolehlivými plátcí. Nahlédnout do soupisu se rozhodně vyplatí, protože v případě, že si jako odběratel nezjistíte, zdali jednáte s nespolehlivým plátcem, nebo s ním obchodujete i přes toto zjištění, ručíte za nezaplacenou daň ze zdanitelného plnění sami. Pojistit se proti případnému ručení či dvojímu placení DPH je možné pomocí tzv. zvláštního zajištění daně. Z § 109a zákona č. 235/2004 Sb., zvláštní zajištění daně vyplývá, že plátce může odvést DPH namísto dodavateli rovnou správci daně. Je nutné přitom nezapomenout:

- identifikovat poskytovatele, kterého se týká zdanitelné plnění
- uvést daň, na níž se bude úhrada vztahovat
- identifikovat příjemce, na kterého se bude zdanitelné plnění vztahovat
- vymežit den, kdy bude zdanitelné plnění uskutečněno, nebo takový den, kdy bude úplata přijata poskytovatelem

Plátce (odběratel) je povinen o takovém způsobu úhrady dodavatele vyrozumět předem (ideálně písemně) a ten pak musí k tomuto postupu svolit. Plátce se tím vyhne případnému vymáhání dluhu od dodavatele. Za nespolehlivého plátce DPH může být jedinec označen, pokud:

- dluží na DPH za dobu tří měsíců minimálně 10 milionů korun
- je zapojen do podezřelých transakcí
- nebude zajišťovací příkaz zaplacen

- bude vypočítána DPH o hodnotě alespoň 500 tisíc korun
- nedodržel povinnosti vyplývající ze zákona, na základě kterých mu nebude uznán jeho nárok na odpočítání DPH ve výši alespoň 500 tisíc korun
- Přiznání k DPH obsahovalo jinou částku, než jaká byla uvedena ve vyměření DPH

Na základě § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., musí příjemce plnění ručit za daň, která nebyla zaplacená tím, kdo poskytuje plnění, správci daně, a to za dobu, kdy bylo uskutečněno dané plnění v ČR, a to tehdy, pokud byl (či mohl být) v tuto chvíli příjemce seznámen s tím, že:

- a) daň, která se nachází na daňovém dokladu, se záměrně neuhradí
- b) plátce se ocitne v situaci, kdy není s to daň zaplatit, ať už se tak stane záměrně či nezáměrně
- c) se zkrátí daň či jsou vylákány daňové výhody

Plátce se může potížit vyhnout díky smluvní dohodě. V takovém případě obdrží dodavatel na účet částku (bez daně) a samotná daň bude uhrazena odběratelem finančnímu úřadu dodávajícího. Plátcům uvedení na černé listině budou mít navíc zkrácené zdaňovací období po dobu jednoho měsíce.

V případě alespoň jednoletého vzorného chování může společnost požádat o vymazání ze soupisu nespolehlivých plátců. Když je žádost finančním úřadem odmítnuta, může to plátce zkusit znovu za rok. V případě, že finanční úřad žádost schválil, bude tato informace uvedena na stránkách Ministerstva financí ČR.

4.7.2 Zveřejňování bankovních kont podnikatelů včetně ručení za daň

Povinností podnikatelských subjektů je uvést v přihlášce k registraci k DPH veškerá čísla obchodních účtů, která jsou využívána pro ekonomickou činnost, tato

povinnost vyplývá z ustanovení § 96 zákona č. 235/2004 Sb., V případě, že plátce účty nepředloží, je to považováno za neoznačení žádného účtu. Ve chvíli, kdy příjemce plnění (odběratel) začne s takovým plátcem obchodovat, je povinen ručit za DPH, protože by ji poskytovatel nemusel uhradit. Osoba v pozici odebrajícího má povinnost garantovat odvedení DPH, když je platba provedena na odlišný účet než účet uveřejněný správcem daně. Pokud tak poskytovatel plnění DPH neuhradí, zaplatí patřičnou částku ručící odběratel.

Registrace účtů je nutná i v případě, že má poskytovatel plnění v zahraničí. Podle § 109 odst. 2 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., v případě, když je plnění zapláceno na účet uveřejněný v zahraničí, odběratel má právo ručení za daň v případě uhrazení částky na zahraniční konto, přestože je účet zveřejněn v registru plátců DPH.

Bankovní účty jsou sepsány a uvedeny na Daňovém portálu Ministerstva financí. Opatření bylo zavedeno z důvodu zabránění daňovým podvodům, kdy jsou pro úhradu používány různá konta založená 3. stranami, protože tak správce daně nezajistí uhrazení zatím chybějící nebo ještě neurčené daně. (mfcf.cz, 2013)

4.7.3 Daňová přiznání podávaná elektronickou formou

S nástupem roku 2014 začala fungovat komunikace s finančními úřady výhradně elektronickou formou. Všichni lidé, kteří platí daně z přidané hodnoty, musí podat daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání k DPH s přílohami elektronicky na adresu podatelny zveřejněné správcem daně. Došlo k tomu z důvodu povinné implementace směrnic EU v oblasti DPH. Elektronickou formou je nutné podat i registrační přihlášku a Oznámení o změně registračních údajů. Daňové přiznání elektronickou formou je nutné podat, pokud jste:

- a) právnickou osobou, a to bez výjimky

- b) fyzickou osobou s obratem za poslední rok vyšším, než je 6 milionů korun
- c) fyzickou osobou bez limitu obratu (pokud vám zákon stanovuje povinnost podat elektronické přiznání)

4.7.4 Snižování obratu a kratší zdaňovací období

Obrat pro registraci k DPH činí v současné době 1 milion Kč. Od roku 2015 bylo plánováno snížení limitu na 750 tisíc, aby byl zvýšen příjem státní pokladny. Doposud však tato výše nebyla pozměněna. Dříve bylo zdaňovací období pro osoby povinné k DPH čtvrtletní, a to až do konce roku 2012. Noví plátcí daně, u kterých proběhla registrace až v lednu 2013, mají zdaňovací období, tedy dobu pro podávání daňových přiznání, měsíční. Pokud splní potřebné podmínky, mají právo pozměnit zdaňovací období na čtvrtletní.

Plátce má také možnost opět změnit zdaňovací období na čtvrtletní po uplynutí tří let od registrace v případě, že jeho obrat nepřesáhl za předchozí kalendářní rok 10 milionů korun, a to jen když není uveden v seznamu jako nespolehlivý plátce. Plátce má právo zažádat úřad o změnu už po roce od jeho registrace, ale je na Ministerstvu financí, jestli jeho žádosti vyhoví či ne. Takovým postupem chce Ministerstvo financí zabránit tomu, aby si odběratel v každém měsíci uplatňoval odpočty daně na vstupu, ačkoli dodavatel se čtvrtletním zdaňovacím obdobím daň zatím neuhradil. Navíc správci daně takto rychleji obdrží údaje a jsou schopni lépe reagovat na zjištěné skutečnosti ukazující na možné podvody či krácení daně. Díky takovému opatření by měly veřejné rozpočty obdržet přibližně 100 milionů korun za rok. (mfcf.cz, 2013)

4.7.5 Institut identifikovaných osob

Jako identifikovaná osoba je označena každá ekonomicky aktivní fyzická či právnická osoba obchodující v zahraničí jako plátce DPH. Protože ale nepřekročila obrát jednoho milionu korun, v ČR je uvedena jako neplátce DPH.

Jestliže bude neplátce DPH poskytovat službu, která bude mít plnění jinde v Evropské unii, je povinen, podle § 9 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., stát se identifikovanou osobou. Uskuteční se tak v den, kdy proběhlo poskytnutí služby. Pokud by přijal neplátce DPH zboží či službu s místem plnění v tuzemsku od někoho, kdo nemá sídlo v ČR, bude takový neplátcí identifikovanou osobou, a to přesně v den, kdy bude plnění přijato. Pokud si neplátce DPH opatří zboží z jiného státu Evropské unie s hodnotou vyšší než 326 tisíc korun bez DPH za kalendářní rok, musí se neplátce také stát identifikovanou osobou. Pouze tehdy, když jsou neplátcem DPH poskytovány služby či prodáváno zboží do třetích zemí mimo území Evropské unie, není podle §6h zákona č. 235/2004 Sb., nutné stát se identifikovanou osobou.

Příhlášku k registraci je nutné předložit do 15 dnů od chvíle, kdy byl dotyčný zaevidován jako identifikovaná osoba. Takový člověk ale nemůže uplatňovat nárok na odpočet DPH, neboť není jeho povinností u plnění v ČR uplatňovat DPH. Pouze vytváří daňová přiznání a souhrnná hlášení, jestliže mu ve zdaňovacím období vznikla daňová povinnost. Údaje o tom, zda je dotyčný identifikovanou osobou, je možné najít v celostátním registru plátců DPH.

4.7.6 Reverse charge

Reverse charge (neboli přenesení daňové povinnosti) je označením pro situaci, kdy plátce přenáší svou povinnost přiznat a uhradit daň při výstupu za dané plnění, uskutečněné v ČR, v zákonem stanovených případech na jiného

plátce, který s takovým plněním souhlasil a to dle § 92a zákona č. 235/2004 Sb.. Zmíněný režim je uplatňován u zboží i služeb v rámci mezinárodního obchodu na území Evropské unie, případně i v zemích mimo tuto oblast – v tzv. třetích zemí.

Stát, ve kterém je nutné zboží danit, je označován jako místo plnění a bude totožný s místem, kde byla doprava započata, v případě pořízování zboží to pak bude místo, kde je doprava ukončena. V případě zdanitelného plnění v režimu přenesené daňové povinnosti fakturuje poskytovatel příjemci sumu bez DPH, protože bude následně na základě reverse charge uvedena tím, kdo plnění přijímá.

V případě, že je příjemce neplátcem, musí být daň přiznána a zaplácena poskytovatelem plnění (dodavatelem). Příjemce pak potřebuje daňový doklad, aby mohl být uplatněn jeho nárok na odpočet. Zmíněný režim, u kterého dochází k přenesení daňové povinnosti, bývá uplatňován u přeshraničních služeb s místem plnění v tuzemsku, které jsou poskytovány plátcům nebo osobám identifikovaným k dani. V České republice byl reverse charge uveden v platnost roku 2011 na zdanitelná plnění týkající se dodávání zlata, odpadu a šrotu, při transakcích ohledně povolenek emisí skleníkových plynů, o rok později se začal vztahovat navíc na poskytnutí stavebních a montážních prací. Režim byl zaveden z několika důvodů:

- protože jsou začleňovány nové evropské směrnice ohledně DPH, jež se dotýkají místa jeho plnění, a to při importu zboží i v souvislosti s poskytováním služeb
- kvůli opatřením, které mají zabránit daňovým únikům, a to tak, že bude daňová povinnost přenesena na samotné odběratele, kteří se zaručí na DPH

Ministerstvo financí ČR podalo v roce 2010 žádost Evropské komisi v souvislosti s povolením lokálního reverse charge na PHM. Na základě tohoto opatření by nemusel platit DPH poskytovatel zboží, nýbrž až jeho příjemce. Žádosti zatím

nebylo vyhověno. Důvodem může být strach států EU, že kdyby byl v některé zemi reverse charge ustanoven, mohly by podvody spojené s danou komoditou přejít i do dalších zemí.

4.7.7 Daňová Kobra

Jde o tým složený z policistů Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, celníků z Generálního ředitelství cel a pracovníků Generálního finančního ředitelství, kteří spolu spolupracují a společně se snaží potírat daňové úniky a daňovou kriminalitu, svou činnost cílí zejména na daň z přidané hodnoty a daně spotřební.

Díky rychlému vyměňování operativních informací v zákonných možnostech zástupci daňové Kobry velmi rychle tipují a vyhodnocují jednotlivé daňové kauzy a úniky a na základě takto získaných informací úspěšně a dokonale koordinují jednotlivá řízení.

Efektivně aplikovaná koordinace a spolupráce jednotlivých složek tohoto týmu včasné identifikuje a odhaluje daňové úniky a následně se tyto daňové úniky daří potírat. Primárním cílem společného týmu je řádný výběr daní, navrácení nelegálně nabytých financí do rozpočtu našeho státu a postih pachatelů těchto deliktů. (danovakobra.cz, 2014)

4.7.8 Plánovaná opatření pro rok 2015 a 2016

Ministerstvo financí v březnu roku 2014 nastínilo postup proti daňovým únikům, který plánuje uskutečnit v následujících letech. Patří do něho například uplatnění režimu reverse charge v případě určitých komodit (kupříkladu u dodávání mobilních telefonů, tabletů či laptopů), plánuje se rozvoj institutu nespolehlivého plátce, dále má být zaveden centrální registr bankovních kont, kde budou uvedeny údaje o majitelích účtů

(a souvisejících osobách, které s nimi mohou disponovat), zvýší se zdanění v oblasti hazardních her, budou zdaněny zahraniční provozovatelé a loterie provozované na internetu,lepší se výkon správy (které zahrnuje například užší spolupráci s Policií ČR, analytickou práci s daty, cílenou kontrolu atp.) a v neposlední řadě se zapracuje i na spolupráci se správci daně ze sousedících států. Dále se jedná o zavedení takzvané elektronické evidenci tržeb, která by rovněž vedla ke zmírnění dopadů daňových úniků. (mfer.cz, 2014)

4.8 Analýza daňových opatření, jejich působení na plátce, rozpočet státu i daňové úniky

V této části budou srovnávána některá opatření ustanovená pro boj s daňovými úniky a nebudou chybět ani plány vlády ohledně dalších budoucích změn. Bude zhodnoceno současné i budoucí působení na jednotlivé poplatníky, z hlediska plátců i rozpočtu státu a jaký bude případný vliv na daňové úniky. Kapitola se zaměří na analýzu režimu reverse charge, věnovat se bude i problematice nespolehlivých plátců a podání daňového přiznání elektronickou formou. Protože daňové úniky může ovlivnit i zavedení nové třetí sazby DPH, bude tato problematika zahrnuta do analýzy, ačkoliv se nejedná přímo o opatření zavedené proti daňovým únikům.

Značná část opatření zavedených z důvodu zamezování daňovým podvodům znamená i navýšení administrativních nákladů, a to jak pro ty, kteří daně platí, tak i pro správce daně. Můžeme se setkat s tzv. compliance costs neboli metodami, kterými jsou administrativní náklady vyčísleny. Jestliže uvažujeme o přímých administrativních nákladech, kam zařazujeme výdaje státní správy, které musí vynaložit při organizování daňového systému, vybírání daní, daňovou kontrolu či vymáhání případných nedoplatků, nebude jejich výše moc velká v porovnání s objemem vybraných daní. Určující je především komplikovanost daňového systému.

Mezi nepřímé administrativní náklady zařazujeme náklady vyvolané a náklady vázané na existenci daní (náklady na seznámení se s daňovými zákony atp.). Vyčíslení takové výlohy je kvůli absenci patřičných statistik náročné a zároveň i mimo vymezenou problematiku tohoto textu.(Streckova, 1998)

4.8.1 Režim reverse charge včetně délky zdaňovacího období

Pokud bude zaveden režim reverse charge na veškeré komodity, srovnají se podmínky pro všechny účastníky na trhu a bude zároveň zamezeno tomu, aby se nekalé praktiky přesunuly do jiné oblasti. Evropská unie se v roce 2007 snažila ustanovit všeobecný reverse charge v případě dodávky zboží a služeb přesahujících určitý limit kvůli nebezpečí, které vyplývá z nezdaněné spotřeby u malých dodávek.(Svátková, Zídková, 2011) Existoval by zde totiž prostor, kde by bylo možné zneužít výhody plátce daně někým, kdo takovou povinnost nemá (jako je tomu například v situaci nákupu zboží či služby bez DPH a jeho následný prodej někde na černém trhu). Pokud by byl zaveden mechanismus reverse charge, vytvořily by se i vysoké administrativní náklady týkající se plnění pravidel pro uplatňování DPH. Takové výdaje by se objevily kupříkladu při zavádění nového účetního systému nebo kvůli potřebnému přeškolení zaměstnanců, kteří pracují s fakturami a musí kontrolovat, zda není firma či zákazník plátcem DPH. Dalším pravidelným nákladem by byla i průběžná aktualizace informací o dodavatelích a odběratelích, k tomu je pak nutné připočítat ještě přípravu, kontrolu a posléze zaslání hlášení, která budou shrnovat místní dodávky uskutečněné v rámci přenesení daňové povinnosti.

Administrativní náklady se navýší i pro správce DPH, a to především v souvislosti se zasíláním souhrnných hlášení. Do nesnází se mohou správci dostat tehdy, pokud nemohou pružně zpracovávat hlášení a zabránit tak možným daňovým podvodům.

Pokud uvažujeme o oblasti státního rozpočtu, může se jako problematická jevit různá délka zdaňovacího období, neboť existuje možnost, že první plátce má

plnění měsíčního charakteru a druhý čtvrtletní zdaňovací období. Jak bylo popsáno v předchozí kapitole, od roku 2013 mají všichni nově registrovaní plátcí DPH povinně měsíční zdaňovací období. I nadále se ale můžeme setkávat s plátcí, kteří mají čtvrtletní zdaňovací období, stejně jako existují ti, kteří mají po určité době nárok na návrat k čtvrtletnímu zdaňovacímu období.

Pokud by byl dodavatel plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím a odběratel čtvrtletním, státu by byla odvedena daň dříve, než by odběratel mohl využít její odpočet. Taková situace by pro státní rozpočet byla pozitivní. Kdyby ale nastal stav opačný, tedy pokud by měl dodavatel delší zdaňovací období, než jaké má odběratel, bylo by to pro stát nevýhodné, protože by si odběratel mohl uplatnit nárok na odpočet, přestože by se neodvedlo státu DPH dodavatelem. Pokud by byla zavedena přenesená daňová povinnost, zmizel by onen časový nepoměr. Došlo by ale k tomu, že v určitých případech bude DPH odvedeno později než při klasickém výběru DPH.

V případě, že se všeobecný reverse charge nezavede, budou si moci podvodníci stejně tak vybrat jinou komoditu, u které tento režim není, takže problém v oblasti daňových úniků nevymizí. Problematický je i fakt, že se tento režim nenachází ve všech státech EU. V takovém případě totiž i nadále existuje pro daňové podvodníky možnost přenést své pochybné transakce do jiné země Evropské unie.

4.8.2 Třetí sazba DPH

Druhá snížená a tedy třetí sazba daně z přidané hodnoty byla zavedena od počátku roku 2015. Je tedy zavedena pouze prozatím krátce pro určité závěry. Vztahuje se na knížky, léky, plenky a výživu pro děti, která není nahraditelná. S příchodem tohoto opatření můžeme očekávat vyšší administrativní zátěž pro daňové subjekty a složitější bude i celý daňový systém jako takový. Ministerstvo financí na základě výpočtů předpokládá, že daňový rozdíl v případě dětských plen bude pro domácnost s jedním malým dítětem znamenat úsporu ve výši přibližně jednoho tisíce korun za rok.

Není ale předem jisté, jestli se snížená daň z přidané hodnoty promítne i do konečné ceny zboží tak, aby bylo pro domácnosti skutečně přínosem.

Při vytváření státního rozpočtu se objevilo několik názorů, proč třetí sazbu nezavádět. Na základě odhadů by byl státní rozpočet v případě jejího zavedení ochuzen asi o 3 miliardy korun. Znamenalo by to také více práce pro úředníky, protože je nutné přesně vymezit pojmy, kdy a na jaké zboží je možné sníženou sazbu uplatnit (kupříkladu jestli se jedná o knihy v tištěné či elektronické podobě nebo jaká je přesná mez oddělující léčiva od potravinových doplňků). Mohla by se tím nakonec rozšířit i oblast možných daňových úniků. (E15.cz, 2014)

Odborníci na danou problematiku uvádějí, že připojení dětských plen k nižší sazbě daně bude znamenat velké problémy, protože evropská směrnice o DPH umožňuje uplatnit sníženou sazbu jen na zboží a služby v přesně vymezeném významu, kde se ovšem dětské pleny nevyskytují.

Možné rozuzlení problému by patrně přineslo sjednocení sazeb na jednu společnou úroveň, jak bylo původně vládou ČR plánováno, nakonec ale k unifikaci sazeb nedošlo. Takové opatření by zjednodušilo výpočet daně (tedy i daňový systém jako takový) a znemožnilo by úniky způsobené velkým množstvím sazeb určených k daňovým výměrům.

4.8.3 Nespolehliví plátcí DPH

Soupis nespolehlivých plátců funguje jako šikovný pomocník pro zamezení daňových podvodů. Nevýhodou ale je, že poctivé firmy se stovkou dodavatelů musejí výrazně zvýšit administrativní náklady, protože potřebují dohlížet na to, zdali některý z jejich dodavatelů nebude označen v registru nespolehlivých plátců, aby se tak případně vyhnuly hrazení jeho dluhů.

Pokud je některý plátce označený za nespolehlivého, může to jeho klienta vést k tomu, že s ním nebude chtít spolupracovat. To znemožňuje nespolehlivému plátcovi dále porušovat povinnosti spojené se správou DPH (kupříkladu co se řádného vybírání DPH týče) a zmenší se i riziko jeho daňových podvodů.

Jestliže se jedinec dostane na seznam omylem a neodvolá se do 15 dnů, například pokud to mezitím nezjistil, bude uveden jako nespolehlivý plátce po dobu jednoho roku a může to ohrozit jeho potenciální obchody. Pro nejednu společnost může mít takový problém i likvidační následky.

Vytvoření seznamu má ale i své plusy. Kvůli identifikaci a uveřejnění nespolehlivých plátců a díky případnému ručení za daň dochází u veřejných a státních rozpočtů k účinnějšímu vybírání daní. Pro správce daní to ale znamená i zvýšené administrativní zatížení, protože je nutné používat správní úvahy a prozkoumávat všechny faktory, které jsou pro posouzení porušení zákona důležité. S tím souvisí i nutnost pořídit si veškeré důkazní prostředky, s nimiž následně mohou dokázat, proč byl plátce označen jako nespolehlivý.

4.8.4 Obligatorní daňová přiznání elektronickou formou

Toto opatření má za úkol zkrátit dobu, během níž jsou ověřovány informace dodané plátcem DPH, a snížit čas, který správcům daně zabere analyzování rizika daňových podvodů. Plusem takových přiznání je snížená administrativní činnost, a to jak u samotných správců daně, tak i v případě plátců.

4.9 Analýza škod způsobených krácením daně z oficiálně dostupných dat

Pro analýzu škod způsobených daňovými podvody v ČR jsem vycházel z pravidelných zpráv z let 2010, 2011, 2012 a 2013 vypracovaných Ministerstvem vnitra ČR a ze zpráv České daňové správy a České celní správy.

4.9.1 Trestná činnost v oblasti krácení daně v období od roku 2010 do roku 2013

4.9.1.1 Analýza roku 2010

Ze zprávy Ministerstva vnitra za rok 2010 vyplývá, že největší podíl na způsobené škodě hospodářskou trestnou činností činí právě trestný čin krácení daně, kdy z celkové škody způsobené hospodářskou kriminalitou se na této škodě trestný čin krácení daně podílí 31,9 % o celkové výši 4.510.534.000,-Kč, tedy 4,5 miliardy korun. Je nutné si uvědomit, že u této trestné činnosti je poškozeným náš stát a tedy jde veškerá škoda na vrub našeho státu.

Dále je nutné si uvědomit, že tento druh trestné činnosti je vysoce latentní a samotná Policie ČR výši této latence v roce 2010 odhaduje až na 50 %. Tímto to je myšleno, že až z 50 % tato trestná činnost není odhalena vůbec a není vůbec zjištěna a zadokumentována. Toto by znamenalo, že faktická škoda, která byla tímto druhem trestné činnosti státu v roce 2010 způsobena, může být až 9 miliard korun.

V daném roce byla tato trestná činnost zastoupena zejména falšováním a fiktivním vystavováním faktur, neodvedení DPH u pohonných hmot a zejména karuselové podvody. Samotné karuselové podvody jsou u nás prováděny cca od roku 2010, kdy v průběhu let nárůstá zejména škoda způsobená těmito podvody a zvyšuje se

počet osob páchající tuto činnost. Zpráva dále uvádí, že v letech 2009 a 2010 se stal velkým fenoménem daňový únik v oblasti obchodu s emisními povolenkami. Útvar odhalování korupce a finanční kriminality v roce 2010 odhalil a zadokumentoval trestnou činnost obchodníka s emisními povolenkami, který nepřiznaným a neodvedeným DPH našemu státu způsobil škodu ve výši 600 mil. Kč.

Co se opatření týče, tak Útvar odhalování korupce a finanční kriminality v dubnu roku 2010 zavedl informační systém Alphonse, kterým je vlastně webová aplikace zpřístupněná pouze skrze intranetovou síť Policie ČR a jedná se zejména o metodiku vyhledávání hospodařské kriminality, její dokumentace a zajištění výnosů z tr. činnosti. Útvar pro odhalování korupce a finanční kriminality si od něj zejména slibuje nárůst odhalené hospodařské trestné činnosti.

Útvar pro odhalování korupce a finanční kriminality v roce 2010 dále na úseku kráčení DPH na mezinárodním poli spolupracoval s Interpolem i Europolem a to v rámci společné spolupráce při vytváření analytických pracovních souborů (AWF). Jedná se o analytický systém sběru poznatků a dat co se týče mezinárodní hospodářské kriminality. Dlouhodobě a stejně tak i v roce 2010 ÚKFK podílí zejména na analytickém pracovním souboru Missing Trader Intra Community (MTIC), který pracuje na sběru poznatků a dat v rámci mezinárodní trestné činnosti spojené s karuselovými podvody s DPH.

Tabulka. č. 3: Stav hospodářské tr. činnosti a jejich škod v roce 2010

Druh tr. činnosti	Počet tr. činů	Podíl z celkového počtu tč. v %	Způsobená škoda v tisících Kč	Podíl z celkových škod hospodářské kriminality v %	Podíl škody hosp. kriminality pouze vůči státu v %
Krácení daně	601	2,12	4 510 534	31,87	89,56
Neodvedení daně	665	2,34	203 378	1,44	4,04
Dotační podvod	31	0,11	161 817	1,14	3,21
Zkreslování údajů o hospodaření	246	0,87	99 680	0,70	1,98
Padělání a pozměňován peněz	2 982	10,51	24 718	0,17	0,49
Neoprávněné podnikání	101	0,36	22 269	0,16	0,44
Podvody proti sociál. zabezpečení	442	1,56	13 485	0,10	0,27
Pašování a krácení cla	4	0,01	118	0,00	0,00
Padělání známek, kolků a nálepek	7	0,02	49	0,00	0,00
Ostatní tr. činy proti měně	13	0,05	21	0,00	0,00
Neoprávněné provozování loterie	8	0,03	2	0,00	0,00
Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení	0	0,00	0	0,00	0,00
Hosp. tr. činy s dopadem na stát	5 100	17,98	5 036 071	35,58	100,00
Hospodářské tr. činy celkem	28 371	100,00	14 153 834	100,00	35,58

Zdroj: Ministerstvo vnitra, vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky č. 3 a následně uvedeného grafu č.2 je patrné jak velké škody v roce 2010 vůči státu tvořila trestná činnost na úseku krácení daně a to stále musíme brát v potaz vysokou latenci této trestné činnosti. Z výše uvedeného zjištění je zřejmé, že téměř 90% veškerých škod způsobených hospodářskou trestnou činností vůči státu bylo v roce 2010 tvořeno právě krácením daně. Co se týče dalších údajů z tabulky viz. obr. č. 7, tak do celkové škody veškeré hospodářské trestné činnosti jsou zahrnuty veškeré hospodářské trestné činy a to i ty, které necílí na poškození státní kasy.

Graf č. 2: Graf podílu škod tr. činů hospodářské kriminality vůči státu v roce 2010



Zdroj: Ministerstvo vnitra, vlastní zpracování

4.9.1.2 Analýza roku 2011

Ze zpráv Ministerstva vnitra pro rok 2011 vyplývá, že trestný čin krácení daně je na druhém místě, co se týče způsobených škod celkově, a to za trestným činem podvodu ale ve vztahu ke škodě vůči státu je opět neomylně na prvním místě a to opětovně s velkou převahou. Dle Úvaru odhalování korupce a finanční kriminality (ÚOKFK) byla daňová kriminalita v daném roce opětovně nejzávažnější formou trestnou činností hospodářské kriminality, co se ohrožení zájmů našeho státu týče. Na úseku tohoto úvaru bylo zjištěno, že se projednávalo menší množství kauz a stejně tak bylo obviněno menší množství pachatelů, zato rozsah škody v rámci tohoto útvaru byl zjištěn oproti roku 2010 o 60 mil. korun vyšší.

Toto ukazuje i na zásadní zjištění, že daňová trestná činnost se neustále zdokonaluje. Trestná činnost je stále obtížněji pachatelům dokazována a ukončování rozsáhlejších kauz a vedení trestního řízení od počátku vyšetřování až po návrh obžaloby trvá většinou dva až tři roky, někdy i déle. Není zde však brána v potaz doba prověřování trestné činnosti a řádné ukončení řízení před soudem. Opětovně je touto zprávou poukazováno na značnou latenci daňové trestné činnosti, která opět může dosahovat až 50 %.

Ve formách daňové trestné činnosti v roce 2011 se často vyskytovaly fiktivní faktury, které vykazovaly značnou propracovanost, která neúměrným způsobem zvyšovala náročnost dokazování a značně prodlužovala dobu vyšetřování této trestné činnosti. Největším podílem na daňové trestné činnosti se v roce 2011 však podílelo krácení DPH z minerálních olejů, což poukazuje na nezbytnou spolupráci policie s celní správou.

V roce 2011 se nadále prohlubuje fenomén daňových úniků na DPH při obchodu s emisními povolenkami. Tyto podvody fungují zpravidla formou nastrčených společností, které zastupují tzv. bílí koně, a dále účetním podvodem dojde k neodvedení

DPH. Z operativních poznatků ÚOKFK je však patrné, že emisní povolenky budou do budoucna v tomto druhu podvodu nahrazeny plynem a elektřinou.

Co se opatření na úseku DPH týče, tak v roce 2011 byl ÚOKFK zajištěn majetek v hodnotě 1 505,36 mil. korun oproti 492,26 mil. korun v roce 2010. Tento značný nárůst pramení ze zavedení nového systému Alphonse, který byl popsán výše. Samotná hodnotící návštěva Rady EU v prosinci roku 2011 toto opatření dala za vzor dalším členským státům.

Tabulka č. 4: Stav hospodářské tr. činnosti a jejich škod v roce 2011

Druh tr. činnosti	Počet tr. činů	Podíl z celkového počtu tč. v %	Způsobená škoda v tisících Kč	Podíl z celkových škod hospodářské kriminality v %	Podíl škody hosp. kriminality pouze vůči státu v %
Krácení daně	704	2,50	3 361 121	24,41	83,44
Neodvedení daně	692	2,45	210 396	1,51	5,22
Dotační podvod	53	0,19	225 722	1,62	5,60
Zkreslování údajů o hospodaření	236	0,84	188 727	1,36	4,69
Padělání a pozměňování peněz	3 209	11,37	8 146	0,06	0,20
Neoprávněné podnikání	112	0,40	16 106	1,12	0,40
Podvody proti sociál. zabezpečení	551	1,95	17 929	0,13	0,45
Pašování a krácení cla	6	0,02	0	0,00	0,00
Padělání známek, kolků a nálepek	8	0,03	104	0,00	0,00
Ostatní tr. činy proti měně	15	0,05	17	0,00	0,00
Neoprávněné provozování loterie	7	0,02	0	0,00	0,00
Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení	0	0,00	0	0,00	0,00
Hosp. tr. činy s dopadem na stát	5 593	19,82	4 028 268	30,21	100,00
Hospodářské tr. činy celkem	28 216	100,00	13 899 515	100,00	30,21

Zdroj: Ministerstvo vnitra, vlastní zpracování

Graf. č. 3: Graf podílu škod tr. činů hospodářské kriminality vůči státu v roce 2011,



Zdroj: Ministerstvo vnitra, vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky č. 4 a následně výše uvedeného grafu č.3 je opět patrné jak velké škody v roce 2011 vůči státu tvořila trestná činnost na úseku krácení daně. Jde opět o značný podíl z hospodářské trestné činnosti. V roce 2011 je však patrný menší pokles způsobené škody trestným činem krácení daně. Tento pokles s největší pravděpodobností pramení z efektivnější práce ÚOKFK a zavedení nového systému Alphonse.

4.9.1.3 Analýza roku 2012

Rok 2012 dle zprávy Ministerstva vnitra je rokem prudkého nárůstu zjištěné škody způsobené trestným činem kráčení daně. Zjištěné škody kráčením daně v tomto roce byly zjištěny ve výši přes 6 miliard korun oproti 4,3 miliardám korun v roce 2011. Rovněž byl v tomto roce zaznamenán i prudký nárůst počtu odhalených těchto trestných činů oproti roku 2011. Jde téměř o zdvojnásobení odhalených trestných činů to z počtu 704 trestných činů kráčení daně v roce 2011 na 916 trestných činů v roce 2012. Tento nárůst a to především zjištěných trestných činů a v návaznosti zjištěné škody je ovlivněn zejména zvýšenou efektivitou Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, který v daném roce zahájil o 92 % více trestního řízení oproti roku 2011.

Co se týče trendů daňové kriminality v roce 2012, tak opět největší škoda byla způsobena kráčením DPH a spotřební daně u minerálního oleje. Například v roce 2012 zahájeno trestní stíhání osmi osob a to z důvodu, že v období let 2009 až 2010 nakupovala z jiných členských zemí naftu a benzín, kterou k nám dováželi osovobozenou od spotřební daně. Spotřební daň byla sice oprávněným příjemcem odvedena, za to daň z přidané hodnoty nebyla odvedena vůbec. Vše fungovalo přes nastrčené bílé koně, čímž tak konečným odběratelům dodávala tyto komodity za značně nižší cenu a to s budoucím úmyslem neuhradit DPH. Touto činností byla neodvedením DPH naší republiky způsobena škoda více jak 810 miliónů korun.

Co se týče dalších trendů daňové kriminality, tak znaky této kriminality a způsob provedení je dle zprávy Ministerstva vnitra v roce 2012 značně sofistikovaný a variabilní a zejména vykazuje všechny prvky organizovaného zločinu, z tohoto důvodu je vyšetřování takových deliktů mnohdy několikaletou záležitostí. V roce 2012 co se týče sofistikovanosti daňové trestné činnosti, tak byl zřízen s Velkou Británií zřízen společný tým s názvem JIT, který se zabývá organizovanou zločineckou skupinou z Velké Británie. Tato skupina vytváří složité karuselové podvody s emisními povolenkami, mobily a elektronikou a následným neodvedením DPH při jejich

prodejích. Tato skupina provádí tyto útoky zejména vůči Velké Británii. Velkou Británií byl vypočítán zisk této skupiny pouze těmito podvody přes 580 milionů EUR. Tedy téměř přes 15 miliard korun. Samotný trend, který se vyskytoval i v naší republice a to karuselové podvody s emisními povolenkami byl však účinně potřen a novelizací zákona od účinného od 1.4.2011, kdy od této doby se již nové typy těchto podvodů nevyskytovaly.

Samotné karuselové podvody s DPH v roce 2012 ve své staré podobě stále zůstávají aktuální a naopak se vykytují stále častěji a s většími škodami. Na tento fakt ve zprávě Ministerstva vnitra upozorňuje i Finanční analytický úřad Ministerstva financí. Jedná se zejména o podvody se snadně přeprodávanými komoditami, jakými jsou různé kovy, či minerální oleje a pohonné hmoty. Na stejný fakt, tedy závažnost a škodlivost sofistikovaných karuselových podvodů upozorňuje i Generální finanční ředitelství.

Co se opatření týče, tak v roce 2012 byla velmi efektivně využívána mezinárodní policejní spolupráce a vytváření společných mezinárodních vyšetřovacích týmů. Zefektivněním práce ÚOKFK se v roce 2012 dále podařilo zajistit hodnoty v rekordní výši 2,76 miliard korun oproti roku 2011, kdy bylo zajištěno 1,51 miliard korun. Tyto hodnoty tvoří zejména peníze, cenné papíry a nemovitosti. Co se týče zajišťování majetku, tak ve zprávě Ministerstva vnitra bylo zejména poukázáno na to, že nedílnou součástí zajišťování majetku je finanční šetření, což samotné zajišťování majetku značně zpomaluje a prodražuje a to hlavně z důvodu nezavedeného centrálního registru bankovních účtů.

Tabulka. č. 5: Stav hospodářské tr. činnosti a jejich škod v roce 2012,

Druh tr. činnosti	Počet tr. činů	Podíl z celkového počtu tč. v %	Způsobená škoda v tisících Kč	Podíl z celkových škod hospodářské kriminality v %	Podíl škody hosp. kriminality pouze vůči státu v %
Krácení daně	916	3,25	6 278 758	26,01	91,70
Neodvedení daně	607	2,15	169 310	0,70	2,47
Dotační podvod	80	0,28	266 302	1,10	3,89
Zkreslování údajů o hospodaření	304	1,08	97 142	0,40	1,42
Padělání a pozměňování peněz	2 036	7,22	4 994	0,02	0,07
Neoprávněné podnikání	106	0,38	14 023	0,06	0,20
Podvody proti sociál. zabezpečení	408	1,45	16 401	0,07	0,24
Pašování a krácení cla	0	0,00	0	0,00	0,00
Padělání známek, kolků a nálepek	8	0,03	70	0,00	0,00
Ostatní tr. činy proti měně	5	0,02	14	0,00	0,00
Neoprávněné provozování loterie	12	0,04	152	0,00	0,00
Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení	0	0,00	0	0,00	0,00
Hosp. tr. činy s dopadem na stát	4 482	15,90	6 847 166	28,36	100,00
Hospodářské tr. činy celkem	28 216	100,00	13 899 515	100,00	28,36

Zdroj: Ministerstvo vnitra, vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky č.5 a následně níže uvedeného grafu č.4 je opět patrné jak velké škody v roce 2012 vůči státu opětovně tvořila trestná činnost na úseku krácení daně. Jde opět o značný podíl z hospodářské trestné činnosti. V roce 2012 je však patrný značný nárůst způsobené škody trestným činem krácení daně. Tento nárůst s největší pravděpodobností pramení z efektivnější práce ÚOKFK a odhalení o téměř jak polovinu více trestných činů na úseku krácení daně než v roce 2011.

Graf č. 4: Graf podílu škod tr. činů hospodářské kriminality vůči státu v roce 2012



Zdroj: Ministerstvo vnitra, vlastní zpracování

4.9.1.4 Analýza roku 2013

Rok 2013 pokračuje dle zprávy Ministerstva vnitra v obdobném trendu jako rok 2012 co se týče zjištěné škody u trestného činu krácení daně, u kterého byly zjištěny škody v opět rekordní výši téměř 7 miliard korun, ještě daleko větší nárůst zaznamenal počet odhalených trestných činů krácení daně v roce 2013, který narostl na celkový počet 1.114 jednotlivých útoků. To je přes dvacetiprocentní nárůst oproti roku 2012. Toto ukazuje na stále efektivnější boj proti daňovým podvodům a nabourávání trendu vysoké latence této kriminality. Samotný trestný čin krácení daně na celkové škodě způsobené státu hospodářskou kriminalitou má v roce 2013 téměř 94 procentní podíl.

Pro rok 2013 je dále typický trend přesunu organizovaného zločinu téměř v celé své působnosti do sekce hospodářské kriminality a zejména na úseku krácení daně. Jak je i z předchozích let, pak zejména z roku 2013 patrné, daňová kriminalita tvoří největší škodu, které se připisují na vrub našeho státu.

V roce 2013 se nadále evidují největší škody na úseku krácení daně z přidané hodnoty u dovozu minerálních olejů. Nadále pokračuje trend v navyšování zjištěných karuselových podvodů se snadno obchodovatelnými a hodnotnými komoditami jakými je elektronika a zejména mobilní telefony a ještě více jsou využívány rovněž hodnotné ale těžko evidovatelné a měřitelné komodity jakými jsou kovy, beton či ocel. U těchto karuselových podvodů je zřejmý mezinárodní charakter a miliardové škody.

Takováto trestná činnost se projevuje značnými dopady na rozpočet našeho státu. Kdy v rámci odhadu neměřitelných dopadů na náš rozpočet v roce 2013 daňovými úniky, jsou tyto škody odhadovány až na 230 miliard korun ročně. Tento odhad se shoduje i expertní komisí EU. Toto opětovně v roce 2013 ukazuje na značnou latenci této trestné činnosti a v poměru se zjištěnými škodami v roce 2013 ve výši cca 7 miliard korun, jde pouze o značný zlomek zadokumentovaných a odhalených škod.

V roce 2013 Finanční analytický útvar Ministerstva financí opětovně ukazuje na neustále se zvyšující nebezpečí z narůstání počtu a rozsahu karuselových podvodů u daně z přidané hodnoty, které jsou dle tohoto útvaru svou povahou v současnosti největším bezpečnostním rizikem pro náš stát na úseku hospodářské kriminality a svým rozsahem způsobených škod všeobecně největším rizikem. Na stejné riziko ve své zprávě upozorňuje i Generální finanční ředitelství, které nabádá k co nejúčinnější spolupráci orgánů činných v trestním řízení a orgánů na úseku kontroly výběru daně.

V roce 2013 se objevil i nový trend, kterým se stává systém daňových podvodů více sofistikovanější a složitější a tím je odvod výnosů z trestné činnosti na úseku DPH pomocí elektronické měny Bitcoin.

Co se opatření týče v roce 2013, tak v roce 2013 v boji proti daňovým únikům přispěly novelizace zákona o DPH a to zejména zavedení institutu nespolehlivého plátce a ručení za platbu na nenahlášené účty. Tyto úpravy však vedly ke zvýšeným nárokům na vyhledávací a kontrolní činnost a s odhalením více podezřelých jednání jsou spojeny obrovské nároky na orgány činné v trestním řízení.

V roce 2013 nelze nezmínit kauzu Metyl, která poukázala, že snaha docílit co největší daňových úniků a podvodů může mít důsledky fatální i na lidských životech. I přes tento smutný fakt, tato aféra v roce 2013 napomohla k navržení celé řady opatření a zejména co se označení lihu týče.

Ve zprávě Ministerstva vnitra pro rok 2013 je Útvarem odhalování korupce a finanční kriminality zejména poukazováno, že nejvíce účinným nástrojem v boji proti daňovým podvodům by bylo opětovné zavedení trestnosti přípravy tr. činu zkrácení daně.

Co se týče dalších opatření v roce 2013, tak se podařilo v tomto roce zajistit rekordní výši majetku a to v hodnotě 5.397.578.826,-Kč, tedy přes 5 miliard oproti necelým dvěma miliardám v roce 2012. Útvar odhalování korupce a finanční kriminality ve své zprávě nejvíce upozorňuje na značné usnadnění cestou zavedení centrálního registru bankovních účtů, toto opatření by tak značně zlevnilo a urychlilo proces finančního šetření, které je nedílnou součástí zajišťování majetkových hodnot u daňových kauz.

V rámci zefektivnění mezinárodní spolupráce na úseku boje s daňovou kriminalitou byl v roce 2013 Útvar pro odhalování korupce a finanční kriminality

zapojen do mezinárodní sítě s názvem Carin, která se zabývá sběrem poznatků a informací k mezinárodními praní špinavých peněz. Tato síť spojuje instituce na mezinárodním poli zabývající se zajišťováním výnosů z trestné činnosti.

Tabulka č.6: Stav hospodářské tr. činnosti a jejich škod v roce 2013

Druh tr. činnosti	Počet tr. činů	Podíl z celkového počtu tč. v %	Způsobená škoda v tisících Kč	Podíl z celkových škod hospodářské kriminality v %	Podíl škody hosp. kriminality pouze vůči státu v %
Krácení daně	1 114	3,67	6 843 153	34,94	93,81
Neodvedení daně	583	1,92	132 437	0,68	1,82
Dotační podvod	91	0,30	161 039	0,82	2,21
Zkreslování údajů o hospodaření	332	1,09	111 434	0,57	1,53
Padělání a pozměňován peněz	1 618	5,33	6 375	0,03	0,09
Neoprávněné podnikání	104	0,34	20 711	0,11	0,28
Podvody proti sociál. zabezpečení	435	1,43	19 408	0,10	0,27
Pašování a kráčení cla	2	0,01	0	0,00	0,00
Padělání známek, kolků a nálepek	3	0,01	51	0,00	0,00
Ostatní tr. činy proti měně	17	0,06	9	0,00	0,00
Neoprávněné provozování loterie	20	0,07	45	0,00	0,00
Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení	1	0,00	0	0,00	0,00
Hosp. tr. činy s dopadem na stát	4 320	14,23	7 294 662	37,25	100,00
Hospodářské tr. činy celkem	28 216	100,00	13 899 515	100,00	37,25

Zdroj: Ministerstvo vnitra, vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky č. 6 a následně níže uvedeného grafu č.5 je opět patrné jak velké škody v roce 2013 vůči státu opětovně tvořila trestná činnost na úseku krácení daně. Jde opět o značný podíl z hospodářské trestné činnosti. V roce 2013 je však patrný další nárůst způsobené škody trestným činem krácení daně. Tento nárůst s největší pravděpodobností pramení ze stále více efektivnější práce ÚOKFK a odhalení o téměř jak 20 % více trestných činů na úseku krácení daně než v roce 2012.

Graf č. 5: Graf podílu škod tr. činů hospodářské kriminality vůči státu v roce 2013

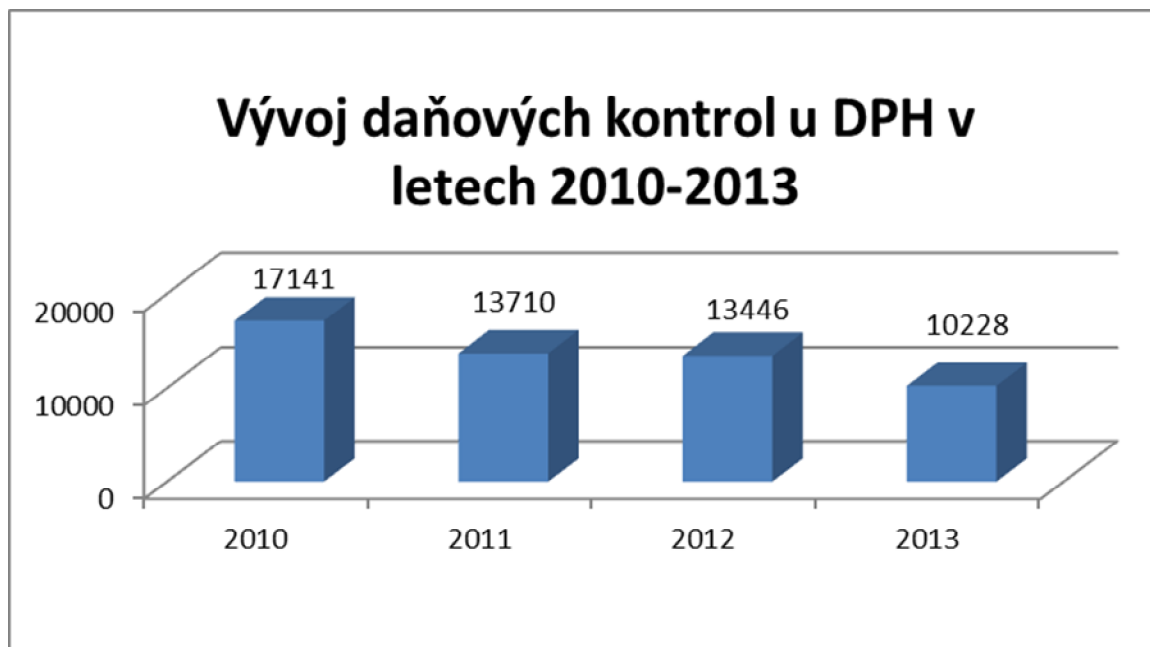


Zdroj: Ministerstvo vnitra, vlastní zpracování

4.9.2 Analyzování rozvoje doměrků daní

Každoročně je finančními úřady uskutečňováno mnoho daňových kontrol. Kontrola daní je definována v rámci šestnáctého paragrafu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Záměrem těchto kontrol je zjistit a prověřit základy daně a ostatní náležitosti, jež jsou nutné pro korektní určení daní. Zaměřují se hlavně na důležité poplatníky i plátce, ale zajímaví je i zatím neproověřené a potenciálně problematické daňové subjekty, u nichž daňové úniky hrozí.

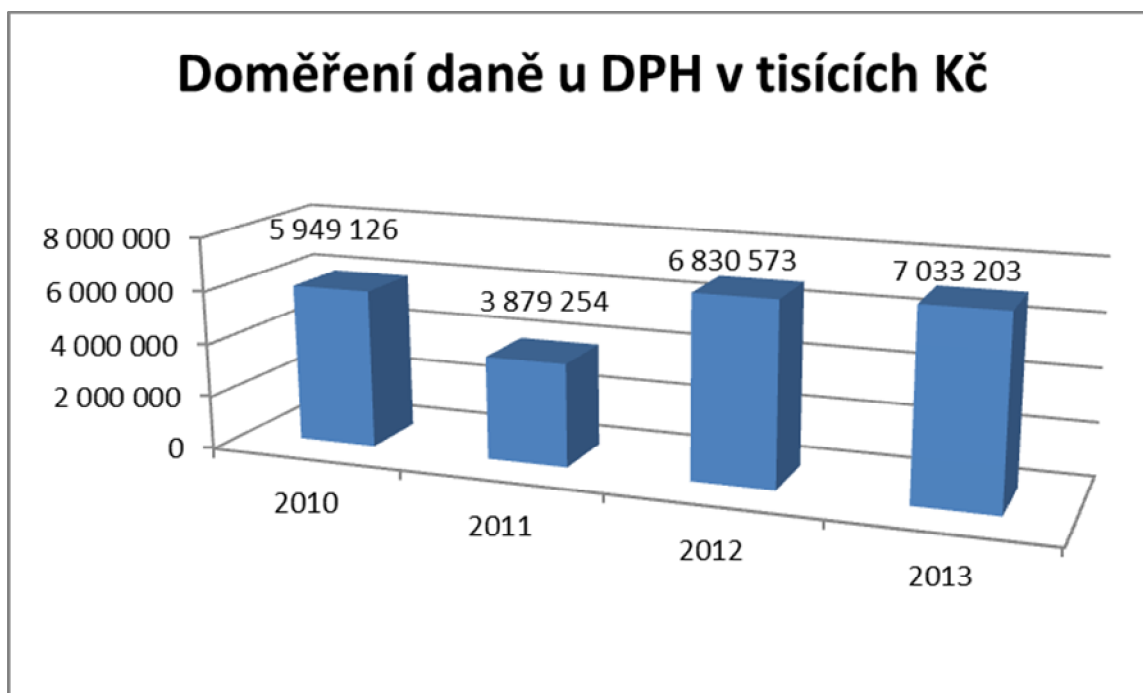
Graf č. 6: Graf vývoje daňových kontrol u DPH v letech 2010-2013



Zdroj: Ministerstvo financí, vlastní zpracování

V grafu č. 6 je uvedeno množství kontrol daní zaměřených na DPH od roku 2010 do roku 2013. V grafu je možné vidět snižování množství daňových kontrol, které je s každým dalším rokem postupně nižší a nižší. Ale pokud jde o velikost doměřených daní, u nich menší množství kontrol nepozorujeme. Zde je vidět opačná tendence, a to několikanásobné zvýšení sumy peněz, která byla kontrolory doměřena (jak můžete sami vidět v pátém grafu). Došlo k tomu v důsledku zefektivnění činnosti analytického týmu. Jeho kontroloři totiž nyní prověřují jednotlivé společnosti cíleně, skončila tak namátková kontrola typická pro předešlá léta. Nárůst doměrků v rámci DPH způsobilo hlavně aktivní řešení velkých podvodů v oblasti pohonných hmot.

Graf č. 7: Graf vývoje doměření daně u DPH v letech 2010-2013



Zdroj: Ministerstvo financí, vlastní zpracování

4.9.2.1 Analýza roku 2010

Během roku 2010 byla v rámci 17 141 kontrol doměřena DPH o celkové výši 5 949 126 000,-Kč. Ve srovnání s předešlým rokem 2009 se doměřená daň více než zdvojnásobila. K pozitivním závěrům vycházejícím z daňových kontrol patrně dopomohlo i navýšení a zlepšení vzájemné spolupráce a komunikace, která probíhá mezi Finančně analytickým útvarem České republiky a Českou daňovou správou. V roce 2010 navíc proběhla pod záštitou daňové správy nejdůležitější kontrola v rámci celé naší země, ve které bylo přezkoumáváno obchodování s pohonnými hmotami. Celková suma uskutečněných daňových kontrol se snížila o 6,24 %, neboť se stala o poznání složitější. K nejnáročnějším kontrolám v roce 2010 se řadí přezkoumávání

řetězců firem, u kterých je podnikání doprovázeno snahou o získání neúměrně vysokého odpočtu DPH, které není oprávněné.

4.9.2.2 Analýza roku 2011

Ve srovnání s rokem 2010 zaznamenáváme v následujícím roce pokles, a to o 3 431 kontrol, doměřená daň ve svém souhrnu poklesla o 35 %. Protože jsou kontroly náročnější na provádění, je jen pochopitelné, že taková změna postupně vedla ke snížení jejich množství. Prvního dubna roku 2011 vstoupila v platnost novela zákona o dani z přidané hodnoty, která zavedla nové zásadní postupy a mohla tak způsobit, že se snížila výše doměrků. Nejvyšší doměrky se objevily ve spojitosti s nekontaktními nebo dokonce neexistujícími společnostmi a jejich fiktivním plněním. Často se jednalo především o neprokázané služby, které si zaúčtovaly do svých daňových nákladů. V roce 2011 byla zavedena zásadní změna, a to přenesená daňová povinnost v rámci několika komodit (jako je například dodej šrotu či odpadu nebo obchodní transakce v rámci emisních povolenek). Nadměrný odpočet se v souvislosti s neoprávněným čerpáním vyšplhal na 2 142 milionů korun.

4.9.2.3 Analýza roku 2012

Během roku 2012 se zefektivnila činnost, kterou vykonávají správci daně i jejich kontrolní práce, protože byl ustanoven Specializovaný finanční úřad, který spravuje ty daňové subjekty, které zdatelně působí na celé vybírání daní. Opět se snížily daňové kontroly a navýšila se doměřená částka v souvislosti s daňovými kontrolami u DPH. Od roku 2011 do roku 2012 bylo možné pozorovat nárůst o 76,08 %. K tomu dopomohly kontrolní akce prováděné po celé zemi. Soustředily se na daňové úniky v oblasti dovozu PHM ze zahraničí k nám do Čech.

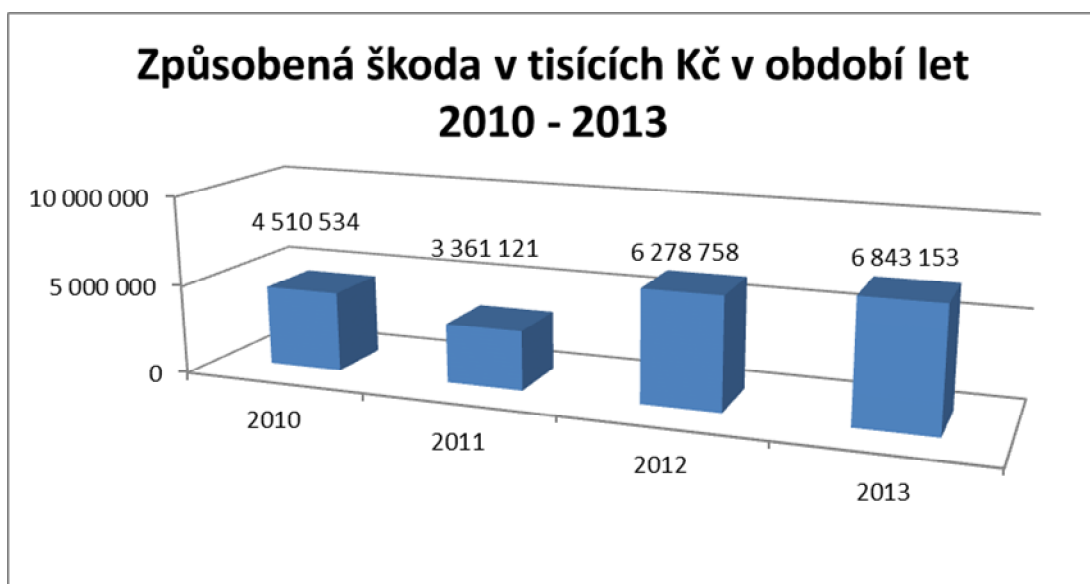
4.9.2.4 Analýza roku 2013

Během roku 2013 došlo opět ke snížení celkového počtu provedených kontrolu DPH a i přesto nadále pokračuje trend v navýšení doměřené částky na 7 033 203 000,- Kč. Nadále tedy v tomto roce pokračuje zefektivnění činnosti správce daně a jejich kontrolní práce, která spočívá v cílenějším a operativnějším výběru subjektů pro kontrolu.

5 Shrnutí výsledků zkoumání

Při porovnání jednotlivých let a dostupných dat je evidentní, jak zásadním problémem daňové úniky jsou. Z uvedeného šetření je patrné, že škoda způsobená touto trestnou činností v průběhu uvedených let stoupá, viz graf č. 8 v DP. Tento fakt nelze ale primárně brát jako negativní stav; při porovnání je nutné si uvědomit, že jednotlivá data jsou škody zadokumentované Policií ČR, tedy škody odhalené. V tomto porovnání je nutné brát i v potaz neustále vysokou latenci této trestné činnosti, tedy jinak řečeno neodhalenou a tedy nevidovanou a nezadokumentovanou daňovou trestnou činností.

Graf č. 8: Graf vývoje škod tr. činu zkrácení daně vůči státu v období let 2010-2013,

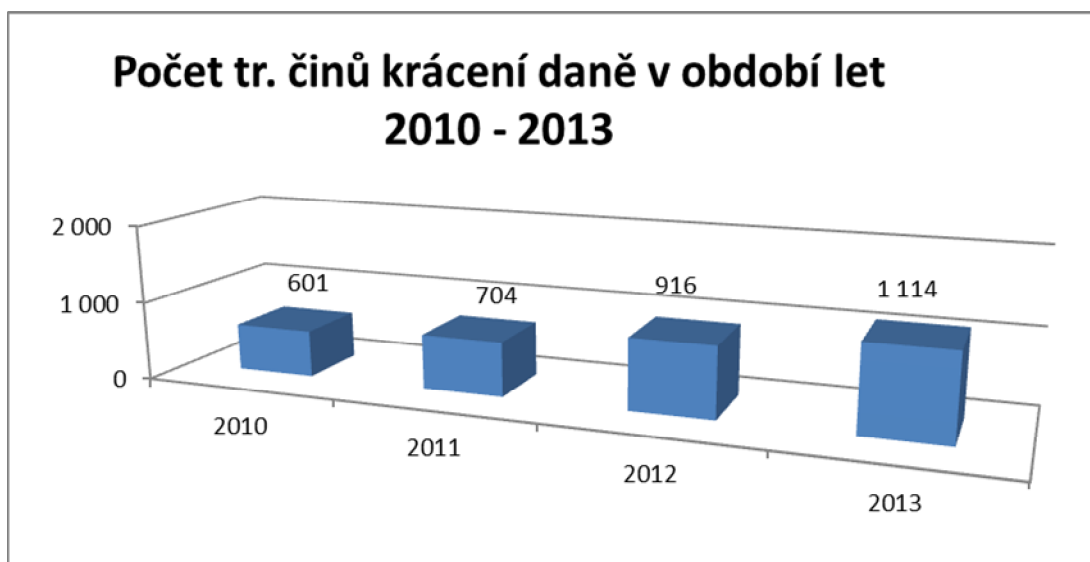


Zdroj: Ministerstvo vnitra, vlastní zpracování

V tomto porovnání je tedy nutné brát i v úvahu, z kolika jednotlivých útoků tato zadokumentovaná škoda vychází. Po porovnání jednotlivých let je evidentní, že počet odhalených trestných činů pravidelně stoupá, a je tedy otázkou, zda jde o navyšování škod způsobených touto trestnou činností, či zda se jedná o efektivnější práci

kontrolních subjektů daně a práce Policie ČR v nabourávání značné latence této trestné činnosti a zefektivnění jejího odhalování a dokumentování.

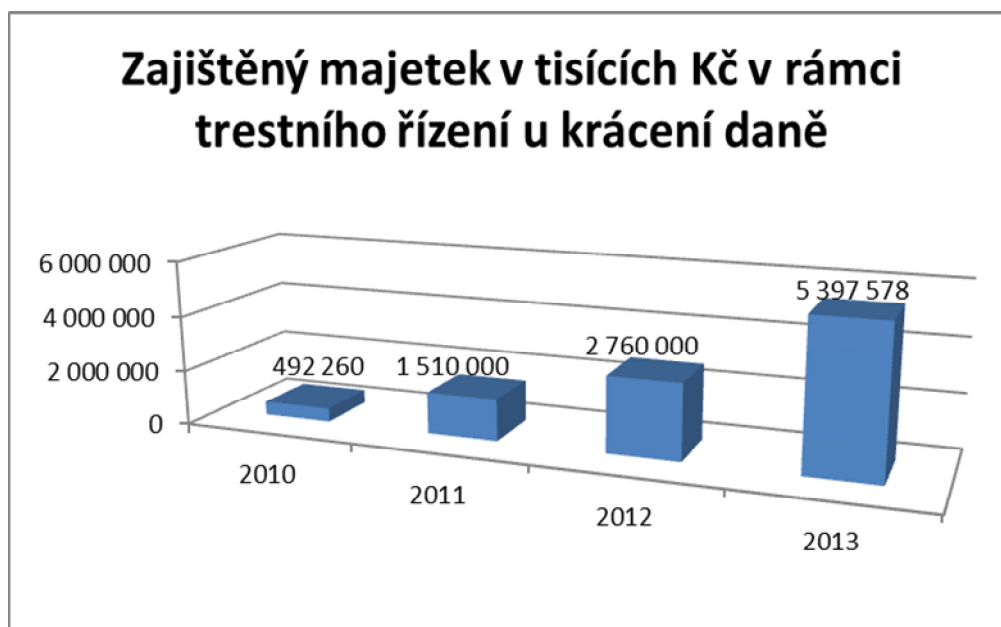
Graf č. 9: Graf vývoje odhalených tr.činů zkrácení daně v období let 2010-2013



Zdroj: Ministerstvo vnitra, vlastní zpracování

Podle mého názoru na základě zjištěných výsledků se jedná o efektivnější práci správce daně a Policie ČR, a to s ohledem na zvyšující se počet odhalených trestných činů v tomto úseku společně s odhalenou způsobenou škodou a dále s narůstajícím množstvím zajištěného majetku v rámci trestního řízení.

Graf č. 10: Graf zajištěného majetku v období let 2010-2013



Zdroj: Ministerstvo vnitra, vlastní zpracování

Nutné je však poukázat na zjištění odhadu neměřitelných dopadů na náš rozpočet v roce 2013 daňovými úniky: tyto škody jsou odhadovány až na 230 miliard korun ročně. Tento odhad se shoduje i s expertní komisí EU. Z tohoto zjištění je evidentní, jak velké mezery v rámci odhalení a potírání této značně škodlivé činnosti ještě existují. Při zvážení rozpočtu ČR v roce 2013, který měl skutečné příjmy ve výši 1 092 miliard Kč a výdaje 1 173 miliard Kč, tedy schodek 81 miliard Kč, je patrné, že takové ztráty si náš stát nemůže dovolit, a bylo by tedy podle mého názoru vhodné věnovat větší část rozpočtu na odhalování této zásadní trestné činnosti při zvážení značné rezervy v jejím odhalování.

Samotné zkoumání také rovněž poukázalo na to, jak obrovský vliv na efektivitu odbourávání daňových úniků má i spolupráce mezi orgány Ministerstva financí ČR a Policie ČR, která se podle zjištění v posledních letech vyvíjí opravdu kladně. Naprosto jednoznačným a velmi efektivním příkladem se na tomto poli ukázal být tým daňové Kobry, který tento závěr zcela podtrhuje. Z šetření rovněž vyplynul fakt, že značné

daňové úniky probíhají na mezinárodní úrovni, a je tedy velmi důležité se důkladně věnovat mezinárodní spolupráci. V rámci šetření bylo zjištěno, že v tomto úseku je stav naší policie velmi dobrý - zdárně spolupracuje a vytváří mezinárodní týmy v boji proti krácení daně na mezinárodní úrovni a velkého rozsahu.

V průběhu šetření se rovněž ukázal značný nedostatek v boji proti daňovým únikům, jímž je chybějící centrální registr bankovních účtů, který tak značně znesnadňuje Policii ČR finanční šetření a tedy odhalování trestné činnosti v tomto úseku. Vláda na konci roku 2014 schválila zavedení takového registru, avšak pro tento registr ještě není schválen zákon. Je tedy otázkou, zda se tento registr povede v budoucnosti zavést. Dále v rámci šetření bylo zjištěno, že Policie ČR neustále volá po znovuzavedení trestnosti přípravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby, což by bylo účinným nástrojem v boji proti daňovým únikům.

Z analýzy vybraných daňových opatření je patrné, že případné zavedení reverse charge by vedlo k nadměrné administrativní zátěži daňových subjektů, a to jak osob povinných, tak správce daně. Vzhledem k neuvěřitelným škodám způsobených daňovou kriminalitou a daňovými úniky, jak bylo popsáno výše, by však byly takové náklady pouze zlomkové. Dále bylo zjištěno, že zavedením systému reverse charge by tento systém byl funkční jen v případě, pokud by tohoto institutu využily veškeré členské země Evropské unie.

Toto opatření by bylo důrazným nástrojem pro omezení daňových úniků celkově. Rovněž by to vedlo ke spravedlivé hospodářské soutěži a zdravému konkurenceschopnému prostředí a trhu. Pokud jde o zavedenou třetí sazbu daně od roku 2015, to je pouze další prostor pro nekalé praktiky podvodníků a manipulaci s těmito sazbami a uplatňování výhodnější sazby. Je to rovněž zneprůhlednění systému výběru daně.

Rovněž institut seznamu nespolehlivých plátců daně vede ke zmenšení rizika daňových úniků; jednoznačnou nevýhodou je však vysoká administrativní zátěž a náklady pro poctivé firmy na trhu. Možností pro snížení administrativní zátěže by však bylo podávání priznání elektronickou cestou, jak je popsáno výše.

Dále z pohledu daňových kontrol je pozoruhodné, že ve sledovaném období množství doměřených daní roste i přesto, že výše daňových kontrol klesá. Za to může především razantnější a cílenější kontrola u potenciálně rizikových subjektů, protože správci daně se zaměřují na hlubší, výkonnější a záměrnou kontrolu hlavně tam, kde je předpoklad značného efektu. V rámci doměřování daní z veškerých daní daňového systému České republiky byla daň z přidané hodnoty nejpodstatnější položkou v úhrnném množství doměrků z kontrol daní. K tomu došlo kvůli velké spoustě možností, jak lze daň z přidané hodnoty obejít, a v důsledku existence nemalého prostoru, kde mohou daňové úniky vznikat. Stav navýšení či snížení doměřené daně by mohl být vysvětlen několika rozličnými způsoby. V rámci zvyšování doměrků daně se může tato skutečnost odrazit v efektivnější práci jak finančních úřadů, tak i kontrol daní. Ve zkoumaných letech byly prováděny hluboké analýzy, které ukázaly, jak jsou nelegálně kráceny daně z přidané hodnoty. Jestliže ale nahlédneme na tyto údaje z jiné perspektivy, můžeme pak nabýt přesvědčení, že zvolené prostředky zřízené proti daňovým únikům se neukázaly být tak účinnými, jak bylo původně zamýšleno. Pokud jde o snížení hodnoty doměřených daní, bylo by možné dívat se na to jako na ukazatel nízké efektivnosti samotných kontrol, které mají na svědomí správci daně; takové tvrzení ale daňová správa popírá. Další možností, jak si situaci vysvětlit, je shledat zvolená opatření za prospěšná, a tedy snižující daňové úniky. Takové domněnky by ale potřebovaly jako oporu další data, dokládající navýšení efektivity činnosti správců daně či údaje podporující snížení daňových úniků. Tyto údaje ale daňová správa nezveřejňuje. Znovu jsme tak u tvrzení, že zápolení s daňovými úniky není jednoduché, stejně jako jejich měření. Takový problém nezmizí během chvíle. Tento běh na dlouhou trať vyžaduje ještě mnoho debat a dlouhé přemítání.

Pokud jde o navrhovaná opatření k odstranění či zmírnění daňových úniků, pak na základě zjištěného stavu je podle mého názoru jednoznačně potřebné znovuzavedení trestnosti přípravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby, dále v rámci finančního šetření je pro budoucí efektivitu boje proti daňovým únikům nutné zavedení centrálního registru bankovních účtů. V rámci způsobu výběru daně by podle mého názoru bylo značně efektivní rozšíření systému reverse charge, a to hlavně v rámci celé Evropské unie, a zejména na pohonné hmoty, které jako komodita mezi daňovými úniky značně vynikají. Dále pak je podle mě potřebné co nejvíce podporovat jednotlivé orgány jak Policie ČR, tak ministerstva financí, v jejich společné spolupráci. V souvislosti s velkými rezervami pro odhalování značně latentní trestné činnosti tohoto druhu a poměrně zlepšující se efektivitou v rámci tohoto odhalování by podle mého názoru bylo značně efektivní navýšení financování specializovaných útvarů Policie ČR a ministerstva financí k navýšení odhalených daňových úniků a zajištění většího množství majetku pocházejícího z této trestné činnosti.

6 Závěr

Oblast daňových úniků je složitá a cesta k nalezení efektivního řešení vyžaduje náležitou pozornost. Na rozsah daňových úniků má vliv jak daňový systém daného státu a jeho komplexnost, tak i množství placených daní a hojnost úlev na daních, které stát umožňuje. Kvůli nevhodnému způsobu vybírání daní či neschopnosti odhalení nekalých praktik v tomto úseku ztrácí naše státní pokladna i desítky miliard korun za rok. Odhady dokonce hovoří až o stovkách miliard korun. Česká republika je zemí s dlouhodobě deficitním rozpočtem, a pokud nedokáže účinně vybírat daně, přináší to s sebou růst zadlužení či zvyšování daňové zátěže obyvatel s cílem, aby byl nahrazen finanční výpadek vytvořený právě v souvislosti s daňovými úniky. Dopad na státní kasu však není jediným dopadem daňových úniků u DPH na náš stát; určité formy nelegálních jednání ve vztahu k DPH mají dopad i na zdravé tržní prostředí a konkurenceschopnost, kterou v některých svých formách fakticky likvidují. Samotná trestná činnost v tomto úseku je značně problematicky prokazatelná a různé formy těchto nelegálních praktik nejsou doposud zmapovány a objasněny, navíc mnozí pachatelé svým myšlením objevují stále nové a nové způsoby, odvozené od vývoje kontrolních mechanismů správců daně, legislativy a v neposlední řadě i od způsobů policie takovou činnost odhalovat a prokazovat. Z důvodů evidentních obrovských zisků pramenících z této nelegální činnosti roste pro náš stát i velké bezpečnostní riziko plynoucí ze značné organizovanosti této nelegální činnosti a možnosti zapojení do sféry justice, policie a politických stran. Tato značná organizovanost je evidentní i z rozrůstajícího se mezinárodního rozsahu. Dalším sekundárním dopadem pro náš stát, pramenícím z této nekalé činnosti, je i provázanost takové daňové kriminality s další závažnou trestnou činností, jako je korupční jednání, vraždy a vydírání. Značnou pomocí převážně naší policii by tak podle mého názoru bylo znovuzavedení trestnosti přípravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby, což by umožnilo postihovat větší míru osob věnujících se těmto nekalým praktikám. Další pomocí, a to hlavně v rámci finančního šetření, by bylo zavedení fungujícího centrálního registru bankovních účtů.

Problematické je, že zavedení určitých efektivních opatření si žádá i proměnu současné legislativy, a to není snadné. K tomu ještě některá nová ustanovení dělají daňový systém stále složitější a rostou administrativní náklady, a to jak u plátců daně, tak i u samotných správců. Vybírání daní je čím dál komplikovanější a otevírá nové možnosti, jak daňovou povinnost obejít.

Celkovou sumu daňových úniků můžeme jen těžko odhadnout, protože existují různé definice toho, co je možné za daňový únik označit. Protože neexistují přesné informace o daňových únicích v rámci DPH, je těžké jakékoli měření i analýza efektivnosti zvolených nástrojů pro boj s daňovými úniky. Pozitivní je, že se zavedla přenesená daňová povinnost, neboli reverse charge. S jejím příchodem se zlepšilo vybírání daní u těch komodit, na něž se tato novinka aplikuje. Proto by rozšíření tohoto režimu mohlo mít kladné výsledky i v jiných oblastech, což by mělo být značně přínosné pro státní rozpočet. Pokud zkusíme najít místo, kde stát nejvíce trátí z hlediska daňových úniků na DPH, ocitneme se v oblasti obchodování s pohonnými hmotami. Společnosti je kupují bez DPH v jiné zemi a během dalšího prodeje do České republiky s využitím složité sítě distributorů a tzv. „bílých koní“ nesplní svou daňovou povinnost. Stát v takové chvíli ztrácí na každém prodaném litru přibližně 6 korun. Pokud uvážíme, že se během dřívějších let dováželo asi 60 milionů litrů pohonných hmot za měsíc, můžeme vypočítat ztrátu státní pokladny na uniklé dani přibližně 360 milionů korun za měsíc. To je vskutku vysoká cifra, o kterou je státní rozpočet ochuzen. Možným řešením problému by mohl být právě režim reverse charge, ovšem Evropská unie s jeho povolením v rámci PHM prozatím nesouhlasí.

Pokud jde o zavedená opatření, jako je kupříkladu soupis plátců, kteří nejsou spolehliví, měsíčně vymezené období zdanění nebo zveřejňování účtů u bank, zastávám názor, že napomáhají snížit daňové úniky v rámci DPH. Myslím si to proto, že daňové subjekty jsou pod větší kontrolou správců daně a ti mají možnost zabránit hrozícím daňovým únikům.

V rámci daňových kontrol bylo na základě získaných dat zjištěno, že množství daňových kontrol s každým dalším rokem postupně klesá. V objemu doměřených daní se taková tendence ale neprojevila. Na tato fakta je možné pohlížet z několika perspektiv, u kterých se ale nemůžeme opírat o žádné údaje od České daňové správy či jiné instituce. Nejprve se soustředíme na rostoucí množství doměřených daní. Tento nárůst mohlo způsobit zlepšení činnosti daňových kontrol. Doměrky u DPH mohly růst i z toho důvodu, že se zvolená opatření vytvořená s cílem zamezení daňovým únikům projevila jako nefunkční, případně se mohly daňové subjekty soustředit na ostatní komodity, na něž tato opatření nebyla aplikována. 35% snížení doměřené daně, které nastalo v roce 2011, je možné vysvětlovat pomocí opačné tendence, než jak tomu bylo u růstu. Takže se mohla zhoršit činnost daňových kontrol, při níž bylo úkolem správců daně hlídat potenciální prostor pro vznik nových problémů v rámci daňového systému. Také by se jevílo jako plus, že opatření v boji proti daňovým únikům se ukázala jako efektivní a nové nástroje, které se podařilo dříve prosadit, příznivě ovlivňují navrácení prostředků, o které stát dříve přišel.

Na základě uvedených informací a uskutečněných analýz zastávám názor, že ačkoli se zákonodárci a správci daně snaží sebevíc, bude mít daňový subjekt pokaždé trochu náskok, a že zápolení s daňovými úniky v rámci daňového systému je vždy skutečně náročné.

Pokud jde o zvolené cíle této práce, podle mého názoru se je podařilo splnit. Práce poukázala na aktuálnost a značné dopady obcházení povinnosti odvodu DPH na náš stát, a to nejen z pohledu finančního, ale z hlediska i jiných skrytých bezpečnostních rizik vycházejících z trestné činnosti v tomto úseku. Stejně tak se podařilo ukázat vývoj a způsoby porušování takové činnosti. V rámci této práce jsem navrhl i možná opatření ke zmírnění této společensky nebezpečné činnosti.

7 Použitá literatura:

BERGER, W., C. KINDL a M. WAKOUNIG. Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář. 1. vyd. Praha: VOX, 2010, 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

BŘEZINA, J. Daňová teorie a politika. 1. vyd. Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2005, 78 s. ISBN 80-213-1362-5.

KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

LÁCHOVÁ, L. Daňové systémy v globálním světě. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.

MARKOVÁ, H. Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2013. Praha: Grada Publishing, 2013. 272 s. ISBN 978-80-247-4643-2.

MARTINEZ, J. - C. Daňový únik. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, 144 s. ISBN 80-901918-3-5.

NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

STRECKOVÁ, Yvonne. Veřejná ekonomie pro školu i praxi. Vyd. 1. Praha: Computer Press, 1998, xii, 214 s. ISBN 80-722-6112-6.

SVÁTKOVÁ, Slavomíra a Hana ZÍDKOVÁ. Teoretické a praktické aspekty veřejných financí: Možnosti a meze principu reverse-charge Praha: Oeconomica, 2011. ISBN 978-80-245-1763-6

ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník: komentář. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, 2 sv. ISBN 978-80-7400-428-5.

ŠIROKÝ, J. Daňové teorie: s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty Literatura 69 SD EU včetně zpracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES. 4.

vyd. Praha: Linde, 2010, 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

TÝČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges, 2010, 304 s. ISBN 978-80-87212-60-8.

VANČUROVÁ, A. A L. LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. Praha: 1. VOX, 2010, 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L.: *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-808-7480-236.

Použitá legislativa:

- Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty
- Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
- Zákon č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník

Internetové zdroje:

- <http://www.policie.cz>
- <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/266834-analytici-treti-sazba-dph-neni-vhodna-hrozi-danove-uniky/>
- <http://domaci.eurozpravy.cz/politika/43491-miliardove-kraceni-dani-na-pohonných-hmotach/>
- <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/informace-mf-dph-1-1-2013-11053>
- Daňové úniky ochudí Česko o 30 miliard ročně. In: *E15.cz: Zprávy* [online]. 2012 [cit. 2014-05-12]. Dostupné z: <http://zpravy.e15.cz/byznys/doprava-a-logistika/danove-uniky-ochudi-cesko-o-30-miliard-rocne-741196>
- Představení návrhů opatření v daňové oblasti. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-05-12]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/predstaveni-navrhu-opatreni-v-danove-obl-17367>
- Třetí sazba DPH státní kasu přijde na tři miliardy korun. In: *E15.cz: Zprávy* [online]. 2014 [cit. 2014-05-12]. Dostupné

z:<http://zpravy.e15.cz/domaci/politika/treti-sazba-dph-statni-kasu-prijde-na-tri-miliardy-korun-1080747>

- <http://www.mvcr.cz/>
- <http://www.mfcr.cz/>