

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Daňové úniky na dani z přidané hodnoty a jejich
eliminace**

Vojtěch Stejskal

© 2014/2015 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí
Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Vojtěch Stejskal

Podnikání a administrativa

Název práce

Daňové úniky na dani z přidané hodnoty a jejich eliminace

Název anglicky

Value Added Tax Fraud Elimination

Cíle práce

Cílem této diplomové práce je identifikace nejčastějších způsobů daňových podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty, kvantifikace výše podvodně získaných peněžních prostředků ze státního rozpočtu a návrhy eliminace těchto daňových úniků.

Metodika

V první části literární rešerše bude vysvětlen půsodní smysl daně z přidané hodnoty, fungování finanční správy při správě daně z přidané hodnoty a nejdůležitější anti-evasion zákonná ustanovení. Následující část bude zahrnovat analýzu 50 až 100 případů daňových úniků za posledních 5 až 10 let. U jednotlivých daňových podvodů bude popsán způsob krácení daně s odkazem na výše popsané fungování jednotlivých podvodů a zjištěn dopad na státní rozpočet. Dle způsobu daňového podvodu budou jednotlivé případy rozděleny do kategorií. Následně budou zkoumány jednotlivé kategorie daňových podvodů a budou zjišťovány nedostatky z pohledu správy daně z přidané hodnoty. V další části budou zkoumána opatření zabráňující daňovým únikům, která již byla do zákona o DPH od počátku jeho účinnosti implementována. Poslední částí budou návrhy na zlepšení a jejich možnosti implementace do stávajících daňových zákonů.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 str.

Klíčová slova

DPH, karuselové podvody, nespolehlivý plátce, ručení za daň, vývoz zboží, dodání zboží, fiktivní plnění.

Doporučené zdroje informací

Archív tiskových zpráv Policie ČR. [online]. Dostupné z:

<<http://www.policie.cz/clanek/archiv-tiskovych-zprav-563029.aspx>>

ČASTORÁL, Z. Ekonomická kriminalita (z pohledu řízení a správy). 1. vydání. Praha: Vysoká škola finanční a správní, o. p. s., 2007. 184 s. ISBN 978-86754-83-3

Evropská komise. Zelená kniha o budoucnosti DPH Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH. [online]. 2010. Dostupné z: < http://ec.europa.eu/green-papers/index_cs.htm#2013>

HOBZÍK, A. Daňové úniky v ČR. [online]. 2011. Dostupné z: <

http://is.muni.cz/th/210929/pravf_m/Diplomova_prace_Adam_Hobzik.pdf>

HOLUBOVÁ, O. DPH: výklad vybraných pojmů. Praha: ASPI, 2007, 137 s. ISBN 978-80-7357-233-4

Judikáty ESD. Spojené případy C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C-484/03 Bond House, stanovisko Generálního advokáta Poiares Madura. [online]. Dostupné z ASPI

KREMSKÝ, P. Daniari nasadia zbraň na podvody s DPH. [online]. 2013. Dostupné z: <

<http://ekonomika.sme.sk/c/6988078/daniari-nasadia-zbran-na-podvody-s-dph-elektronicky-vykaz.html>>

SEMERÁD, P., BARTŮŇKOVÁ, L., SEMERÁD, M. Karuselové podvody u daně z přidané hodnoty se zaměřením na trh s pohonnými hmotami. [online]. Dostupné z:

<http://www.tvp.zcu.cz/cd/2013/PDF_sbormik/60.pdf>

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

Směrnice Rady 2008/117/ES kterou se mění směrnice 2006/112/ES

SOPKOVÁ, E., RAŠKOVSKÁ, K. Daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty v podmienkach Slovenskej republiky. [online]. 2013. Dostupné z: <http://www.slu.cz/opf/cz/informace/acta-academica-karviniensia/casopisy-aak/aak-rocnik-2013/docs-1-2013/Sopkova_Raskovska.pdf>

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Předběžný termín obhajoby

2015/06 (červen)

Vedoucí práce

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Elektronicky schváleno dne 29. 9. 2014

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 13. 03. 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Daňové úniky na dani z přidané hodnoty a jejich eliminace" 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 31. 3. 2015

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D. za odborné vedení, rady a ochotu při zpracování mé diplomové práce.

Daňové úniky na dani z přidané hodnoty a jejich eliminace

Souhrn

V této práci se autor zaměřil na daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty, které měly přímý dopad na státní rozpočet České republiky. Do analytického zkoumání byly vybrány případy daňových úniků z několika posledních let. Tyto jsou zkoumány z pohledu způsobu jejich provedení, používaných komodit a dopadu na státní rozpočet České republiky. Jednotlivé případy daňových úniků jsou tříděny do skupin podle společných znaků jejich provedení a tyto skupiny jsou následně podrobeny další analýze. Výsledkem analýzy je odhalení nejnebezpečnějších způsobů páchaní daňových úniků s ohledem na jejich množství a negativní vliv na státní rozpočet České republiky. V rámci této práce byly jako nejnebezpečnější vyhodnoceny fiktivní plnění v rámci tuzemska a kolotočové podvody. Dalším výsledkem této analýzy je odhalení nejčastěji využívané komodity pro páchaní daňových úniků. Jako nejproblematictější byly vyhodnoceny pohonné hmoty.

V další části bylo provedeno šetření důležitých legislativních ustanovení pomáhajících v boji s daňovými úniky, jako například ustanovení o nespolehlivém plátcí či povinná kauce pro distributora pohonných hmot, přičemž byly navrženy dodatky k těmto ustanovením, které by zvýšily jejich efektivnost. Na základě údajů získaných z analýzy byla také navržena nová opatření v podobě nových elektronických výkazů či institutu nového plátce. Přínosem této práce je poukázání na slabá místa daňové legislativy a zvýšení efektivity boje s daňovými úniky.

Klíčová slova: Daň z přidané hodnoty (DPH), daňový únik, kolotočový podvod, fiktivní plnění, bílý kůň, pohonné hmoty, odpočet daně, nespolehlivý plátc, režim přenesení daňové povinnosti.

Value Added Tax Fraud Elimination

Summary

In my thesis I have focused on evasion of value added tax, which had a direct impact on the state budget of the Czech Republic. In the analytical consideration I have included cases of tax evasion from the last few years. These are examined from the perspective of the way of implementation, use of commodities and the impact on the state budget of the Czech Republic. Individual cases of tax evasion are classified into groups according to their common characteristics and these groups are furthermore subject to analysis. The result of analysis is to reveal the most dangerous ways of committing tax evasion with respect to their volume and negative impact on the state budget of the Czech Republic. As part of my thesis I have evaluated as the most dangerous cases fictitious domestic transactions and carousel frauds. Another result of this analysis is to reveal the most commonly used commodities for committing tax evasion. As the most problematic fuels have been evaluated.

In the next section, I have realized an investigation of important legislative provisions helping in the fight against tax evasion, such as an unreliable payer or mandatory deposit for fuel distributors, and furthermore I have proposed amendments to these provisions that would increase their effectiveness. Based on my analysis I have also proposed new measures in form of new electronic reports or institute of a new billing. The contribution of this thesis is to point out the weaknesses in tax legislation and increased efficiency in the fight against tax evasion.

Keywords: Value added tax (VAT), tax evasion, carousel frauds, fictitious transactions, white horse, fuels, unreliable payer, reverse charge.

Obsah

Seznam obrázků	5
Použité zkratky	5
1. Úvod.....	6
2. Cíl a metodika	7
3. Literární rešerše	8
3.1. Daň z přidané hodnoty	8
3.1.1. Zákon o dani z přidané hodnoty	8
3.2. Správa DPH.....	13
3.2.1. Místní šetření	13
3.2.2. Postup k odstranění pochybností	14
3.2.3. Daňová kontrola.....	14
3.2.4. Lhůty	15
4. Analýza daňových úniků	16
4.1. Obecné znaky daňových úniků	16
4.2. Jednotlivé případy daňových úniků	17
4.3. Skupiny daňových úniků se společnými znaky	34
4.3.1. Karuselové „kolotočové“ podvody	34
4.3.2. Podvody s fiktivním plněním v rámci tuzemska	36
4.3.3. Nadhodnocený vývoz	37
4.3.4. Nepřiznané pořízení z JČS.....	38
4.3.5. Pořízení z JČS a dodání do JČS bílými koňmi	39
4.3.6. Fiktivní dodání a fiktivní vývoz.....	39
4.3.7. Pořízení minerálních olejů z JČS.....	39
4.3.8. Jiné typy daňových úniků	40
4.4. Analýza jednotlivých skupin daňových úniků	40
4.4.1. Analýza z pohledu četností jednotlivých podvodů	40
4.4.2. Analýza z pohledu druhu podvodu a výše zkrácené daně	41
4.4.3. Souhrn analýzy podvodů z pohledu druhu spáchaného podvodu.....	42
4.4.4. Analýza z pohledu četnosti používaných komodit	45
4.4.5. Analýza z pohledu použitých komodit a výše zkrácené daně	46
4.4.6. Souhrn analýzy podvodů z pohledu použitých komodit.....	46
4.5. Analýza již zavedených opatření zabráňujících daňovým únikům.....	47
4.5.1. Institut nespolehlivého plátce	47
4.5.2. Kauce pro distributory pohonných hmot	50

4.5.3.	Zkrácení zdaňovacího období.....	51
4.5.4.	Elektronické DPH.....	51
5.	Výsledky analýz.....	53
5.1.	Doporučení ke stávajícím opatřením	54
5.1.1.	Vlastní návrh kauce pro distributory pohonných hmot	54
5.1.2.	Rozšíření elektronického výkaznictví DPH o Kontrolní výkaz DPH.....	55
5.2.	Návrhy nových opatření	56
5.2.1.	Nutnost skutečné adresy trvalého bydliště.....	57
5.2.2.	Založení společnosti s ručením omezeným	57
5.2.3.	Stěhování obchodních korporací	59
5.2.4.	Institut „nový plátce“	60
5.2.5.	Rozšíření režimu PDP	60
5.3.	Diskuse k doplňkům stávajících opatření a novým opatřením	61
6.	Závěr	65
	Použitá literatura	67

Seznam obrázků

Obrázek 1 Schéma kolotočových podvodů	36
Obrázek 2 Schéma fungování podvodů s nadhodnoceným vývozem	38
Obrázek 3 Graf četnosti jednotlivých podvodů	41
Obrázek 4 Graf výše zkrácené daně podle druhu podvodu vyjádřené absolutně v milionech korun i v procentech	42
Obrázek 5 Graf četností jednotlivých komodit užívaných k daňovým podvodům	45
Obrázek 6 Graf výše zkrácené daně v závislosti na použité komoditě vyjádřené absolutně v milionech korun i v procentech	46

Použité zkratky

Daňový řád	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
Daňový subjekt	osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce
DPH	daň z přidané hodnoty
JČS	jiný členský stát Evropské unie
Přiznání	daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání dle ustanovení § 1 daňového řádu
Režim PDP	režim přenesené daňové povinnosti dle ustanovení § 92a zákona o DPH
Šestá směrnice	Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. 12. 2008 o společném systému daně z přidané hodnoty, kterou se mění směrnice 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006
ÚOKFK SKPV	Útvar odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování
Zákon o DPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění
Zákon o obchodních korporacích	zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), v platném znění
Zákon o SPD	zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění

1. Úvod

Nejdůležitější složkou příjmů státního rozpočtu České republiky jsou daně vybrané od jejich občanů. Podstatnou část této složky tvoří DPH. Její správný výběr je nesmírně důležitý pro fungování státu jako takového, ale i státu v oblasti mezinárodní integrace. Evropskou unii lze chápat jako vlastní stát, který nemá vnitřní hranice a zboží, osoby a kapitál se v něm mohou pohybovat s velkou mírou volnosti. Aby byla tato volnost možná, musí bezpodmínečně dojít k harmonizaci zákonů jednotlivých členských států Evropské unie. Česká republika jako součást Evropské unie přejímá směrnice a nařízení Evropské unie a implementuje je do vlastní legislativy. Jednou z těchto směrnic je i Šestá směrnice, která členům Evropské unie předepisuje fungování daně z přidané hodnoty. Evropská komise v roce 2010 konstatovala: „*Finanční a hospodářská krize vystavila veřejné finance řady členských států značné zátěži. Vzhledem k tomu, že z důvodu nedávné recese se zvláště propadly přímé daně a daně související s nemovitostmi, podíl příjmů z DPH na celkových příjmech se pravděpodobně v mnoha členských státech zvýšil.*“¹ S rostoucí důležitostí příjmů z DPH je spojen i vyšší důraz na její správný výběr.

Relativní volnost oběhu zboží v rámci Evropské unie zahrnuje i určitá rizika. Tato lze spatřovat např. v možnostech ukrytí zboží přepravovaného přes hranice jednotlivých členských států před kontrolními orgány. Menší kontrola intrakomunitárního plnění (v rámci území Evropské unie) a rostoucí daňové zatížení poté svádí k realizaci daňových podvodů.

Volnost pohybu zboží přes hranice ale není jediným prostředkem k páčání daňových podvodů. K páčání trestné činnosti spojené s DPH jsou používány nejrůznější mechanismy.

¹ EVROPSKÁ KOMISE. *Zelená kniha o budoucnosti DPH*. [online]. [cit. 20-3-2014]. Dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:CS:PDF>>

2. Cíl a metodika

Cílem této diplomové práce je identifikace a následná kvantifikace nejčastějších způsobů daňových podvodů v oblasti DPH v České republice a identifikace slabých míst v legislativě České republiky s následnými návrhy opatření směřujících k eliminaci úniků na DPH v České republice.

Teoretická část je zaměřena na fungování DPH a její správu z pohledu správy daní. Konkrétně se jedná o popsání nejzásadnějších ustanovení zákona o DPH nezbytných pro pochopení fungování jednotlivých podvodů s DPH. Dále jsou obecně popsány způsoby fungování daňových podvodů.

Pro analytickou část je vybráno 49 případů daňových podvodů řešených finanční správou a orgány činnými v trestném řízení za posledních 15 let. Případy jsou vybrány z údajů poskytovaných Policií České republiky bez ohledu na výši zkrácené daně i bez ohledu na zapojení intrakomunitárního plnění či pouze tuzemského plnění. Jediným kritériem tohoto výběru je napojení těchto případů na DPH. U jednotlivých případů jsou identifikovány společné znaky a na základě těchto znaků jsou jednotlivé podvody řazeny do skupin, které jsou podrobeny analýze. Analýza je provedena z pohledu identifikace nejčastějších způsobů podvodů, nejčastěji používaných komodit a služeb a výše podvodně získaných peněžních prostředků ze státního rozpočtu.

Následuje analýza silných a slabých míst daňové legislativy České republiky a analýza zákonných ustanovení jiných zemí Evropské unie vhodných pro implementaci do české legislativy. V poslední části je provedena analýza návrhů legislativních opatření zabráňujících v páchání podvodů a navrženy alternativy dalších možných opatření.

3. Literární rešerše

3.1. Daň z přidané hodnoty

Daně jsou povinné platby do veřejného rozpočtu, jejichž vlastnostmi jsou nedobrovolnost, nenávratnost, opakovatelnost, neúčelnost, vynutitelnost a neekvivalentnost. DPH řadíme mezi daně nepřímé, neboť se v případě této daně rozlišuje osoba, která daň platí a na kterou dopadají účinky této daně. Jelikož ji platí všichni při nákupu většiny zboží a služeb, nazýváme ji taky daní univerzální.

Tato daň dopadá na obě strany obchodu (nákup i prodej), ale zdanění se týká pouze části, o kterou prodej převyšuje nákup. Tato část tvoří přidanou hodnotu obchodu, která podléhá zdanění. Šestá směrnice v článku 1 odstavci 2 uvádí: „*Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.*“ Tento odstavec Šesté směrnice i dle tvrzení Nejvyššího správního soudu v rozsudku čj. 7 Afs 54/2006-155 znamená, že daň požadována z veřejného rozpočtu jednou osobou musí být stejná jako daň do veřejného rozpočtu odvedená osobou jinou za předpokladu splnění všech zákonných podmínek.² Tato vyrovnanost daně se nazývá princip neutrality. DPH je neutrální z toho důvodu, aby nezatěžovala podnikatele.

V rámci harmonizace byla Šestá směrnice Evropské unie převzata do legislativy České republiky v podobě zákona o DPH ze dne 1. 4. 2004.

3.1.1. Zákon o dani z přidané hodnoty

Zákon o DPH upravuje mnoho termínů a situací, ale pro potřeby této diplomové práce, tj. analýzy daňových úniků v rámci DPH, jsou z citovaného zákona vybrány pouze pojmy níže uvedené³. Tento výčet obsahuje také pojmy, které nejsou přímo popsány v zákoně o DPH, ale s tématem daňových úniků v rámci DPH jsou velice úzce spjaty.

² SKÁLA, M. DPH: Osvobozený převod stavby s nedokončenou investicí. Daně a právo v praxi. 2010, roč. 10, č. 2, s 2. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d8606v11406-dph-osvobozeny-prevod-stavby-s-nedokoncenou-investici/#footnote1>>

³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Osoba povinná k dani (§ 5 zákona o DPH)

Pod touto osobou se rozumí každá fyzická nebo právnická osoba, která uskutečňuje ekonomickou činnost.

Tuzemsko, jiný členský stát a třetí země (§ 3 zákona o DPH)

Tuzemskem se dle zákona o DPH rozumí Česká republika. Za jiný členský stát se považuje kterýkoli jiný členský stát Evropské unie, než je Česká republika. Třetími zeměmi jsou státy mimo Evropskou unii.

Místo plnění (§ 7 – 12 zákona o DPH)

Z pohledu zákona o DPH je místo plnění důležité proto, že stanovuje, ve které zemi se daná služba bude danit. Konkrétní případy služeb a určení jejich místa plnění jsou uvedeny v § 7-12 zákona o DPH.

Plátce (§ 6 zákona o DPH)

Plátcem DPH se osoba může stát dvěma způsoby. Prvním způsobem je dobrovolná registrace podle § 94a zákona o DPH. Přihlášku k registraci může podat osoba povinná k dani, která má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku a uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, nebo osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku.

Druhým způsobem, jak se stát plátcem DPH, je povinná registrace podle § 94 zákona o DPH. V případě, že osoba povinná k dani svým obratem za 12 bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsících přesáhne částku 1 000 000 Kč nebo je členem společnosti, která uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem (§ 6 a § 6a zákona o DPH), má povinnost podat přihlášku k registraci.

Daň na vstupu a výstupu (§ 2 a 72 zákona o DPH)

Plátce, jenž uskutečňuje plnění pro jiného plátce, má povinnost toto plnění přiznat ve svém přiznání jako daň na výstupu. Naopak plátce, který toto plnění přijímá, má možnost toto plnění nárokovat jako odpočet daně (daň na vstupu).

Zdaňovací období (§ 99 zákona o DPH)

S účinností od 1. 1. 2013 je zdaňovacím obdobím pro všechny nově registrované plátce kalendářní měsíc. Do konce roku 2012 bylo možné, aby osoby s obratem do 10 000 000 Kč za předchozí kalendářní rok měly jako zdaňovací období kalendářní čtvrtletí. Od roku 2013 je změna na kalendářní čtvrtletí možná až po prvním roce plátcovství v případě, že plátce nepřesáhne obrat 10 000 000 Kč, není nespolehlivý plátce (viz níže), není skupinou a změnu včas oznámí správci daně.

Nadměrný odpočet daně (§ 72 zákona o DPH)

V situaci, kdy plátce ve svém přiznání vykáže vyšší odpočet daně než daň na výstupu, čímž dosáhne záporné daňové povinnosti, nárokuje si nadměrný odpočet daně.

Uskutečněná zdanitelná plnění (§ 21 – 25 zákona o DPH)

Za uskutečněná zdanitelná plnění se podle zákona o DPH považuje mimo jiné dodání zboží, dodání nemovité věci a poskytnutí služby. Plátcí jsou povinni tato plnění uvádět ve svých přiznáních za jednotlivá zdaňovací období. Plnění se přiznává ke dni jeho uskutečnění nebo přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Osvobozená plnění (§ 51 – 71 zákona o DPH)

Osvobozením od daně se rozumí případ, kdy se určitá část, resp. určitý konkrétní druh předmětu daně, nezahrnuje do základu daně. Znamená to, že z dané části předmětu daně (z daného příjmu, majetku, obratu atd.) nebude ve skutečnosti vypočítána ani zaplacená daň. Osvobození mohou být bez nároku na odpočet daně nebo s nárokem, tj. při nákupu zboží nebo služby si může plátce nárokovat nadměrný odpočet, ale při jeho prodeji DPH odvádět nemusí. Od daně z přidané hodnoty jsou osvobozena s nárokem na odpočet daně například tato plnění:

- dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 zákona o DPH),
- vývoz zboží (§ 66 zákona o DPH),
- poskytnutí zboží do třetí země (§ 67 zákona o DPH).

Osvobozená plnění se uvádí do přiznání stejně jako běžná plnění ke dni jejich uskutečnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Pořízení zboží z JČS (§ 16 zákona o DPH)

Při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku vzniká povinnost přiznat daň k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Pokud však byl daňový doklad vystaven před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, vzniká plátcovi povinnost přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu.

Přenesení daňové povinnosti (§ 92a zákona o DPH)

Zákon o DPH stanovuje několik situací, při kterých plátcovi nepřiznávají uskutečněné plnění standartním způsobem. V případě, že se jedná o dodání zlata, dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH (odpady a šrot), obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů nebo poskytnutí stavebních nebo montážních prací (§ 92b - 92e zákona o DPH) a oba účastníci jsou plátcové daně, jsou povinni postupovat podle ustanovení § 92a zákona o DPH. Dle tohoto ustanovení poskytovatel plnění uvádí toto plnění ve svém přiznání, ale neodvádí z něho žádnou daň, přičemž příjemce plnění ve svém přiznání uvádí přijaté plnění i poskytnutí plnění místo skutečného poskytovatele. Fakticky příjemce plnění ve svém přiznání uvádí daň na výstupu i daň na vstupu z jednoho plnění. Tento způsob přiznávání daně se nazývá režim PDP. V režimu PDP daň na výstupu hradí a odpočet daně nárokuje příjemce plnění.

Nespolehlivý plátců (§ 106a zákona o DPH)⁴

V případě, že plátců závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daní, rozhodne správce daně v souladu s ustanovením § 106a zákona o DPH o tom, že tento plátců je nespolehlivým. Závažným porušením dle informací Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“), se rozumí několik situací, které se neustále doplňují a jejichž vývoj je popsán v kapitole 4.5.1.

Plátců označený jako nespolehlivý si nemůže změnit délku zdaňovacího období (viz odstavec zdaňovací období) a příjemce plnění od nespolehlivého plátců ručí za nezaplacenou daň, pokud je v okamžiku uskutečnění plnění informace o nespolehlivosti plátců zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup.

⁴SLÁDKOVSKÝ, O. *Informace GFŘ* [online]. 2012 [cit. 05-03-2014]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Info_nespp_ve_zneni_dodatku_1.pdf>

Ručení za daň (§ 109 zákona o DPH)

Zákon o DPH stanovuje několik situací, při kterých se příjemce plnění stává ručitelem za nezaplacenou daň. Plátce – příjemce plnění se stává ručitelem za nezaplacenou daň v okamžiku, kdy přijal plnění s místem plnění v tuzemsku od plátce – poskytovatele plnění a v okamžiku jeho uskutečnění mohl nebo měl vědět, že:

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

Příjemce plnění ručí za nezaplacenou daň také v případě, kdy je úplata za předmětné plnění:

- a) bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny;
- b) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko;
- c) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně.

Příjemce plnění ručí za nezaplacenou daň i v případě, že je o poskytovateli plnění v době uskutečnění zveřejněna informace, že je nespolehlivý plátce (viz odstavec nespolehlivý plátce).

Při dodání pohonných hmot ručí příjemce plnění za nezaplacenou daň v případě, že v době uskutečnění plnění není o poskytovateli zveřejněna informace, že je registrován jako distributor pohonných hmot.

Dožádání (§ 17 daňového řádu)

Toto ustanovení umožňuje jednotlivým pracovníkům správy daně dožádat jiného věcně příslušného správce daně o provedení určitých úkonů, které by sám mohl provést jen s obtížemi. Těmito úkony jsou myšleny hlavně místní šetření, výslechy svědků, ohledání věci apod.

V rámci terminologie vztahující se k daňovým podvodům se také můžeme setkat s pojmem „bílý kůň“. Ačkoliv tento pojem není zakotven v žádném zákoně, je hojně využíván nejen veřejností, ale i soudci, orgány činnými v trestním řízení a v neposlední řadě i správou daní. Termín bílý kůň je neoficiálním označením osoby, která figuruje jako fyzická osoba nebo statutární orgán určité obchodní korporace, ale o jejím fungování neví vůbec nic nebo disponuje jen nezbytně nutnými informacemi. Tito bílí koně poté jednají na základě příkazů získávaných od osob, které fakticky tyto obchodní korporace řídí.

3.2. Správa DPH

Správu DPH stejně jako většiny ostatních daní v České republice zabezpečuje Finanční správa České republiky zřízená na základě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dříve zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech). Kromě zákona o DPH je proces výběru, kontroly a vymáhání daně řízen daňovým řádem (dříve zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).

V ustanovení § 136 odst. 4 daňového řádu a v ustanovení § 101 zákona o DPH je plátcům daně uložena povinnost do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období podat přiznání k DPH. Splatnost daně se váže ke stejnému datu jako povinnost podání přiznání. V případě, že plátce ve svém přiznání požaduje vrácení nadměrného odpočtu, je správce daně dle ustanovení § 105 odst. 1 zákona o DPH povinen tak učinit do 30 dnů od vyměření tohoto nadměrného odpočtu. Správce daně tuto lhůtu smí v určitých případech prodloužit.

Správce daně vyhodnocuje všechna došlá přiznání a na základě několika faktorů poté může některá přiznání podrobit důkladnějšímu zkoumání.

3.2.1. Místní šetření

V první fázi ověřování oprávněnosti uplatňovaného nadměrného odpočtu správce daně přistoupí k místnímu šetření podle ustanovení § 80 – 84 daňového řádu. V rámci tohoto šetření správce daně důkladně zkoumá nárokovaný odpočet daně (daň na vstupu) i přiznanou daň na výstupu. V případě, že správce daně shledá přiznání daňového subjektu správné, přistoupí k jeho vyměření a vyplacení nadměrného odpočtu.

3.2.2. Postup k odstranění pochybností

Naopak v případě, že správce daně v rámci šetření zjistí nesrovnalosti mezi přiznáním daňového subjektu a skutečností, přistoupí ke druhé fázi ověřování oprávněnosti uplatňovaného nadměrného odpočtu. Touto fází ověřování oprávněnosti uplatňovaného nadměrného odpočtu je postup k odstranění pochybností, který se řídí ustanoveními § 89 – 90 daňového řádu. Tento postup je zahájen výzvou k odstranění pochybností, ve které správce daně formuluje veškeré pochybnosti o správnosti podaného přiznání, resp. o údajích, které plátce v tomto přiznání vykázal. Správce daně musí mít konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného přiznání a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Správce daně ve výzvě stanoví daňovému subjektu lhůtu, ve které musí pochybnosti odstranit.

V případě, že daňový subjekt odstraní jemu vytýkané pochybnosti v celém rozsahu nebo jen částečně, přistoupí správce daně k vyměření daně v plné nebo opravené výši (dle závěrů postupu k odstranění pochybností), v případě nadměrného odpočtu i jeho vyplacení.

Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu vytýkaných pochybností daňovou kontrolu.

Nastane-li situace, že daňový subjekt nereaguje ani na opakovanou výzvu k odstranění pochybností správce daně, postupuje správce daně v tom smyslu, že daňový subjekt pochybnosti správce daně neodstranil.

3.2.3. Daňová kontrola

Správce daně provádí kontrolu na základě ustanovení § 85 – 88 daňového řádu. Daňová kontrola může být zahájena jako pokračování postupu k odstranění pochybností, ale může být zahájena i samostatně bez předcházejících šetření. V rámci daňové kontroly daňový subjekt prokazuje všechna tvrzení, která uvedl do svého přiznání. Daňová kontrola může být negativní (nenastane změna přiznané daňové povinnosti), ale také může mít za následek vyměření nebo doměření daně. Pokud daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje tak, jak mu ukládá daňový řád, může správce daně přistoupit k vyměření nebo doměření daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).

3.2.4. Lhůty

Dle ustanovení § 148 daňového řádu má správce daně povinnost stanovit daň do tří let od uplynutí lhůt pro podání přiznání. Započetí běhu lhůty může být odloženo v případě zahájení daňové kontroly, podání přiznání nebo oznámení výzvy k podání přiznání. Takto prodloužená lhůta běží ode dne vykonání takového úkonu.

Tříletá lhůta pro stanovení daně může být prodloužena také v případech taxativně vyjmenovaných v ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu.

Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od uplynutí lhůty pro podání přiznání.

4. Analýza daňových úniků

Pojmem „podvod na DPH“ se v souladu s judikaturou označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.⁵

V obecné rovině lze za daňový únik či daňový podvod považovat úmyslné či neúmyslné jednání osoby či skupiny osob, které je v rozporu s daňovou legislativou. Toto jednání může být za účelem snížení odvodů, úplného vyhnutí se odvodům do veřejného rozpočtu nebo vylákání finančních prostředků z veřejného rozpočtu. V anglicky psaných odborných textech jsou daňové úniky děleny na tax avoidance, které spočívá v úmyslném a legálním snižování daňové povinnosti za pomoci legislativních nedostatků, výjimek a daňových úlev a tax evasion, za který je považován daňový únik, za který může být daňový subjekt postižen.⁶

V trestněprávní rovině je toto jednání posuzováno dle ustanovení § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dříve ustanovení § 148 zákona č. 86/1950 Sb., trestní zákon).

V oblasti DPH se k daňovým únikům využívá několik způsobů, z nichž některé jsou vysoce sofistikované a některé velice prosté.

4.1. Obecné znaky daňových úniků

Jean-Claude Martinéz rozlišuje daňové úniky z několika pohledů. Z pohledu prováděných aktivit (delikty spáchané činem a spáchané nečinností), podle pachatele (činy fyzických nebo právnických osob) a podle geografického hlediska (tuzemské a mezinárodní). S ohledem na cíl této diplomové práce je nejdůležitější členění z věcného hlediska, kdy k daňovým únikům dochází buď pomocí zatajení části příjmů (uskutečněných zdanitelných plnění), nebo pomocí navýšení daňově uznatelných nákladů (přijatých zdanitelných plnění).⁷

⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 94/2009. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0094_9Afs_0900_ce85daa1_a9c1_4b1e_bb58_5338b3120778_prevedeno.pdf

⁶ CULLIS, J. G., JONES, P. R. *Public Finance and Public Choice*. 2. ilustrované vydání. Oxford University Press, 1998. 422 s. ISBN 0198775806

⁷ MARTINEZ, J.-C. *Daňový únik*. 1. vydání. Praha: HZ Praha, spol. s r.o., 1995. 144 s. ISBN 80-901918-3-5

V obecné rovině jsou daňové úniky s DPH založeny na porušení principu neutrality, kde na jedné straně daň požadovaná plátcem daně ze státního rozpočtu jako odpočet daně musí být na druhé straně jiným plátcem do státního rozpočtu zaplacená.

V rámci tuzemského plnění k daňovým únikům dochází hlavně tak, že je odpočet daně ze státního rozpočtu požadován, ale nikdo za toto plnění neodvedl daň na výstupu.

V rámci intrakomunitárního plnění do fungování daňových podvodů vstupují i další instituty, jako je osvobozené plnění popsané v bodě 3.1.1. této diplomové práce.

Pro páchání jakýchkoli daňových podvodů jsou většinou využíváni „bílí koně“ buď v pozici fyzické, nebo právnické osoby. Tito „bílí koně“ na sebe přenáší punc pachatele daňového podvodu a tím i vinu za celý podvod. Na tyto pozice jsou vybírány osoby cizí státní příslušnosti nebo osoby sociálně slabší, které pod vidinou rychlého zisku podepisují všemožné písemnosti.

Využití tzv. „bílých koní“ je rozmanité. „Bílí kůň“ může vystupovat např. jako tvůrce daňových dokladů na fiktivní plnění nebo jako osoba pořizující a dále prodávající zboží či službu.

4.2. Jednotlivé případy daňových úniků

Případ 1:

Devět osob působilo ve vrcholných pozicích několika akciových společností nebo společností s ručením omezeným. Jednalo se zejména o pozice jednatelů, členů představenstva nebo předsedů představenstva. Muži v letech 2008 – 2010 obchodovali s pohonnými hmotami, což prováděli po vzájemné domluvě a ve společném úmyslu zkrátit daňovou povinnost prostřednictvím uměle vytvořeného řetězce obchodně a personálně provázaných obchodních korporací. Objem těchto obchodů dosahoval desítek milionů litrů pohonných hmot, a jednalo se především o motorovou naftu a benzin. Obvinění při svých obchodech řádně přiznávali a platili spotřební daň z minerálních olejů. Rovněž řádně přiznávali daň z přidané hodnoty, tu však již nezaplatili z důvodu uměle vyvolané insolvence firmy.⁸

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 520 milionů Kč

⁸ Policie České republiky. *Další případ významného krácení daně* [online]. [cit. 29-03-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/dalsi-pripad-vyznamneho-kraceni-dani.aspx>>

Případ 2:

Skupina 12 osob prostřednictvím uměle vytvořeného řetězce obchodních korporací v letech 2011 až 2013 prováděla obchody v České republice, Polsku a na Slovensku, během kterých si přeprodávala zboží s úmyslem neplnit své daňové povinnosti a nárokovat nadměrné odpočty DPH.⁹

Použitá komodita: betonářská ocel

Výše zkrácení daně: 100 milionů Kč

Případ 3:

Pachatelé vytvořili řetězec firem, smluv, faktur, toku finančních prostředků, postoupení pohledávek a zápočtů pohledávek pouze s úmyslem zkrátit DPH u obchodních korporací, které ovládali. Údajná díla (realitní studie), která však dle závěrů kriminalistů vůbec nebyla vytvořena, byla vyvezena jako služba do zahraničí, kdy zařazením fiktivních faktur do účetnictví obchodních korporací došlo ke zkrácení DPH.¹⁰

Použitá komodita: neuvedena

Výše zkrácení daně: 254 milionů Kč

Případ 4:

Čtyři občané České republiky působili jako zástupci čtyř obchodních korporací. Od listopadu 2009 po dohodě s několika občany Maďarska neoprávněně získávali nadměrné odpočty v rámci obchodních operací obchodních korporací, které zastupovali. Za tímto účelem vytvořili uzavřené řetězce dodavatelů a odběratelů měděného odpadu. Řetězce pracovaly tím způsobem, že docházelo k obchodování se stále stejnými dodávkami kovového odpadu, který byl opakovaně přepravován z Maďarska do České republiky a zpět. V této věci tedy nešlo o ekonomickou činnost, ale pouze o cílené vylákání daňových výhod, které pak obvinění uplatňovali v přiznáních k DPH. Občané Maďarska v této věci působili jako jednatelé českých obchodních korporací. Ty jako „bílé koně“ najímala další skupina maďarských osob, která po dohodě s obviněnými odesílala a následně opětovně přijímala zboží (mezi Maďarskem a Českou republikou).¹¹

Použitá komodita: měděný odpad

Výše zkrácení daně: 192 milionů Kč

⁹ Policie České republiky. *Krácení daní za 100 milionů korun* [online]. [cit. 29-03-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/kraceni-dani-za-100-milionu-korun.aspx>>

¹⁰ Policie České republiky. *Ukončení vyšetřování stamilionového kráčení daní* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/ukonceni-vysetrovani-stamilionoveho-kraceni-dani.aspx>>

¹¹ Policie České republiky. *Stamilionové kráčení daní* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/stamilionove-kraceni-dani.aspx>>

Případ 5:

Sedm pachatelů nakupovalo pohonné hmoty (nejméně 52 milionů litrů) v Německu a Rakousku. Tyto pohonné hmoty pachatelé skrze 8 obchodních korporací, ve kterých byli statutárními zástupci tzv. bílí koně, dováželi na území České republiky. Obchodní korporace dovážející pohonné hmoty podávala nepravdivá přiznání s fiktivními údaji nebo nepodávala přiznání vůbec.¹²

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 295 milionů Kč

Případ 6:

15 osob skrze 66 obchodních korporací, ve kterých byli statutárními zástupci tzv. bílí koně, do České republiky dováželo pohonné hmoty z Německa a Slovinska. Nakupující obchodní korporace podávaly nepravdivá přiznání s fiktivními údaji nebo nepodávaly přiznání vůbec. Do České republiky bylo v období od března 2012 do června 2013 takto dovezeno nejméně 409 milionů litrů pohonných hmot, z čehož měla být odvedena DPH ve výši 2,302 miliardy korun. Skutečně bylo odvedeno jen přibližně 2,6 milionu korun.¹³

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 2 300 milionů Kč

Případ 7:

V letech 1996 až 2002 bylo do České republiky dovezeno obchodní korporací BENA, a.s. 200 tisíc tun motorové nafty a benzínu ze Slovenska. Tyto pohonné hmoty měly být uskladněny ve veřejném celním skladu, který provozovala obchodní korporace Tukový průmysl, s.r.o. Jednalo se však jen o formální uskladnění, neboť fyzicky se pohonné hmoty nacházely v potrubním systému dálkové přepravy (tzv. produktovodu), kterým byly přepraveny ze Slovenska. Bez vědomí orgánů celní správy však docházelo ke svévolným odprodejům uskladněných pohonných hmot. Obvinění svoji trestnou činnost zakrývali mj. podáváním nepravdivých jednotných celních deklarací.

Obviněné osoby dále předstíraly neexistující obchody, které spočívaly ve vzájemných prodejkách a následných zpětných koupích pohonných hmot mezi obchodní korporací BENA a dalším subjektem. Tyto pohonné hmoty však už obchodní korporace BENA nevlastnila,

¹² Policie České republiky. *Zkrácení DPH o 295 milionů korun* [online]. [cit. 29-03-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/zkraceni-dph-o-295-milionu-korun.aspx>>

¹³ Policie České republiky. *Zkrácení DPH za 2,3 miliardy Kč – prvotní informace* [online]. [cit. 29-03-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/zkraceni-dph-za-2-3-miliardy-kc-prvotni-informace.aspx>>

neboť je již před tím nezákonně prodala třetím osobám. V rámci fiktivních obchodů docházelo k vylákání nadměrného odpočtu DPH.¹⁴

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 750 milionů Kč

Případ 8:

Skupina osob v rámci několika zahraničních právnických osob, ve kterých byli jako statutární orgány tzv. bílí koně, podávala od roku 2011 zcela fiktivní přiznání na neexistující obchody, na základě kterých nárokovala vyplacení nadměrných odpočtů DPH. K podvodu vědomě pomáhala i jedna pracovnice finanční správy.¹⁵

Použitá komodita: neuvedena

Výše zkrácení daně: 335 milionů Kč

Případ 9:

Skupina 9 osob pomocí jimi ovládaných obchodních korporací od finanční správy vylákávala nadměrné odpočty pomocí fiktivních přiznání na neexistující obchody.¹⁶

Použitá komodita: neuvedena

Výše zkrácení daně: 780 milionů Kč

Případ 10:

Pětice osob působících v několika obchodních korporacích pomocí řetězce předstíraných nákupů a prodejů s vystavováním daňových dokladů za fiktivní přijatá a fiktivní uskutečněná zdanitelná plnění soustavně krátila daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty. Pachatelé, mezi kterými byl i daňový poradce a advokát, předkládali příslušnému finančnímu úřadu daňová přiznání, která obsahovala nepravdivé údaje. V rámci této operace kriminalisté ÚOKFK SKPV využili nového právního institutu, kdy zahájili trestní stíhání proti právnické osobě.¹⁷

Použitá komodita: reklamní činnost

Výše zkrácení daně: 288 milionů Kč

¹⁴ Policie České republiky. *Zkrátili daň o 2,6 miliardy korun* [online]. [cit. 29-03-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/zkratili-dane-o-2-6-miliardy-korun.aspx>>

¹⁵ Policie České republiky. *Operace ZENON – milionové krácení daně* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/operace-zenon-milionove-kraceni-dani.aspx>>

¹⁶ Policie České republiky. *Krácení DPH za 780 milionů korun* [online]. [cit. 29-03-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/kraceni-dph-za-780-milionu-korun.aspx>>

¹⁷ Policie České republiky. *Operace KLIMA – zajištění 150 milionů korun* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/operace-klima-zajisteni-150-milionu-korun.aspx>>

Případ 11:

Skupina sedmi osob působících v několika obchodních korporacích vytvořila řetězce předstíraných nákupů a prodejů zboží s vystavováním daňových dokladů za fiktivní přijatá a fiktivní uskutečněná zdanitelná plnění. Následně zástupci jedné obchodní korporace předložili Finančnímu úřadu v Brně daňové přiznání, které obsahovalo nepravdivé údaje. Tímto jednáním docílila skupina pachatelů krácení DPH u jedné z obchodních korporací.¹⁸

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 412 milionů Kč

Případ 12:

Jednatelka obchodní korporace chtěla v říjnu roku 2007 neoprávněně získat majetkový prospěch ke škodě České republiky, když podala daňové přiznání k DPH, na základě kterého neoprávněně požadovala vyplacení nadměrného odpočtu ve výši 66,5 milionů korun. K daňovému přiznání doložila fingoanou fakturu znějící na částku 350 milionů korun. Za tuto sumu měla získat vlastnické právo k originálu díla „RAOS“, což měl být systém, který měl umožňovat radiový přenos dat o situaci v silničním provozu. K vyplacení nadměrného odpočtu ovšem nedošlo.¹⁹

Použitá komodita: radiový systém

Výše zkrácení daně: 0 Kč

Případ 13:

Rozsáhlá skupina, která zahrnovala i pracovníky finanční správy, se dopouštěla podvodného jednání tím, že statutární zástupci firem zahrnovali do účetnictví obchodních korporací fiktivní faktury od jiných obchodních korporací, které nevykonávaly žádnou podnikatelskou činnost. K zastření této skutečnosti a zakrytí původu výnosů z trestné činnosti byla založena celá řada bankovních účtů, na které byly převáděny a obratem z nich hotovostně vybírány finanční prostředky.²⁰

Použitá komodita: neuvedena

Výše zkrácení daně: 630 milionů Kč

¹⁸ Policie České republiky. *Zkrácení daně o 412 milionů korun* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/zkraceni-dane-o-412-milionu-korun.aspx>>

¹⁹ Policie České republiky. *Pravomocný rozsudek zkrácení DPH o 66 mil. Kč* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/pravomocny-rozsudek-zkraceni-dph-o-66-mil-kc.aspx>>

²⁰ Policie České republiky. *Ukončení vyšetřování organizovaného krácení daní* [online]. [cit. 29-03-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/ukonceni-vysetrovani-organizovaneho-kraceni-dani.aspx>>

Případ 14:

Pětice mužů dovážela pohonné hmoty z Německa na území České republiky, ze kterých sice přiznávala DPH, ale již ji nezaplatila, neboť si pomocí fiktivních nákupů od nastrčených českých obchodních korporací zvyšovala daň na vstupu. Naproti těmto fiktivním nákupům pětice podvodníků deklarovala fiktivní prodej do JČS. Ke své činnosti pětice mužů využívala i tzv. „bílé koně“.²¹

Použitá komodita: hračky, kosmetika, ložiska Výše zkrácení daně: 320 milionů Kč

Případ 15:

Akciová společnost v letech 2004 – 2010 úmyslně vkládala do svého účetnictví nepravdivé dodavatelské faktury. Tyto doklady vystavovaly tři společnosti s ručením omezeným, přestože fakturované plnění nebylo nikdy provedeno.²²

Použitá komodita: neuvedeno Výše zkrácení daně: 177 milionů Kč

Případ 16:

Sedm osob vytvořilo řetězec obchodních korporací, které měly sídla nejen v České republice, ale i v Ruské federaci a Spojených arabských emirátech. Hlavní organizátoři však nebyli uvedeni v jejich statutárních orgánech. Na tato místa byli dosazení tzv. „bílí koně“. Na počátku řetězce stála obchodní korporace se sídlem v Praze, která měla dodávat studie realitního trhu, zejména na Ukrajině, a dále v Praze a Středočeském kraji. Tato obchodní korporace však žádnou činnost fakticky nevykonávala. Přestože celková hodnota realitních studií přesáhla jednu miliardu korun, žádné studie vytvořeny nebyly. V letech 2008 až 2009 docházelo k uzavírání smluv mezi obchodními korporacemi, vytváření faktur, finančních toků, postoupení vzájemných pohledávek a zápočtům těchto pohledávek s jediným úmyslem zkrátit DPH. Namísto odvádění DPH zmíněné stavební firmy naopak od státu finanční prostředky formou nadměrných odpočtů vylákaly.²³

Použitá komodita: realitní studie Výše zkrácení daně: 253 milionů Kč

²¹ Policie České republiky. *Zkrácení DPH o 320 milionů* [online]. [cit. 29-03-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/zkraceni-dph-o-320-milionu.aspx>>

²² Policie České republiky. *Rozsáhlé krácení daní* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/rozsahle-kraceni-dani.aspx>>

²³ Policie České republiky. *Zkrátili daně o 253 milionů korun* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/zkratili-dane-o-253-milionu-korun.aspx>>

Případ 17:

Trojice osob v letech 2002 až 2004 nechala zařadit do účetnictví své obchodní korporace fiktivní faktury za provedené reklamní služby. Ty pro ně měla vykonat jiná obchodní korporace dalšího obviněného muže. Reklamní služby však provedeny nebyly, neboť si je prvně uvedená obchodní korporace zajistila vlastními silami. Druhá obchodní korporace ani nedisponovala pracovníky, kteří by mohli všechny reklamní činnosti provádět, resp. neměla téměř žádné zaměstnance a její majitel byl zaměstnancem prvně jmenované obchodní korporace. Jeho obchodní korporace byla pouze nastrčeným článkem v obchodním řetězci. Tato obchodní korporace byla založena účelově a sloužila pouze k tomu, aby snížila na minimum veškeré výnosy, které prvně uvedená obchodní korporace získala za skutečně provedené reklamní činnosti.²⁴

Použitá komodita: reklamní služby

Výše zkrácení daně: 130 milionů Kč

Případ 18:

Pachatelé se dopustili trestné činnosti vytvořením fakturačního řetězce předstíraných nákupů a prodejů minerálních olejů a vytvářením nepravdivých daňových dokladů, které následně zanesli do účetnictví a daňových přiznání podávaných na finanční úřad. Přestože měli s ohledem na skutečný obsah jejich činnosti vykazovat daňovou povinnost v řádu několika desítek milionů korun měsíčně, tak vykazovali daňovou povinnost minimální.²⁵

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 431 milionů Kč

Případ 19:

Podnikatel v letech 2004 a 2005, jako člen občanského sdružení, které bylo plátcem daně z přidané hodnoty, vědomě zaúčtoval do účetnictví sdružení několik desítek fiktivně vystavených faktur, přičemž si byl vědom, že plnění uvedené na fakturách nikdy neproběhlo a faktury nebyly uhrazeny.²⁶

²⁴ Policie České republiky. *Měli zkrátit daně o téměř 300 milionů korun* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/meli-zkratit-dane-o-temer-300-milionu-korun.aspx>>

²⁵ Policie České republiky. *Policisté odhalili další neplatící daní při obchodech s pohonnými hmotami* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/policiste-odhalili-dalsi-neplatice-dani-pri-obchodech-s-pohonnymi-hmotami.aspx>>

²⁶ Policie České republiky. *Za krácení daní na 7,5 roku do vězení* [online]. [cit. 05-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/za-kraceni-dani-na-7-5-roku-do-vezeni.aspx>>

Použitá komodita: neuvedena

Výše zkrácení daně: 18,5 milionů Kč

Případ 20:

Skupina devíti mužů v období od roku 2007 do roku 2010 prováděla obchodní transakce u pěti obchodních korporací (jedna akciová společnost a čtyři společnosti s ručením omezeným) spočívající převážně v nákupu a prodeji minerálních olejů, přičemž však úmyslně zkrátila DPH. Činnost této obchodní korporace organizovali tak, aby nesměřovala k dosažení zisku, ale k získání volných finančních prostředků k jiným dosud přesně neustanoveným účelům, neboť vlastní prodeje byly realizovány v mnoha případech pod nákupní cenou.

Obvinění v souladu s pokyny hlavního obviněného vystavovali faktury nebo dávali pokyn k jejich vystavení, podepisovali je, podepisovali vyhotovená přiznání k DPH, dávali příkazy k úhradám faktur z účtu, a podobně. Obvinění dále zpracovávali účetnictví obchodních korporací a následně daňovou povinnost stanovovali tak, aby se přibližovala minimálnímu daňovému základu a tím i nevysoké dani, s minimalizací rizik vytýkacích řízení (postupu k odstranění pochybností), místních šetření a daňových kontrol příslušnými správci daně. Za některá zdaňovací období byla podána daňová přiznání s nulovou vlastní daňovou povinností k DPH, ačkoliv v těchto zdaňovacích obdobích byla zdanitelná plnění uskutečňována, čímž došlo k zatajení daňové povinnosti.²⁷

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 440 milionů Kč

Případ 21:

8 osob v letech 2003 a 2004 úmyslně zkrátilo DPH vytvořením řetězce obchodních korporací s působností v zahraničí i tuzemsku. Prostřednictvím tohoto řetězce pak zajišťovaly vytváření fiktivních účetních a daňových dokladů pro další obchodní korporace, a to na základě simulovaných obchodních smluv s předmětem plnění pronájem závodních automobilů a reklamních ploch. Přitom si všichni obvinění byli vědomi, že zdanitelná plnění vyplývající z uzavřených obchodních smluv ve skutečnosti neproběhla

²⁷ Policie České republiky. *Obvinění šestice daňových podvodníků* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/obvineni-sestice-danovych-podvodniku.aspx>>

a jednalo se o úkony, které zastíraly skutečný stav věci a sloužily pouze ke zkrácení daňové povinnosti pro jimi ovládané obchodní korporace.²⁸

Použitá komodita: reklamní činnost

Výše zkrácení daně: 480 milionů Kč

Případ 22:

Šest osob v průběhu roku 2009 provádělo krácení DPH v souvislosti s nákupem a prodejem minerálních olejů (motorové nafty a automobilového benzínu) v celkovém objemu přesahujícím 200 milionů litrů. Pachatelé plánovitě a dlouhodobě zneužívali rozdílného stanovení základu daně z uskutečněných zdanitelných plnění. Obvinění k zastření trestné činnosti používali trik, spočívající ve vytvoření fakturačního řetězce předstíraných nákupů a prodejů minerálních olejů a vytváření nepravdivých daňových dokladů, které následně zanesli do účetnictví a daňových přiznání. Ačkoli s ohledem na skutečný obsah jejich činnosti měli vykazovat daňovou povinnost v řádu několika desítek milionů měsíčně, vykazovali daňovou povinnost minimální.²⁹

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 420 milionů Kč

Případ 23:

Osm osob předkládalo daňová přiznání, do kterých zahrnovaly i fiktivní faktury, na základě kterých se snižovala daňová povinnost. Při celním řízení předkládaly celní doklady ke zboží, které nebylo k dispozici, neboť již bylo prodáno, aniž by byla zaplacená DPH a clo. Dále předkládaly padělané osvědčení o původu zboží a faktury, které si samy vyráběly.³⁰

Použitá komodita: neuvedena

Výše zkrácení daně: 43 milionů Kč

²⁸ Policie České republiky. *Policisté ÚOKFK navrhlo obžalovat osm lidí* [online]. [cit. 05-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/policiste-uokfk-navrhli-obzalovat-osm-lidi.aspx>>

²⁹ Policie České republiky. *Další případ rozsáhlého krácení daní* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/dalsi-pripad-rozsahleho-kraceni-dani.aspx>>

³⁰ Policie České republiky. *S falešnými fakturami půjdou před soud* [online]. [cit. 05-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/s-falesnymi-fakturami-pujdou-pred-soud.aspx>>

Případ 24:

Skupina deseti osob v období od března 2003 do října 2003 fiktivními fakturami obchodních transakcí neoprávněně snižovala daňovou povinnost jiné obchodní korporace.³¹

Použitá komodita: neuvedena

Výše zkrácení daně: 49 milionů Kč

Případ 25:

Organizovaná skupina čtrnácti osob se zabývala vývozem nadhodnoceného zboží zejména do Jihoafrické republiky, Čínské lidové republiky, Spojených arabských Emirátů a v menší míře též do JČS, zejména do Itálie. Tito pachatelé řídili skupinu obchodních korporací, do jejichž statutárních orgánů byly účelově dosazovány nastrčené osoby (tzv. „bílí koně“). Tyto osoby vystavovaly faktury po dohodě s hlavními pachateli. Jednalo se o faktury na různé druhy zboží, zejména o silně nadhodnocené strojírenské zboží, náhradní díly k automobilům a o zboží neznámého původu, zpravidla s faktickou nízkou nákupní hodnotou. Zboží bylo následně prodáváno prostřednictvím dalších nastrčených obchodních korporací, kdy byl na konci řetězce firem deklarován vývoz do zahraničí s nárokem na vysoký odpočet daně z přidané hodnoty.³²

Použitá komodita: strojírenské zboží

Výše zkrácení daně: 80 milionů Kč

Případ 26:

Osm osob v letech 2002 až 2004 dovezlo na území České republiky z Rakouska zlato v objemu několika stovek kilogramů. Dovážené zlato ovšem nebylo při přechodu hranic přihláшено. K zastření skutečného původu zlata pak organizátoři těchto dovozů používali celý řetězec tuzemských firem, kde probíhaly fiktivní obchody bez uskutečnění zdanitelných plnění.³³

Použitá komodita: zlato

Výše zkrácení daně: 150 milionů Kč

³¹ Policie České republiky. *Útvar odhalování korupce a finanční kriminality navrhl obžalovat desítku daňových podvodníků* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/informacni-servis-zpravodajstvi-utvar-odhalovani-korupce-a-financi-kriminality-navrhl-obzalovat-desitku-danovych-podvodniku.aspx>>

³² Policie České republiky. *Podvodníci měli okrást stát o desítky milionů* [online]. [cit. 29-03-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/informacni-servis-zpravodajstvi-zpravodajstvi-2011-podvodnici-meli-okrast-stat-o-desitky-milionu.aspx>>

³³ Policie České republiky. *Obchodníci se zlatem budou obžalováni* [online]. [cit. 29-03-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/obchodnici-se-zlatem-budou-obzalovani.aspx>>

Případ 27:

Čtveřice mužů v období od dubna 2009 do ledna 2010 nakupovala kovový odpad z JČS, přičemž pro účely daňového řízení deklarovali jeho nákup v tuzemsku a dále tento prodávali do JČS Evropské unie a to z důvodu uplatnění odpočtu DPH na vstupu. Všechny tyto obchody byly prováděny výhradně za účelem vylákání nadměrných odpočtů.³⁴

Použitá komodita: kovový odpad

Výše zkrácení daně: 20 milionů Kč

Případ 28:

19 pachatelů dováželo na území České republiky spotřební elektroniku v cenách bez DPH z Německa a Slovenska pomocí uměle vytvořených nekontaktních obchodních korporací, které měli ovládat organizátoři trestné činnosti prostřednictvím nastrčených osob. Zboží bylo následně přeprodáno v řetězci obchodních korporací, jejichž jednatele měli tvořit tzv. „bílé koně“. Povinnost odvést daň na výstupu tak byla přenesena na „nastrčenou“ obchodní korporaci v pozici pořizovatele zboží. Po několika přeprodejích s navýšením ceny zboží byla elektronika vyvezena do zahraničí (mimo Evropskou unii), kdy si konečný vývozce nárokoval osvobození od daně a čerpal nadměrné odpočty.³⁵

Použitá komodita: spotřební elektronika

Výše zkrácení daně: 450 milionů Kč

Případ 29:

Jedenáct osob dováželo pohonné hmoty (benzín Natural a motorovou naftu) z Německa a Rakouska do České republiky. Obviněné osoby založily obchodní korporace na tzv. „bílé koně“, přes které od léta 2010 do jara 2012 nakupovaly pohonné hmoty bez DPH. Následně docházelo k prodeji pohonných hmot koncovým odběratelům (již s DPH), ale vzniklá daňová povinnost již nebyla odvedena do státního rozpočtu.³⁶

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 1 250 milionů Kč

³⁴ Policie České republiky. *I na obchodu se šrotem lze vydělat* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/web-informacni-servis-zpravodajstvi-i-na-obchodu-se-srotem-lze-vydelat.aspx>>

³⁵ Policie České republiky. *19 obviněných za stamilionové krácení daní* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/19-obvinenych-za-stamilionove-kraceni-dani.aspx>>

³⁶ Policie České republiky. *Zkrácení DPH o 1,25 miliardy korun* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/zkraceni-dph-o-1-25-miliardy-korun.aspx>>

Případ 30:

Skupina sedmi osob od listopadu 2009 do září 2010 nakupovala od obchodních korporací sídlících v JČS motorovou naftu, kterou do České republiky dovážela v cisternách. Nákup byl prováděn prostřednictvím obchodních korporací, ve kterých byli jako jednatelé tzv. „bílí koně“. Z nakoupené motorové nafty však nebyla řádně odvedena DPH. Následně tuto komoditu prostřednictvím sjednaných prodejců měly osoby distribuovat konečným odběratelům za výrazně nižší ceny.³⁷

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 810 milionů Kč

Případ 31:

Tři občané z JČS v České republice odebírali v letech 2011 až 2012 zboží za ceny bez DPH a nepravdivě deklarovali jako osvobozené dodání na Slovensko. Ve skutečnosti však zboží prodávali skrze nastrčené obchodní korporace na území České republiky za ceny včetně DPH. Tyto nastrčené obchodní korporace ale nepodávaly přiznání k DPH ani neodváděly DPH z prodeje.³⁸

Použitá komodita: dobíjecí kupony do telefonů

Výše zkrácení daně: 60 milionů Kč

Případ 32:

10 osob provádělo v období od 1. ledna 2008 do 30. června 2011 fiktivní obchody s neexistujícím zbožím a jeho následným dodání do JČS.³⁹

Použitá komodita: neuvedena

Výše zkrácení daně: 335 milionů Kč

Případ 33:

Dvojice mužů od listopadu 2003 do června 2006 skrze nastrčené obchodní korporace opakovaně úmyslně deklarovala vývoz mobilních telefonních přístrojů, jejich součástí a příslušenství mimo území Evropské unie. Vývozy zboží se však reálně

³⁷ Policie České republiky. *Zkrácení daní o 800 milionů* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/zkraceni-dani-o-800-milionu.aspx>>

³⁸ Policie České republiky. *Zkrácení DPH o 60 milionů korun* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/zkraceni-dph-o-60-milionu-korun.aspx>>

³⁹ Policie České republiky. *Krácení daní za 335 milionů korun* [online]. [cit. 05-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/kraceni-dani-za-335-milionu-korun.aspx>>

neuskutečnily, jednalo se o fikci. Pachatelé zboží prodávali blíže nezjištěným osobám na území České republiky.⁴⁰

Použitá komodita: mobilní telefony

Výše zkrácení daně: 20 milionů Kč

Případ 34:

Skupina čtyř osob z různých států od května 2010 do února 2012 na území České republiky nakupovala dobíjecí kupóny českých mobilních operátorů. Přestože k jejich následnému prodeji docházelo v České republice, deklarovaly jejich dodání do jiného členského státu Evropské unie prostřednictvím dvou slovenských obchodních korporací.⁴¹

Použitá komodita: dobíjecí kupony do telefonů

Výše zkrácení daně: 34 milionů Kč

Případ 35:

Čtveřice mužů v období nejméně od dubna 2010 do dubna 2011 odebírala hutní materiál od českých dodavatelů v cenách bez DPH a to tím způsobem, že předstírala jeho dodání na území Slovenské republiky. Na Slovensku byly za tímto účelem založeny obchodní korporace, přičemž k faktickému dodání nedošlo. Tyto osoby posléze zboží prodávaly různým odběratelům na území České republiky a finanční prostředky ve výši DPH, kterou státu neodváděly, si ponechávaly pro osobní potřebu.⁴²

Použitá komodita: hutní materiál

Výše zkrácení daně: 36 milionů Kč

Případ 36:

Deset osob předstíralo nákup karet na předplacenou službu internetového webhostingu systému „Ikropolis.com“. Tyto karty pak v mnoha set tisícových sériích fiktivně prodávaly na Slovensko, čímž došlo k dodání zboží do JČS Evropské unie. Tímto způsobem pak vznikl neoprávněný nárok na nadměrný odpočet, který se snažily uplatnit. K zastírání trestné činnosti dokonce používaly vlastní virtuální banku Standard Credit Bank se sídlem na Komorských ostrovech a její pobočkou v Praze, ve které prováděly pomocí speciálního bankovního softwaru fiktivní převody finančních prostředků, které nikdy

⁴⁰ Policie České republiky. *Pravomocný rozsudek ve věci fiktivního vývozu mobilních telefonů* [online]. [cit. 05-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/pravomocny-rozsudek-ve-veci-fiktivniho-vyvozu-mobilnich-telefonu.aspx>>

⁴¹ Policie České republiky. *Obvinění čtyř mužů ze zkrácení daně* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/obvineni-ctyr-muzu-ze-zkraceni-dane.aspx>>

⁴² Policie České republiky. *Ukončení vyšetřování obchodu s hutním materiálem* [online]. [cit. 05-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/ukonceni-vysetrovani-obchodu-s-hutnim-materialem.aspx>>

neměly. Dokonce simulovaly i internetové bankovníctví. Banka však nikdy neexistovala, vše byl jen elektronický klam.⁴³

Použitá komodita: internetový webhosting

Výše zkrácení daně: 360 milionů Kč

Případ 37:

Dva občané Slovenské republiky v České republice odebírali v letech 2007 až 2010 zboží za ceny bez DPH a jeho prodej nepravdivě deklarovali jako osvobozené dodání na Slovensko. Ve skutečnosti však zboží prodávali skrze nastrčené obchodní korporace na území České republiky za ceny včetně DPH. Tyto nastrčené obchodní korporace ale nepodávaly přiznání k DPH ani neodváděly DPH z prodeje.⁴⁴

Použitá komodita: dobíjecí kupony do telefonů

Výše zkrácení daně: 170 milionů Kč

Případ 38:

Organizovaná skupina sedmi osob v období od roku 2005 do roku 2008 pomocí řetězce firem neoprávněně vykazovala výstupy zboží z České republiky do JČS s použitím padělaných dokladů a následným neoprávněným odpočtem DPH.⁴⁵

Použitá komodita: neuvedena

Výše zkrácení daně: 50 milionů Kč

Případ 39:

Skupina 12 osob v letech 2007 až 2009 nakupovala od zahraničních obchodních korporací (Rakousko a SRN) pohonné hmoty, které deklarovala jako minerální oleje. Pohonné hmoty pak skupina osob distribuovala již jako motorovou naftu nebo benzín v řetězci sjednaných obchodních korporací, které byly pro tyto účely založeny, ovšem za výrazně nižší ceny (s DPH). Nafta a benzín byly následně prodávány v běžné síti čerpacích stanic konečným odběratelům. Vzniklou daňovou povinnost však již obvinění nesplnili.⁴⁶

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 929 milionů Kč

⁴³ Policie České republiky. *Realizace případu KARTA* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/realizace-pripadu-karta.aspx>>

⁴⁴ Policie České republiky. *Obvinění za obchod s dobíjecími kupony* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/obvineni-za-obchod-s-dobijecimi-kupony.aspx>>

⁴⁵ Policie České republiky. *Při akci bylo zadrženo a obviněno sedm osob* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/informacni-servis-zpravodajstvi-zpravodajstvi-2008-pri-akci-bylo-zadrzeno-a-obvineno-sedm-osob.aspx>>

⁴⁶ Policie České republiky. *Podání obžaloby v případě LINZ* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/podani-obzaloby-v-pripadu-linz.aspx>>

Případ 40:

Skupina osmi osob od března 2010 do prosince 2011 dovážela minerální oleje z Rakouska a Německa. Na území České republiky byl tento olej uváděn do oběhu jako motorová nafta, aniž by z prodeje byla odváděna DPH.⁴⁷

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 100 milionů Kč

Případ 41:

Tři osoby pocházejících z Chorvatska, Černé Hory a Čech v rámci organizované skupiny v letech 2009 až 2010 pořizovaly od zahraničních obchodních korporací pohonné hmoty, které dovážely v cisternových zásilkách z Rakouska a Německa, a z takto pořízených pohonných hmot řádně neodváděly DPH tím, že do základu daně pro výpočet DPH nezahrnuly spotřební daň. Takto pořízené pohonné hmoty poté skupina distribuovala prostřednictvím sjednaných prodejců konečným odběratelům za výrazně výhodnější ceny.⁴⁸

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 243 milionů Kč

Případ 42:

Skupina šesti mužů od ledna 2009 do dubna 2010 nakoupila od německého dodavatele přes 3 miliony tun bazických olejů. Obvinění tyto oleje posléze smíchali s motorovou naftou a následně je s velkým ziskem prodávali různým českým firmám jako čistou motorovou naftu. Hlavní organizátor svoji trestnou činnost zakrýval tím způsobem, že v účetnictví jím ovládaných obchodních korporací byla vedena jako nakoupená i ta část pohonných hmot, která vznikla neoprávněným smícháním s bazickými oleji, ačkoliv k žádnému nákupu motorové nafty nedošlo. Faktury za nákupy byly vystavovány na smyšlené dodavatele. Obviněný muž dále zajišťoval fiktivní prodej bazických olejů na rovněž fiktivní odběratele.⁴⁹

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 6 milionů Kč

⁴⁷ Policie České republiky. *Osm obviněných osob z krácení daní* [online]. [cit. 05-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/operace-blend-8-obvinenych-osob.aspx>>

⁴⁸ Policie České republiky. *Další stamilionový daňový únik* [online]. [cit. 05-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/dalsi-stomilionovy-danovy-unik.aspx>>

⁴⁹ Policie České republiky. *Ukončení vyšetřování krácení daní* [online]. [cit. 05-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/ukonceni-vysetrovani-kraceni-dani.aspx>>

Případ 43:

Skupina čtyř osob v období od listopadu 2008 do března 2009 zrealizovala pořízení pohonných hmot (vykazováno jako pořízení minerálních olejů pod různým označením) od dodavatelů na Slovensku a v Polsku v celkovém objemu cca 1 milion litrů. Tyto pohonné hmoty byly následně skrze různé čerpací stanice uváděny do oběhu již jako motorová nafta.⁵⁰

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 9,3 milionů Kč

Případ 44:

Muž jednající jménem obchodní korporace v období od prosince 2008 do února 2009 uzavřel s jistou energetickou akciovou společností minimálně 21 smluv ohledně prodeje evropských emisních povolenek (EUA). Emisní povolenky obviněný muž nakoupil u jiné obchodní korporace, se sídlem v Bratislavě, jejímž byl rovněž společníkem a jednatelem. Vzhledem k tzv. režimu pořízení zboží z JČS Evropské unie tak emisní povolenky nakoupil za cenu bez DPH. Vznikla mu však povinnost při dalším prodeji zboží v České republice DPH vyčíslit a odvést správci daně. Emisní povolenky byly následně, na základě uzavřených smluv, prodány energetické akciové společnosti, ovšem za cenu navýšenou o DPH. Kriminalisté obviněnému muži kladou za vinu, že vše činil s úmyslem, aby si rozdíl, vzniklý neodvedením DPH, ponechal pro vlastní potřebu.⁵¹

Použitá komodita: emisní povolenky

Výše zkrácení daně: 46,5 milionů Kč

Případ 45:

Skupina čtrnácti osob v letech 2003 až 2004 vytvořila sdružení, mezi nimiž probíhala určitá dělba úkolů, a tyto osoby způsobily, že při dovozech pohonných hmot ze Slovenska do České republiky přes hraniční přechod Břeclav – dálnice nebyly pohonné hmoty zavedeny do evidence Celní správy České republiky. Proto z nich také nebylo vyměřeno a vybráno clo, spotřební daň a DPH, neboť příslušné dovozní doklady byly opatřeny padělanými nebo neoprávněně užitými celními razítky. Za uvedené období tak

⁵⁰ Policie České republiky. *Další daňové úniky v souvislosti s PHM* [online]. [cit. 05-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/dalsi-danove-uniky-v-souvislosti-s-phm.aspx>>

⁵¹ Policie České republiky. *Rozsáhlé krácení daní s emisními povolenkami* [online]. [cit. 05-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/rozsahle-kraceni-dani-s-emisnimi-povolenkami.aspx>>

bylo automobilovými cisternami prokazatelně provedeno 400 dovozů (asi 11,5 milionů litrů pohonných hmot).⁵²

Použitá komodita: pohonné hmoty

Výše zkrácení daně: 188 milionů Kč

Případ 46:

Organizovaná skupina jedenácti osob v období od srpna 2008 dovážela na území České republiky zejména textil, boty a další zboží z třetích zemí (především z Číny, Vietnamu a Turecka), s cílem získat neoprávněný prospěch. Tohoto prospěchu bylo dosaženo tím, že předložené zboží bylo na příslušných celních úřadech propuštěno do navrženého celního režimu a pachatelům bylo vyměřeno dovozní clo. Pachatelé toto clo zaplatili, avšak následně nepřiznali a neodvedli DPH z dovezeného zboží v řádném zdaňovacím období místně příslušným finančním úřadům.⁵³

Použitá komodita: textil a obuv

Výše zkrácení daně: 63 milionů Kč

Případ 47:

Žena pracující jako účetní společnosti s ručením omezeným a daňová poradkyně ve 187 případech vědomě zaúčtovala nižší částky úhrad za vydané faktury a na základě toho podávala i upravená daňová přiznání.⁵⁴

Použitá komodita: neuvedena

Výše zkrácení daně: 1 milionů Kč

Případ 48:

Skupina osmi osob v období od prosince 2005 do února 2007 bez povolení úřadů provozovala strojní zařízení sloužící k výrobě alkoholických nápojů. Tímto zařízením docházelo k míchání potravinářského lihu, z něhož nebyla odvedena DPH.⁵⁵

Použitá komodita: alkoholické nápoje

Výše zkrácení daně: 32,5 milionů Kč

⁵² Policie České republiky. *Případ breclavských cisteren uzavřen* [online]. [cit. 05-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/pripad-breclavskych-cisteren-uzavren.aspx>>

⁵³ Policie České republiky. *Akce KAMIONY skončila obviněním 10 osob* [online]. [cit. 05-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/akce-kamiony-skoncila-obvinenim-10-osob.aspx>>

⁵⁴ Policie České republiky. *Daňová poradkyně byla odsouzena* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/danova-poradkyne-byla-odsouzena.aspx>>

⁵⁵ Policie České republiky. *Za podvody s lihovinami před soud* [online]. [cit. 05-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/za-podvody-s-lihovinami-pred-soud-683608.aspx>>

Případ 49:

Muž ve věku 47 let, jednatel a společník několika obchodních korporací, v roce 2002 uskutečnil několik obchodních transakcí s drahými kovy (zlato, stříbro, platina). Tento muž ovšem v podávaných daňových přiznáních neuvedl všechny uskutečněné obchody a zdanitelná plnění, čímž došlo ke zkrácení DPH.⁵⁶

Použitá komodita: drahé kovy

Výše zkrácení daně: 15,5 milionů Kč

4.3. Skupiny daňových úniků se společnými znaky

Všech 49 výše popsaných případů je rozděleno do šesti skupin se společnými znaky, do jedné skupiny se specifickým způsobem provedení a šest individuálních případů je vyčleněno do jedné zvláštní skupiny.

4.3.1. Karuselové „kolotočové“ podvody

Případy 1 až 7 mají několik společných znaků a pro jejich provedení se v odborné i laické veřejnosti ustálil výraz kolotočové podvody.

Termín karuselové nebo kolotočové podvody je souhrnné označení pro podvody s DPH, kde dodávky zboží následují v řetězci za sebou, a v určitém okamžiku jeden ze článků řetězce nepřizná a nezaplatí daň. Tento článek řetězce se následně stane nekontaktním.⁵⁷ Přesněji bude tento druh podvodu popsán na jednoduchém příkladu.

Ilustrační příklad karuselového podvodu:

Čtyři obchodní korporace registrované jako plátcí v členských státech obchodují s jedním zbožím. První obchodní korporace Alfa, registrována jako plátce v JČS, dodá zboží obchodní korporaci Beta, která je registrována v tuzemsku. Z pohledu obchodní korporace Alfa je toto plnění dle § 64 zákona o DPH (článek 28c Šesté směrnice) osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet. Obchodní korporace Beta zboží dále prodává obchodní korporaci Gama se sídlem v tuzemsku, čímž obchodní korporaci Beta vzniká povinnost přiznat daň na výstupu za zboží pořízené z JČS. K tomu si obchodní korporace Beta může nárokovat odpočet daně za pořízené zboží. Obchodní korporace Beta ovšem

⁵⁶ Policie České republiky. *Za podvody se zlatem do vazby* [online]. [cit. 02-04-2014]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/za-podvody-se-zlatem-do-vazby.aspx>>

⁵⁷ HOLUBOVÁ, O. Kolotočové podvody (Carousel Frauds). *Daně a právo v praxi*. 2006, roč. 6, č. 8, s. 60. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=%24issue%3D1121>

neodvede daň na výstupu za zboží pořízené z JČS a zmizí se všemi doklady. Obchodní korporace Gama řádně přizná a zaplatí daň a zboží prodá obchodní korporaci Delta se sídlem v tuzemsku. Obchodní korporace Delta si nárokuje odpočet daně za zboží pořízené od obchodní korporace Gama a zboží prodává zpět obchodní korporaci Alfa do jiného členského státu, které je osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet daně.

Výše uvedený příklad je pouze stručným zjednodušením karuselových podvodů, které jsou založené na tomto principu.

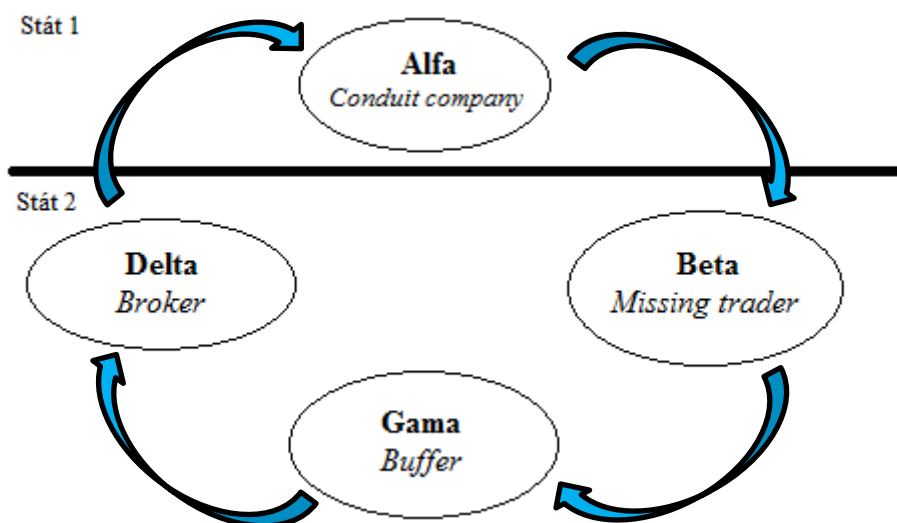
Obchodní korporace Alfa z výše uvedeného příkladu se jinak také nazývá *Conduit company*. Tato obchodní korporace má na starost intrakomunitární plnění mezi členy Evropské unie. Ačkoli z těchto intrakomunitárních transakcí nevzniká v konečném důsledku povinnost uhradit DPH v daném státě, jedná se o obchodní korporaci, která umožňuje samotné uskutečnění podvodu s negativním fiskálním efektem v tuzemsku.

Obchodní korporace Beta se v praxi nazývá *Missing Trader* („chybějící obchodník“) neboť se jedná o obchodní korporaci, která vystavuje daňové doklady, ale daň státu neodvádí. V případě potřeby poté tato obchodní korporace „zmizí“, tzn., stane se pro správce daně nekontaktní.

Obchodní korporace Gama se v praxi nazývá *Buffer* („nárazník“) a v celém podvodu má pomocnou a zastírací funkci. Na pozici obchodní korporace Gama se může vyskytovat hned několik obchodních korporací, přes které se zboží prodává, ale na druhou stranu celý podvod může fungovat i bez její účasti. Tato obchodní korporace může být do celého podvodu zapojena vědomě, ale její účast může být zcela nevědomá.

Obchodní korporace Delta je jinak také nazývána *Broker* nebo také *Profit taker* a jejím jediným úkolem je nárokovat nadměrné odpočty a vylákávat tak finanční prostředky z veřejných rozpočtů.

Obrázek 1 Schéma kolotočových podvodů



Zdroj. Vlastní

Tyto druhy podvodů jsou páčány s nejrůznějšími komoditami, přičemž tyto komodity mají vždy několik společných rysů, a to:

- rychlá obratovost (předmět zdanitelného plnění je snadno a rychle prodejný);
- obtížná identifikovatelnost (předmět zdanitelného plnění nelze jednoduše rozlišit od jiného kusu, litru aj.);
- snadná přemístitelnost;
- nízká hodnota;
- předmět zdanitelného plnění není v režimu PDP.

V minulosti byl pro tento druh podvodu využíván železný šrot, který ale v současnosti spadá do režimu PDP a tento druh podvodu s ním není možné provozovat.⁵⁸

4.3.2. Podvody s fiktivním plněním v rámci tuzemska

Případy 8 až 24 spojuje jeden velký činitel, kterým je fikce. Všechny tyto případy jsou zatíženy faktem, že ke skutečnému plnění nikdy nedochází a se zbožím či službou se obchoduje pouze papírově.

⁵⁸ SEMERÁD, P., BARTŮŇKOVÁ, L., SEMERÁD, M. *Karuselové podvody u daně z přidané hodnoty se zaměřením na trh s pohonnými hmotami* [online]. [cit. 22-02-2014]. Dostupné z: <http://www.tvp.zcu.cz/cd/2013/PDF_sbormik/60.pdf>.

Fiktivní plnění slouží při podvodech s DPH ke dvěma účelům. První účel je vylákání nadměrných odpočtů ze státního rozpočtu a druhým účelem je snížení daňové povinnosti na minimální úroveň. K tomuto podvodu slouží daňové doklady vystavené různými obchodními korporacemi (plátcí), ve kterých jako statutární orgány působí tzv. „bílí koně“. Daňové doklady splňují všechny náležitosti, ovšem žádná plnění na nich uvedená se neuskuteční nebo se neuskuteční deklarovaným způsobem. V mnoha sofistikovaných podvodech je věrohodnost daňových dokladů podkládána bankovními transakcemi, pokladními doklady, vykonstruovanými fotografiemi a jinými důkazy.

V okamžiku, kdy se o zmíněné obchodní korporace začne zajímat finanční správa, vystavující obchodní korporace společně s vedením zmizí i s celým účetnictvím. Pro tento druh podvodu se využívají nejrůznější druhy zboží a služeb. Nejčastěji jsou využívány obchody s pohonnými hmotami, reklamními službami a stavebními pracemi.

4.3.3. Nadhodnocený vývoz

Případ 25 je specifickým druhem podvodů, který je potřeba popsat samostatně.

Vývozem zboží se dle zákona o DPH rozumí výstup zboží z území Evropské unie na území třetí země. Dle ustanovení § 66 zákona o DPH je toto plnění osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně.⁵⁹ Do podvodu, založeném na nadhodnocování vývozu, musí být zapojeno více obchodních korporací, které jsou všechny plátcí DPH a tvoří ucelený řetězec. Celý podvod se skládá ze čtyř fází.

První fáze: Obchodní korporace Alfa pořídí zboží zanedbatelné hodnoty a za obdobně nízkou cenu toto zboží prodá obchodní korporaci Beta. Obchodní korporace Alfa podá řádné přiznání, kde vykáže a zaplatí nákup zboží a jeho následný prodej.

Druhá fáze: Obchodní korporace Beta, která je formálně řízena tzv. „bílým koněm“ nakoupené zboží mnohonásobně nadhodnotí a za tuto vysokou cenu ho prodá obchodní korporaci Gama. Obchodní korporace Beta sice nákup a prodej zboží vykáže ve svém přiznání, ale vzniklou daňovou povinnost již nezaplatí.

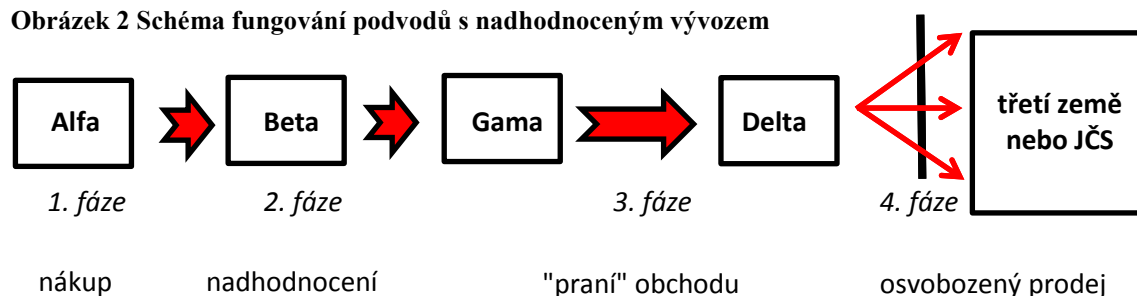
Třetí fáze: Obchodní korporace Gama nakoupené a již nadhodnocené zboží dále prodává obchodní korporaci Delta za cenu stejnou nebo minimálně navýšenou nad cenu

⁵⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

nákupu. Obchodní korporace Delta toto zboží může ještě stejným způsobem prodat dalším obchodním korporacím. V této fázi se obchod tzv. „pere“ a získává na věrohodnosti.

Čtvrtá fáze: V poslední fázi obchodní korporace Delta, nebo další v řetězci, přes kterou se „pralo“ zboží, prodá toto zboží do třetí země nastrčené obchodní korporaci, která tento dovoz zboží uvede ve svém přiznání, ale za zboží již neodvede DPH. Obchodní korporace Delta ve svém přiznání uvádí vývoz zboží do třetí země osvobozený od daně s nárokem na odpočet, který je podložen patřičnými náležitostmi (celní deklarace apod.), a inkasuje vysoký nadměrný odpočet.

Obrázek 2 Schéma fungování podvodů s nadhodnoceným vývozem



Zdroj: Vlastní

Ne všechny obchodní korporace v řetězci mohou být do tohoto podvodu zapojeny vědomě, ale vzhledem k nepřiměřeně vysokým cenám po nadhodnocení tomu tak zpravidla bývá. Pro tento druh podvodů se využívá nejrůznější zboží.

Stejným způsobem fungují i podvody při dodání zboží do JČS.

4.3.4. Nepřiznané pořízení z JČS

Pachatelé těchto trestných činů, popsanych v případech 26 a 27, pořizují zboží z JČS, ale ve svém přiznání ho deklarují jako nákup od obchodních korporací v tuzemsku. Touto změnou docílí toho, že si mohou nárokovat odpočet daně a nemusí přiznávat daň při pořízení zboží z JČS. V pozici deklarovaného prodejce v tuzemsku stojí obchodní korporace s dosazeným „bílým koněm“. Obchodní korporace prodávající zboží v JČS mohou být poctivé obchodní korporace, které nemají tušení, že jsou zapleteny do protiprávního jednání. Většinou se ale jedná o vědomou spolupráci. K tomuto druhu podvodu se velmi často používají pohonné hmoty a drahé kovy.

4.3.5. Pořízení z JČS a dodání do JČS bílými koňmi

Obdobným podvodem jako je nepřiznané pořízení zboží z JČS je podvod, kdy na pozici pořizovatele stojí obchodní korporace s nastrčeným „bílým koněm“. Tato obchodní korporace vystavuje daňové doklady, ale daň z nich již neodvádí. Zboží je následně prodáváno odběratelům v tuzemsku za ceny nižší než konkurenční (pořízení je bez DPH), nebo je prodáváno v řetězci firem, kde poslední člen řetězce v tuzemsku toto zboží dodá do JČS a nárokuje si nadměrný odpočet. Případy 28 až 30 by mohly být řazeny také do skupiny „nepřiznané pořízení z JČS“, ale s ohledem na rozdílné způsoby deklarování těchto obchodů jsou tyto případy řazeny do zvláštní skupiny.

Obchodní korporace s dosazenými bílými koňmi jsou součástí většiny daňových podvodů, ovšem v těchto případech se jedná o méně sofistikované podvody, které svým charakterem nezapadají do žádné jiné skupiny podvodů.

4.3.6. Fiktivní dodání a fiktivní vývoz

Případy 31 až 38 mají stejně jako případy 8 až 24 společného jmenovatele fikci, ovšem s tím rozdílem, že u těchto případů se jedná o fikci v intrakomunitárním plnění.

Tyto druhy podvodů jsou založeny na ustanovení zákona o DPH o plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet. Pachatelé ve svých přiznáních uvádějí dodání zboží do JČS nebo vývoz do třetích zemí obchodním korporacím s nastrčeným „bílým koněm“, čímž docílí toho, že nemusí platit daň na výstupu a mohou si nárokovat odpočet daně za nákup tohoto zboží. Nakoupené zboží následně prodají „načerno“ v tuzemsku a inkasují tak kromě odpočtu daně i nezdaněné peníze za prodané zboží.

Častým druhem zboží využívaným k těmto podvodům bývá elektronika a její příslušenství.

4.3.7. Pořízení minerálních olejů z JČS

Problematiku zdanění minerálních olejů upravuje zákon o SPD. Mezi minerální oleje se dle zákona o SPD řadí motorové benzíny, střední oleje, těžké plynné oleje, těžké topné oleje, zkapalněné ropné plyn, odpadní oleje a jiné. Dle ustanovení § 49 zákona o SPD jsou od daně z minerálních olejů osvobozeny oleje používané pro jiné účely, než je pohon motorů a výroba tepla. Na základě ustanovení § 36, § 38 i § 40 zákona o DPH se pro výpočet základu daně pro DPH u produktů podléhajících spotřební dani používá cena

produktu bez DPH navýšená právě o spotřební daň. Kombinace těchto ustanovení tvoří základ podvodu s minerálními oleji.

Pachatelé trestné činnosti, popsané v případech 39 až 43, pořizují minerální oleje z JČS a deklarují je jako minerální oleje nesloužící pro pohon motorů. V tuzemsku tyto oleje následně mísí s motorovou naftou nebo je samotně prodávají jako motorovou naftu, přičemž jejich prodejní cena je díky nepřiznané spotřební dani a nižší vypočítané DPH mnohem nižší než konkurenční cena.

4.3.8. Jiné typy daňových úniků

Kromě výše popsaných způsobů daňových podvodů jsou páčány i podvody, které mají s výše popsanými shodné znaky, ale jejich provedení je jen podobné nebo částečně shodné s uvedenými způsoby. Těmito znaky jsou zatajování zboží před kontrolními orgány, nepřiznání uskutečněných zdanitelných plnění v přiznání, přiznání, ale nezaplacení DPH do veřejného rozpočtu, výroba zboží nelegální činností. Skutečné případy těchto jiných typů daňových úniků jsou popsány v případech 44 až 49.

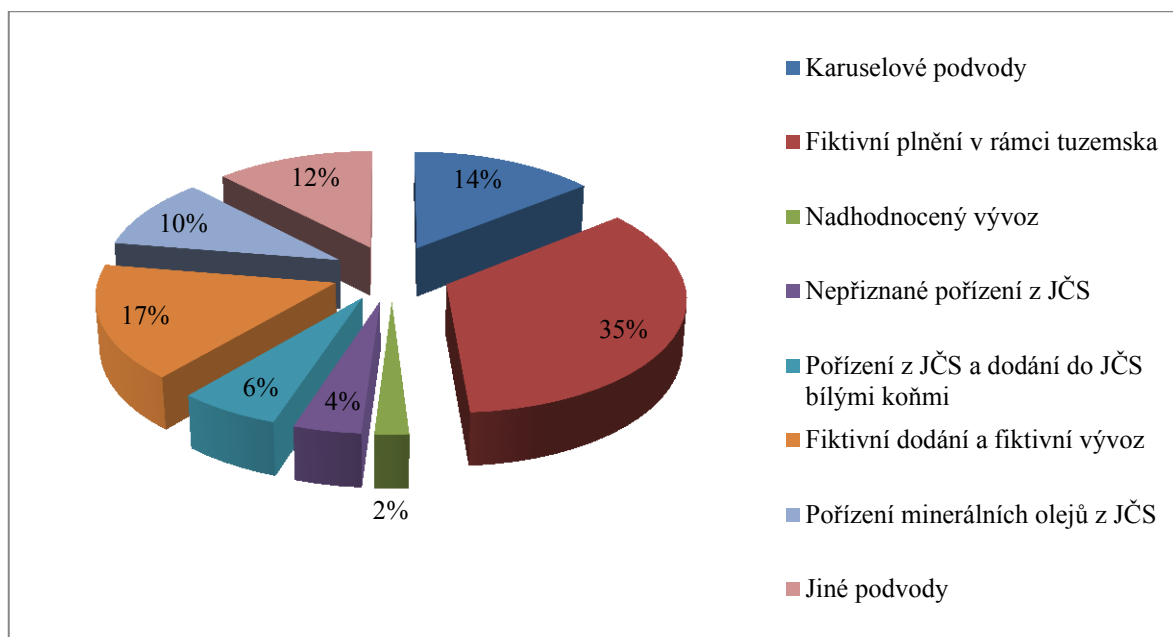
4.4. Analýza jednotlivých skupin daňových úniků

V této kapitole jsou všechny případy z části 4.2. dle rozdělení podle části 4.3. této diplomové práce podrobeny analytickému zkoumání z několika hledisek. Analýza je provedena z pohledu četnosti jednotlivých druhů podvodů, druhu použitých komodit a hlavně z pohledu výše zkrácené DPH. Všechny popsané případy jsou analyzovány jako celek.

4.4.1. Analýza z pohledu četností jednotlivých podvodů

Tato analýza zkoumá poměr jednotlivých druhů podvodů na celém zkoumaném vzorku.

Obrázek 3 Graf četnosti jednotlivých podvodů



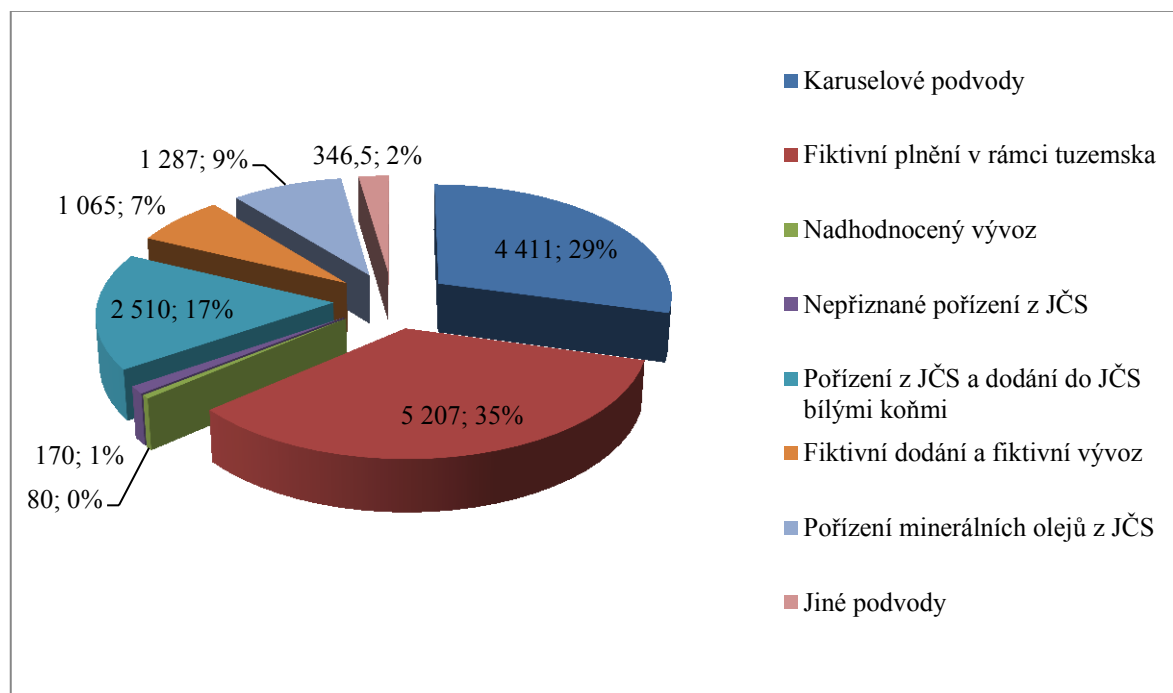
Z celého zkoumaného vzorku bylo největší procento podvodů spácháno za pomoci fiktivního plnění a to jak v rámci tuzemska (35% případů), tak v rámci intrakomunitárního plnění (17% případů). Ve výsledku toto zjištění znamená, že více jak polovina všech daňových podvodů byla spáchána tak, že pachatelé deklarovali plnění jiným způsobem, než bylo uskutečněno, nebo deklarovali plnění, které se vůbec neuskutečnilo. Třetím nejčastějším způsobem zkrácení daně byl karuselový podvod (14% případů).

4.4.2. Analýza z pohledu druhu podvodu a výše zkrácené daně

Touto analýzou je zkoumána rizikovost jednotlivých daňových podvodů s ohledem na veřejný rozpočet. Rizikovost pro veřejný rozpočet je v tomto případě chápána jako porušení neutrality daně, kdy dochází k uplatnění nároku na odpočet daně, která nebyla přiznána, resp. odvedena do státního rozpočtu.

Analýza vychází z celkového zjištěného objemu zkrácené daně ze všech zkoumaných případů (15 076,3 milionů Kč), který je rozdělen dle jednotlivých daňových podvodů.

Obrázek 4 Graf výše zkrácené daně podle druhu podvodu vyjádřené absolutně v milionech korun i v procentech



Z grafu číslo 4 vyplývá, že k největším daňovým únikům dochází formou fiktivního plnění v rámci tuzemska (35% neodvedené nebo neoprávněně nárokováné DPH). Na druhém místě jsou karuselové podvody (29% neodvedené nebo neoprávněně nárokováného odpočtu daně) a na třetím místě je pořízení z JČS a dodání do JČS bílými koňmi (17% neodvedené nebo neoprávněně nárokováného odpočtu daně). Tyto tři druhy podvodů zapříčinily 81% celkového objemu zkrácené daně za celé zkoumané období, tj. ve výši 12 128 milionů korun.

4.4.3. Souhrn analýzy podvodů z pohledu druhu spáchaného podvodu

Ze zkoumání jednotlivých druhů podvodů vyplývá, že z pohledu četnosti i výše zkrácené DPH jsou nejvíce problematické podvody s fiktivním plněním v rámci tuzemska. Těmito podvody byly veřejné rozpočty jednotlivých let zkráceny dohromady o více než 5 miliard Kč.

Tato zjištění lze vysvětlit tím, že páchaní podvodů s fiktivním plněním je relativně snadné, přičemž jeho prokazování je pro finanční správu velmi složité. Relativní snadnost spočívá v několika faktorech. Vystavovatelem fiktivních daňových dokladů může být

obchodní korporace s dosazeným bílým koněm stejně tak jako bílý kůň jako podnikající fyzická osoba sám.

Legislativních povinností pro to, aby se kdokoli stal podnikající fyzickou osobou, není mnoho. Po splnění několika náležitostí může podnikající fyzická osoba začít vystavovat daňové doklady k fiktivním plněním a případně i daňová přiznání s vykázanými smyšlenými hodnotami až do chvíle, než se o ni začnou zajímat příslušné úřady. V takovém případě fyzická osoba-bílý kůň zmizí i se všemi potřebnými doklady. Nutno dodat, že takováto podnikající fyzická osoba-bílý kůň mívá trvalé bydliště na některém z městských nebo obecních úřadů a nevlastní žádný majetek, aby nebylo možné exekučně cokoli vymáhat.

Podmínky nezbytné pro založení obchodní korporace jsou složitější a finančně náročnější než u podnikající fyzické osoby, ale při mnohamilionových podvodech jsou tyto finanční náklady zanedbatelné. Od roku 2014 na základě ustanovení § 142 zákona o obchodních korporacích navíc mohou být založeny společnosti s ručením omezeným se základním kapitálem ve výši 1 Kč.

Dalším častým a veřejný rozpočet velmi zatěžujícím druhem daňových podvodů jsou karuselové „kolotočové“ podvody. Podvody založenými na tomto principu byl veřejný rozpočet jednotlivých let v analyzovaném období zkrácen přibližně o 4,4 miliardy Kč.

Karuselové podvody, jak je popsáno v bodě 4. 3. 1. této diplomové práce, jsou velmi sofistikované podvody, přičemž zmapování a následné potrestání je pro finanční správu obrovsky složité. Tato složitost tkví v několika faktorech.

Do kolotočových podvodů jsou zapojeny firmy z různých koutů České republiky, ale také zahraniční obchodní korporace. Přestože pracovníci správy daně mají celorepublikovou působnost, může kontrola daňových subjektů potenciálně zaangažovaných do kolotočového podvodu, tj. daňových subjektů, jimž je místně příslušný jiný správce daně, probíhat formou dožádání. V případě zahraniční firmy je možné provádět její prošetření pouze formou mezinárodního dožádání. Tato dožádání mají za následek velkou personální roztržštěnost a hlavně obrovskou časovou prodlevu.

Další obtížností při trestání této podvodné činnosti je prokázání viny jednotlivých pachatelů. Tato je navíc zvýšena faktem, že ne všechny články řetězce mohou být do podvodu zapojeny vědomě.

Problematikou kolotočových podvodů se zabýval v několika případech i Evropský soudní dvůr. Rozsudkem ze dne 12. 1. 2006 ve věci C-354/03 Optigen Evropský soudní dvůr řekl, že každá transakce podvodného řetězce musí být z hlediska předmětu daně a na něj navazujícího nároku na odpočet daně posuzována zvlášť a není možné tento nárok zpochybnit pouze z důvodů, že některé jiné obchody v řetězci jsou podvodné.⁶⁰ S ohledem na tento rozsudek je povinností finanční správy posuzovat každé plnění odděleně a musí posuzovat, zda je zapojení jednotlivých článků do řetězce vědomé či nikoli.

Problematikou vědomého či nevědomého zapojení se do daňového podvodu se kromě výše zmíněného rozsudku ve věci Optigen zabýval Evropský soudní dvůr také v rozsudku ze dne 6. 7. 2006 ve věci C-439/04 Axel Kittel, ve které mimo jiné tvrdil: *„Pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba směrnicí EU pro DPH vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji na základě ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“* Tímto rozsudkem Evropský soudní dvůr potvrdil, že správce daně má právo odmítnout nárok na odpočet daně pouze tehdy, prokáže-li vědomé zapojení daňového subjektu do podvodného jednání, tj. prokáže, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že se jedná o transakci, která je součástí podvodu.⁶¹

⁶⁰ HOLUBOVÁ, O. Kolotočové podvody (Carousel Frauds). *Daně a právo v praxi*. 2006, roč. 6, č. 8, s. 60. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=%24issue%3D1121>

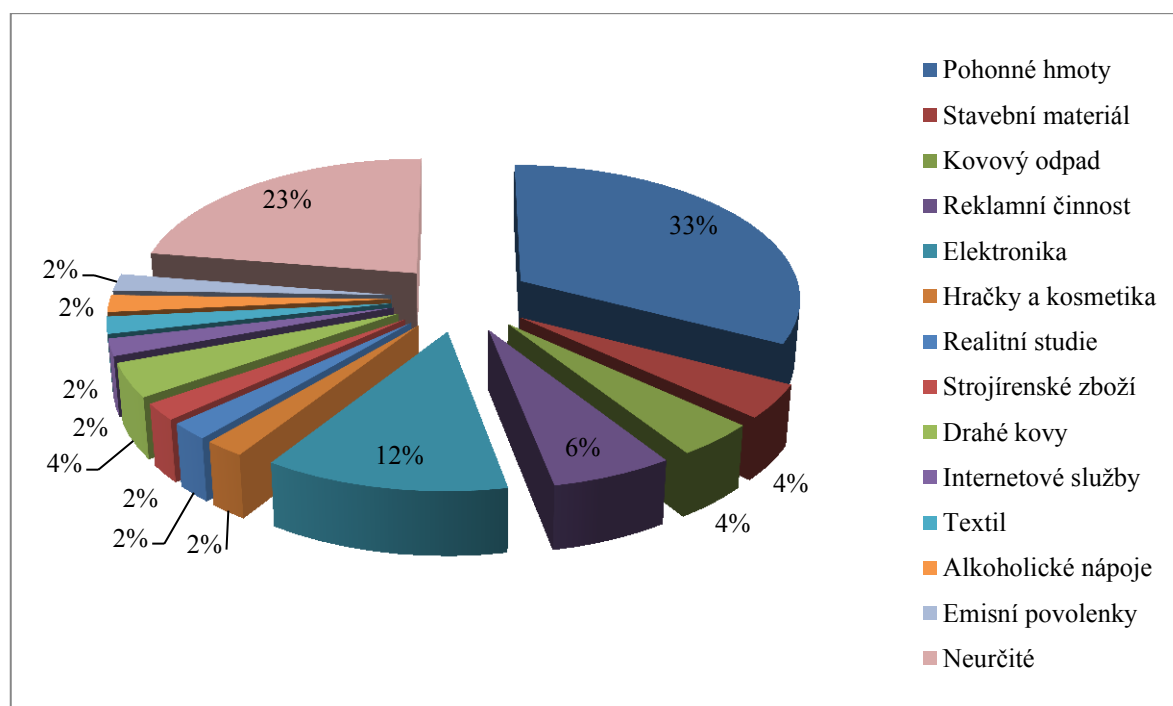
⁶¹ LANDGRÁF, R. Ochrana dobré víry má své místo i před finančním úřadem! *Daně a právo v praxi*. 2011, roč. 11, č. 5, s. 44. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33807v43261-ochrana-dobre-viry-ma-sve-misto-i-pred-financnim-uradem/>>

Nutnost prokázání úmyslného zapojení daňového subjektu do řetězce daňových podvodů byla zanesena i do legislativy České republiky, konkrétně do ustanovení § 109 zákona o DPH.

4.4.4. Analýza z pohledu četnosti používaných komodit

Tato analýza zkoumá nejrůznější komodity s ohledem na jejich využívání při páchání daňových podvodů.

Obrázek 5 Graf četností jednotlivých komodit užívaných k daňovým podvodům

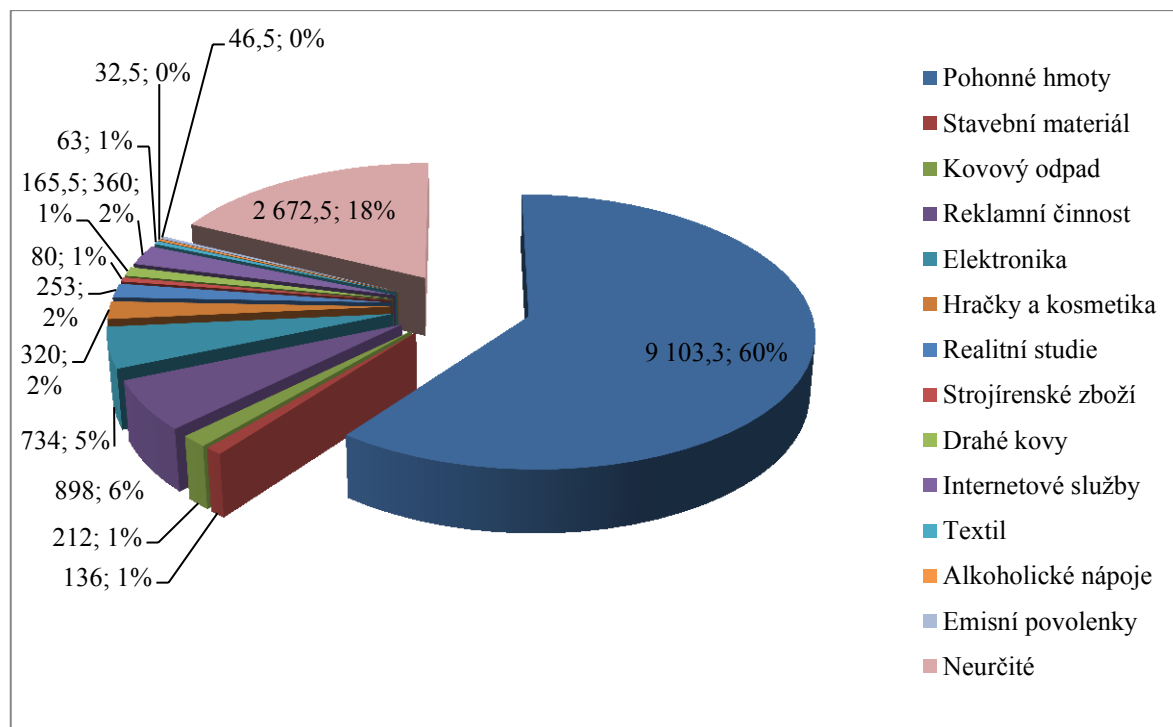


Z analýzy četností používaných komodit vyplývá, že nejvíce využívanou komoditou pro páchání daňových podvodů jsou pohonné hmoty. Tato komodita byla využita v jedné třetině všech zkoumaných podvodů. Druhou nejvíce využívanou komoditou je nejrůznější elektronika, která byla využita ve 12 % případů. U čtvrtiny případů byly použity komodity, které nebyly blíže specifikovány.

4.4.5. Analýza z pohledu použitých komodit a výše zkrácené daně

V rámci této analýzy jsou zkoumány jednotlivé komodity používané k páchání trestné činnosti v závislosti na výši zkrácené daně.

Obrázek 6 Graf výše zkrácené daně v závislosti na použité komoditě vyjádřené absolutně v milionech korun i v procentech



Z obrázku 6 jednoznačně vyplývá, že k největšímu krácení daně dochází za pomoci pohonných hmot. S využitím této komodity bylo zkráceno 60 % celkové zkoumané daně. V konkrétních číslech bylo za pomoci pohonných hmot zkráceno více jak 9 miliard korun. Výše zkrácené daně za použití ostatních komodit byla oproti pohonným hmotám zanedbatelná. 18 % z celkové zkoumané daně by zkráceno za pomoci nespecifikovaných komodit.

4.4.6. Souhrn analýzy podvodů z pohledu použitých komodit

Při zkoumání používaných komodit pro páchání daňových podvodů z pohledu frekvence využívání i výše zkrácené daně bylo zjištěno, že největší nebezpečí pro státní rozpočet znamená obchod s pohonnými hmotami.

Pohonné hmoty splňují všechny předpoklady být vhodnou komoditou pro páchaní daňových podvodů. Pohonné hmoty jsou velmi dobře prodejné, což je dáno jejich nezbytností pro mnohá odvětví. S jejich dobrou prodejností je spojeno také to, že s nimi obchoduje velké množství daňových subjektů. Ještě v polovině roku 2013 v České republice s pohonnými hmotami obchodovalo přibližně 1 800 subjektů.⁶² Mezi takto velkým množstvím subjektů je velmi složité nalézt ty nepoctivé.

Další předností pohonných hmot jakožto komodity vhodné pro páchaní daňových podvodů je obtížná rozpoznatelnost jednotlivých dodávek mezi sebou. Pro všechny kontrolní orgány je takřka nemožné rozeznat jednotlivé přepravované jednotky a podvodníci ve výsledku mohou přepravovat pouze jednu a tu samou cisternu s pohonnými hmotami. Ovšem největší předností využívání pohonných hmot pro daňové podvody je to, že nejsou obchodovány v režimu PDP.

4.5. Analýza již zavedených opatření zabraňujících daňovým únikům

Na obranu proti daňovým únikům bylo v České republice zavedeno již několik opatření. Jejich skutečný účinek bude zanalyzován v této kapitole.

4.5.1. Institut nespolehlivého plátce

Jak je popsáno v kapitole 3.1.1. v odstavci „Nespolehlivý plátce“, toto ustanovení dává správcům daně, za předpokladu splnění všech podmínek, možnost přenést povinnost zaplatit daň na příjemce zdanitelného plnění. Tento příjemce se totiž stává ručitelem za neodvedenou daň v případě, že poskytovatel je veden jako nespolehlivý plátce a tato informace je o něm zveřejněna. Tato kompetence vypadala velice slibně, ale dosavadní praxe tak slibná nebyla.

Nový právní institut tzv. nespolehlivého plátce byl do zákona o DPH aplikován s účinností od 1. 1. 2013 jako efektivní nástroj v boji proti daňovým únikům v oblasti DPH. Pro to, aby byl nějaký daňový subjekt označen jako nespolehlivý plátce, musela být splněna některá z následujících podmínek formulovaných v Informacích GFŘ zveřejňovaných na stránkách Finanční správy.

⁶² TÁBORSKÝ, J. *Zpráva o stavu distributorů pohonných hmot – krajina po bitvě* [online]. 2013 [cit. 06-01-2015]. Dostupné z: <http://ceskapozice.lidovky.cz/zprava-o-stavu-distributoru-pohonnych-hmot-krajina-po-bitve-p5k-tema.aspx?c=A131127_112110_pozece_137805>

Když byla tato novinka diskutována ještě před jejím schválením, panovalo mezi pracovníky správy daně nadšení z možnosti aplikování nového silného institutu, které bylo záhy vystřídáno velkým zklamáním z příliš měkkých podmínek pro jeho uplatnění.

Podmínka 1) Plátce porušil své zákonné povinnosti, což mělo za důsledek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek, kdy při tomto vyměření nebo doměření byl vydán platební výměr o minimální částce 500 tisíc Kč.

Podmínka 2) Plátce se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, a proto správce daně u tohoto plátce vydal zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen.

Podmínka 3) U plátce je po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulovaný nedoplatek na DPH ve výši minimálně 10 mil. Kč.⁶³

Pro všechny tyto podmínky také platilo, že se vztahovaly pouze na skutky vzniklé až po 1. lednu 2013. Vágnost těchto podmínek byla patrná již od samého počátku, což dokládalo i množství udělených statusů nespolehlivého plátce. V prvním roce účinnosti tohoto ustanovení byla označena jako nespolehlivý plátce čtyřicítka daňových subjektů. Tato vágnost spočívala především v nedostatečném množství formulovaných podmínek a také ve třetí podmínce, kde byla stanovena minimální výše kumulovaného nedoplatku ve výši 10 milionů korun.

Vzhledem k nedostatečným podmínkám pro označení nespolehlivých plátců byla na konci roku 2013 k těmto třem základním podmínkám následně doplněna ještě čtvrtá podmínka a v srpnu roku 2014 doznala celá Informace GŘ další podstatných změn.

Dodatek v prosinci roku 2013

Podmínka 4) Plátcí není uznán nárok na odpočet daně a rozdíl mezi uplatňovaným nárokem a vyměřenou nebo doměřenou daní je alespoň 500 tisíc Kč, přičemž vyměřená nebo doměřená daň není ve stanovené lhůtě uhrazena.

Dodatek v srpnu roku 2014

Změna podmínky 3) Minimální výše kumulovaného nedoplatku byla snížena na 500 tis. Kč.

⁶³ SLADKOVSKÝ, O. *Informace GŘ* [online]. 2013 [cit. 14-01-2015]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Nespolehlivy-platce.pdf>

Podmínka 5) Plátcí je opakovaně vyměřena daň podle pomůcek nebo doměřena daň podle pomůcek oproti poslední známé dani. K opakování musí dojít alespoň ve dvou zdaňovacích obdobích ze šesti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích.

Podmínka 6) Plátce neposkytuje požadovanou součinnost, tj. nereaguje řádně na výzvu nebo výzvy správce daně nebo nepředloží bez řádného odůvodnění požadované údaje nezbytné pro řádnou správu daně.

Podmínka 7) Plátce opakovaně nepodá ani na výzvu správce daně daňové přiznání, hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely, a to alespoň dvakrát v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsících.

Tyto podmínky platí pro skutky vzniklé po 1. 10. 2014.

Podmínka 8) Plátce uvede nepravdivé nebo neúplné informace k registraci k DPH, které jsou nezbytné pro řádnou správu. Plátce nedoplní informace ani ve lhůtě stanovené správcem daně, neopraví již neplatný nebo uvede nepravdivý nebo jinak nereálný registrační údaj týkající se skutečného sídla.

Tato podmínka platí pro skutky vzniklé po 1. 1. 2015.⁶⁴

K tomuto zpřísnění podmínek došlo až se změnou politického smýšlení na nejvyšších postech řízení. Středem zájmu se stali nekontaktní plátcí a plátcí na virtuálních adresách, kteří závažným způsobem ztěžují správu daně. K 1. 1. 2015 je evidováno 187 nespolehlivých plátců daně a lze s vysokou pravděpodobností předpokládat rapidní nárůst tohoto počtu, neboť do této statistiky začnou vstupovat i plátcí na virtuálních adresách, kterých jsou po celé české republice tisíce.⁶⁵

Celý institut nespolehlivého plátce společně s ručením za daň je bezesporu užitečná věc v boji proti daňovým únikům. Jedinou nevýhodou tohoto ustanovení ovšem je, že na nikoho nemůže být aplikován ještě před tím, než se začne dopouštět daňových podvodů.

⁶⁴ FOJTÍK, J. *Informace GFR* [online]. 2014 [cit. 14-01-2015]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_aplikaci_par_106a_zakona_c_235-2004_Sb_ve_zneni_Dodatku_c_2.pdf>

⁶⁵ PAVLAS, M. *Seznam nespolehlivých plátců* [online]. 2015 [cit. 14-01-2015]. Dostupné z: <<http://www.pavlasoft.com/nespolehlivy-platce-dph/seznam-nespolehlivych.htm>>

4.5.2. Kauce pro distributory pohonných hmot

Česká republika v roce 2013 novelizovala zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, v platném znění, který zavedl zásadní novinku pro všechny distributory pohonných hmot. Dle ustanovení § 6i výše jmenovaného zákona jsou všichni distributoři pohonných hmot povinni poskytnout na zvláštní účet celního úřadu kauci ve výši 20 milionů korun. Tato kauce musí být na tomto účtu po celou dobu registrace distributora pohonných hmot.⁶⁶

Zavedení této kauce mělo za následek rapidní snížení distributorů pohonných hmot. Před zavedením 20 milionové kauce bylo v České republice registrováno přibližně 1 900 obchodníků s pohonnými hmotami, z čehož aktivních bylo přibližně 500. Po uzákonění 20 milionové kauce klesl počet registrovaných distributorů na 160.⁶⁷ Mezi distributory, kteří po novelizaci neobdrželi registraci, byla převážná většina neaktivních obchodníků, ale také spousta aktivních. Neexistuje ovšem žádná statistika, která by přesně určila, kolik aktivních distributorů, kteří nezaplatili kauci, podnikalo v souladu se zákonem a kolik distributorů bylo založeno za účelem daňových úniků.

Ústavní soud ovšem toto ustanovení zákona označil jako protiústavní z toho důvodu, že byla stanovena paušálně a diskriminovala tak malé prodejce a ztěžovala vstup na trh novým distributorům. Dle Ústavního soudu musí být ustanovení zákona o kauci upraveno nebo bude od 1. července 2015 zrušeno. Ústavní soud v rámci svého nálezu k předmětnému ustanovení navrhl možné úpravy. Přijatelnou možností pro uplatňování kauce by bylo její stanovení v odstupňované výši nebo její stanovení pouze pro ty distributory, kteří na trh s pohonnými hmotami vstupují.⁶⁸

Celá myšlenka „pročištění“ trhu pohonných hmot je zcela jistě správná, což potvrdil i Ústavní soud ve svém nálezu, neboť za protiústavní označil pouze jednotnou výši kauce a nikoli institut kauce jako celek. Ovšem Ústavním soudem navrhovaná varianta s odstupňovanou výší kauce by byla kontraproduktivní, neboť by nezabránila podvodníkům vytvářet spoustu malých distributorských společností a zatěžovala by poctivé obchodníky.

⁶⁶ Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, v platném znění.

⁶⁷ ŠPAČKOVÁ, I. *Kauce 20 milionů pro distributory benzínu neplatí, rozhodl Ústavní soud* [online]. 2014 [cit. 01-01-2015]. Dostupné z: <http://ekonomika.idnes.cz/kauce-pro-distributory-pohonných-hmot-neplatí-rozhodl-ustavni-soud-1i6-/ekonomika.aspx?c=A140526_110948_ekonomika_spi>

⁶⁸ Nález Ústavního soudu 130/2014 Sb., ve věci návrhu na zrušení některých ustanovení zákona č. 311/2006

4.5.3. Zkrácení zdaňovacího období.

Jak je uvedeno v bodě 3.1.1., od 1. 1. 2013 nastala v zákoně o DPH změna a délka zdaňovacího období byla stanovena na 1 měsíc. Před touto změnou byla délka zdaňovacího období stanovena s ohledem na obrat daňového subjektu na dobu 1 měsíce nebo 3 měsíců.

Tato změna nastala hlavně z důvodů intenzivnějšího boje s daňovými podvodníky. Finanční správa k této změně konkrétně uvedla: „Zavedení kalendářního měsíce jako zdaňovacího období bylo provedeno z důvodu ztížení daňových úniků v případě rozdílných zdaňovacích období mezi účastníky obchodních transakcí a dále s cílem umožnit správcům daně rychlejší získání informací a rychlejší reakce na zjištěné skutečnosti nasvědčující případným podvodům nebo krácení daně.“⁶⁹

Jak je uvedeno již v předchozích částech této diplomové práce, tak právě čas hraje rozhodující roli v odhalování daňových úniků. Toto zkrácení dává správcům daně možnost zahájit s případným podvodníkem některý z postupů již po necelých dvou měsících od doby, co je subjekt registrován jako plátce. Tato změna je zcela v souladu s politikou aktivního boje s daňovými podvodníky.

4.5.4. Elektronické DPH

Finanční správa od 1. 1. 2014 zavedla povinnost pro všechny plátce podávat daňová přiznání, dodatečná daňová přiznání a hlášení včetně příloh pouze v elektronické podobě. Od této povinnosti jsou osvobozeny fyzické osoby, jejichž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců, nepřesáhne 6 milionů korun.⁷⁰

Tato změna znamená hlavně urychlení zpracování došlých daňových přiznání pracovníky finanční správy, a tudíž i zefektivnění jejich práce, ale také snížení počtu návštěv daňových subjektů na územních pracovištích jednotlivých finančních úřadů. Zavedení této novinky proběhlo plynule jen s drobnými technickými obtížemi. Tato změna byla kladně přijata taktéž veřejností.

⁶⁹ FINANČNÍ SPRÁVA. *Novela zákona o DPH* [online]. 2013 [cit. 08-01-2015]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruzne/2013/novela-zakona-o-dph-2013-2136>>

⁷⁰ FINANČNÍ SPRÁVA. *DPH se bude od ledna přiznávat už jen elektronicky* [online]. 2013 [cit. 08-01-2015]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/dph-se-bude-od-ledna-priznavat-uz-jen-elektronicky-4476>>

Elektronizace DPH neznamenalala žádné závratné změny, ale pracovníkům správy daně poskytuje prostor zaměřovat se na skutečně problematické subjekty a jejich důkladnější kontrolu.

Tato změna byla pouze logický vývoj státní správy v dnešní technické době. Dá se předpokládat, že postupem času dojde k elektronizaci většiny agend.

5. Výsledky analýz

Na základě jednotlivých případů, které sloužily také jako vstupní data pro analýzu, bylo klasifikováno 7 skupin daňových úniků se společnými znaky a 1 skupina blíže nezařaditelných daňových úniků. Těmito skupinami jsou karuselové „kolotočové“ podvody, podvody s fiktivním plněním v rámci tuzemska, nadhodnocené vývozy, nepřiznané pořízení z JČS, pořízení z JČS a dodání do JČS bílými koňmi, fiktivní dodání a fiktivní vývoz, pořízení minerálních olejů z JČS a jiné podvody. Určité skupiny daňových úniků mají některé shodné znaky (zapojení tzv. „bílých koní“, úmyslné nepřiznání daně, apod.), ovšem celkové fungování je odlišné.

Analýza těchto osmi skupin daňových úniků probíhala z pohledu četnosti jednotlivých typů daňových úniků, výše zkrácené daně a komodit využívaných k těmto únikům. Z provedeného zkoumání vyplývá, že největší nebezpečí pro státní rozpočet České republiky vychází ze dvou druhů daňových úniků, kterými jsou fiktivní plnění v rámci tuzemska a kolotočové podvody, a jedné komodity, kterou jsou pohonné hmoty. Daňové úniky s fiktivním plněním v rámci tuzemska byly zjištěny v 35 % případů, přičemž do státního rozpočtu tak nebylo odvedeno nebo z něho bylo nezákonně odčerpáno přes 5 miliard korun. Kolotočový podvod jakožto druh daňového úniku byl zjištěn ve 14 % případů. Tímto způsobem byl státní rozpočet zkrácen o téměř 4,5 miliardy korun. V rámci všech zkoumaných případů byl státní rozpočet České republiky zkrácen o více než 15 miliard korun a téměř dvě třetiny této sumy připadají na kolotočové podvody společně s fiktivními plněními v rámci tuzemska. Za použití pohonných hmot bez ohledu na způsob provedení daňového úniku bylo ze státního rozpočtu vylákáno nebo do něho nebylo odvedeno více než 9 miliard korun. S ohledem na tato zjištění byla zkoumání podrobena některá opatření, která již byla přijata do legislativy České republiky.

Mimo jiné i vzhledem ke způsobu provádění kolotočových podvodů, které jsou založeny na nepřiznání a neodvedení daně na pozici tzv. „missing tradera“, byl zaveden institut nespolehlivého plátce, který umožňuje správcům daně přenést daňovou povinnost na další článek v řetězci formou ručení. Jelikož se v případě aplikace institutu nespolehlivého plátce ze strany správce daně jedná o časově náročný proces, zneužívají organizátoři podvodů právě této časové prodlevy k tomu, aby plátce, jemuž hrozí, že bude

správcem daně označen jako nespolehlivý, z tohoto řetězce vyseparovali a nahradili jej plátcem novým.

Jak již bylo výše řečeno, nejvíce využívanou komoditou k páchání daňových úniků jsou pohonné hmoty. Aby se omezilo, nebo dokonce zabránilo v jejich využívání, byla zavedena kauce ve výši 20 milionů korun, která byla povinná pro všechny obchodníky s pohonnými hmotami. Toto opatření není v základu špatné, ale jednotná výše kauce postihuje hlavně drobné obchodníky, na což poukázal i ústavní soud, který toto ustanovení zrušil.

Dalším opatřením usnadňujícím práci finanční správy je zkrácení zdaňovacího období, které umožňuje rychlejší reakci na pochybné obchodní transakce. Zdaňovací období bylo zkráceno z původních tří kalendářních měsíců na současný jeden kalendářní měsíc. Toto opatření zabraňuje tomu, aby si plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím nárokoval odpočet daně za obchodní transakci, za kterou bude daň přiznána až za další dva měsíce, jenom proto, že dodavatelem byl plátce s tříměsíčním zdaňovacím obdobím. Tato časová disproporce umožňovala uskutečnění mnoha transakcí a nárokování mnoha odpočtů, aniž by bylo zkontrolovatelné, zda za tyto transakce byla odvedena daň na výstupu. Zkrácení zdaňovacího období je přínosné v boji s daňovými úniky, ale jako takové nebrání v páchání kolotočových podvodů.

S ohledem na zvýšení efektivnosti finanční správy bylo uzákoněno elektronické výkaznictví DPH. Toto opatření je bezesporu přínosné, ale potenciál elektronizace jednotlivých daní je ovšem mnohem větší. Dnešní elektronická doba umožňuje zavedení i jiných elektronických výkazů, které mnohou být nápomocné v boji s daňovými úniky.

5.1. Doporučení ke stávajícím opatřením

Analýza již zavedených opatření poukázala na některé nedokonalosti, proto v této části budou uvedena doporučení a doplnění k těmto opatřením.

5.1.1. Vlastní návrh kauce pro distributory pohonných hmot

Nejschůdnější variantou ve věci kauce se jeví její uzákonění v jednotné výši pro všechny distributory, kteří na trh s pohonnými hmotami vstupují. Tato varianta by ovšem musela doznat určitých úprav. V legislativě, kterou se řídí finanční správa, by mělo být

ustanovení, které by umožňovalo použít kauci na splacení nově vzniklých závazků vůči finanční správě, ovšem pouze do určité výše a na jednu zvolenou daň. Pro lepší názornost svůj návrh popíše na příkladu.

Příklad užití kauce:

Kauce pro všechny nové distributory pohonných hmot by byla stanovena ve výši 9 milionů korun. Nově registrovaný distributor pohonných hmot (plátce DPH) by tuto kauci složil na speciální účet finanční správy a podnikal běžným způsobem. V rámci podnikání by distributorovi vznikla daňová povinnost v prvním měsíci a tedy prvním zdaňovacím období 200 000 Kč. Ustanovení zákona o DPH by ovšem tomuto distributorovi umožňovalo použít na zaplacení této daňové povinnosti část kauce. Konkrétně by tato částka byla stanovena ve výši 150 000 Kč na měsíc. To znamená, že by distributor zaplatil 50 000 Kč a zbylých 150 000 Kč by bylo zaplaceno z jeho kauce. Obdobným způsobem by kauce mohla být využívána ke krytí buď daně z příjmů, nebo daně spotřební. Toto by si volil distributor v okamžiku, kdy by skládal kauci. Takto by se kauce rozpouštěla po dobu pěti let. V případě, že by kauce nebyla celá rozpouštěna, postupovala by finanční správa podle současného znění zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, v platném znění, a tuto nerozpuštěnou kauci by mu do 90 dnů vrátila v případě, že by s distributorem nebylo vedeno žádné řízení před Celní správou České republiky ani jiným správcem daně.

5.1.2. Rozšíření elektronického výkaznictví DPH o Kontrolní výkaz DPH

Ve stejnou dobu, jako byla v České republice zavedena povinnost podávat daňová přiznání a ostatní hlášení pouze v elektronické podobě, na Slovensku byli se zaváděním elektronizace o několik kroků napřed.

Od 1. 1. 2014 Finanční správa Slovenské republiky zavedla povinnost podávat společně s daňovým přiznáním také Kontrolní výkaz. V tomto výkazu se uvádí podrobné údaje o jednotlivých uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění. Podrobnějšími údaji je myšleno datum uskutečnitelného zdanitelného plnění, číslo faktury, daňové identifikační číslo protistrany, specifický symbol transakce a cena transakce. Tyto údaje se vykazují na

základě faktur. Kontrolní výkaz se podává v elektronické podobě společně s daňovým přiznáním.⁷¹

Takto získané údaje slouží ke křížové kontrole daňových povinností a odpočtů daně a zabránění některým typům daňových podvodů.

Kontrolní výkazy DPH ve slovenském provedení jsou velice účinným nástrojem při boji proti podvodům, kde si plátce uplatňuje odpočet daně na základě dokladů k fiktivním plněním nebo dokladů od nekontaktního plátce.

Zavedení této novinky na Slovensku přineslo některé problémy. Tyto problémy byly ovšem způsobeny z důvodu toho, že tato povinnost byla schválena až na konci října roku 2013 a většina účetních a daňových softwarů nedokázala na tuto změnu adekvátně reagovat. Ruku v ruce s těmito technickými problémy se zvýšilo i administrativní zatížení daňových subjektů, neboť musely plnit svojí zákonnou povinnost a vypracovat Kontrolní výkazy DPH bez asistence daňových softwarů. Toto zatížení ovšem pominulo ve chvíli, kdy došlo k aktualizaci softwarů.⁷²

5.2. Návrhy nových opatření

Stávající opatření ani jejich doplnění nemohou zabránit páchání daňových úniků, mohou pouze usnadnit jejich odhalování, případně je omezit. V této části diplomové práce tudíž budou navržena autorova vlastní opatření. Tato opatření jsou zaměřená hlavně na nově registrované plátce a na zamezení zneužívání určitých komodit k daňovým podvodům.

Bez ohledu na právní formu daňového subjektu by bylo vhodné přijmout některá opatření na zvýšení dohledu nad novými subjekty. Právě nově založené obchodní korporace a noví podnikatelé jsou nejčastěji využíváni jako tzv. „missing tradery“ u karuselových podvodů. Jsou to ale i jiné druhy podvodů, kde mohou figurovat jako činitelé podvodu právě čerstvě založené obchodní korporace nebo nový podnikatel. Stejně tak jsou tito plátcové využíváni pro vystavování faktur k fiktivním plněním.

⁷¹ FINANČNÁ SPRÁVA SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Kontrolný výkaz DPH* [online]. 2014 [cit. 10-01-2015]. Dostupné z: <<https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph#ObsahKV>>

⁷² SPÁČILOVÁ, B. *Kontrolní výkaz pravděpodobně bude povinný od roku 2016* [online]. 2014 [cit. 10-01-2015]. Dostupné z: <<http://edmutilitas.cz/kontrolni-vykaz-pravdepodobne-bude-povinny-od-roku-2016/#.VLfk-Xv0985>>

5.2.1. Nutnost skutečné adresy trvalého bydliště

Současný stav zákonů v České republice umožňuje získání živnostenského listu i osobám, které mají jako místo trvalého pobytu uvedený městský nebo obecní úřad. Tyto osoby nemívají vedeny ani žádné místo podnikání a pro finanční správu je prakticky nemožné takovouto osobu kontaktovat. Tato skutečnost nahrává všem, kteří figuruji jako „bílí koně“. Takto nekontaktní osoba závažným způsobem ztěžuje průběh všech postupů, ať už zahájených přímo s ní nebo jiným daňovým subjektem, neboť si neplní své povinnosti vůči finanční správě a nepřebírá si poštu, nereaguje na výzvy, nepředkládá podklady ani důkazní prostředky. V takovém případě kontrolním orgánům nezbývá, než si dotyčnou osobu nechat předvést Policií České republiky, což není vždy úspěšné.

Ve výsledku nemívají tyto osoby ani žádný majetek vedený na své jméno, tudíž na nich není možné cokoli exekučně vymáhat a veškerá náročná práce finanční správy je naprosto bezvýsledná.

Vlastní návrh změny:

Návrh č. 1:

Jako povinná náležitost při žádosti o jakékoli oprávnění k podnikání zavést trvalé bydliště na skutečném místě mimo městské a obecní úřady.

Tento návrh by byl diskriminační pro podnikatele, kteří nemají nejmenší zájem krátit daň a z trvalého bydliště by se museli odepsat kvůli jiným důvodům (např. špatné rodinné vztahy). Z tohoto důvodu nepovažuji tento návrh za adekvátní ani přípustný.

Návrh č. 2:

Každá podnikající osoba - plátce, která by měla jako místo trvalého pobytu uvedený městský nebo obecní úřad, by měla být automaticky vedena jako nespolehlivý plátce.

5.2.2. Založení společnosti s ručením omezeným

Od 1. 1. 2014 je možné založit společnost s ručením omezeným se základním kapitálem ve výši 1 koruny. Dle výzkumu společnosti Bisnode této možnosti za prvních osm měsíců platnosti využilo 7 917 společností s ručením omezeným a z toho 1 023

společností bylo založeno za pouhou 1 korunu.⁷³ Při zvážení nejčernějších scénářů tato statistika vypovídá, že během osmi měsíců v České republice vzniklo téměř osm tisíc potenciálních pachatelů daňových podvodů. Skutečnost je asi taková, že spousta společností s ručením omezeným byla založena podnikajícími fyzickými osobami, které dříve odrazovaly vysoké finanční náklady spojené se založením obchodní korporace. Mezi těmito necelými osmi tisíci nových společností s ručením omezeným lze s velkou pravděpodobností předpokládat mnoho společností založených s úmyslem páchat s jejich pomocí daňové úniky.

Přijetí tohoto ustanovení nelze jednoznačně chápat ani jako vyloženě kladnou změnu ani jako zápornou. Tato změna by měla zlepšit podmínky pro podnikání a tím pádem i životní úroveň občanů. Snahou vyspělých ekonomik světa má zcela určitě být snižování administrativních a finančních nároků na podnikání, ovšem nemělo by se tak dít za každou cenu. K podobnému snížení minimálního základního kapitálu přistoupili také ve Spolkové republice Německo, kde lze založit Mini Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Mini GmbH – malá společnost s ručením omezeným) se základním kapitálem 1 Euro, ale musí být vyčleněna čtvrtina ročního zisku na zvýšení základního kapitálu až do výše 25 tisíc Euro, což je základní kapitál běžné GmbH.⁷⁴ K tomuto dodatku ovšem v české legislativě nedošlo. Nutno dodat, že v případě potírání daňových úniků by tento dodatek z německého modelu neměl žádný účinek, neboť životnost takových společností není příliš dlouhá.

Vlastní návrh změny:

Snížení finančních nároků na podnikání je určitě správná cesta, ovšem toto snížení by mělo být přínosné pouze pro ty, kteří chtějí podnikat poctivě.

K zabránění zneužívání nově založených společností s ručením omezeným se základním kapitálem nižším než původních 200 tis. Kč k daňovým únikům, by mělo být přijato ustanovení, na základě kterého by takto založené společnosti s ručením omezeným neměly možnost stát se plátcí na základě dobrovolné registrace k DPH podle ustanovení

⁷³ BISNODE. *V česku má přes tisíc firem základní kapitál korunu* [online]. 2014 [cit. 03-09-2014]. Dostupné z: <<http://www.novinky.cz/ekonomika/346683-v-cesku-ma-pres-tisic-firem-zakladni-kapital-korunu.html>>

⁷⁴ GOLLA, P. *Nově lze založit s.r.o. za korunu* [online]. 2014 [cit. 01-09-2014]. Dostupné z: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/410547-nove-lze-zalozit-s-r-o-za-korunu/>>

§ 94a zákona o DPH v prvních 18 měsících své podnikatelské činnosti, nýbrž pouze na základě ustanovení § 94 zákona o DPH.

Tato změna legislativy by znamenala to, že by se společnost s ručením omezeným mohla registrovat až ve chvíli, kdy by o ní měla finanční správa jistý přehled. V době její registrace by znala její platební morálku, neboť by v průběhu této doby musela minimálně jednou podávat přiznání k dani z příjmů právnických osob.

V případě, že by chtěli podvodníci nově založenou společnost s ručením omezeným zaregistrovat jako plátce na základě faktur za fiktivní obchody, měla by finanční správa možnost na základě pochybností prověřit si tyto obchody ještě před udělením této registrace.

5.2.3. Stěhování obchodních korporací

Trendem poslední doby je stěhování obchodních korporací na virtuální adresy převážně spadající do oblasti hlavního města Prahy. Neoficiální informace hovoří o tom, že každoročně se do Prahy přesune až 10 000 společností. Nutno dodat, že tento přesun je pouze formální, neboť skutečným sídlem zůstává místo jinde v republice. GFŘ eviduje 53 000 firem se sídlem na virtuálních adresách a z toho 43 000 je v Praze. Dle mínění GFŘ je účelem tohoto fiktivního stěhování pouze snaha vyhnout se případným kontrolám.⁷⁵

Aby nedocházelo k usnadnění páchaní daňových úniků, mělo by být zavedeno opatření, které by zabránilo pouhému založení společnosti, zneužití pro daňové podvody a následnému zrušení. Stejně tak by mělo být zabráněno stěhování firem z celé republiky na virtuální adresy do Prahy.

Vlastní návrh změny:

Obdobně jako u podnikajících fyzických osob s trvalým pobytem na městském nebo obecním úřadě by měly být obchodní korporace registrovány se skutečným sídlem. Firmy se sídlem na virtuální adrese, které mají středisko zájmu, své skutečné zázemí nebo centrum obchodních aktivit v jiném kraji, by měly být zaregistrovány jako nespolehliví plátcí.

⁷⁵ VESECKÝ, Z. *Delegace bez možnosti odvolání. Finančák přesune adresy virtuálních sídel firem* [online]. 2015 [cit. 15-01-205]. Dostupné z: < <http://www.podnikatel.cz/clanky/delegace-bez-moznosti-odvolani-financak-presune-adresy-virtualnich-sidel-firem/> >

5.2.4. Institut „nový plátce“

Většina opatření, ať už českou vládou přijatých, případně navrhovaných autorem, dopadá na případné podvodníky až poté, co se dopustí nějakého protizákonného jednání. V této části nastiňuji jedno opatření, které by znemožňovalo páčání určitých druhů daňových podvodů ještě před jejich vznikem.

Ustanovení § 6 zákona o DPH by se upravilo v tom smyslu, že každý nově registrovaný plátce by se po přesně stanovenou dobu (například 12 či 24 měsíců) stal „novým plátcem“ namísto současného plátce. Teprve po uplynutí zákonem stanovené doby by se stal plátcem v běžném smyslu ve znění současného zákona.

Změna tohoto ustanovení by spočívala v tom, že všichni plátcí, ať už nově registrovaní či běžní, kteří by vystupovali jako odběratelé „nového plátce“, by měli povinnost zaplatit za zdanitelné plnění částku bez DPH dodavateli plnění a vyčíslenou DPH by museli přiznat ve svém daňovém přiznání namísto dodavatele. Fakticky by toto znamenalo, že by „nový plátce“ fungoval v režimu PDP s tím rozdílem, že by v tomto režimu bylo obchodováno pouze plnění, kde by „nový plátce“ figuroval v pozici dodavatele zdanitelného plnění.

5.2.5. Rozšíření režimu PDP

Všechna dosavadní navržená opatření byla zaměřena na plátce a jejich fungování v daňových podvodech. Žádné z navrhovaných opatření nebylo zaměřeno na nejčastěji využívané komodity k páčání daňových podvodů.

Jak je patrné z provedené analýzy, nejproblematictějšími komoditami z pohledu České republiky a daňových úniků jsou pohonné hmoty a elektronika. Z těchto dvou využívaných komodit mají ovšem největší dopad na rozpočet České republiky právě pohonné hmoty.

V rámci boje proti užívání pohonných hmot pro daňové úniky byla v České republice zavedena povinná kauce pro všechny obchodníky s pohonnými hmotami, která byla ovšem zrušena ústavním soudem (viz bod 4.5.2.).

V minulosti bylo do zákona o DPH zavedeno opatření, které taktéž mělo bránit daňovým podvodům s určitými komoditami. Tímto opatřením je režim PDP týkající se oblasti stavebnictví, kovových odpadů apod. (viz bod 3.1.1.) Ze současné praxe vyplývá,

že režim PDP je velice efektivním nástrojem v boji proti daňovým únikům. Zavedení režimu PDP na obchody s pohonnými hmotami by zabránilo v užívání této komodity při páchání daňových podvodů.

5.3. Diskuse k doplňkům stávajících opatření a novým opatřením

Vlastní návrh kauce pro distributory pohonných hmot

Autorův návrh kauce částečně koresponduje s doporučením ústavního soudu, neboť by se týkal pouze těch obchodníků, kteří na trh vstupují. Navíc by jejich počáteční peněžní náklady snížily budoucí platby za plátcem v přiznání vykázané daňové povinnosti. Vzhledem k tomu, že kauce pro distributory pohonných hmot několik měsíců již platila, došlo k potřebnému „pročištění“ trhu od mnoha podvodných subjektů. Je ovšem otázkou, jak výrazně by tento návrh zabránil dalším daňovým podvodníkům v užívání pohonných hmot jako prostředku pro páchání daňových úniků. Výše daňových úniků s pohonnými hmotami se pohybuje v řádech desítek i stovek milionů korun a kauce v takovéto výši se zdá proti těmto nezákonným ziskům zanedbatelná. Je nutné ovšem brát v potaz, že do některých typů podvodů je zapojeno mnoho společností a v případě, že většina z nich bude muset složit kauci, se potenciální „výdělek“ podvodníků razantně sníží.

Kontrolní výkaz DPH

Po elektronickém podávání daňových přiznání zavedeném v České republice od 1. 1. 2014 může být Kontrolní výkaz DPH vhodným pokračováním elektronizace Finanční správy České republiky. V rámci novelizace zákona o DPH bylo schváleno, že Kontrolní výkaz bude povinnou součástí daňových přiznání od 1. 1. 2016. Takto včasné schválení dává daňovým subjektům i firmám vyvíjejícím účetní a daňové softwary dostatek času k přípravám na tuto změnu a nemělo by tak docházet k technickým problémům.

Odpůrci této novinky ovšem namítají, že Finanční správě bude zasíláno obrovské množství dat, které nebude schopna zpracovat a zanalyzovat, díky čemuž nepřinese tato změna žádný pozitivní efekt. Tito odpůrci proto navrhuji úpravy, na základě kterých by do Kontrolních výkazů vstupovaly pouze transakce nad určitou částku.⁷⁶

⁷⁶ INVESTUJEME.CZ. *Zavedení kontrolního výkazu výrazně zvýší administrativu podnikatelů* [online]. 2014 [cit. 10-01-2015]. Dostupné z: < <http://www.investujeme.cz/zavedeni-kontrolniho-vykazu-vyrazne-zvysi-administrativu-podnikatelu/> >

S ohledem na velké množství dat je nezbytné, aby Finanční správa věnovala velkou pozornost technickému zajištění celé změny, ať už z pohledu vhodného softwaru na zpracování dat nebo datových uložišť. Není vhodné, aby byly v Kontrolním výkazu zahrnuty pouze transakce nad určitou částku, neboť by to daňové podvodníky pouze přimělo roztržít své podvodné transakce na menší části, aby se vyhnuli povinnosti vykazovat tyto transakce.

Skutečná adresa trvalého bydliště

Návrh, kdy by plátce s trvalým pobytem na městském nebo obecním úřadu byl registrován jako nespolehlivý, by mohl některým plátcům ztížit jejich podnikatelskou činnost. Ovšem již nyní existuje možnost, že odběratel od nespolehlivého plátce může tomuto dodavateli zaplatit za zboží nebo službu pouze částku bez DPH a patřičnou DPH zašle na příslušný finanční úřad.

Tento návrh by neznemožnil podnikatelskou činnost všem bez trvalého bydliště plošně, ale ztížil by do jisté míry využívání podnikajících fyzických osob s trvalým pobytem na městském nebo obecním úřadě jako tzv. „bílých koní“ a vystavovatelů faktur za fiktivní plnění.

Založení společnosti s ručením omezeným

V rámci karuselových podvodů je nejnebezpečnější pozicí pro státní rozpočet dané země pozice „missing tradera“. Na tuto pozici jsou hojně využívány právě společnosti s ručením omezeným, které jsou formálně ovládány nastrčeným „bílým koněm“. Skutečnost, že v současné chvíli je umožněno založení takové společnosti s ručením omezeným, která má základní kapitál 1 Kč, nahrává právě daňovým podvodníkům. Autorem navrhovaná změna by takovéto počínání velice ztížila a podnikatelskou činnost poctivých společností s ručením omezeným se základním kapitálem nižším než 200 tisíc korun by omezila jen minimálně.

V průběhu dokončování této diplomové práce došlo v této problematice také k posunu mezi zákonodárci České republiky, kdy se ministerstvo spravedlnosti vyjádřilo,

že uvažuje o opětovném zavedení minimálního základního kapitálu až na původních 200 tis. Kč.⁷⁷

Toto opětovné navrácení minimálního základního kapitálu při zakládání společností s ručením omezeným nelze považovat za krok správným směrem už z toho důvodu, že je uvažováno již po jednom roce účinnosti tohoto ustanovení, což pouze snižuje důvěryhodnost českého zákonodárství. Navíc první zkušenosti hovoří o zvýšeném počtu nových společností s ručením omezeným mezi studenty a akademiky, kterým toto ustanovení usnadňuje vstup do podnikatelské sféry.

Stěhování obchodních korporací

Problematickou stěhování obchodních korporací se GŘ zaobíralo již v průběhu psaní této diplomové práce a s účinností od 1. 1. 2015 byla přidána další podmínka, na základě které je plátce registrován jako nespolehlivý (viz podmínka 8 bodu 4.5.1). GŘ zašlo v rámci této problematiky ještě dále a s nástupem roku 2015 přistoupila k nucenému „vystěhování“ firem, které mají jako sídlo společnosti uvedenou virtuální adresu, ale centrum ekonomických zájmů mají jinde. Nový generální ředitel GŘ k tomuto v rozhovoru pro Lidové noviny uvedl: *„Pokud má firma centrum ekonomického zájmu například v Plzni, protože tam má kancelář, účetní, má tam svůj byznys a jenom si nechala napsat IČO na některý office house v Praze, tak její adresu vrátíme.“*⁷⁸ K tomuto přestěhování je použito ustanovení § 18 daňového řádu, který mimo jiné říká, že na podnět správce daně může nejbližše společný nadřízený správce daně delegovat místní příslušnost k výkonu správy daní na jiného věcně příslušného správce daně, jestliže je to účelné.⁷⁹

Tímto postojem i změnami v podmínkách institutu nespolehlivého plátce dalo GŘ jednoznačně najevo, že si je vědomo této problematiky a že jí chce okamžitě řešit. Tento postoj je zcela určitě správný, neboť množství fiktivně přestěhovaných společností do Prahy neúměrně narůstal a pomalu se z toho stával návod pro ostatní společnosti, jak se účinně vyhnout kontrolám finančního úřadu.

⁷⁷ SVOBODA, J. *Stát chce zarazit zakládání firem s jednou korunou* [online]. 2015 [cit. 20-01-2015]. Dostupné z: < <http://www.novinky.cz/finance/358917-stat-chce-zarazit-zakladani-firem-s-jednou-korunou.html> >

⁷⁸ PETR, M. *V Praze nepodnikají a unikají kontrolám. Finanční úřad vyžene tisíce firem* [online]. 2014 [cit. 15-01-2015]. Dostupné z: < http://byznys.lidovky.cz/v-praze-nepodnikaji-a-unikaji-kontrolam-financni-urad-vystehuje-tisice-firem-1w7-/moje-penize.aspx?c=A141129_105240_ln_domov_hm >

⁷⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Institut „nový plátce“

K páchání daňových podvodů jsou velmi často využíváni plátci, kteří jsou zaregistrováni pouze za účelem vystavování daňových dokladů. Institut tzv. „nového plátce“ by značným způsobem ztížilo fungování kolotočových podvodů, podvodů s fiktivním plněním i jiných podvodů, neboť by nebylo možné nárokovat si odpočet daně z plnění, z něhož nebyla odvedena daň na výstupu. Díky tomuto ustanovení by nedocházelo k porušení neutrality daně.

Proti této změně lze namítnout, že nezabrání daňovým únikům páchaným vysoce organizovanými skupinami, které by pouze posunuly zneužívání jednotlivých nově zaregistrovaných plátců o určitou dobu. Tato námitka by zcela určitě byla oprávněná, ovšem za období, kdy by byl někdo registrován jako „nový plátce“, by finanční úřad o tomto plátcovi zjistil podstatné informace a měl by přehled o jeho platební historii.

Rozšíření režimu PDP

Česká republika se již od roku 2010 snaží přidat pohonné hmoty do seznamu zboží, jež je obchodováno v režimu PDP. Tato snaha ovšem byla po dlouhou dobu lichá, neboť toto přidání musí projít komplikovaným procesem spočívajícím ve schválení dané komodity Evropskou komisí a poté všemi členskými státy Evropské unie.

V minulosti návrh České republiky blokovaly především Německo a Francie, jelikož se obávaly, že se podvodníci pouze přesunou do jiných zemí. V posledních měsících ovšem došlo v této problematice k posunu a Evropská komise by se měla zabývat zrychlením schvalovacího procesu. Pro tuto změnu se vyslovily kromě České republiky i další státy včetně Německa a Francie. Díky tomuto zrychlení by jednotlivé státy Evropské unie mohly pružněji reagovat na zvýšené využívání určitých komodit k daňovým únikům.⁸⁰ Toto zrychlení schvalovacího procesu by mohlo umožnit České republice zařazení pohonných hmot na seznam zboží obchodovaného v režimu PDP.

Nutno ovšem podotknout, že znemožnění páchání daňových úniků s určitou komoditou nezabrání podvodníkům v nezákonném podnikání s jiným druhem zboží nebo jinou službou.

⁸⁰ PETR, M. Brusel bude řešit podvody s DPH podle českých not. *Lidové noviny*, 28. ledna 2015, s. 1 a 13.

6. Závěr

Z výše uvedeného textu je patrné, že problematika daňových úniků v oblasti DPH je velice široká a komplikovaná, přičemž boj proti těmto daňovým únikům je během na velmi dlouhou trať. Snaha vyhnout se placení daní je stejně stará jako daně samotné. Se vznikem DPH, v podobě v jaké ji známe dnes, ovšem vznikly snahy na této dani i vydělávat. S trochou nadsázky by se dalo říci, že pro některé se DPH stala hlavní ekonomickou činností.

V této diplomové práci bylo analýze podrobeno 49 případů daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty. Z těchto případů bylo klasifikováno 8 skupin daňových úniků. Konkrétně se jednalo o karuselové „kolotočové“ podvody, podvody s fiktivním plněním v rámci tuzemska, nadhodnocené vývozy, nepřiznané pořízení z JČS, pořízení z JČS a dodání do JČS bílými koňmi, fiktivní dodání a fiktivní vývoz, pořízení minerálních olejů z JČS a jiné podvody. Jednotlivé skupiny byly rozděleny podle společných znaků jednotlivých případů.

Analýza těchto osmi skupin daňových úniků probíhala z pohledu četnosti jednotlivých typů daňových úniků, výše zkrácené daně a komodit využívaných k těmto únikům. Jako nejčastěji využívané způsoby daňových úniků byly identifikovány fiktivní plnění v rámci tuzemska a karuselové podvody. Daňové úniky s fiktivním plněním v rámci tuzemska byly zjištěny v 35 % případů a do státního rozpočtu tak nebylo odvedeno nebo z něho bylo nezákonně odčerpáno přes 5 miliard korun. Kolotočový podvod jakožto druh daňového úniku byl zjištěn ve 14 % případů. Tímto způsobem byl státní rozpočet zkrácen o téměř 4,5 miliardy korun. V rámci všech zkoumaných případů byl státní rozpočet České republiky zkrácen o více než 15 miliard korun a téměř dvě třetiny této sumy připadá na kolotočové podvody společně s fiktivními plněními v rámci tuzemska.

U jednotlivých případů bylo také sledováno, jaké komodity jsou nejčastěji využívány k daňovým podvodům a díky jakým komoditám dochází k největším ztrátám ve státním rozpočtu České republiky. V této kategorii byly jako nejnebezpečnější vyhodnoceny pohonné hmoty. Právě za použití pohonných hmot bez ohledu na způsob provedení daňového úniku bylo ze státního rozpočtu vylákáno nebo do něho nebylo odvedeno více než 9 miliard korun.

Vzhledem k těmto zjištěním byla navržena opatření eliminující nejčastější daňové úniky. Institut „nového plátce“, na základě kterého by každý nově registrovaný plátce fungoval na straně dodavatele v režimu PDP. Přísnější podmínky při registraci k plátcovství DPH pro společnosti s ručením omezeným se základním kapitálem nižším než 200 tisíc korun, kdy by tato registrace nemohla být dobrovolná. Zaevidování plátce s trvalým bydlištěm na městském nebo obecním úřadě nebo na virtuální adrese jako nespolehlivého. Pro zvýšení efektivity boje s daňovými úniky byl navržen Kontrolní výkaz DPH, který by měl být podáván společně s přiznáním, a který by obsahoval podrobné informace o všech přijatých a uskutečněných plněních.

Proti zneužívání pohonných hmot v četných daňových podvodech bylo navrženo opatření spočívající v rozšíření režimu PDP právě o pohonné hmoty.

Nelze předpokládat zavedení všech opatření do skutečné praxe, ale vzhledem k tomu, že po dobu psaní této diplomové práce byla některá zmíněná opatření probírána mezi zákonodárci České republiky i v médiích, lze předpokládat budoucí směřování finanční správy.

Použitá literatura

Literární prameny

CULLIS, J. G., JONES, P. R. *Public Finance and Public Choice*. 2. ilustrované vydání. Oxford University Press, 1998. 422 s. ISBN 0198775806.

MARTINEZ, J.-C. *Daňový únik*. 1. vydání. Praha: HZ Praha, spol. s r.o., 1995. 144 s. ISBN 80-901918-3-5.

PETR, M. Brusel bude řešit podvody s DPH podle českých not. *Lidové noviny*, 28. ledna 2015, s. 1 a 13.

Internetové zdroje

BISNODE. V česku má přes tisíc firem základní kapitál korunu [online]. 2014 [cit. 03-09-2014]. Dostupné z: <<http://www.novinky.cz/ekonomika/346683-v-cesku-ma-pres-tisic-firem-zakladni-kapital-korunu.html>>.

EVROPSKÁ KOMISE. *Zelená kniha o budoucnosti DPH*. [online]. [cit. 20-3-2014]. Dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:CS:PDF>>.

FINANČNÁ SPRÁVA SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Kontrolný výkaz DPH* [online]. 2014 [cit. 10-01-2015]. Dostupné z: <<https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph#ObsahKV>>.

FINANČNÍ SPRÁVA. *DPH se bude od ledna přiznávat už jen elektronicky* [online]. 2013 [cit. 08-01-2015]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/dph-se-bude-od-ledna-priznavat-uz-jen-elektronicky-4476>>.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Novela zákona o DPH* [online]. 2013 [cit. 08-01-2015]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruzne/2013/novela-zakona-o-dph-2013-2136>>.

FOJTÍK, J. *Informace GFR* [online]. 2014 [cit. 14-01-2015]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_aplikaci_par_106a_zakona_c_235-2004_Sb_ve_zneni_Dodatku_c_2.pdf>.

GOLA, P. *Nově lze založit s.r.o. za korunu* [online]. 2014 [cit. 01-09-2014]. Dostupné z: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/410547-nove-lze-zalozit-s-r-o-za-korunu/>>.

HOLUBOVÁ, O. Kolotočové podvody (Carousel Frauds). *Daně a právo v praxi*. 2006, roč. 6, č. 8, s. 60. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=%24issue%3D1121>.

INVESTUJEME.CZ. *Zavedení kontrolního výkazu výrazně zvýší administrativu podnikatelů* [online]. 2014 [cit. 10-01-2015]. Dostupné z: <

<http://www.investujeme.cz/zavedeni-kontrolniho-vykazu-vyrazne-zvysi-administrativu-podnikatelu/>>.

LANDGRÁF, R. Ochrana dobré víry má své místo i před finančním úřadem! *Daně a právo v praxi*. 2011, roč. 11, č. 5, s 44. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33807v43261-ochrana-dobre-viry-ma-sve-misto-i-pred-financnim-uradem/>>.

PAVLAS, M. Seznam nespolehlivých plátců [online]. 2015 [cit. 14-01-2015]. Dostupné z: <<http://www.pavlasoft.com/nespolehlivy-platce-dph/seznam-nespolehlivych.htm>>.

PETR, M. *V Praze nepodnikají a unikají kontrolám. Finanční úřad vyžene tisíce firem* [online]. 2014 [cit. 15-01-2015]. Dostupné z: <http://byznys.lidovky.cz/v-praze-nepodnikaji-a-unikaji-kontrolam-financni-urad-vystehuje-tisice-firem-1w7-moje-penize.aspx?c=A141129_105240_ln_domov_hm>.

Policie České republiky. Archív tiskových zpráv [online]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/archiv-tiskovych-zprav-563029.aspx>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 94/2009. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0094_9Afs_0900_ce85daa1_a9c1_4b1e_bb58_5338b3120778_prevedeno.pdf>.

SEMERÁD, P., BARTUŇKOVÁ, L., SEMERÁD, M. *Karuselové podvody u daně z přidané hodnoty se zaměřením na trh s pohonnými hmotami* [online]. [cit. 22-02-2014]. Dostupné z: <http://www.tvp.zcu.cz/cd/2013/PDF_sbornik/60.pdf>.

SKÁLA, M. DPH: Osvobozený převod stavby s nedokončenou investicí. *Daně a právo v praxi*. 2010, roč. 10, č. 2, s 2. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d8606v11406-dph-osvobozeny-prevod-stavby-s-nedokoncenou-investici/#footnote1>>.

SLADKOVSKÝ, O. *Informace GFŘ* [online]. 2013 [cit. 14-01-2015]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Nespolehlivy-platce.pdf>.

SLÁDKOVSKÝ, O. *Informace GFŘ* [online]. 2012 [cit. 05-03-2014]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Info_nespp_ve_zneni_dodatku_1.pdf>.

SPÁČILOVÁ, B. *Kontrolní výkaz pravděpodobně bude povinný od roku 2016* [online]. 2014 [cit. 10-01-2015]. Dostupné z: <<http://edmutilitas.cz/kontrolni-vykaz-pravdepodobne-bude-povinny-od-roku-2016/#.VLfk-Xv0985>>.

SVOBODA, J. *Stát chce zarazit zakládání firem s jednou korunou* [online]. 2015 [cit. 20-01-2015]. Dostupné z: <<http://www.novinky.cz/finance/358917-stat-chce-zarazit-zakladani-firem-s-jednou-korunou.html>>.

ŠPAČKOVÁ, I. *Kauce 20 milionů pro distributory benzínu neplatí, rozhodl Ústavní soud* [online]. 2014 [cit. 01-01-2015]. Dostupné z: <http://ekonomika.idnes.cz/kauce-pro-distributory-pohonných-hmot-neplatí-rozhodl-ustavni-soud-1i6-/ekonomika.aspx?c=A140526_110948_ekonomika_spi>.

TÁBORSKÝ, J. *Zpráva o stavu distributorů pohonných hmot – krajina po bitvě* [online]. 2013 [cit. 06-01-2015]. Dostupné z: <http://ceskapozice.lidovky.cz/zprava-o-stavu-distributoru-pohonných-hmot-krajina-po-bitve-p5k-/tema.aspx?c=A131127_112110_pozice_137805>.

VESECKÝ, Z. *Delegace bez možnosti odvolání. Finančák přesune adresy virtuálních sídel firem* [online]. 2015 [cit. 15-01-2015]. Dostupné z: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/delegace-bez-moznosti-odvolani-financak-presune-adresy-virtualnich-sidel-firem/>>.

Právní předpisy

Nález Ústavního soudu 130/2014 Sb., ve věci návrhu na zrušení některých ustanovení zákona č. 311/2006.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, v platném znění.