

# **Projekt opatření proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty**

Bc. David Horka

---

Diplomová práce  
2011

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---



---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav financí a účetnictví  
akademický rok: 2010/2011

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. David HORKA**  
Osobní číslo: **M090115**  
Studijní program: **N 6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Finance**

Téma práce: **Projekt opatření proti daňovým únikům na DPH**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši systému daní v ekonomice.

Praktická část

- Analyzujte existující druhy daňových legálních a nelegálních úniků.
- Analyzujte kritická místa vzniku daňových úniků.
- Na základě provedené analýzy vytvořte projekt opatření proti daňovým únikům.

Závěr

---

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

- [1] MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVEOVÁ, P. B. *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha: Management Press, 1994. 581 s. ISBN 80-85603-76-4.  
[2] NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd Praha: Aspi, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.  
[3] KUBÁTOVÁ, K., VYBÍHAL, V. et al. *Optimalizace daňového systému České republiky v kontextu Evropského regionu*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. 220 s. ISBN 80-86861-05-8.  
[4] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Vedoucí diplomové práce: **Mgr. Eva Kolářová, Ph.D.**  
Ústav financí a účetnictví  
Datum zadání diplomové práce: **24. června 2011**  
Termín odevzdání diplomové práce: **15. srpna 2011**

Ve Zlíně dne 24. června 2011

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*ředitel ústavu*

## **ABSTRAKT**

Diplomová práce se zabývá problematikou daňových úniků na dani z přidané hodnoty.

Zaměřuje se zejména na daňové úniky intrakomunitárního charakteru. Teoretickým základem je postavení daně z přidané hodnoty a její úloha v evropské integraci. Dále je popsáno daňové řízení a postavení daňové správy v České republice.

V praktické části práce byla provedena analýza existujících druhů daňových úniků na dani z přidané hodnoty, analýza kritických míst, a to jak u principu samotné daně z přidané hodnoty, tak i při správě daní, u kterých dochází k únikům na dani.

Projektová část práce řeší návrh opatření proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty včetně hodnocení kladů, záporů i nákladů u jednotlivých navržených opatření.

Klíčová slova: daň, daň z přidané hodnoty, daňový subjekt, plátce daně, správa daní, správce daně, riziko, daňový únik, bílý kůň, daňový podvod, finanční úřad, Evropská unie.

## **ABSTRACT**

This thesis deals with the problems of tax evasion on VAT. It focuses mainly on tax evasion with intra community character. The theoretical basis is the position of VAT and its role in European integration. Follow describes process of tax management and tax administration position in the Czech Republic.

The practical part is an analysis of existing type's tax evasion on VAT analysis of critical locations both in the principle itself of VAT, as well as in tax administration are experiencing tax evasion.

Project part of the work has been cover to a proposal of measures against tax evasion on VAT, including assessment of the pros, cons and costs of various proposed measures.

Keywords: tax, value added tax (VAT), taxpayers, tax administration, tax, risk, tax evasion, a white horse, tax fraud, tax office, the European Union.

Poděkování patří vedoucímu diplomové práce paní Kolářová Evě, Mgr. Ph.D. za cenné připomínky a odborné rady.

Zvláštní poděkování patří mé manželce Radce za trpělivost a podporu po dobu mého vysokoškolského studia.

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Projekt opatření proti daňovým únikům na DPH“ zpracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval.

Ve Starém Městě dne 14. 8. 2011

.....

David Horka

# OBSAH

ÚVOD.....	8
<b>I TEORETICKÁ ČÁST .....</b>	<b>10</b>
<b>1 DANĚ A JEJICH ÚLOHA V EKONOMICE.....</b>	<b>11</b>
1.1 DAŇ A JEJÍ FUNKCE.....	11
1.2 DĚLENÍ DANÍ.....	11
1.2.1 Daně přímé .....	12
1.2.2 Daně nepřímé .....	12
1.2.2.1 daň z obratu .....	13
1.2.2.2 Daň z přidané hodnoty.....	14
1.3 NEPŘÍMÉ DANĚ V ČESKÉ REPUBLICE .....	14
1.4 HARMONIZACE DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	15
1.5 DAŇOVÝ ÚNIK.....	17
<b>2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČESKÉ REPUBLICE .....</b>	<b>21</b>
2.1 HISTORIE ZÁKONA O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	21
2.2 APLIKACE ŠESTÉ SMĚRNICE V ČESKÉM PRÁVNÍM SYSTÉMU.....	23
2.3 ZÁKON O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	24
2.3.1 Hlava I - Obecná ustanovení .....	24
2.3.2 HLAVA II - Uplatňování daně.....	24
2.3.3 HLAVA III - Zvláštní režimy .....	29
2.3.4 HLAVA IV – Správa daně v tuzemsku .....	30
2.4 STÁTNÍ ROZPOČET A DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	31
<b>3 DAŇOVÝ ŘÁD.....</b>	<b>35</b>
3.1.1 Mezi základní zásady daňového řízení patří: .....	35
3.2 EVROPSKÉ PRÁVO A SPRÁVA DANÍ V ČR .....	37
3.3 EVROPSKÝ SOUDNÍ DVŮR (ESD) .....	39
3.4 INFORMAČNÍ SYSTÉM VÝMĚNY DAT V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE.....	40
<b>4 ORGANIZAČNÍ RÁMEC SPRÁVY DANÍ V ČESKÉ REPUBLICE.....</b>	<b>44</b>
4.1 DAŇOVÁ SPRÁVA V ČESKÉ REPUBLICE .....	44
4.1.1 Generální finanční ředitelství .....	45
4.1.2 Finanční ředitelství .....	46
4.1.3 Finanční úřady .....	46
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>48</b>
<b>5 RIZIKA DAŇOVÝCH PODVODŮ.....</b>	<b>49</b>
5.1 CO JE TO RIZIKO .....	49
5.2 BÍLÝ KŮŇ.....	49
5.3 ANALÝZA RIZIK NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	51
5.4 DRUHY DAŇOVÝCH PODVODŮ.....	51
5.4.1 Missing trader.....	53
5.4.2 Caroussel fraud.....	54
5.4.3 Šedá ekonomika.....	57
5.4.4 Obcházení litery zákona.....	58
5.4.5 Předstírání ekonomické činnosti.....	59
5.4.6 Fiktivní vývoz nebo dodání do EU.....	60

5.5	DŮVODY, KTERÉ PODPORUJÍ DAŇOVÉ ÚNIKY .....	61
5.6	ANALÝZA RIZIK PŘI DAŇOVÉM ŘÍZENÍ .....	62
5.6.1	Řízení registrační .....	62
5.6.2	Řízení vyměřovací .....	65
5.6.2.1	Postup k odstranění pochybností .....	68
5.6.3	Doměřovací řízení. ....	69
5.6.4	Platba daní .....	74
5.6.5	Společné znaky daňových podvodů.....	76
5.7	SHRnutí ZÁVĚRŮ PROVEDENÝCH ANALÝZ .....	78
5.7.1	Příčiny daňových rizik .....	79
5.7.2	Příčiny legislativních rizik .....	79
5.7.3	Ostatní příčiny rizik .....	80
<b>6</b>	<b>PROJEKT OPATŘENÍ PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY .....</b>	<b>81</b>
6.1	ŘEŠENÍ DAŇOVÝCH PŘÍČIN RIZIK.....	81
6.1.1	Reverse charge.....	81
6.1.2	Zdanění všech uskutečněných zdanitelných plnění .....	83
6.2	LEGISLATIVNÍ ŘEŠENÍ .....	83
6.3	OSTATNÍ SYSTÉMOVÉ ŘEŠENÍ.....	85
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>87</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>88</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>92</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>93</b>
	<b>SEZNAM GRAFŮ.....</b>	<b>94</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>95</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH .....</b>	<b>96</b>



## ÚVOD

S daní z přidané hodnoty se setkáváme každý den, i když o tom možná ani nepřemýšlíme. Je totiž skrytá v ceně zboží a služeb, které nakupujeme. Samotná daň však patří mezi nejvýznamnější příjmy veřejných financí ve všech státech, ve kterých byla zavedena do národní daňové soustavy. Pro její skrytý charakter nepatří mezi neoblíbené formy zdanění a zpravidla ani nevíme, jaké zboží je jakou sazbou daně zatížené. Důležitost této daně také podtrhuje vysoká harmonizace samotného systému daně z přidané hodnoty v rámci členských států Evropské unie. Česká republika ke dni svého vstupu do Evropské unie, přijala v platnosti nové znění zákona o dani z přidané hodnoty, které je plně harmonizované s právem Evropské unie, tj. Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, nazývanou také Šestá směrnice. Na základě očekávání jednotného výkladu a fungování daně ve všech členských státech, vyvstala rizika rozšíření již zavedených schémat daňových úniků na dani z přidané hodnoty i do nových členských států. Tato očekávání se v průběhu několika let naplnila a na našem území začaly operovat skupiny zaměřené pouze na daňové úniky.

Cílem této práce je, v souladu s uloženými zásadami pro její zpracování, vytvořit projekt opatření proti daňovým únikům na DPH. Mým hlavním důvodem pro výběr daného tématu je skutečnost, že se s různými pokusy o daňové úniky setkávám během své praxe a také z důvodu, že zákonodárce nečiní dostatečně rychle taková opatření, která by alespoň částečně vzniklá rizika eliminovala.

Protože je téma práce velmi úzce vymezené, nevěnoval jsem se všem daňovým pojmům a vazbám mezi jednotlivými daňovými zákony. Práce předpokládá vysokou znalost principů fungování zákona o dani z přidané hodnoty. V práci byla použita relevantní legislativa, judikatura, materiály Ministerstva financí ČR a Generálního finančního ředitelství. Posledním a neméně důležitým zdrojem informací byly vlastní zkušenosti autora s daní z přidané hodnoty, které byly načerpány během jeho mnohaleté praxi na Finančním úřadě.

Diplomová práce je rozdělena do dvou částí, teoretické a praktické.

V teoretické části práce popisuje úlohu daní v ekonomice s důrazem na daň z přidané hodnoty a její harmonizaci v rámci evropské unie, dále se zaměřuje na postavení Šesté směrnice a její využití v národním právu a nakonec představuje procesní normu, kterou je daňový řád ve vztahu k dani z přidané hodnoty.

V praktické části je provedená analýza existujících druhů daňových úniků a rozbor kritických míst na dani z přidané hodnoty, jakožto i při správě daně z přidané hodnoty. Získané

závěry analytické části jsou východiskem projektu opatření proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty. Výsledkem projektu jsou navrhovaná opatření proti daňovým únikům, včetně hodnocení jejich přínosů a nákladů.

Diplomová práce vychází z legislativy platné ke dni 1. dubna 2011.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

# 1 DANĚ A JEJICH ÚLOHA V EKONOMICE

## 1.1 Daň a její funkce

Daň je zákonem určená jednostranně povinná platba do veřejného rozpočtu, která se vyznačuje svou neúčelovostí a neekvivalentností<sup>1</sup>. Neúčelovost je zpravidla proto, že v okamžiku platby není znám účel, pro který budou výnosy z daní použity. Neekvivalentností se rozumí, že při platbě daní nikomu nevzniká nárok na protiplnění v poměru k odvedené výši. Daně jsou placené pravidelně v určitých intervalech nebo jsou placeny nepravidelně a platí se při určitých okolnostech, jako je např. darování nebo dědění. V současné době jsou daně obvykle placeny v penězích, dříve byly běžné platby v naturáliích či ve formě práce pro pána nebo vojenské služby.

V současnosti se daně stávají nástrojem hospodářské politiky státu. Kromě jejich základní funkce naplnění rozpočtů plní i následující základní funkce, jako jsou:

*fiskální* – základní funkcí je naplnění veřejného rozpočtu,

*alokační* – se uplatňuje tehdy, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Příčiny tržního selhání jsou: existence veřejných statků, statků pod ochranou, externality a nedokonalá konkurence,

*redistribuční* – vychází z předpokladu, že pomocí povinných plateb a transferů jsou daně vhodný nástroj na zmírnění rozdílů ve společnosti a zvyšovat příjmy chudší části obyvatelstva,

*stabilizační* – daně mohou přispívat k regulaci cyklických výkyvů v ekonomice.

## 1.2 Dělení daní

Daně můžeme dělit podle několika různých kritérií. Pro účely této práce budeme rozdělovat daně podle charakteru jejich dopadu na důchod plátce či poplatníka daně, a to na daně na přímé a nepřímé.

---

<sup>1</sup> Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vydání. Praha: ASPI a. s., 2006, s. 16.

### 1.2.1 Daně přímé

Předmětem je zdanění konkrétního příjmu (důchodu) nebo majetku poplatníka a nepředpokládá se přenesení povinnosti platby na jiného poplatníka. Jsou odváděny příslušnému finančnímu úřadu na základě písemného daňového přiznání poplatníka do veřejného rozpočtu. Z toho důvodu se jedná o daně adresné. Mezi daně přímé řadíme daně důchodové, daně majetkové a daň silniční.

### 1.2.2 Daně nepřímé

Předmětem je zdanění prodeje zboží a poskytnutí služeb a přiznává je a odvádí je registrovaný plátcе této daně. Nepřímými jsou nazývány proto, že daň nepůsobí přímo na důchod plátce, ale je hrazena kupujícím v ceně zboží nebo služeb. U této daně se předpokládá, že je subjekt neplatí ze svého důchodu, ale přenáší na jiný subjekt. Samotný kupující pak nepodává žádné daňové přiznání, to za něj podává prodávající - plátcе daně z přidané hodnoty. Nejedná se tedy o daně adresné. Daň může být:

- selektivní čili vlastní spotřební daně (akcízy), jako je např. spotřební daň<sup>1</sup>, daně ekologické<sup>2</sup> nebo svou podstatou do daně selektivní zapadá i clo, které se týkají pouze vybraných druhů zboží,
- univerzální čili daně z prodejů (obratů), jako je daň z přidané hodnoty<sup>3</sup> a daň z obratu, které se týká veškerého zboží.

Daně z prodejů mohou být jednorázové a vícerázové, kdy u daní jednorázových je na každém stupni zpracování uvalena daň pouze jednou, přitom rozlišujeme následující stupně:

- z maloobchodního obratu,
- z velkoobchodního obratu,
- tzv. daň výrozkovou.

---

<sup>1</sup> Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

<sup>2</sup> Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, Daň z pevných paliv a Daň z elektřiny dle zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

<sup>3</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

U daní vícetázových byly odstraněny duplicity<sup>1</sup> zdanění a dani podléhá pouze přidaná hodnota u daného plátce.

U daně z přidané hodnoty ve srovnání s daní z obratu a přímými daněmi a lze sledovat některé vlastnosti, které je činí atraktivnější co do způsobu výpočtu tak aplikaci:

- jejich výběr je jednodušší než u přímých daní,
- jednoduchá aplikace a možnost přijetí změn i v průběhu kalendářního roku,
- častější příjem státního rozpočtu – daň je do státního rozpočtu odváděna každý měsíc či kalendářní čtvrtletí,
- neutralita – pro všechny kupující platí stejná sazba daně,
- možnost zdanit služby – jednorázové daně vyžadují nutnost rozlišovat zpracovatelské stupně, což jinak zvyšuje možnosti daňových úniků,
- výhodnost pro mezinárodní obchod – princip daně umožňuje vývoz bez daně,
- jsou skryté v ceně zboží – vyvolávají tedy u kupujících méně negativních pocitů.

Některé vlastnosti však lze z určitých pohledů označit také za nevýhodné:

- zvyšují ceny a krátkodobě i inflaci,
- deformují ceny,
- jsou nenápadné, skryté v ceně zboží,
- administrativní nákladnost.

### **1.2.2.1 daň z obratu**

Podstata výpočtu daně z obratu je založena na zdanění obratu z prodeje zboží při jeho převodu mezi obchodníky stanovenou procentní mírou, na základě čehož docházelo k tomu, bylo-li více obchodníků v řetězci, docházelo k několika zdaněním daného zboží a sazby musely být relativně nízké, neboť po několika uskutečněných směnách zboží, by bylo daňové zatížení relativně vysoké.

---

<sup>1</sup> Opakované zdanění výrobku každým zpracovatelem bez možnosti si odečíst hodnotu vstupů.

### 1.2.2.2 Daň z přidané hodnoty

U daně z přidané hodnoty dochází ke zdanění pouze "přidané hodnoty", tzn., že dani podléhá pouze hodnota přidaná zpracováním u druhého, třetího či dalšího výrobce (prodejce) a již se nedaní vstupy. Ekonomicky je přidaná hodnota součet všech použitých důchodů na jednotlivém stupni zpracování. Použití důchodového přístupu, tj. součtu všech vstupů na daný výrobek či službu je velmi obtížné, proto všechny státy, které zavedly daň z přidané hodnoty, používají pro výpočet daně nepřímou rozdílovou metodu. Tato metoda je založena na rozdílu celkových vstupů a výstupů.

Výpočet: daň na výstupu – daň na vstupu = výstup \* sazba daně – vstup \* sazba daně

Naproti tomu přímá rozdílová metoda je založena na rozdílu výstupu a vstupu a následně je uplatněná výše daně.

Výpočet: (daň na výstupu – daň na vstupu) \* sazba daně

## 1.3 Nepřímé daně v České republice

V období předválečných let 1918 – 1939 byly na území dnešní ČR uplatňovány nepřímé daně, které se nazývaly potravní a skládaly se z všeobecné daně nápojové, všeobecné daně z převodu a z pracovních výkonů a daně přepychové, která se později změnila na daň z obratu a daň přepychovou. Současně zůstaly v platnosti i daně z cukru, masa, droždí, vodní síly, uhlí apod. Po druhé světové válce roce 1948 bylo zrušeno rozdělení daní na daně přímé a nepřímé a nový daňový systém byl rozdělen na 2 skupiny: - placenou organizací a obyvatelstvem. Po daňové reformě v roce 1953 vznikla daňová soustava, která zavedla na zboží daň z obratu a bez vážných změn fungovala do konce roku 1992. Daňové sazby byly stanoveny dle jednotlivých produktů zboží, kdy jenom její základní sazebník obsahoval několik tisíc různých sazeb, z nichž bylo několik set záporných. V době před revolucí např. mlékárenské produkty uplatňovaly daň negativní, kdy stát tak záměrně snižoval koncovou prodejní cenu vybraných výrobků a rozdíl cen firmám fakticky dotoval.

Po uvedení nové daňové reformy v roce 1993 byla v České republice daň z obratu nahrazena daní z přidané hodnoty<sup>1</sup>, která je bez výjimky uplatňována v zemích Evropského spo-

---

<sup>1</sup> přijatá zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty

lečenství. Zavedení nového zákona o DPH znamenalo rozšíření zdaňovaných položek také na většinu služeb a stanovení dvou sazeb daně – základní a snížené. Současně došlo k uplatnění daně na všech stupních výrobního procesu, která na rozdíl od daně obrátové nemá kumulativní účinek, neboť plátce daně má nárok na odpočet daně zaplacené ve vstupu do výrobního procesu.

#### 1.4 Harmonizace daně z přidané hodnoty

Vznikem jednotného trhu, zejména zajištění volného pohybu zboží, služeb, kapitálu a pracovní síly v rámci Evropské unie a pro následnou podporu harmonického vývoje ekonomické aktivity, zajištění stability, růstu životní úrovně a úzké spolupráce mezi členskými státy, bylo nutné zajistit sjednocení společných politik a finančních nástrojů, aby nedocházelo k negativnímu ovlivňování členských států a protěžování domácích podnikatelských subjektů na úkor zahraničních. Je předvídatelné, že uskutečnění tohoto záměru sjednocení daňových systémů nemůže být dosaženo skokově, nýbrž nově vstupující státy do evropské unie se této činnosti věnují v průběhu svého přípravného období na členství v EU. Proces sbližování systémů se nazývá harmonizace. Započatý proces harmonizace pro členský stát nekončí vstupem do EU, ale pokračuje soustavně dál po celé členství státu v EU. Každý stát musí průběžně dbát na to, aby jeho vnitrostátní legislativa a uplatňovaná politika byla v souladu se zásadami EU.

Harmonizace každé daně probíhá ve třech fázích:

- určení daně, která bude harmonizována,
- harmonizace daňového základu,
- harmonizace daňové sazby.

Při zavádění právních dokumentů EU do právního systému jednotlivých států je používáno několik konceptů:

- **Transpozice** - formální přenesení obsahu záměru EU do národní právní normy bez jeho praktické aplikace,
- **Implementace** - záměr EU je nejen formálně vložen do právní normy, ale je i vnitrostátně uskutečňován,



- **Komunitarizace** vnitrostátního práva, které znamená přímou náhradu národního právního předpisu právní normou Evropských společenství<sup>1</sup>.

Jednou z nejdůležitějších oblastí, bez které by nebylo možné dosáhnout cílů jednotného trhu, je harmonizace legislativy a to především v daňové oblasti, což znamená přizpůsobení národních daňových soustav a jednotlivých daní členských zemí EU na základě společných pravidel EU.

První daní, která byla v rámci Evropských společenství harmonizována, byla v roce 1977 daň z přidané hodnoty schválená směrnicí Rady č. 77/388/EEC<sup>2</sup>.

V evropské unii není uplatňován jednotný přístup k sazbám daně, stále trvá stav, že daně jsou národní záležitostí každého členského státu. Na národní úrovni je tak upravena v jednotlivých členských zemích i sazba daně z přidané hodnoty, kdy se základní sazby DPH v EU pohybují od 15% až do 25%.

*Tabulka 1 Sazby DPH k 1. 1. 2011 v zemích EU<sup>3</sup>*

Stát	Základní sazba DPH (%)	Snížená sazba DPH (%)
Belgie	21	6/12
Bulharsko	20	7
Česká republika	20	10
Dánsko	25	-
Estonsko	20	9
Finsko	23	9/13
Francie	19,6	2,1/5,5
Itálie	20	4/10
Irsko	21	4,8/13,5
Kypr	15	5/8
Lucembursko	15	3/6/12
Litva	21	5/9

<sup>1</sup> Široký, Jan, *Daně v Evropské unii*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: 2007, s.27

<sup>2</sup> Šestá směrnice rady, ze dne 17. května 1977, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně

<sup>3</sup> VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. *EU news* [online]. 2011, taxud.c.1(2011)39295 - EN, [cit. 2011-08-01]. Dostupný z WWW: <[http://www.evrstika.eu/normativni/VAT\\_rates\\_applied\\_in\\_the\\_member\\_states\\_of\\_the\\_EU.pdf](http://www.evrstika.eu/normativni/VAT_rates_applied_in_the_member_states_of_the_EU.pdf)>.

Lotyšsko	22	12
Maďarsko	25	5/18
Malta	18	5
Německo	19	7
Nizozemsko	19	6
Polsko	23	5/8
Portugalsko	23	6/13
Rakousko	20	10
Rumunsko	24	5/9
Řecko	23	4,5/13
Slovensko	20	10
Slovinsko	20	8,5
Španělsko	18	4/8
Švédsko	25	6/12
Velká Británie	20	5

**Výhody** sjednocení daní se mohou přispět:

- k zefektivnění správy daní a k účinnější kontrole,
- k větší transparentnosti výběru daní, kdy spolu s účinnější kontrolou brání poplatníkům se vyhýbat daňové povinnosti,
- ke zlevnění výběru daní a na straně daňových poplatníků k úsporám času a nákladů na výkaznictví.

**Nevýhody** harmonizace daní se projevují zejména v následujících oblastech:

- odpor při zavádění z důvodů velkých rozdílů ve zvyklostech, geografických a lokálních specifik jednotlivých národních daňových systémů,
- zavedením jednotné měny EUR, dojde k omezení účinnosti národní měnové politiky členských zemí EU, kterým pro autonomní regulaci zůstanou jen omezené fiskální nástroje, které harmonizací budou ještě dále omezovány,
- politické zájmy a určitá ztráta suverenity při rozhodování vlád o daních v národním daňovém systému.

## 1.5 Daňový únik

Za daňový únik se označuje situace, kdy se daňový poplatník částečně nebo zcela vyhýbá placení daně a svým chováním způsobuje její minimalizaci. Daňový únik může být buď legální, nebo nelegální.

**Legálním daňovým únikem** nazýváme situaci, kdy daňový poplatník činí takové daňové operace, při kterých využívá nedostatků v zákonech způsobem, který zákonodárce při vytváření daňových norem nepředpokládal. Bránit se proti legálním daňovým únikům mají v rukou opět zákonodárci a lze tak činit zkvalitňováním zákonů a dalších právních předpisů na základě negativních ohlasů ze strany kontrolních orgánů. Z toho vyplývá, že úmyslná daňová optimalizace daňové povinnosti v rámci platných právních předpisů se nepovažuje za daňový únik a nemůže být správcem daně jakkoliv postihována. Jako příklad uvádím několik legálních daňových úniků (tvorba rezerv, výběr způsobu odepisování, platba záloh před koncem roku, volba paušál či skutečné výdaje, atd.)

**Nelegálními daňovými úniky** nazýváme případy, kdy daňový subjekt svou činností získává daňovou výhodu v rozporu se zákonem a na úkol hospodářské soutěže. Tyto daňové úniky dělíme na daňové úniky neúmyslné a úmyslné.

Těmto **neúmyslným** nelegálním daňovým únikům lze předcházet vyšší informovaností podnikatelského prostředí, snahou o zjednodušení právních norem a lepším sebevzděláváním zainteresovaných stran.

Za **úmyslné** daňové úniky považujeme chování, které plátce daně tak činí úmyslně za účelem krácení svých daní a sebe obohacování. Rozsah úmyslných daňových úniků je největší co do způsobené škody. Prokázání úmyslného chování má negativní dopad na samotného plátce v podobě doměření neodvedené daně, zvýšené o desítky procent v podobě penále, obestavení majetku, bankovních a jiných spořicíh účtů nebo exekuci zabaveného majetku.

Kroky pro eliminaci nelegálních daňových úniků spočívají v posílení pravomocí kontrolních orgánů, zapracování odpovídajících kontrolních mechanismů do systémů využívaných správci daně, rychlejší výměna dat a informací mezi státními orgány, zjednodušení stávající legislativy, zapojení bankovních ústavů do vyhledávání podezřelých transakcí a přijímání takových zákonů, které budou tyto delikty eliminovat. Ale i tak se ten, kdo se podílí na podvodu, nemusí se moc o svůj nabytý majetek bát. Pokud způsobená škoda přesáhne výši 50 000 Kč, považuje se toto chování za hospodářský trestní čin s maximální horní sazbou 10 let, kdy může pravomocně odsouzený jedinec po uplynutí jedné třetiny trestu za dobré chování požádat o přehodnocení trestu a o podmíněčné propuštění. Samotná náhrada způsobené škody se soudy často neukládá.

V českém trestním zákonu<sup>1</sup> nalezneme totiž pouze dvě ustanovení, které pojednávají o trestných činech týkajících se daní.

Za prvé je to trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Podle § 147 trestního zákona se trestného činu dopustí ten: „...*kdo jako plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za poplatníka odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, úrazové pojištění, nebo zdravotní pojištění, nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti ...*“, přičemž škoda většího rozsahu znamená částku minimálně 50 000 Kč.

Za druhé je to trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 trestního zákona se trestného činu dopustí ten: „*Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, úrazové pojištění nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou jim podobnou povinnou platbu, bude potrestán ... Stejně bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb ...*“, přičemž škoda ž většího rozsahu je zde definována stejně a znamená částku v minimální výši 50 000 Kč a to i kumulovaně za více zdaňovacích období.

Pohledem do trestního zákona k jeho rozsáhlosti zde není mnoho ustanovení pojednávající o hospodářských trestných činech. Znění § 148 se uplatní pro jakoukoliv daň. Výňatek zákona dále definuje, že trestním činem není pouze prokázané skutečné krácení daní, ale také i pokus o krácení daně, kdy v tomto případě budeme nejčastěji hovořit o dani z přidané hodnoty při pokusu o vyplacení nadměrných odpočtů daně po podání daňových přiznání.

Trestným činem však není neplacení přímých a nepřímých daní, protože ust. § 148 trestního zákona není obsahově totožné jako ust. § 147 trestního zákona, které pojednává i o „odvedení daně“ a definuje jej jako trestní čin. Takové to jednání je postihováno pouze finančně, jako jsou úroky z prodlení, daňové penále a samotné zvýšení doměřené daně o 20 procent.

Při daňovém řízení se posuzování či nahlížení na to, zda se jedná o trestní čin a kdo se na něm obohatil, primárně nezjišťuje a pro doměření daně nejsou tyto údaje relevantní. V tom je zásadní rozdíl mezi správou daní a trestním právem. Další rozdíl je v odpovědnosti za

---

<sup>1</sup> Zákon č. 140/1961 Sb., Trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů

způsobenou škodu. Správa daní pohlíží na daňový subjekt jako celek na rozdíl od trestního zákona, který soudí konkrétní fyzickou osobu – občana, která se na daňovém úniku podílela a obohatila se. Nebude tedy nikdy souzena společnost jako taková, ale pouze statutární orgán společnosti, zpravidla zapsaný v obchodním rejstříku.

## 2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČESKÉ REPUBLICE

### 2.1 Historie zákona o dani z přidané hodnoty

Harmonizované české znění zákona o dani z přidané hodnoty vychází z podstaty Směrnice Rady č. 77/388/EEC, která byla nahrazena směrnicí č. 2006/112/ES, pro kterou se vžilo zkrácené označení Šestá směrnice. Novela zákona o DPH byla primárně přijata z důvodu vstupu České republiky do Evropské unie a nabyla platnosti k 1. květnu 2004. Do doby platnosti nového zákona o DPH platil původní zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Po obsahové stránce novelou zákona sice k některých bodech došlo k zásadní změně pojmosloví a nového výkladu „uskutečnění zdanitelného plnění“ a uplatňované sazby daně, ale tyto změny byly přijaty v důsledku vstupu České republiky do EU a tím i došlo k odstranění přirozených hranic a jiných bariér za účelem urychlení a zjednodušení přeshraničního obchodu a služeb. Samotný původní zákon č. 586/1992 Sb. byl jistě po obsahové stránce inspirován Šestou směrnicí a v mnoha bodech z ní čerpal, protože jsme se s obdobným zněním setkávali i v původním zákoně o dani z přidané hodnoty.

Šestá směrnice již byla několikrát novelizována, a to těmito směrnicemi<sup>1</sup>:

- 2006/138/ES ze dne 19. prosince 2006, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o dobu použitelnosti úpravy daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby,
- 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o některá dočasná ustanovení o sazbách daně z přidané hodnoty. Např. byl změněn článek 123, aby ČR mohla do 31. 12. 2010 uplatňovat sníženou sazbu daně na některé stavební práce (této úpravě odpovídá § 48 českého zákona o DPH, jehož platnost je zatím omezena datem 31. 12. 2010 – dané problematice se týká i novější novelizace směrnicí 2009/47/ES),

---

<sup>1</sup> *EUROLEG* : Úřední věstník Evropské unie [online]. 2006 - 2010 [cit. 2011-08-11]. Dostupné z WWW: <<http://www.euroleg.cz>>.

- 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby. Tato novelizace se vynutila novelizací českého zákona o DPH od 1. 1. 2010. Některá ustanovení však budou harmonizována postupně a tak bude muset ČR harmonizovat český zákon o DPH dále např. již od 1. 1. 2011,
- 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství. Tato směrnice si vynutila novelizaci českého zákona o DPH od 1. 1. 2010 ve věci podávání souhrnného hlášení,
- 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty. Tato směrnice přijatá v době předsednictví ČR umožňuje např. uplatnění snížené sazby daně u stravovacích služeb, této možnosti zatím ČR nevyužila,
- 2009/69/ES ze dne 25. června 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem. Od 1. 1. 2011 bude harmonizována otázka minimálních podmínek osvobození dovozu zboží, pokud po něm následuje dodání nebo přemístění tohoto zboží osobě povinné k dani do jiného členského státu,
- 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Od 1. 1. 2011 např. dochází k zavedení nových pravidel zajišťujících spravedlivý systém odpočtů daně včetně opravného systému zohledňujícího změny v užívání daného majetku pro podnikatelské a nepodnikatelské účely,
- 2010/23/EU ze dne 16. března 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů. Princip reverse charge (odvod daně odběratelem) je umožněno členskými státy zavést v rámci vnitrostátních plnění též pro emisní povolenky (dosud podle článku 199 jen pro vybrané oblasti jako např. stavebnictví),
  - 2010/45/EU ze dne 13. 7. 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace, směrnice se uplatní od 1. 1. 2013. Směrnice byla drobně opravena dne 22. 7. 2010,

- 2010/88/EU ze dne 7. 12. 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu (Od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2015 nesmí být základní sazba daně nižší než 15 %),
- Od 1. 7. 2011 se použije prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. 3. 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES, o společném systému DPH.

## 2.2 Aplikace Šesté směrnice v českém právním systému

Tuzemské znění zákona o DPH je tak v plné harmonizaci s Šestou směrnicí. Je to logické, protože jestliže má fungovat jednotná celní a daňová unie, musí být systém cla a daně z přidané hodnoty v celé unii shodný. Zatímco jiné směrnice v některých případech pouze doporučují, jak mají členské státy postupovat, Šestá směrnice nedává prostor pro improvizaci a každý členský stát je tak povinen zapracovat novely Směrnice do svého právního řádu. Pokud se členský stát chce v některých bodech odchýlit od Šesté směrnice, je to možné pouze za předpokladu, že je přímo a výslovně zmíněna možnost výběru. Členskými státy byla však ponechána možnost volby vlastní definice pojmů. Například český stát využil této volby při uplatnění snížené sazby pro bydlení a vytvořil v roce 2008 vlastní definici „sociálního bydlení“<sup>1</sup>. Na druhou stranu se však nemůže odchýlit od daných podmínek takovým způsobem, pro které by nebylo dosaženo smyslu a účelu směrnice.

Pokud požaduje členský stát výjimku z obecných pravidel, na kterou nelze aplikovat předchozí způsob, musí takovou možnost konzultovat s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty (VAT Committee)<sup>2</sup>.

Není ovšem pravdou, že by národní zákony o dani z přidané hodnoty byly ve všech členských státech implementovány ve shodě. Rozdíly jsou dány mnoha důvody. Prvním z nich jsou výjimky. Ať již trvalé, které si zpravidla vyjednaly zákládající členské státy, nebo přechodné výjimky pro nově přistupující státy. Typickým příkladem je vyjednaná výjimka

---

<sup>1</sup> § 48a odst. 5 - 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

<sup>2</sup> *European Commission* [online]. 2011 [cit. 2011-08-10]. VAT committee. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/vat\\_committee/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_en.htm)>.



českého státu pro zdanění bytové výstavby ve snížené sazbě do roku 2007. Další důvody mohou být v rozdílném překladu směrnice, který není vždy úplně přesně interpretován a významově se odchyľuje od záměru zákonodárců a také danou možností fakultativně aplikovat vybraná ustanovení Šesté směrnice dle uvážení jednotlivých členských států.

## 2.3 Zákon o dani z přidané hodnoty

Vzhledem k obsahu a stanoveného cíle práce považuji za nutné nastínit základní pravidla uplatňování zákona o dani z přidané hodnoty, tak jak je uvedeno v jeho platném znění od 1. 4. 2011.

### 2.3.1 Hlava I - Obecná ustanovení

**§ 2 – Předmět daně** – Taxativně vymezuje předmět daně, tzn. co a za jakých podmínek se považuje za předmět daně, a co předmětem daně není. Předmětem daně je dodání zboží nebo převod nemovitosti, poskytnutí služby, pořízení zboží a dovoz zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

Plnění, která jsou předmětem daně, označuje jako zdanitelná plnění.

**§ 3 – Územní působnost** – Definuje tuzemsko jako území České republiky, třetí země jako území mimo Evropskou unii a území Evropského společenství.

**§ 4 – Vymezení základních pojmů** – Obsahem ustanovení je definovat pro potřeby tohoto zákona základní pojmy. Z nejdůležitějších pojmů bych vzpomněl pojem **úplata** – částka v penězích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění; **daň na výstupu** - daň uplatněná plátce za zdanitelné plnění; **odpočet daně** je daň na vstupu, **vlastní daňovou povinností** - daňová povinnost, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období a **nadměrným odpočtem** - daňová povinnost, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období; **daňová povinnost** - vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet; **zboží** - věci movité, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda; **nový dopravní prostředek**; **obchodní majetek**; **správce daně** atd.

### 2.3.2 HLAVA II - Uplatňování daně

**§ 5 Osoby povinné k dani** – Fyzická nebo právnická osoby, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, přičemž za ekonomickou činnost se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé čin-

nosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Ekonomickou činností není činnost zaměstnanců.

**§ 6 Osoby osvobozené od uplatňování daně** – Od uplatňování daně je osvobozena osoba povinná k dani, pokud jejich obrat nepřesáhne částku 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

**§ 7 – § 12 Místo plnění** – Tato ustanovení patří mezi jedny ze základních a nejdůležitějších stavebních kamenů zákona o DPH a jejich nesprávná interpretace má následně za následek přiznání a odvedení daně v nesprávném členském státě. Místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží. V případě, že je dodání zboží spojeno s jeho instalací nebo montáží osobou, která zboží dodává, za místo plnění se považuje místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. U stanovení místa plnění u služeb je uplatňována obecná zásada místa, kde se nachází sídlo nebo místo podnikání osoby povinné k dani jakožto příjemce plnění. Výjimky z tohoto pravidla jsou předmětem ust. § 10 - § 10k.

**§ 13 – § 20 Zdanitelná plnění** – Tato ustanovení definují, co všechno je považováno za zdanitelné plnění, jako je dodání zboží a převod nemovitostí, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu, zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu, zasilání zboží, dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř území Evropské unie a dovoz zboží.

**§ 21 – § 25 Uskutečnění plnění a daňová povinnost** – Tato ustanovení zákona definují povinnost přiznat daň při uskutečnění zdanitelného plnění. Základní obecné pravidlo zní, že daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Daň plátce uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

Za den uskutečněného zdanitelného plnění se při dodání zboží se tak považuje den dodání, při prodeji podle kupní smlouvy, den převzetí v ostatních případech, den příklepu při vydražení zboží ve veřejné dražbě, nebo den vzniku práva užívat zboží nájemcem při dodání zboží. Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve, dále dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití; pokud je sjednán způsob stanovení úplaty a k uvedenému dni není známa její výše, zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné ke dni přijetí úplaty. Další případy jsou převzetím díla, dnem použití majetku pro účely nesouvisející s podnikáním, dnem propuštěním do volného oběhu při dovozu zboží, dnem poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, atd.

**§ 26 – § 35 Daňové doklady** – Plátce je povinen vystavit daňový doklad do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo přijetí úplaty; pokud plátce ke dni přijetí úplaty. Údaje o dani a základu daně se na daňovém dokladu uvádějí v české měně. Doba uchování daňových dokladů je nejméně 10 let. Zákon taxativně vymezuje základní náležitosti daňových dokladů. Běžný daňový doklad tak musí zejména obsahovat:

- identifikační údaje plátce, který uskutečňuje plnění, jako je název, jméno, adresa, daňové identifikační číslo,
- identifikační údaje plátce, který je příjemcem plnění, jako je název, jméno, adresa, daňové identifikační číslo,
- evidenční číslo daňového dokladu,
- rozsah a předmět plnění,
- datum vystavení daňového dokladu,
- datum uskutečnění plnění nebo datum přijetí úplaty,
- jednotkovou cenu bez daně, a dále slevu, pokud není obsažena v jednotkové ceně,
- základ daně,
- základní nebo sníženou sazbu daně nebo sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně, a odkaz na příslušné ustanovení zákona,
- výši daně.

Zákon připouští v případě zdanitelného plnění v hodnotě nižší než 10 000 Kč vystavit zjednodušený daňový doklad, který neobsahuje některé údaje. Daňovým dokladem může být i platební kalendář. Při dovozu a vývozu zboží jsou daňovými doklady písemná rozhodnutí celních orgánů o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla daňová povinnost.

**§ 36 - § 46 Základ daně a výpočet daně, oprava základu daně a oprava výše daně, opravný daňový doklad** - Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Základem daně v případě přijetí platby před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté úplaty snížená o daň. Základ daně také zahrnuje vedlejší výdaje, clo, poplatky, spotřební daně, ekologické daně a v případě služby i materiál přímo související. Dále pak stanovuje pravidla pro opravy výše daně a základů daně a vystavování opravných daňových dokladů. Nově je řešena otázka opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.

**§ 47 - § 48a Sazby daně a oprava sazby daně** – V ČR jsou uplatňovány dvě sazby daně, základní ve výši 20 % a snížená ve výši 10 %. Obecně u zboží i služeb je uplatňována základní sazba daně. Výjimky z tohoto pravidla jsou taxativně vymezeny v zákoně nebo v příloze zákona č. 1 a 2. Ve snížené sazbě daně se nacházejí potraviny, nápoje, rostliny, léky, dětské pleny a autosedačky, knihy, palivové dříví, stavby pro sociální bydlení, opravy zdravotnických prostředků, úprava a rozvod vody, sběr a přeprava komunálního odpadu, pozemní, pozemní hromadná pravidelná doprava cestujících, ubytovací služby, sociální péče, vstup na sportovní akce, pohřební a související služby, služby posiloven a fitcenter.

**§ 51 - § 62 Osвобоzení od daně bez nároku na odpočet daně** – Tato ustanovení souhrnně vymezují plnění, která se nepovažují za plnění zdanitelná, a zároveň není možno u těchto plnění uplatňovat nárok na odpočet daně na vstupu. Od nároku na odpočet daně jsou tedy osvobozeny následující činnosti:

- poštovní služby,
- rozhlasové a televizní vysílání,
- finanční činnosti,
- pojišťovací činnosti,

- převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení. Obecně je převod a nájem osvobozen od daně, ale je dána možnost plátcům se rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností, bude uplatňovat daň,
- výchova a vzdělávání,
- zdravotnické služby a zboží,
- sociální pomoc,
- provozování loterií a jiných podobných her,
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Zde jsou vyjmenovaná plnění vykazující známky neziskového charakteru, jako je poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právníckými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost, poskytnutí kulturních služeb, služby úzce související s ochranou dětí apod.,
- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátec nárok na odpočet daně.

**§ 63 - § 71 - Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně** – Tato ustanovení jsou negativním ekvivalentem předchozího bodu. Patří sem zejména:

- dodání zboží do jiného členského státu, kdy musí být splněna podmínka, že zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě a zároveň přepraveno z tuzemska na území jiného členského státu,
- vývoz zboží na území třetí země,
- poskytnutí služby do třetí země,
- přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží,
- přeprava osob a jejich zavazadel mezi jednotlivými členskými státy,
- dovoz zboží, jestliže je dováženému zboží přiznáno osvobození od cla, např. do 500 g kávy, 100 g čaje, zboží pro charitu, výbavu, studijní potřeby a vybavení domácnosti žáků nebo studentů, obchodní vzorky atd.

**§ 72 - § 79 Odpočet daně** – Následuje neméně důležitý soubor ustanovení, týkající se

uplatnění nároku na odpočet a jeho korekci. Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti a má v držení příslušný daňový doklad. Odpočet daně lze uplatnit v daňovém přiznání v období 3 let.

Obecně je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, která použije plátce pro uskutečnění svých ekonomických činností s místem plnění v tuzemsku, plnění osvobozených s místem plnění v tuzemsku, s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku. Pokud nejsou výše uvedená plnění použita pouze pro ekonomickou činnost, ale i pro účely s nimi nesouvisející, má nárok v poměrné výši. Zákon dále upravuje postup při krácení výše daně, opravy, úpravy, vyrovnání odpočtu daně a při registraci a zrušení registrace.

Plátce nemá nárok na odpočet daně, která použije pouze k uskutečnění plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně.

**§ 80 - § 87 Vracení daně a prodej zboží za ceny bez daně** – Tato část se zabývá podmínkami vrácení daně osobám požívajícím výsad a imunit, v rámci zahraniční pomoci, osobám registrovaným k dani v jiných členských státech, zahraničním osobám povinným k dani, fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží, osobám se zdravotním postižením, ozbrojeným silám cizích států a prodej zboží za ceny bez daně vybraného charakteru.

### 2.3.3 HLAVA III - Zvláštní režimy

**§ 88 – 92e Zvláštní režimy** – V této části zákona jsou upraveny zvláštní režimy pro vybrané oblasti podnikatelské činnosti, které nejsou běžnou záležitostí. Pozastavil bych se však u ustanovení § 92 a § 92a až § 92e. Tyto paragrafy byly přijaty do národního zákona v souvislosti s daňovými podvody z počátku se zlatem a později i s povolenkami na emise skleníkových plynů, poskytnutí stavebních a montážních prací a odpady zejména obchodů s barevných kovů. Zákonodárce měl v úmyslu přijmout stejnou úpravu i pro pohonné hmoty, ale tato možnost mu nebyla umožněna z důvodu znění Šesté směrnice a výjimku musí odsouhlasit všechny členské země.

Podstatou opatření je přenesení povinnosti přiznat daň z osoby, která zlato dodává, na osobu, které je zlato dodáno, kdy smyslem je omezení daňových úniků. Konkrétně systém probíhá tak, že plátce dodávající vybrané zboží a služby, vystaví daňový doklad neobsahující výši daně, odběratel je povinen doplnit výši daně z přidané hodnoty a přiznat daň na výstupu. Odběratel, plátce daně z přidané hodnoty, si současně může uplatnit nárok

na odpočet daně z přidané hodnoty ve stejném daňovém přiznání. Příjemce plnění je tak povinen přiznat daň na výstupu při pořízení a zároveň si uplatní daň na vstupu. Pro tento způsob výpočtu **daňové povinnosti** se zažil termín „**reverse-charge**“ (obrácené zdanění).

#### 2.3.4 HLAVA IV – Správa daně v tuzemsku

§ 93 – 109a Poslední kapitola zákona vymezuje definici **plátce daně** a jeho **registraci**, kdy za plátce daně se považuje osoba povinná k dani, se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku 1 000 0000 a stává se plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Při nesplnění registrační povinnosti, stává se plátcem dnem nabytí účinnosti rozhodnutí o registraci. Osoba povinná k dani, která dobrovolně podá přihlášku k registraci, se stává plátcem dnem účinnosti uvedeným na rozhodnutí o registraci, které vydává správce daně.

Stanovuje **náhradu za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti** ve výši 10 % ze souhrnu úplat náležející sobě povinné k dani za uskutečněná zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně za období, kdy měla být plátcem; definuje, **zdaňovací období**, když zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, při překročení ročního obratu 10 000 000 Kč je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc; vymezuje náležitosti **Evidence pro daňové účely**, určuje termíny pro podání **daňového přiznání** a **souhrnného hlášení**; vymezuje také zákonné způsoby potřebné pro aplikaci zákona při **zrušení registrace, kde má** správce daně oprávnění zrušit registraci plátce, pokud:

- plátce neuskutečnil po dobu dvanácti měsíců plnění, aniž by správci daně oznámil důvod,
- plátce neplní své povinnosti vyplývající ze zákona o daně z přidané hodnoty,
- plátce přestane být osobou povinnou k dani.

V § 108 je uveden výčet **osob povinných přiznat a zaplatit daň**. Poslední ustanovení zákona bylo zavedeno do zákona teprve od 1. 4. 2011, zvláště pak z důvodu omezení daňových úniků, přináší možnost ručení za nezaplacenou daň a vymezuje zvláštní podmínky pro zajištění daně. Významem těchto ustanovení je převedení ručení za nezaplacenou výši daně na odběratele, pokud ten věděl nebo měl a mohl vědět, že daň nebude zaplacená. Druhé ustanovení dává možnost odběrateli uhradit výši daně uvedené na přijatém daňovém dokladu přímo na účet správce daně, aby se vyhnul ručení za nezaplacenou daň. Jak jsem

již podotkl, z vlastní zkušenosti nejsem schopen říct, jakou mírou budou tyto 2 opatření proti daňovým únikům využívána v praxi, a to vzhledem ke znění výše uvedené podmínky a následné komplikovanosti při využití během dokazování správce daně.

## 2.4 Státní rozpočet a daň z přidané hodnoty

Státní rozpočet má významné postavení a úlohu v rámci veřejné rozpočtové soustavy a mezi ostatními veřejnými rozpočty. Prostřednictvím státního rozpočtu jsou realizovány základní cíle a záměry rozpočtové a fiskální politiky vlády. Daň z přidané hodnoty je jedním z příjmů státního rozpočtu, který kromě DPH, vyplňují také i daně přímé a daně spotřební spolu s daní ekologickou. Zvláštním příjmem státního rozpočtu je pojistné na sociální zabezpečení, který tvoří jeho největší příjem, ale rozdělení příjmu je přesně vymezeno zákonem<sup>1</sup>. Porovnáním těchto údajů je nesporné, že DPH je nejdůležitějším a největším daňovým příjmem pro státní rozpočet a naplňuje se tak snaha o posun od zdanění práce ke zdanění spotřeby.

Tabulka 2 Příjmy státního rozpočtu ČR v letech 2007 až 2010<sup>2</sup>

	2007	2008	2009	2010
Celkové příjmy státního rozpočtu	1 025,88	1 063,94	974,61	1 000,38
Daňové příjmy (bez poj. na sociální zabezpečení)	533,5	544,4	485,4	508,0
Daň z přidané hodnoty	166,6	177,8	176,7	187,8
Spotřební daně (vč. energetických daní)	131,6	125,5	123,8	130,9
Daň z příjmů právnických osob	114,8	127,2	83,3	86,3
Daň z příjmů fyzických osob	102,1	95,0	85,7	87,5

<sup>1</sup> *Nakladatelství Sagit* [online]. 01.05.2004 [cit. 2011-08-11]. POJISTNÉ NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ. Dostupné z WWW: <[http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=154&typ=r&levelid=sz\\_281.htm](http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=154&typ=r&levelid=sz_281.htm)>.

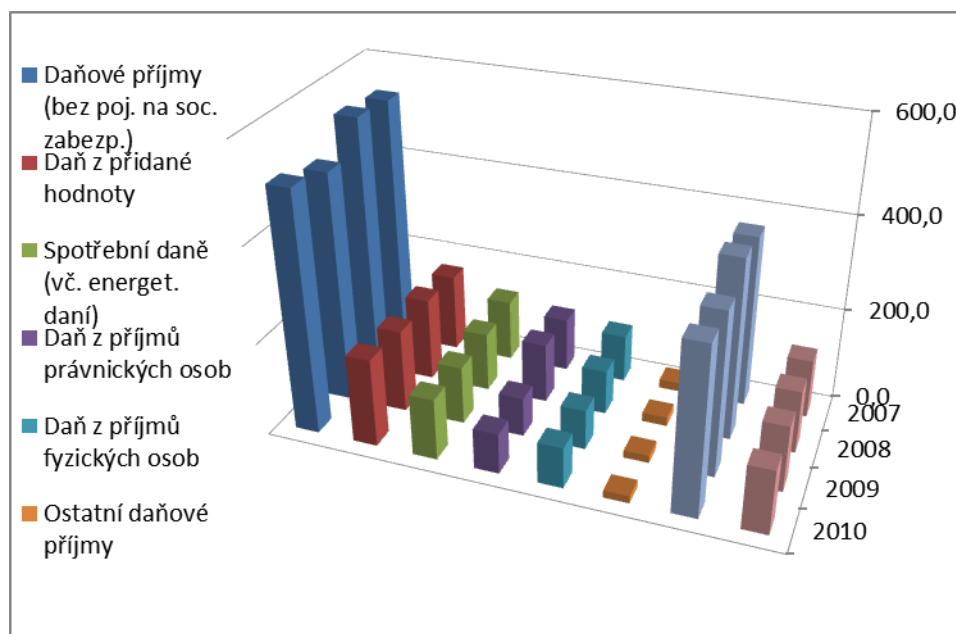
<sup>2</sup> *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2011 [cit. 2011-08-01]. Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni\\_zav\\_ucet\\_48069.html?year=>](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_48069.html?year=>)>. – vlastní úprava

<sup>3</sup> tamtéž



Ostatní daňové příjmy	18,4	18,9	15,8	15,6
Pojistné na sociální zabezpečení	367,1	385,5	347,9	355,8
Nedaňové a ostatní příjmy	125,2	134,1	141,4	136,5

Graf 1 Příjmy státního rozpočtu ČR v letech 2007 až 2010<sup>1</sup>



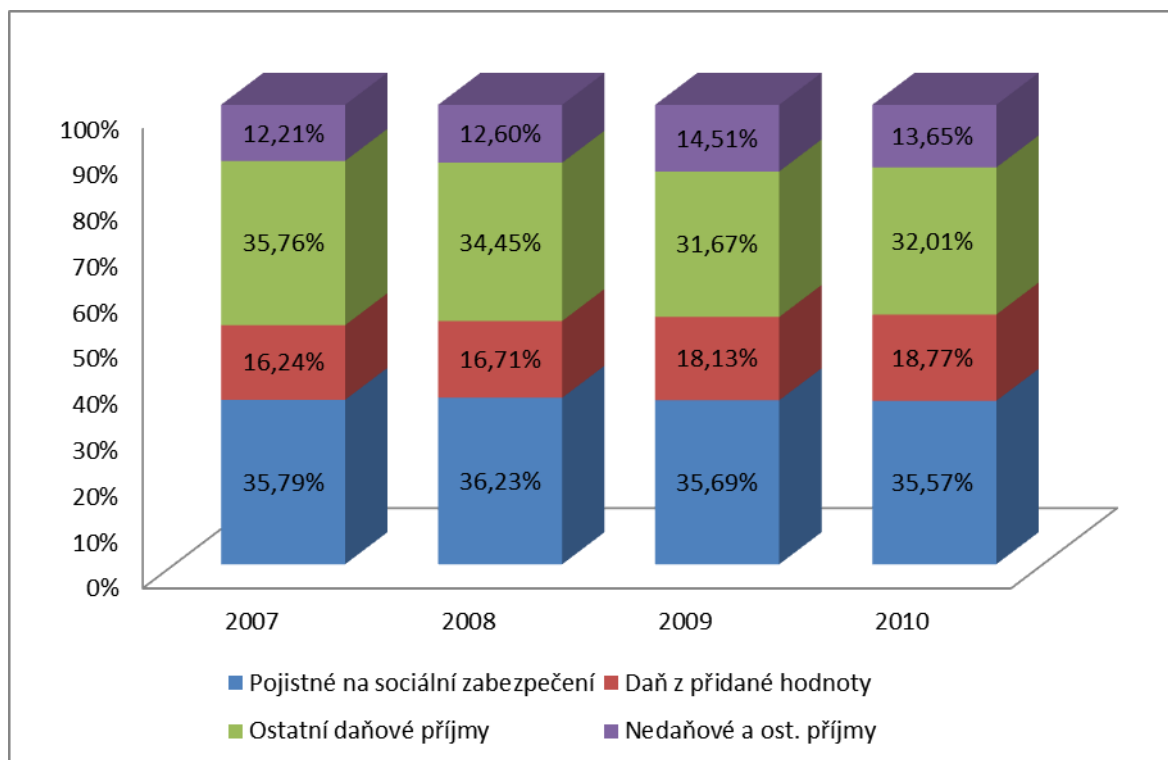
Podíl příjmů daně z přidané hodnoty na celkových příjmech státního rozpočtu České republiky se v letech 2007 až 2010 pohyboval v růstové tendenci v hodnotách od 16,24 % do 18,77 %. Patrný je pokles přímých a ostatních daní ve prospěch daně z přidané hodnoty.

Graf 2 Příjmy státního rozpočtu České republiky  
v letech 2007 – 2010 dle druhového členění<sup>2</sup>

<sup>1</sup> tamtéž

<sup>2</sup> Ministerstvo financí České republiky [online]. 2011 [cit. 2011-08-01]. Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu. Dostupné z WWW:

<[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni\\_zav\\_ucet\\_48069.html?year=>](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_48069.html?year=>). – vlastní úprava

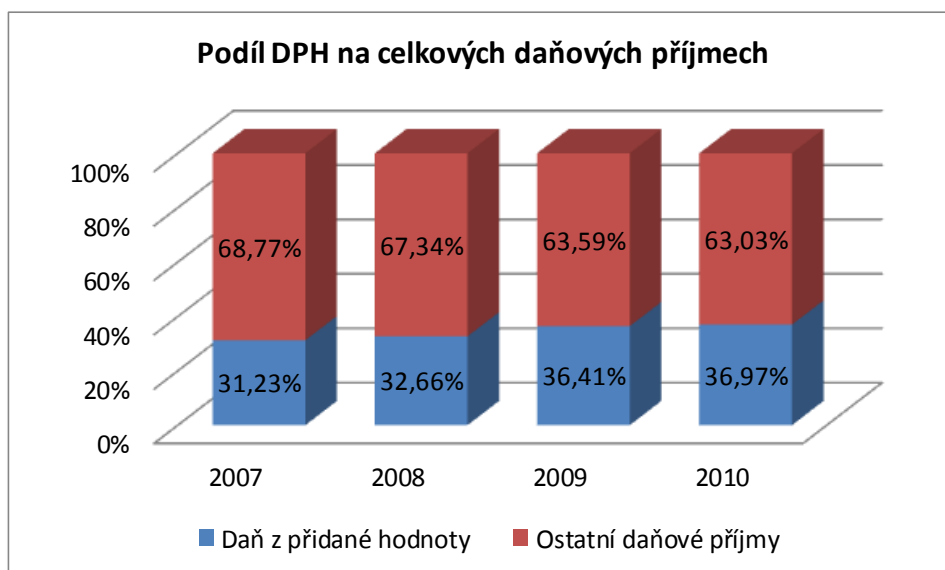


S následujícího grafu, který zobrazuje porovnání podílu DPH na celkových daňových příjmech, je tato tendence více zatěžovat více spotřebu než práci víc než patrná a vykazuje dlouhodobou stoupající tendenci, která si jistě i v roce 2011 až 2013 zachová svůj průstový charakter.<sup>1</sup>

*Graf 3 Podíl DPH na celkových daňových příjmech<sup>2</sup>*

<sup>1</sup> Ministerstvo financí představuje argumenty pro změnu sazby DPH [online]. 8.6.2011 [cit. 2011-08-11]. TOP09. Dostupné z WWW: <<http://www.top09.cz/co-delame/tiskove-zpravy/ministerstvo-financi-predstavuje-argumenty-pro-zmenu-sazby-dph-6222.html>>.

<sup>2</sup> Ministerstvo financí České republiky [online]. 2011 [cit. 2011-08-01]. Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni\\_zav\\_ucet\\_48069.html?year=>](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_48069.html?year=>)>.- vlastní úprava



### 3 DAŇOVÝ ŘÁD

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty upravuje oblast daně z přidané hodnoty. Tento daňový zákon je v postavení speciální právní normy k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Daňový řád je procesní normou, která upravuje daňové řízení při správě daní. Správou daní se podle zákona rozumí postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Jednotlivé postupy provádí a daňové řízení vždy vede správce daně. Tato norma poskytuje právní oporu pro její použití při správě daně z přidané hodnoty.

Pro zabezpečení všech úkonů správy daní daňový řád stanovuje procesní postupy a definuje základní zásady daňového řízení, jichž je nutno dbát všemi účastníky ve všech fázích daňového řízení. Daňový řád tak přiznává daňovým subjektům mnohá práva a je pouze na nich, jak jich dokáží sami či prostřednictvím svého zástupce využít ku prospěchu vlastnímu. Již od dob Říma platí zásada *Vigilantibus iura scripta sunt*<sup>1</sup>.

#### 3.1.1 Mezi základní zásady daňového řízení patří<sup>2</sup>:

**Zásada zákonnosti (legality)** – správci daně jsou povinni dodržovat při své činnosti právní předpisy. Tato zásada vychází z tzv. zásady obecně povolovací, podle které může správce daně působit pouze v případech a v mezích stanovených zákonem. Pro správce daně tak platí, že mohou činit pouze to, co mu zákon povoluje. Na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co zákon nezakazuje (zásada obecně dovolovací). Zásada zákonnosti má absolutní platnost a nemůže být ničím omezena.

**Zásada zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení** – podle této zásady správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Pokud zákon vymezuje správci daně prostor pro tzv. správní uvážení, tak jeho rozhodování musí splňovat základní požadavky na správní uvážení. Těmito jsou zákaz sledovat jiný než stanovený účel, objektivnost a nestrannost při rozhodování, rovnost a zákaz diskriminace a proporcionalita mezi

---

<sup>1</sup> právo přeje bdělým; nechť každý si střeží svá práva

<sup>2</sup> *Censitio.com* [online]. 2011 [cit. 2011-08-11]. Daňové řízení. Dostupné z WWW: <<http://www.censitio.com/danove-rizeni.php>>.

negativními dopady rozhodnutí na práva a svobody daňových subjektů a sledovaným účelem.

**Zásada rovnosti** - všechny daňové subjekty jsou si rovny.

**Zásada vzájemné součinnosti a vzájemné spolupráce** – tato zásada je platná pro obě strany, tedy právem i povinnostmi jak správců daně, tak i daňových subjektů je poskytovat si vzájemnou součinnost.

**Zásada přiměřenosti** – správci daně volí v daňovém řízení jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

**Zásada vstřícnosti a slušnosti** -správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc a úřední osoby a daňové subjekty jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí.

**Zásada rychlosti** – správce daně by měl postupovat bez zbytečných průtahů.

**Zásada hospodárnosti** – správce daně by měl konat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Nikomu znamená ani daňovým subjektům, ale ani orgánům státní správy. Zásada hospodárnosti ale nesmí být zneužita jako argument pro zkrácení práv daňových subjektů a nesmí být nikdy v rozporu se zásadou zákonnosti.

**Zásada neveřejnosti** – daňové řízení je vždy neveřejné a účastní se ho finanční úřad, daňový subjekt a v omezeném rozsahu za účelem provedení dílčích úkonů tzv. třetí osoby.

**Zásada oficiality** – daňové řízení musí správce daně zahájit vždy, pokud ze strany daňového subjektu nebyly učiněny příslušné úkony. Správce daně nemůže nečině pozorovat nečinnost daňového subjektu.

**Zásada volného hodnocení důkazů** – správce daně sice při dokazování hodnotí důkazy dle své úvahy, ale musí posoudit každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Přitom musí přihlídnout ke všem důkazům. Nemůže tedy opomenout či zatajit důkaz, který svědčí ve prospěch daňového subjektu.

**Zásada legitimního očekávání (předvídatelnosti rozhodování)** – při rozhodování skutkově shodných či obdobných případů nesmí vznikat nedůvodné rozdíly. Tedy v principiálně stejné věci musí být rozhodováno stejně.

**Zásada materiální pravdy** – vychází se vždy ze skutečného obsahu právního úkonu, nikoliv podle toho, jak je nazván či jak se tváří.

### 3.2 Evropské právo a správa daní v ČR

Od vstupu České republiky do Evropské unie začalo evropské právo zásadním způsobem ovlivňovat aplikaci práva jako takového v těch oblastech, které evropské právo upravuje, tedy zejména oblast daně z přidané hodnoty. Vstupem České republiky do Evropské unie začala pro náš stát platit řada dalších právních norem ať už primárního či sekundárního práva Evropské unie, což byl nový moment, který zásadním způsobem změnil prostředí, ve kterém se daňové subjekty a správci daně do té doby setkávali. Evropské právo se tím pádem stalo právním řádem aplikovatelným i na území České republiky a musí být rovněž přednostně aplikováno v případech rozporu s národní právní normou. Všechny členské státy jsou povinny řádně zajistit aplikaci evropského práva na svém území.

Jednou ze základních vlastností evropského práva patří skutečnost, že se jedná o určitou relativně samostatnou oblast práva, která není závislá na jednotlivé vůli příslušného členského státu. Evropské právo tak ovlivňuje aplikaci práva na území členských států bez toho, že by členský stát mohl tuto skutečnost nějak bezprostředně ovlivnit.

Za právní nástroj nejčastěji používaný v oblasti nepřímých daní jsou považovány směrnice, což jsou právní normy závazné pro členské státy, a to svým obsahem a cílem, kterého je nutno dosáhnout. Vytyčeného cíle by mělo být dosaženo přijetím příslušné národní právní normy ve lhůtě dané pro implementaci směrnice. Způsob a forma implementace směrnice bude už záležet na rozhodnutí členského státu a na tom, co je v daném členském státě obvyklé při aplikaci obdobných právních norem (ať už se jedná o zákon, vyhlášku, nařízení vlády či jinou formu).

Směrnice tak na rozdíl od nařízení vyžadují implementační činnost ze strany zákonodárného sboru členského státu. Výsledky této činnosti se mohou v praxi dosti výrazně lišit, v závislosti na běžné praxi v příslušném členském státu, v mnoha případech také na míře pochopení smyslu a účelu příslušné směrnice. Samotná skutečnost, že směrnice je nutno implementovat do národních právních řádů, často způsobuje, že aplikace nových směrnic se může v různých členských státech v příslušných případech lišit, přestože by bylo možno očekávat, že v důsledku harmonizace této oblasti bude jednotný přístup. Konflikt mezi národní právní úpravou daně z přidané hodnoty a směrnicí o DPH je tak něco, co řeší nejen

Česká republika, ale - s menším či větším úspěchem - i další členské státy.<sup>1</sup> Jako příklad uvádím uplatňování nulové sazby DPH na prodej letadel pro všechny osoby (jak plátce daně, tak i neplátce daně – fyzické osoby nepodnikající) v letech 2008 – 2009 dánskou daňovou správou, což bylo v rozporu se Šestou směrnicí. Kdy následně v rámci mezinárodní spolupráce byla nesprávně přiznaná daň doměřována jednotlivým prodávajícím v různých členských státech, kteří ač jednali v duchu dánského práva, tak činili v rozporu se Šestou směrnicí.

Prameny evropského práva a závaznosti směrnic působí na právní řád jednotlivých členských států tzv. přímým nebo nepřímým účinkem směrnice.

**Přímý účinek** směrnic se rozumí přímá závaznost komunitárního práva ve vztahu k jednotlivcům, tedy subjektům práva členských států (především fyzickým a právnickým osobám). Směrnice může získat přímý účinek až poté, co marně uplynula lhůta k její implementaci do vnitrostátního práva. S působením přímého účinku norem práva Společenství se nejčastěji setkáme v případech, kdy se občan dovolává těchto norem proti členskému státu, ne naopak.

**Nepřímý účinek** označuje stav, kdy směrnice nebyla řádně implementována do vnitrostátního práva. Její obsah musí být v takovém případě brán v úvahu při interpretaci příslušných vnitrostátních předpisů eurokomformním<sup>2</sup> způsobem. Tato zásada, která není výslovně zakotvena v žádném právním předpisu práva ES, vychází výhradně z judikatury Evropského soudního dvora, kdy národní soud má vykládat a aplikovat vnitrostátní právní předpisy v souladu s požadavky práva Společenství a zajistit realizaci síle sledovaného směrnici, dále musí vzít v potaz i případné rozdíly v implementaci směrnice a to v rozsahu, v jakém to vnitrostátní právo umožňuje.

Zásadu eurokomformního výkladu plátce a správce daně použije i při samotné aplikaci českého zákona o DPH při výkladu pojmů v něm použitých. Namátkově uvádím pojmy:

---

<sup>1</sup> PUTNA, Mojmír. Aplikace evropského práva z pohledu správce daně. *Daňový expert* [online]. 2007, 2, [cit. 2011-08-01]. Dostupný z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10000v12878-aplikace-evropskeho-prava-z-pohledu-spravce-dane/>>.

<sup>2</sup> v souladu s právem Evropské unie

nájem<sup>1</sup>, cestovní kancelář<sup>2</sup>, stavba a další. Pokud tedy vlastní zákon nějaký pojem přímo nedefinuje, nemůžeme hledat výklad pojmů v občanském nebo obchodním zákoníku, či v jiných tuzemských zákonech, ale musíme tento pojem hledat v příslušné směrnici a judikatuře ESD, která se k této směrnici vztahuje. Takový způsob výkladu a aplikace zákona z přidané hodnoty pak zcela se stává obtížně zvladatelnou činností a to zejména i poukázáním na tu skutečnost, že zejména vydaná rozhodnutí ESD ještě před vstupem ČR do EU jsou dostupné pouze v jazyce anglickém. Nepřímý účinek Směrnice lze použít i v neprospěch daňového subjektu, jeho využití v praxi tedy není zakázáno správním orgánům.

Plátce DPH, při zjištění rozdílů v implementaci Šesté směrnice, se může rozhodnout, zda bude postupovat podle znění zákona o DPH nebo zda aplikuje znění samotné Šesté směrnice, kdy bude muset svůj postup následně obhajovat před správcem daně, potažmo u odvolacího soudu, až do té míry, kdy příslušný soud položí předběžnou otázku<sup>3</sup> k ESD v dané věci.

Správce daně je v jiné pozici, na jedné straně musí respektovat znění národního práva a na straně druhé přijmout i rozsudky ESD, kterými se musí při výkladu ustanovení zákona také řídit a aplikovat je v praxi. Taková činnost však vyžaduje od správců daně nadprůměrné znalosti tuzemského práva, ale také cizí jazyk a schopnost se orientovat v rozsudcích ESD.

### 3.3 Evropský soudní dvůr (ESD)

Evropský soudní dvůr zajišťuje dodržování práva při výkladu a provádění jednotlivých ustanovení komunitárního práva, dohlíží nad jednotností výkladu a aplikace ve všech členských státech, jakož i nad tím, aby tento výklad odpovídal duchu Evropských společenství a evropské integrace.

---

<sup>1</sup> Judikát C-275/01 Sinclair Collis ze dne 12. června 2003 zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí Evropského soudního dvora 2003 s. I-05965

<sup>2</sup> Judikát C-163/91 Beheersmaatschapij Van Ginkel ze dne 12. listopadu 1992 zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí Evropského soudního dvora 1992 s. I-05723.

<sup>3</sup> Řízení o předběžné otázce má především za cíl zajištění jednotného výkladu a stejné aplikace komunitárního práva a napomáhá vnitrostátním orgánům správně komunitární právo uplatňovat.



### 3.4 Informační systém výměny dat v rámci Evropské unie

Vznikem jednotného trhu, který byl mezi členskými státy Evropské unie vytvořen 1. 1. 1993, a volného pohybu zboží, pracovní síly a kapitálu bylo nutné řešit otázku evidence uskutečněných intrakomunitárních obchodních transakcí. V důsledku zrušení hraničních přechodů, do té doby fungující jako nárazníkový pás při evidenci mezistátního obchodu, celní správa přestala provádět evidenční a kontrolní činnosti na hranicích jednotlivých států EU, bylo nutné vytvořit alespoň rámcový kontrolní systém vycházející z následného monitoringu pohybu zboží v intrakomunitárním obchodu EU se schopností signalizovat nesoulad mezi celkovým příjmem a odesláním zboží a s možností odvodit souvztažnost i vůči DPH.

Tato potřeba jednotlivých daňových správ byla zajištěna přijetím Směrnice Rady č. 77/799/EHS<sup>1</sup> o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní týkající se výměny informací. Směrnice byla posléze, v souvislosti s nárůstem daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty, rozšířena směrnicí č. 79/1070/EHS<sup>2</sup> i na oblasti daně z přidané hodnoty. Směrnice a nařízení jsou implementovány do českého právního řádu a to konkrétně do zákona č. 253/2000 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní.

V rámci mezinárodní výměny informací se používají k identifikaci následující nástroje:

- **VAT (DIČ)**, daňové identifikační číslo plátce daně z přidané hodnoty přidělené pro intrakomunitární obchody. Skládá se s dvou znakového identifikátoru státu a 8 až 10 číslic, které mohou obsahovat v řetězci číslic i písmena, jako např. rakouská a holandská forma VAT,
- **VIES (VAT Information Exchange Systém)** – systém VIES slouží k zajištění výměny informací o uskutečněných intrakomunitárních plněních a identifikačních údajů o oso-

---

<sup>1</sup> Směrnice Rady č. 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní

<sup>2</sup> Směrnice Rady č. 79/1070/EHS ze dne 6. prosince 1979, kterou se mění směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní

bách registrovaných k DPH v jednotlivých členských státech<sup>1</sup>. Hlavním smyslem tohoto systému je zamezit daňovým únikům a podvodům v rámci jednotného vnitřního trhu Evropské unie díky přesné výměně informací. Informace o intrakomunitárních plnění jsou čerpány z jednotlivých daňových přiznání plátců daně a následně jsou systémem porovnávány údaje poskytovatelů plnění s údaji uvedených u příjemců těchto intrakomunitárních plnění. Případné rozdíly jsou dotčenými daňovými správami prověřovány. Prvotní neduh systému VIES, týkající se dlouhých lhůt pro podávání a tím i neaktuálnosti, byl v roce 2011 odstraněn zkrácením termínů pro podávání souhrnného hlášení z 3 měsíců na 1 měsíc.

- **Intrastat<sup>2</sup>** - nepřímý dohled nad pohybem zboží přes státní hranice členských zemí EU v rámci intrakomunitárního obchodu EU. Tento kontrolní systém byl postaven na statistických principech, na statistických měsíčních hlášeních zachycujících pohyb zboží, příjem a odeslání v intrakomunitárním obchodu EU. Intrastat v celé EU vychází z jednotných, ve všech státech, stejných principů a zásad:
  - vykazuje údaje pouze o zboží v intrakomunitárním obchodu EU, nevykazuje údaje o službách,
  - ve všech státech EU se vykazuje stejná skladba údajů,
  - vykazuje se v hlášeních, a to samostatně příjem zboží, samostatně odeslání zboží a vždy za celý kalendářní měsíc a rozhodující je okamžik skutečného příjmu a odeslání zboží (nerozhoduje okamžik fakturace),
  - nerozlišují se v hlášení jednotlivé zásilky, ani časová posloupnost obdržení zásilek, rozlišují se jen druhy zboží podle celního sazebníku obsažené v zásilkách,
  - Příjemce i odesílatel zboží v EU vykazují hlášení Intrastatu nezávisle na sobě.
- **Souhrnné hlášení** – formulář v elektronické podobě, ve kterém plátce vykazuje uskutečněné plnění v rámci intrakomunitárního obchodu a to jak zboží, tak i služeb, podává se měsíčně či čtvrtletně. Údaje jsou zpracovávány pomocí systému VIES.

---

<sup>1</sup> registraci plátce je možno si ověřit na internetových stránkách Evropské unie [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/)

<sup>2</sup> Nařízení Rady (EHS) č. 3330/1991 o statistice obchodu se zbožím mezi členskými státy.

Zákon o mezinárodní pomoci při správě daní rozlišuje následující formy výměny informací:

- na dožádání,
- pravidelnou („automatickou“),
- z vlastního podnětu.

*Výměna informací na dožádání* probíhá tím způsobem, že příslušný orgán jednoho státu zašle dotaz kompetentnímu úřadu druhého státu se žádostí o poskytnutí konkrétní informace.

*Pravidelná (automatická) výměna informací* je uskutečňována tak, že pro skupinu stejných případů si stát jedné země dohodne s příslušným úřadem jiné země druh a rozsah informace, kterou si budou i bez předešlého požádání poskytovat. V praxi je tato výměna hlavně aplikována na výměnu informací o příjmech zahraničních daňových subjektů, úrocích, dividendách a licenčních poplatcích.

*Poskytování informací z vlastního podnětu* je typem spontánní výměny informací, kdy příslušný orgán jednoho státu se domnívá, že informace jemu známé by pro jiný stát mohly mít využití při jeho správě daní.

V některých případech se tyto typy výměny informací kombinují. Například v případě výměny informací na dožádání může dožádaný stát připojit i další související informace, který zjistil v rámci své kontrolní činnosti, a mohou mít dopad na daňovou povinnost v jiném členském státě. Technicky se výměny informací uskutečňují prostřednictvím zabezpečené komunikace CCN mail<sup>1</sup> v elektronické formě na úrovních ministerstva jednotlivých členských států. Formuláře přímo vytvořené pro tyto činnosti mají přesně stanovenou strukturu a náplň jednotlivých řádků, aby byla zajištěna co největší kompatibilita a rychlost zpracování u příjemců informací.

---

<sup>1</sup> zabezpečená počítačová komunikační síť používaná na úrovních států

*Tabulka 3 Přehled uskutečněných počtů  
výměny informací české daňové správy  
na DPH<sup>1</sup>*

rok	žádosti o informace	
	příchozí	odchozí
2007	<b>1197</b>	<b>2721</b>
2008	1257	2685
2009	1321	2541
2010	1410	2456

---

<sup>1</sup> zdroj: interní údaje české daňové správy, vlastní úprava

## 4 ORGANIZAČNÍ RÁMEC SPRÁVY DANÍ V ČESKÉ REPUBLICE

### 4.1 Daňová správa v České republice

Daňová správa v České republice je tvořena třístupňovou soustavou územní finančních orgánů, kterou tvoří Generální finanční ředitelství, finanční ředitelství a finanční úřady<sup>1</sup>. Příjmy a výdaje Generálního finančního ředitelství jsou obsaženy v rozpočtu kapitoly ministerstva. Územní finanční orgány jsou organizačními složkami státu. Zaměstnanci územních finančních orgánů jsou v zaměstnaneckém poměru k organizační složce Ministerstva financí a vykonávají službu jako zaměstnanci v pracovním poměru podle zákoníku práce<sup>2</sup>. Systém odměňování se uplatňuje podle aktuálních tabulek vydaných nařízením vlády<sup>3</sup>, vnitřních směrnic a uzavřené kolektivní smlouvy.

Ke dni 31. 12. 2010 a k 1. 4. 2011 měla daňová správa celkem 14 744 zaměstnanců s průměrným platem 25 794 Kč, z toho podíl zaměstnanců s vysokoškolským vzděláním činil 5 331 zaměstnanců, tj. 36,2% a podle délky trvání pracovního poměru déle než 5 let pracovalo v daňové správě 11 883 zaměstnanců, tj. 81,5%.<sup>4</sup>

*Tabulka 4 Rozdělení zaměstnanců  
z hlediska věkového složení<sup>5</sup>*

Rozdělení zaměstnanců podle věku		Počet	Podíl (%)
Evidenční počet zaměstnanců k 31. 12. 2010		14 744	100
z toho	do 30 let	988	6,7

<sup>1</sup> Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

<sup>2</sup> Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

<sup>3</sup> Nařízení vlády č. 564/2006 Sb. o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě

<sup>4</sup> Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2010, [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Informace\\_o\\_cinnosti10.pdf](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Informace_o_cinnosti10.pdf), vlastní úprava

<sup>5</sup> tamtéž

	od 31 do 40 let	3 381	22,9
	od 41 do 50 let	4 956	33,6
	nad 50 let	5 419	36,8

#### 4.1.1 Generální finanční ředitelství

Generální finanční ředitelství, jako celostátní zastřešující orgán daňové správy podřízené Ministerstvu financí, bylo zřízeno dne 1. 1. 2011 nabytím účinnosti zákona č. 199/2010 Sb., který novelizoval zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů a došlo k jeho začlenění do soustavy územních finančních orgánů. Vzniklo vyčleněním té části odborů z Ministerstva financí, která se dosud zabývala především řízením územních finančních orgánů a výkonem správy daní a byla soustředěna ve skupině Ústřední finanční a daňové ředitelství. Od téhož dne se stalo účetní jednotkou a je tedy oprávněno samostatně hospodařit s majetkem státu a generální ředitel je v územních finančních orgánech oprávněn činit právní úkony jménem státu ve všech majetkoprávních a pracovněprávních věcech.

K předmětu jeho činnosti patří zejména<sup>1</sup>:

- řídit finanční ředitelství,
- schvalovat organizační řád územních finančních orgánů,
- vykonávat správu daní v rozsahu stanoveném DŘ,
- spolupracovat s Ministerstvem financí na tvorbě daňové politiky a podílet se na přípravě návrhů právních předpisů,

na základě pověření Ministerstva financí zajišťovat úkoly ústředního kontaktního orgánu pro vzájemnou mezinárodní administrativní spolupráci se státními orgány jiných států,

---

<sup>1</sup> Česká daňová správa [online]. 2011 [cit. 2011-08-11]. Kompetence a činnosti daňové správy. Dostupné z WWW: <<http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cde/xsl/22.html?year=>>>.

mezinárodní koordinace řešení zjištěných případů daňových úniků a poskytuje pomoc při vymáhání některých finančních pohledávek,

#### 4.1.2 Finanční ředitelství

Česká daňová správa má v současné době osm finančních ředitelství, jejichž náplní je:

- řídit finanční úřady,
- vykonávat správu daní v rozsahu stanoveném DŘ,
- přezkoumávat rozhodnutí finančních úřadů ve správním řízení,
- vykonávat finanční kontrolu v rozsahu stanoveném zákonem<sup>1</sup>,
- vykonávat cenovou kontrolu a ukládat pokuty podle zákona<sup>2</sup>,
- provádět řízení o přestupcích<sup>3</sup>, v rozsahu jejich působnosti,

#### 4.1.3 Finanční úřady

Poslední složkou v této hierarchii české daňové správy je 199 finančních úřadů, přičemž fungují jako prvoinstanční orgán (druhoinstančním orgánem jsou finanční ředitelství) a vykonávají zejména správu daní podle DŘ. Dále provádí i jiné činnosti jako např.:

- vykonávají kontrolu dodržování účetních povinností<sup>4</sup> a ukládají při nesplnění účetním jednotkám pokuty a vydávají rozhodnutí napravit protiprávní stav,
- převádějí výnosy daní, které vybírají a vymáhají územním samosprávným celkům a některým státním fondům<sup>5</sup>,

---

<sup>1</sup> Zákon č. 320/2001 Sb. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů

<sup>2</sup> Zákon č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů,

<sup>3</sup> Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů

<sup>4</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

<sup>5</sup> Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů, ve znění pozdějších předpisů

- vykonávají kontrolu dodržování povinností a zákazů při značkování a barvení vybraných minerálních olejů,
- provádějí řízení o přestupcích a jiných správních deliktech,
- vykonávají kontrolu označení provozovny<sup>1</sup>,
- provádí dodržování některých ustanovení obchodního zákoníku a o platbách v hostovosti.

Vybrané finanční úřady pak navíc zajišťují výkon dozoru nad loterieriemi a jinými podobnými hrami<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů

<sup>2</sup> Zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů



## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 5 RIZIKA DAŇOVÝCH PODVODŮ

### 5.1 Co je to riziko

Riziko je často chápáno jako nebezpečí vzniku určité ztráty. Finanční teorie obvykle definuje riziko jako volatilitu (kolísavost) finanční veličiny (hodnoty portfolia, zisku atd.) okolo očekávané hodnoty v důsledku změn řady parametrů. Riziko je historický výraz, pocházející údajně ze 17. století, kdy se objevil v souvislosti s lodní plavbou. Výraz „risico“ pochází z italštiny a označoval úskalí, kterému se museli plavci vyhnout. Podle dnešních výkladů se rizikem obecně rozumí nebezpečí vzniku škody, poškození, ztráty či zničení, případně nezdaru při podnikání<sup>1</sup>. Z daňového pohledu se jedná o riziko neodvedení daně do státního rozpočtu, odvedení v nesprávné výši či vyplacení nadměrného odpočtu na základě zastřenému stavu či předložením nepravdivých údajů.

### 5.2 Bílý kuň

Při popisu průběhu daňových podvodů se často setkáváme s pojmem bílý kuň. Bílý kuň se slangově označuje osoba, která je nastrčená k páchání trestné činnosti, aby zakryla skutečného pachatele nebo osobu, která má z této činnosti prospěch. V roli bílého koně se často setkáváme s naivní nebo nevzdělanou osobou, nemajetnou fyzickou osobou, které se nacházejí v nejnižších patrech sociální hierarchie. Jsou to obvykle bezdomovci, narkomani, alkoholičci, nezaměstnaní, těžce nemocí apod. Tito lidé se nebojí majetkové odpovědnosti, protože nemají co ztratit a nemusí ani tušit, že se dopouští trestné činnosti. Jediným zákonným požadavkem na bílého koně je jeho způsobilost k právním úkonům (svéprávnost).

Mezi nejznámější formy využívání bílých koní patří jejich registrace jako podnikatelů a následné odebrání zboží tzv. na fakturu bez úmyslu toto zboží zaplatit. Tento postup byl v České republice využíván zejména v první polovině 90. let 20. století, kdy v euforii po pádu komunismu a umožnění svobodného podnikání mnoho podnikatelů nebylo dostatečně opatrných a stali se snadnou obětí této trestné činnosti. K dalším typům trestné činnosti, při které se bílí koně využívají, patří např. obcházení daňových zákonů, praní špinavých pe-

---

<sup>1</sup> SMEJKAL, Vladimír; RAIS, Karel. *Řízení rizik ve firmách a jiných organizacích*. 5.11.2009. [s.l.] : Edice: Expert, 2009. 360 s. ISBN 978-80-247-3051-6.

něž, podvody, zneužívání dotací, nasazení do statutárních orgánů firem v rámci tunelování nebo zametání stop apod.

Je k podivu, že podnikatelé, kteří mají potřebu převést své rozkradené firmy na bílé koně, je nemusí sami hledat v hospodách, pod mosty nebo mezi bezdomovci polehávající s levným vínem na lavičkách v parcích. Jednoduše se obrátí na firmy, které v běžných novinách a na internetu široce nabízejí „výkup - odkup“ zadlužených firem.

V jednom s rozsudků Krajského soudu<sup>1</sup> se můžeme setkat i s jiným pojmem a to osobou zástupnou. *„Úkolem zástupné osoby není spolupracovat se státními orgány, zvláště pak s finančním úřadem a předkládat jim dokumenty společnosti. V drtivé většině žádné doklady nemají. V mnoha případech ani žádné doklady o společnosti protokolárně nepřevzali, anebo potvrdili jejich převzetí, aniž by je měli fakticky k dispozici. Úkolem zástupné osoby je v lepším případě formálně vystupovat za zadluženou nečinnou společnost, v horším případě jménem společnosti a zpravidla ve prospěch třetích osob provádět obchody vůči třetím osobám, případně vůči státu.“*

Problém existence zástupných osob je stále citelnější. Postupem času se stal běžným způsobem řešení problémů především v zadlužených společnostech. Jde o organizovanou a zřejmě i o výnosnou činnost. Zástupné osoby mnohdy vystupují v desítkách společností. Organizátoři a majitelé takových firem obvykle disponují pestrá škálou jak „kvalifikovaných“ osob, tak i těch, kteří jsou použitelní jen jednorázově. Jsou detailně instruováni svými nadřízenými, dobře vyškoleni pro plnění svého poslání a snadno ovladatelní. Jejich hlavním úkolem je vhodným manévrováním skrýt stopy tunelování předcházejících statutárních orgánů a majitelů. K nejčastějším praktikám používaným bílými koni patří převzetí firmy a následné převedení sídla zadlužených firem do jiného regionu, skrývání se před správci daně, nekomunikace a likvidace účetní dokumentace, což jsou činnosti, kterými záměrně správcům daně výrazně ztěžují práci.

---

<sup>1</sup> Rozsudek Krajského soudu v Brně čj. 9 Cm 24/2010-18 ze dne 16. 7. 2010, interní zdroj

### 5.3 Analýza rizik na dani z přidané hodnoty

Pravděpodobnost výskytu či možnost vzniku daňových podvodů je přímo úměrná stavu legislativy, vymahatelnosti práva, právní a finanční gramotnosti obyvatelstva a finančního profitu z podstoupení rizika.

Tato práce se zaměřuje na daň z přidané hodnoty jakožto jednu z nejrizikovějších daní spolu se spotřební daní s pohledu finančního objemu. Vysoká rizikovost vzniku daňových podvodů je založena na principu fungování daně, její vysoké obrátkovosti a jednoduchosti provedení podvodu, kvůli kterým je tak mezi podvodníky „oblíbená“. Vysokou obrátkovostí je míněno měsíční nebo případně čtvrtletní zdaňovací období, ve kterém se mohou čerpat nadměrné odpočty. Není od věci říct, že některé zájmové skupiny žijí pouze z příjmu této daně, což by se dalo obrazně přirovnat k vyplácení měsíční mzdy v zaměstnání. Principem daně je myšleno rozdělení daně na daň na vstupu a daň na výstupu. Ve srovnání s daní z příjmů, která se přiznává 1x ročně, není tato daň pro podvodníky tak atraktivní a pokud se daňové podvody dějí, tak je to zejména na DPH a spotřební dani, kde výsledek ve formě finančních prostředků z jejich nekalé činnosti je dříve k dispozici.

Toto jsou jedny z důvodů, které činí tuto daň specifickou. Na jedné straně tu proti sobě stojí rychlá obrátkovost vyplacených nadměrných odpočtů, nepodávání daňových přiznání, neplacení vykázaných daňových povinností, nekontaktnost jednatelů, zvýšený výskyt bílých koní, a na straně druhé jsou to správci daně svázaní předpisy s nedostatečnou časovou rezervou na provedení šetření, neprovázanost různých evidencí a databází, dlouhé ověřovací lhůty ze zahraničí, zrušené kontroly evidence pohybu osob a zboží na hranicích, ale zejména je to zastaralé napsaný zákon o DPH, který není schopen důsledně řešit daňové úniky. Souhrou všech popsanych okolností, nastavené legislativy, nedostatečných kontrolních systémů a přidělených pravomocí správci daně, může vzniknout daňový únik, aniž by došlo k uskutečnění zdanitelného plnění.

### 5.4 Druhy daňových podvodů

Způsob, jaký je obecně použit ke krácení daně se rozděluje na krácení daně na vstupu a na výstupu.

Nejčastější způsob použitý při **krácení daně na vstupu** je uplatnění neoprávněného nároku na odpočet daně. Neoprávněnost nároku může spočívat například ve skutečnosti, že daň na vstupu je uplatněna v hodnotě vyšší než činila hodnota přijatého zdanitelného plnění ve

skutečnosti, např. odběratel „upravil“ daňový doklad dopsáním nul, častěji se však setkáváme se stavem, že vykázané přijaté zdanitelné plnění se vůbec neuskutečnilo a správci daně bylo dokládáno pouze formálně správnými doklady. Plátcí také běžně uplatňují neoprávněný nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, které neslouží k ekonomické činnosti plátce, ale jsou použity pro jejich osobní spotřebu či spotřebu třetích osob. Mezi podnikateli je hojně rozšířený trend zahrnovat do nákladů a potažmo i do DPH vše, co se v domácnosti plátce najde, včetně oblečení, parfémů, dárků, telefonů, vybavení domácnosti, dovolené, PHM a samozřejmě odpočtů na dopravní prostředky používané členy domácnosti či blízkými členy. V neposlední řadě se vyskytují případy, kdy dodavatel není plátcem daně z přidané hodnoty anebo uplatní nesprávnou sazbu daně a to zejména ve stavebnictví, i když tyto případy se již dostávají do ústupu, je to i v důsledku rozvoje a zdokonalování účetních programů, které samy kontrolují registrace plátcovství k DPH a postupnými změnami ve výkladu příslušných zákonů.

**Krácení daně na výstupu** je převrácenou analogií krácení daně na vstupu, daň na výstupu je přiznána v nižší hodnotě, než činila hodnota uskutečněných zdanitelných plnění nebo byla přiznána nesprávná sazba daně nebo osvobození od daně v rozporu se zákonem. S přiznáním nesprávně vyšší daně se nejčastěji setkáme v pohostinství, u řemesel a služeb, které přijímají platby v hotovosti. Takovému daňovému úniku se odborně říká zatažené tržby, což zpravidla se také jedná o záměrné krácení daně, které je při větším objemu kvalifikováno také jako kriminální trestní čin.

Mezi povinnosti plátce daně je zahrnuto i sestavení a podání na finanční úřad přiznání k DPH podle stanoveného zdaňovacího období. V přiznání je povinen si daň sám vypočítat, kdy mu podle údajů v evidenci pro daňové účely vznikne vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet. Na základě takto vyplněného přiznání vzniká daňový únik, kdy plátce do svého přiznání zahrne upravené či neplatné doklady na podkladě kterých je výsledná daňová povinnost odlišná od skutečně dosažené.

Daňová povinnost je stav, kdy daň na výstupu je vyšší než daň na vstupu. Vzniklá daňová povinnost je splatná do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

Nadměrný odpočet vzniká, kdy uplatňovaná daň na vstupu je vyšší než daň na výstupu. Vzniklý nadměrný odpočet je vyplacen finančním úřadem bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.

Rozsah jednotlivých daňových úniků není možno přesně stanovit, lze je pouze odhadovat pomocí různých oceňovacích technik. Anglická daňová správa (HMRC)<sup>1</sup> například odhaduje, že ve fiskálním roce 2005–2006 se pouze ve Spojeném království pohybovaly ztráty DPH uvnitř Společenství související s tzv. podvody typu chybějící obchodník mezi 3 až 4,5 miliardami EUR<sup>2</sup>. Z interní zprávy, zpracované Českou daňovou správou z dostupných údajů za rok 2010, odhaduje se výše daňových úniků ve výši 3 – 5 miliardy na DPH (1,6 % - 2,7 % ročního výnosu na dani, viz tab. č. 2), zhruba miliarda je ztráta za neodvedenou daň z příjmu v důsledku poklesu hospodářských výsledků prostřednictvím „daňové optimalizace“ základů daně prostřednictvím fiktivních faktur<sup>3</sup>.

Pokusil jsem se identifikovat nejčastější způsoby krácení daně nebo vzniku daňových úniků:

- „ztracený obchodník“<sup>4</sup> (daň je účtována, ale není přiznána/zaplacena),
- „kolotočové podvody“<sup>5</sup> (neuskutečněný vývoz, chybějící subjekt).
- šedá ekonomika,
- předstírání ekonomické činnosti a krácení daně.
- fiktivní vývoz (dodání do EU).

#### 5.4.1 Missing trader

Tento druh podvodu je založen na velmi jednoduchém principu. Obchodní transakce se účastní nejméně 3 podnikající společnosti. Budeme je nazývat X, Y a Z. Společnost X, která si řádně plní své povinnosti, dodá zboží společnosti Y a daň na výstupu z tohoto ob-

---

<sup>1</sup> Her Majesty's Revenue and Customs - Daňový a celní úřad Jeho veličenstva

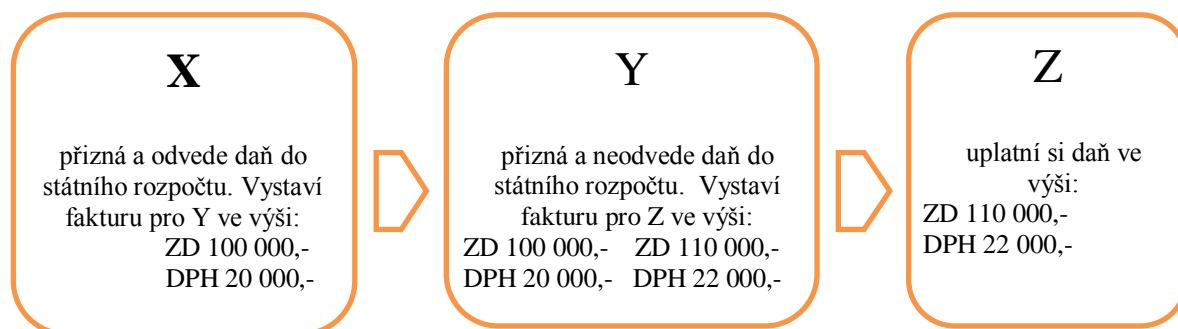
<sup>2</sup> ZVLÁŠTNÍ ZPRÁVA č. 8/2007 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, spolu s odpověďmi Komise. In *Úřední věstník Evropské unie* [online]. 25.1.2008. [s.l.] : [s.n.], 2008 [cit. 2011-08-09]. Dostupné z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:020:0001:0026:CS:PDF>>. 2008/C 20/01.

<sup>3</sup> Interní materiál České daňové správy ČR o problematice na DPH ze dne 30. 9. 2010

<sup>4</sup> angl. „Missing trader“ (zkr. MT)

<sup>5</sup> angl. „Caroussel fraud“, nebo také „Missing Trader Intra-Community“ (zkr. MTIC)

chodního případu odvede. Společnost Y dodá zboží společnosti Z, kdy tato společnost sice ve svém podaném přiznání přizná daň na výstupu, ale tuto daň nezaplatí. Společnost Z uplatní daň na vstupu z pořízeného zboží a tím inkasuje daň ve výši sazby DPH, která nebyla odvedena do státního rozpočtu. Tato jednoduchá forma podvodu se uplatňuje zejména na území jednoho členského státu.



Obrázek 1 Schéma podvodu typu Missing trader

V praxi se také setkáváme s upraveným schématem chybějících článků obchodního řetězce, kdy jedna osoba je pro správce daně neznámá a není tak možnost si ověřit potřebné údaje o historii uskutečněného obchodu. Některé články obchodu jsou pro správce daně prostě nekontaktní.

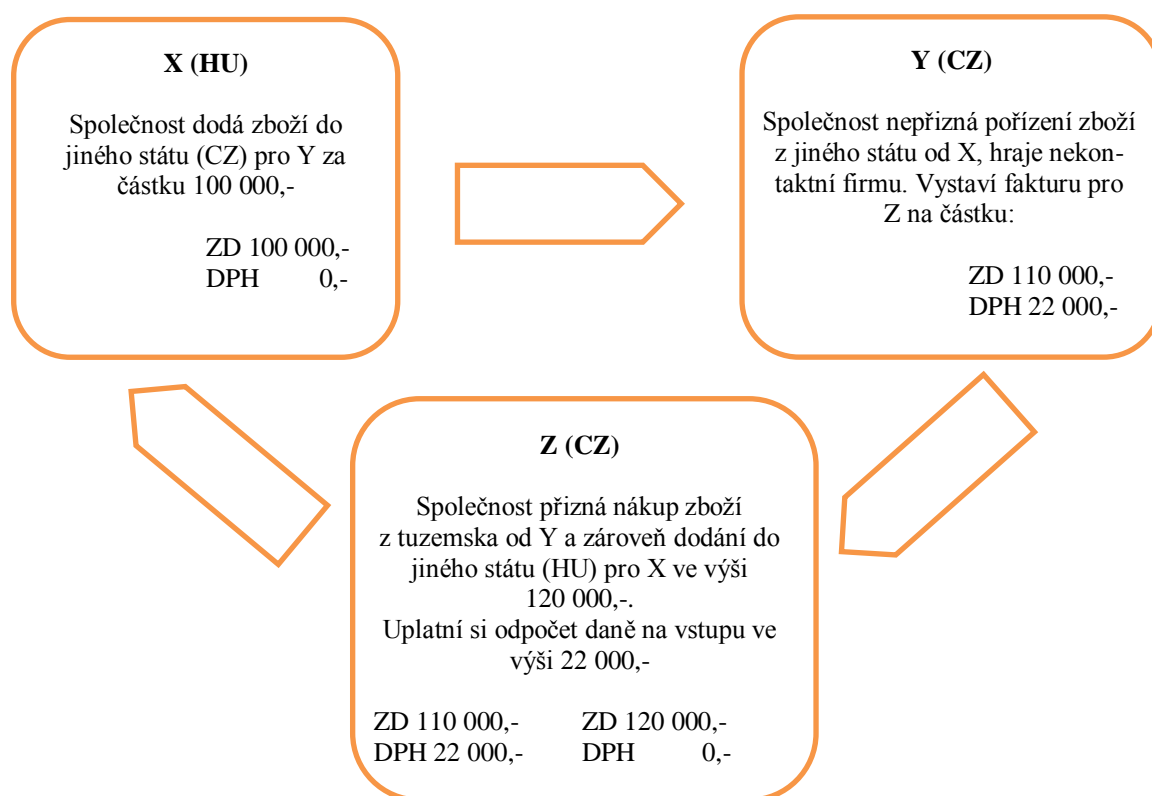
#### 5.4.2 Caroussel fraud

Kolotočové podvody jsou založeny na podobném principu podvodů jako ztracený obchodník, jen s tím rozdílem, že teritorium podvodů se rozšířilo a zasahuje do několika členských států. Zpravidla se jedná o sousední státy. Tento typ podvodů je v současné době nejpalčivějším problémem celé Evropské unie a jejích členských států, protože odčerpává značné finanční prostředky v řádech i desítky procent z celkových výnosů daně z přidané hodnoty.<sup>1</sup> Například Britská daňová správa odhaduje, že každý rok přichází na základě kolotočových podvodů o částku 3,5 – 4,75 miliardy liber (£).

Rozmachu se tomuto daňovému úniku dostalo po zrušení celních kontrol na hranicích mezi členskými státy unie, čímž se jednak urychlil přeshraniční pohyb zboží a služeb, ale záro-

<sup>1</sup> VAT evasion. In *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU* [online]. Anglie : The Stationery Office Limited, 2007 [cit. 2011-08-10]. Dostupné z WWW: <[www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldcom/.../101.pdf](http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldcom/.../101.pdf)>.

veň se výrazným dílem snížila přeshraniční kontrola těchto pohybů, což vedlo k modifikaci původního schématu ztraceného obchodníka, rozšíření celého systému o více podnikatelských subjektů a vytvoření několika nezávislých oběhů. První oběh v „kolotoči“ představují daňové doklady a úhrady za nákup zboží, druhý „kolotoč“ se týká pohybu zboží a třetí „kolotoč“ je přeprava zboží. Tyto zpravidla velmi dokonalé řetězce se navzájem neprotínají. Do systému dále vstupují nekontaktní společnosti ovládané bílými koňmi a daňový poradci či advokáti zastřešující celý systém po odborné stránce.



Obrázek 2 Schéma podvodu typu Carroussel fraud

V tomto typu podvodu se nacházejí opět nejméně 3 obchodní společnosti a budeme je nazývat X, Y a Z. Zpravidla je zde zapojeno alespoň 5 společností. Společnost X registrovaná v Maďarsku dodá zboží společnosti Y registrované v ČR. Obchodník X ve svém daňovém přiznání vykáže dodání zboží do jiného členského státu (intrakomunitární plnění) a nárokuje si daň na vstupu z tohoto obchodního případu, protože je osvobozena od uplatnění daně na výstupu. Společnost Y dodá zboží společnosti Z registrované v ČR, která jej dodá zpět společnosti X či jiné další společnosti registrované v jiném členském státě. Společnost Y nepřizná pořízení z jiného členského státu a neodvede daň z pořízení zboží z jiného členského státu. Přizná pouze dodání zboží v tuzemsku pro jiného plátce. Společnost Y se tak stane „ztraceným obchodníkem. Z důvodu, že článek Y daňového úniku by



měl přiznat a odvést největší daň, zahrne do svého účetnictví fiktivní fakturu na nákup zboží a ve svém daňovém přiznání si uplatní odpočet daně. Po takto provedené „úpravě“ již přizná a odvede daň do státního rozpočtu ve velice nízké hodnotě, zpravidla se jedná o desetiny procenta až jednotky procent. Právě tento článek má na svědomí daňový únik.

Poslední článek společnost Z si tak uplatní odpočet daně na vstupu za dodání zboží do jiného členského státu, například zpět společnosti X, vykáže ve svém daňovém přiznání nadměrný odpočet, který požaduje po státním rozpočtu vyplatit, jak se k tomu již vyjadřovala evropská judikatura v případě Case C-439/04, Kittel<sup>1</sup>, pouze pokud by příjemce věděl, že tato transakce je podvodného jednání, pak by plátce ztrácel nárok na odpočet daně. V praxi je tato podmínka ale nesplnitelná.

Typem a provedením tyto podvody vyžadují velmi náročné šetření, které se obvykle neodhrává pouze na území jednoho členského státu. Je nutný společný postup dotčených správců daně a zapojit do jejich šetření i policejní složky, která mají širší pravomoci než správci daně.

Obchody probíhají velmi rychle, během jednoho dne se podle zajištěných daňových dokladů majitel změní několikrát. Zpravidla zboží nikdo z nových vlastníků nevidí, nepřebírá, nekontroluje kvalitu, jakost, neporušenost obalů, množství, zkrátka pouze vystaví novou fakturu znějící na další firmu v řetězci a navýší cenu o setiny procenta až procenta. Dopravu nezajišťují, cena je včetně přepravy na neznámé místo. Úhrady probíhají přes bankovní účty. Jakmile peníze přijdou na účet, ihned jsou přeposílány dál. Jsem přesvědčen, že tak mezi bankovními účty jednotlivých společností kolují stále ty stejné peníze a často i zboží. Splatnosti faktur jsou i v řádech několika měsíců. Dokonce jsem se za své praxe setkal i s roční dobou po splatnosti a to v řádech desítek milionů. Obchoduje se bez záloh nebo předplateb. V současném stavu ekonomiky, uplatňovaných obchodních praktik a strachu z nezaplacení, řádně fungující firmy dodávají zboží milionových hodnot, pouze pokud je zboží plně uhrazeno nebo ručeno kvalitní bankovní zárukou. Všechny tyto skutečnosti jsou vodítko pro správce daně, aby byl opatrný a věnoval kontrolovaným dokladům náležitou péči.

---

<sup>1</sup> Opinion Statement of the CFE on the consequences of involvement in missing trader fraud. *Confédération Fiscale Européenne* [online]. 2011, 1, [cit. 2011-07-08]. Dostupný z WWW: <[www.cfe-eutax.org](http://www.cfe-eutax.org)>.

Samotné obchodní firmy jsou většinou typu společnosti s ručením omezeným s žádným majetkem, založené krátce před uskutečněním transakcí, registrované sídlo společnosti je v business centru tzv. „office house“, kde sídlí mnoho firem, převážně ve velkých městech, jako je Praha nebo Brno. Jednatelé jsou osoby věku mezi 18 – 30 let, ale i důchodového věku. Výrazně se projevuje trend změny české národnosti statutárních zástupců ve prospěch polských, slovenských, ukrajinských či maďarských osob, zpravidla vlastníci několik dalších společností.

Dalším poznávajícím znakem podvodů jsou chybějící oprávnění pro obchodování, přepravu, skladování či nakládání s nebezpečným odpadem, žádná či minimální dokumentace týkající se obchodu, smlouvy, záruky, dodací listy s výrobními čísly, objednávky, chybějící doklady o přepravě, atd. Při předkládání dokumentů prokazující jejich uskutečnění je často zjištěno porušení souvisejících vyhlášek či předpisů vydaných jinými organizacemi státní správy. Všechny podklady, obchodní transakce, přepravy, nachystané odpovědi na předpokládané otázky jsou připraveny za účelem prokázání uskutečnění zdanitelného plnění a vyvrácení pochybností správce daně o provedení daňového úniku a obohacení se. Při těchto obchodech nevzniká žádná přidaná hodnota, která by měla vztah k veřejným rozpočtům, ba naopak jsou tyto veřejné rozpočty následně odčerpávány.

V současné době se těchto schémat podvodů využívá při podvodech s PHM, mědí, železem, odpady. Z interní zprávy, zpracované z dostupných údajů Českou daňovou správou, dosahují daňové úniky při obchodování s PHM výše zhruba kolem 2 - 3 miliard korun na dovážených palivech. Více jak 200 miliónů litrů pohonných hmot zmizí ročně v „černé nezdaněné díře“, pochybní dodavatelé PHM tvoří deset až patnáct procent celého trhu.<sup>1</sup>

### 5.4.3 Šedá ekonomika

Šedou ekonomikou nazýváme ekonomické jevy spojené s porušováním běžných etických a morálních norem, kdy nejde ještě o porušování zákonů státu, ale narušují hospodářskou soutěž, která není vykazována v oficiálních statistikách a odehrává se mimo dohled státních úřadů.

---

<sup>1</sup> Interní materiál České daňové správy ČR o problematice na DPH ze dne 30. 9. 2010

Hlavním důvodem je vyhnout se zdanění a to jak daním přímým, tak nepřímým. Za tímto účelem převážně fyzické osoby podnikatelé vykonávají ekonomickou činnost, ale na některé zakázky po domluvě s kupujícím nevystaví daňový doklad. Úhrady pak probíhají převážně v hotovosti a cena zakázky je zpravidla ponížena o výši DPH či jiné daně. Zakázky následně nejsou nikde evidované a nejsou zahrnuty do tržeb a potažmo do základu daně. Důvodem existence šedých ekonomik je zejména uplatňovaná fiskální politika, výše zdanění, příjmy občanů, zaměstnanost a spokojenost s politickou kulturou. Dopady na státní rozpočet jsou však značné.

Odhad stínové ekonomiky v letech 1994-1997 se podle různých prognóz mohla pohybovat v rozsahu 10 až 20 % hrubého domácího produktu<sup>1</sup>.

#### 5.4.4 Obcházení litery zákona

Kdekoliv, kde zákon o dani z přidané hodnoty připouští více sazeb daně, je snaha ze strany plátců daně nezatežovat poskytované služby či dodávky zboží správnou sazbou daně. Je zde snaha definovat předmět plnění, pojmenovat a zařadit jej odlišným způsobem spadající do nižší sazby daně. Exemplárním případem v tuzemském zákoně je uplatňování snížené sazby daně ve stavebnictví a pohostinské služby nebo prodeje „z okýnka“. Podvody se většinou provádějí za účelem odvedení nižší částky daně, než by mělo být, zejména ve stavebnictví je snaha fakturovat veškeré stavební práce a dodávky materiálu včetně nezabudovaných spotřebičů pro bytové účely ve snížené sazbě a v pohostinství je snaha o fakturaci obědu, nápojů a cukrovinek, které jako na oko nebyly spotřebovány v provozovně, ale byly odneseny pryč například domů.

Eventuálně jsou plnění deklarovaná jako plnění osvobozená od daně jako např. poskytování služeb kulturních a společenských, pronájem nemovitosti a dodání zboží do jiného členského státu. Od 1. 4. 2011 novela zákona rozšířila dodávky zlata v ustanovení § 92a zákona o DPH – přenesená daňová povinnost, o dodávky odpadu, stavební práce a reklamní práce (pozn. stavební práce a reklamní práce vstoupí v platnost od 1. 1. 2012).

---

<sup>1</sup> FASSMANN, Martin. *Stínová ekonomika a práce na černo*. 1. [s.l.] : Sondy, 2007. 360 s. ISBN 978-80-86846-21-7.

Takzvaný reverse charge – obrácené zdanění bylo na zlato zavedeno jako výjimka ze standardního zatížení dodaného zboží v tuzemsku tuzemskému plátcí daně platnou sazbou daně a následné přiznání této dani v podávaném daňovém přiznání na výstupu jako důsledek činností několika skupin plátců, kteří vytvořili různě dlouhý řetězec společností spolu se „ztraceným obchodníkem“ na počátku za účelem čerpání nadměrných odpočtů při dodávkách zboží do Evropské unie. V roce 2005 bylo ve spolupráci s celní správou zjištěno, že Česká republika je zlatá velmoc v objemu těžby zlata v množství desítek tun. Statisticky se vykazoval minimální dovoz zlata z EU nebo zahraničí, avšak vývoz zlata byl vykazován v ohromných číslech. Proto to přirovnání ke zlaté velmoci. Způsobeno to bylo samozřejmě nepřesnými daty, kdy pořizovatel jako „ztracený obchodník“ nevykazoval pořízení zlata a nepřiznával daň na výstupu a ani tuto daň neplatit. Od roku 2007 meziročně výrazně narůstaly podvody založené na stejném principu s novými komoditami jako je měděný šrot a PHM. Zákonodárci provedli úpravu zákona v roce 2009 a 2011.

V současné době dodavatel nezatěžuje dodávky zlata, šrotu a v budoucnu i stavebních prací a reklamních služeb daní na výstupu, ale tuto daň si uplatní odběratel ve svém daňovém přiznání sám a také ji odvede. To znamená, že zde se výrazným způsobem eliminovalo riziko vzniku „ztraceného obchodníka“ z důvodu, že samotný dodavatel neuvádí na daňovém dokladu výše daně a odběratel si ji tak nemůže nárokovat po státním rozpočtu jako nadměrný odpočet, ale naopak je povinen ji přiznat a následně pokud mu tento obchod slouží k ekonomické činnosti, má možnost požádat o uplatnění odpočtu daně. Proto výsledný efekt je daňově nulový bez rizika vyplácení nadměrných odpočtů pro stát. Vzniká zde ale nové riziko neodvedení daně za konečného spotřebitele. Pro státní rozpočet toto riziko je nižší, než tomu je u stávajícího systému. V novém systému riziko spočívá v neplnění rozpočtu, což je však jen poloviční ztráta příjmů, než když v současné době se veřejný rozpočet neplní a navíc je ještě odčerpáván.

#### **5.4.5 Předstírání ekonomické činnosti**

Tento druh podvodu je zaměřen na neoprávněném přiznání nadměrného odpočtu a jeho vyplacení daňovou správou. Případně se striktně nemusí jednat pouze o nadměrný odpočet, může být vykazována i daňová povinnost, která by ale za normálních okolností byla vyšší.

Metoda provedení je velmi jednoduchá. Podnikatel je registrován jako plátcé daně a vykazuje ekonomickou činnost.

Může se jednat o krácení daně na vstupu nebo daně na výstupu. Zejména se bude jednat o uplatnění daně na vstupu s fiktivních faktur, použití nesprávné sazby daně, zatajení tržeb, vykázáni fiktivního dodání do jiného členského státu, podání daňového přiznání bez vazby na evidenci pro daňové účely s vymyšlenými údaji o ekonomické aktivitě. Cílem je krátit daň z přidané hodnoty či pouze čerpat nadměrné odpočty bez jakékoliv prováděné činnosti. Prokázání fiktivních dokladů zahrnutých do účetnictví je možno považovat za jednoznačný trestní čin.

Nejčastěji vykazovaným předmětem fiktivních plnění bývají dodávky služeb zejména zprostředkovatelské, reklamní a jiné obchodní služby pro jejich nehmatatelnost a tudíž obtížnou prokazatelnost. Samotné fiktivní doklady si plátci vyrábějí sami, či a to je většina případů, je koupí od osob, které objíždí sídla firem a statutárním orgánům nabízí vystavení dokladu na dohodnutou částku a předmět jejich podnikání tak, aby mohli čerpat odpočet daně a zároveň si nepřímo snížili i základ daně z příjmů. Odměna za takto získané doklady se pohybuje ve výši poloviny sazby daně. Dodavatel samozřejmě nepřizná daň, často nepodává daňová přiznání, sídlo společnosti je pouze formální a pro správce daně je nekontaktní. Jednatelé těchto společností, ale i v předcházejících bodech bývají často „bílý koně“.

Jako příklad aplikace schémata v praxi uvádím následující: Byl vytvořen řetězec firem registrovaných v tuzemsku, kdy si navzájem předávaly faktury. Zboží si jeden z posledních článků v řetězci odebíral osobně v sousedním státě, kdy jej následně prodal v tuzemsku společnosti, která jej dodala do jiného členského státu, nebo toto dodání provedl sám. Prozatím na tomto vztahu není nic neobvyklého. Bylo však zjištěno, že první dohledaná společnost v řetězci nepřiznala pořízení z EU, ale vykazovala pořízení v tuzemsku na základě dokladů vystavených nekontaktní firmou, i když správce daně má nezvratné důkazy, že společnost měla pořídit zboží v jiném členském státě nebo toto pořízení provedl ten plátce, který si zboží sám přebíral. Osoba, která zboží předávala, totiž nebyla ani osobou registrovanou k dani. Samozřejmě, že společnosti nalézající se v řetězci jsou bílý koně cizí národnosti.

#### **5.4.6 Fiktivní vývoz nebo dodání do EU**

Tento druh podvodu se rozvinul po vstupu republiky do Evropské unie. Dříve se obdobně děly podvody s neuskutečněným či nadhodnoceným vývozem. Princip podvodu je také velmi jednoduchý a využívá daňových podmínek při osvobození od daně při dodání zboží

do jiného členského státu. Obchodník B nakoupí zboží od obchodníka A a uplatní si odpočet daně na vstupu, s tím že sám deklaruje nakoupené zboží jako dodání do jiného členského státu, a tudíž mu vznikne nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Toto zboží však není ve skutečnosti dodáno (vyvezeno) do jiného státu, ale je prodáno na území tuzemska. Z tohoto důvodu se často bude jednat o vysoce likvidní zboží, které se dá rychle prodat ve sféře šedé ekonomiky. Daňový dopad je značný, jednak je neoprávněně vyplacena výše daně z přidané hodnoty a následně nejsou tržby ze zboží zachyceny v účetnictví a není vybrána žádná daň z příjmů.

### 5.5 Důvody, které podporují daňové úniky

Jak jsem výše popsal nejčastější druhy podvodů, u všech můžeme najít společnou vlastnost. Aby mohl být jednotlivý daňový podvod uskutečněn, musí existovat dva podnikatelské subjekty, které uskuteční obchodní transakci. První účastník – prodávající je povinen podle ust. § 21 ZDPH daň přiznat a vystavit daňový doklad. Zákon o DPH však již neřeší povinnost daň i skutečně zaplatit a neřeší to ani trestní zákon. Neplacení daní není tedy trestným činem! Tuto situaci, která v nezměněné podobě platí od platnosti nových právních norem od roku 1993.

Tabulka 5 SWOT analýza daňových úniků

<b>Silné stránky:</b>	<b>Slabé stránky:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Směrnice č. 2006/112/ES</li> <li>- Vysoká harmonizace právního předpisu</li> <li>- Spolupráce mezi členskými státy</li> <li>- Judikáty Evropského soudního dvoru ve věci DPH</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pomalé předávání informací</li> <li>- Nemožnost kontroly pohybu zboží</li> <li>- Zdlouhavost přeshraniční spolupráce</li> </ul>
<b>Příležitosti:</b>	<b>Hrozby:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zrychlení mezistátní výměny informací</li> <li>- Implementace opatření proti daňovým únikům</li> <li>- Přeshraniční evidence pohybu vozidel a zboží</li> <li>- Zavedení nových evidencí za účelem rychlejší kontroly přeshraničních obchodních transakcí</li> <li>- Zrychlení procesu přijímání norem</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Existence bílých koní</li> <li>- Nekontaktnost daňových subjektů</li> <li>- Obstrukční chování daňových subjektů</li> <li>- Nemožnost kontrolovat přeshraniční pohyb vozidel, nákladu a lidí</li> <li>- Jazyková bariéra</li> <li>- Různá implementace základních předpisů</li> </ul>

## 5.6 Analýza rizik při daňovém řízení

Procesně v řízeních o správě daní se postupuje podle daňového řádu jako hlavní zákonné normy. Souběžně s touto normou se uplatňuje také zákon o dani z přidané hodnoty a případně další právní normy.

Podle struktury členění daňového řádu ve vztahu k tématu práce a dopadu na rizika při správě daně bych rozdělil tyto řízení na:

- Registrační
- Vyměřovací
- Doměřovací
- Platba daní

### 5.6.1 Řízení registrační

Proces registrace je striktně dán daňovým řádem<sup>1</sup>, který definuje postup při průběhu zákonné registraci plátce, stanovuje pokuty za opožděnou registraci a také umožňuje zrušení registrace, pokud jsou pro to splněny zákonné podmínky.

Obecně lze říci, že jakýkoliv daňový subjekt, který obdrží povolení nebo získá oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, předmětem daně nebo jejíž výsledky jsou předmětem daně, je povinen do 30 dnů po dni účinnosti povolení nebo oprávnění podat přihlášku k registraci u příslušného správce daně. Správce daně všechny daňové subjekty eviduje ve své evidenci ve členění podle jednotlivých daní.

Správce daně prověřuje údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti měl by vyzvat daňový subjekt, aby údaje v přihlášce uvedené vysvětlil, doložil, popřípadě doplnil nebo změnil, a to vše do stanovené lhůty správcem daně. Daňový řád také pamatuje na situace, kdy daňový subjekt nesplní svoji registrační povinnost tím, že nepodá registrační přihlášku. V takovém případě správce daně vydá rozhodnutí o registraci z moci úřední. Stejným způsobem postupuje při zrušení registrace na žádost daňového subjektu či z moci úřední.

---

<sup>1</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Protože daňový řád je obecným právním řádem ve vztahu k daním, nadřazený zákon o dani z přidané hodnoty<sup>1</sup> upravuje některé procesní otázky odlišně, je třeba vycházet z této speciální úpravy. Sám definuje okamžik zákonné registrace a stanovuje pravidla pro registraci dobrovolnou, kdy osoba povinná k dani, se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku uvedenou v § 6 zákona, se stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se plátcem daně na základě dobrovolné registrace. V případě nepodání přihlášky k registraci z důvodu nesplnění registrační povinnosti podle § 95 odst. 1, stává se plátcem dnem nabytí účinnosti rozhodnutí o registraci na základě rozhodnutí správce daně a zároveň stanovuje sankce za opožděnou registraci.

Náležitosti přihlášky k registraci DPH po obsahové stránce nejsou obtížně zodpověditelné. De facto se jedná o vyplnění iniciály plátce daně, sdělení důvodu registrace zaškrtnutím příslušného políčka a zodpovězení několika otázek týkající se obratu plátce daně za 3 předcházející období, kalendářní rok a plánovaný obrat. Na základě několika údajů si nemá registrující správce daně možnost udělat o subjektu představu a popřípadě registraci vyhodnotit jako rizikový stav.

Obecná procesní norma na tento stav pamatuje v ustanovení § 78 o vyhledávací činnosti, podle kterého je správce povinen vyhledávat důkazní prostředky a zjišťovat plnění povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. V rámci vyhledávací činnosti správce daně ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy a opatřuje nezbytná vysvětlení. Důležitou skutečností je, že správce daně může vykonávat vyhledávací činnost i bez přímé součinnosti s daňovým subjektem a také u daňových subjektů, kteří spadají místní příslušností pod jiný finanční úřad. Získané výsledky vyhledávací činnosti lze následně využít při registračním řízení.

V případě nesplnění povinnosti osoby povinné k dani se registrovat k DPH, zákon o dani z přidané hodnoty jasně stanovuje finanční náhradu za nesplnění této povinnosti ve výši 10 % z celkového souhrnu úplat za zdanitelná plnění, která uskutečnila bez daně, a z hodnoty zboží, které pořídila z jiného členského státu neoprávněně bez daně. Osoba povinná k dani

---

<sup>1</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty



má povinnost podat přihlášku k registraci daně, pokud její obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku 1 000 000,- Kč. Výše náhrady je dostatečným argumentem k nevyhýbání se povinnosti podat přihlášku k registraci DPH, zejména z důvodu, že náhrada se počítá ze všech uskutečněných plnění po dobu, od kdy se měl stát plátcem daně do doby, kdy se skutečně stal, bez možnosti si uplatnit odpočet daně z nákladů na tyto zdani-  
telné příjmy.

Poslední fází registračního řízení je rušení samotné registrace. Zákon o DPH opět vymezuje podmínky, při kterých je možno zrušit registraci. Kromě možnosti zrušení registrace samotným plátcem daně při nepřekročení obratu 1 000 000,- Kč za nejbližších po sobě jdoucích 12 kalendářních měsíců a ukončení činnosti, jsou zde vyjmenované důvody, pro které je oprávněn správce daně z moci úřední zrušit registraci plátce v případě, že plátce neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně po dobu dvanácti po sobě následujících měsíců plnění, plátce neplní své povinnosti vyplývající z tohoto zákona, nebo plátce přestane být osobou povinnou k dani.

V případě nepodávání daňových přiznání, nekontaktnosti plátce a nekomunikace se správcem daně, jsou rušena registrace k plátcovství daně z moci úřední. Ovšem je potřeba mít na paměti, že proces zrušení plátcovství s ohledem na dodržení procesního postupu, zejména uvědomění plátce o krocích, které jsou vůči němu činěny správcem daně, jenž směřující ke zrušení registrace, pomocí institutu veřejných vyhlášek, je trvajícím proces v délce až 2 měsíců, po které může plátce samozřejmě „podnikat“ a vystavovat fiktivní daňové doklady. Většinou se takový plátce přímo nedozví, že byla zrušena jeho registrace. Bývá upozorněn jeho obchodními partnery, kteří si nemohou uplatnit odpočet daně. Zrušenému plátcovi daně však žádná právní úprava nebrání přijít ihned na finanční úřad a podat novou žádost o registraci, na kterou bude pohlíženo, jako na jakoukoliv jinou, bez možnosti odmítnout tuto přihlášku, a s velkou pravděpodobností mu bude nová registrace udělena. Daňový řád po-  
tažmo zákon o dani z přidané hodnoty nezná institut odmítnutí a nevydání oprávnění k registraci DPH z důvodu jejího nedávného zrušení z moci úřední, když např. plátce nepodával daňová přiznání, neumožnil provést místní šetření za účelem ověření údajů zde uvedených, či nepřebíral poštovní zásilky apod.

Pro účely zhodnocení současného stavu prostředí a pro vytipování důležitých aspektů pro návrh možných změn jsem zvolil SWOT analýzu, ve které je přehledné vyjádření popsaného stavu možných rizik.

Tabulka 6 SWOT analýza fáze – Registrační řízení

<b>Silné stránky:</b>	<b>Slabé stránky:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zákonem stanovené podmínky pro registraci k dani</li> <li>- Finanční náhrada při nesplnění povinnosti registrace</li> <li>- Vymezení podmínek pro zrušení registrace k dani z moci úřední</li> <li>- Nástroje na ověření podaných informací</li> <li>- Evidence informací o plátcích daně z veřejných a neveřejných rejstříků</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nemožnost nevyhovění opětovné žádosti o registraci po předchozím zrušení z moci úřední</li> <li>- Zdlouhavý postup při rušení registrace</li> <li>- Zažitý systém práce u správců daně evidující daňová přiznání</li> </ul>
<b>Příležitosti:</b>	<b>Hrozby:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Změna zákona ve prospěch správce daně</li> <li>- Vznik systémů na vyhodnocování možných rizik a jejich včasná aktualizace na základě zjištěných jevů</li> <li>- Propojení databází státních orgánů</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Opětovná registrace k dani</li> <li>- Účelové obstrukční jednání ze strany plátců daně</li> <li>- Změna zákona ve prospěch plátců daně</li> </ul>

### 5.6.2 Řízení vyměřovací

Řízení vyměřovací je fází správy daní, jejímž účelem je stanovit a vyměřit daň. V rámci vyměřovacího procesu daně z přidané hodnoty je typické konkludentní vyměření daně. Pokud zákon nestanoví jinak, daňový subjekt si sám daň vypočte, uvede v daňovém přiznání a podá správci daně do 25 dnů po skončení stanoveného zdaňovacího období. Podáním daňového přiznání je zahájeno vyměřovací řízení. Jestliže správce daně v průběhu vyměřovacího řízení zjistí, že se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání, považuje se za den vyměření a současně doručení platebního výměru poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.

Správci daně je také přiznána možnost před vyměření podaného přiznání pomocí místního šetření ověřit údaje v něm uvedené. Aby se zvýšila účinnost využívání tohoto nástroje, správce využívá výstupy ze svého automatizovaného daňového informačního systému (dále jen ADIS) na základě zadaných kritérií. Samotný systém plní několik funkcí od základní, jako je evidence finančních prostředků na daňových účtech a přesuny peněz, po funkci evidenční. Postupem vývoje techniky, počítačů a nárůstu úložní kapacity je snaha evidovat každé podání a vzniklé písemnosti v elektronické podobě. Jednotlivé řádky přiznání se

uchovávají v elektronické podobě za účelem jejich evidence a také následného zpracování. K tomu se používá řada skriptů a metod, jejich přesné postupy nejsou mnohdy známy, ale mají za úkol vyhodnotit rizikovost podaného přiznání. Při výběru se např. porovnává obrat, poměr uskutečněných plnění k nákupu, velikost nadměrného odpočtu, druh podnikatelské činnosti dle NACE<sup>1</sup>, historie plátce daně, velikost vývozu k tuzemskému nákupu, atd. Všechny tyto filtry mají za úkol vybrat nejrizikovější přiznání a předat je k detailnějšímu prověření správci daně a to vše s ohledem ke kapacitním možnostem. Tato činnost probíhá pravidelně každý měsíc.

Jak bylo řečeno, nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty je za běžných podmínek splatný do 30 dnů po uplynutí termínu pro podání přiznání. Z pohledu procesu, kterým musí projít každé podané přiznání, to už není tak dlouhá doba vyhodnotit rizikovost v něm uvedených informací. Kontrolní činnost je rozmanitá a není možno vše znát a být odborníkem ve všech podnikatelských oborech. V současné době získává výhodu nad protistranou vlastníků potřebných informací. Kdo je má a umí je využít, získává konkurenční výhodu. Samotná daňová správa tak pro potřeby vlastní činnosti disponuje různými rejstříky. I když jsou data ze systému ADIS různě zálohována a shromažďována na vyšších úrovních hierarchie, nejsou vzájemně propojena s jinými finančními úřady. Náznaky propojení se již projevují, ale týkají se pouze registračních informací a stavů daňových účtů, které jsou pro kontrolní a vyhledávací činnost skoro nepotřebné. Tyto nedostatky se musí řešit telefonicky s daným správcem daně či pomocí institutu dožádání. Jakékoliv využití jiných prostředků pro získání informací, zpomaluje práci jednotlivých pracovníků. Vždyť jak jsem uvedl, že zejména kolotočové podvody mají vždycky charakter rozsáhlé činnosti na více místech, samotné firmy jsou rozmístěny po celé republice, a to zejména za účelem odrazení, znepříjemnění kontrolní práce, maskování se a získání časového prostoru pro své další aktivity. Často pro své útočiště používají adresy virtuálních sídel „office house“ sídlících v Praze a Brně. Na druhou stranu správce daně má možnost využívat rejstříky jako je např. registr obyvatel, vozidel, katastr nemovitostí, finančních produktů a další rejstříky vedené státní správou, bankami či soukromými firmami, aby byl schopen daňové úniky odhalovat.

---

<sup>1</sup> Klasifikace ekonomických činností CZ-NACE dle Českého statistického úřadu.

Osobně považuji neprovázanost údajů na lokální úrovni za velký nedostatek při správě daní směřující k její nižší výkonosti, vyšší neefektivitě a nárůstu délky u vedených daňových řízení. Jedním z kontraproduktivních závěrů jsou zaznamenávané odlišné výpovědi daňových subjektů a třetích osob před různými správci daně, v závislosti na okolnostech prověřované transakce a přítomnosti obchodního partnera, v jehož prospěch vypovídá, což je jen důsledek nepropojení databází jednotlivých finančních úřadů. Správce daně bez znalosti dalších skutečností ve vztahu k projednávané věci, pak rozhoduje na základě neúplných informací, kdy toto rozhodování vede v neoprávněný prospěch daňového subjektu, protože se nemá jak dozvědět o vzniku těchto listin. Není v silách obesílat všech 199 finančních úřadů se žádostí o zaslání materiálů, na rozdíl od složek policie, které vedou elektronický spisový materiál na centrální úrovni.

Místní šetření jsou prováděna operativně na základě aktuálních potřeb správců daně (při vytýkacích řízeních, před zahájením daňové kontroly a v jejím průběhu), na základě podnětů analyticko-vyhledávacích oddělení, případně za účelem prověřování různých informací získaných na základě vlastní vyhledávací činnosti, přičemž hlavním těžištěm byla stejně jako v minulých letech oblast DPH, a to hlavně v souvislosti s prověřováním oprávněnosti nároku na nadměrný odpočet, ověření důvěryhodnosti daňových přiznání na základě testu důvěryhodnosti daňových přiznání v systému ADIS a ověřování informací z elektronického systému zahraniční spolupráce.

Pokud je provedeným šetřením zjištěno, že údaje v podaném přiznání jsou nesprávné, neúplné, neprůkazné je daňový subjekt vyzván k odstranění těchto konkrétních pochybností. Včasné ověření správnosti vykázané daně formou vytýkacího řízení, především uplatňovaného nadměrného odpočtu se ve většině případů osvědčilo jako účinná motivace daňových subjektů ke spolupráci se správcem daně.

Tabulka 7 Výsledky vytykáčích řízení v roce 2010<sup>1</sup>

Daň	Počet ukončených šetření	Počet ukončených šetření s rozdílem	Změna v důsledku vytykáčích řízení (v tis.Kč)		
			Daňové povinnosti	Nadměrného odpočtu	Ztráty
z přidané hodnoty	20 434	8 290	5 354 544	-2 159 299	
z příjmů právnických osob	2 112	620	350 111	-	-62 040
z příjmů fyzických osob	6 131	1 796	32 207	-	-48 087
CELKEM	28 677	10 706	5 736 861	-2 159 299	-110 127

### 5.6.2.1 Postup k odstranění pochybností

Jedná se o část daňového řízení využívaného zejména při správě daně z přidané hodnoty. Hlavní důvodem jeho častého využívání je fakt, že je to nástroj, kterým může správce daně ověřit podezřelá daňová přiznání před jejich vyměřením a zabránit tak neoprávněnému vyplacených nadměrných odpočtů. Správce daně sdělí daňovému subjektu své pochybnosti o údajích v daňovém přiznání a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil a tyto pochybnosti odstranil. Pokud daňový subjekt pochybnosti správce daně neodstraní, znamená to, že když sdělené pochybnosti správcem daně jsou potvrzeny a stále přetrvávají, dochází ke změně podaného daňového přiznání a zpravidla se tak snižuje částka nadměrného odpočtu k vyplacení či naopak se zvyšuje vlastní daňová povinnost.

Obvyklým problémem u vytykáčích řízení je fiktivní sídlo daňových subjektů. V současné době se také prodlužuje doba trvání vytykáčích řízení obecně z důvodu nespolupracujících daňových subjektů se správcem daně, přebírání písemností v co nejpozdějších termínech, prodlužování lhůt k předkládání požadovaných dokladů apod. Plátcí daně z přidané hodnoty při uplatnění mimořádně vysokých nadměrných odpočtů předkládají perfektní daňové doklady, které mají prokazovat přijetí plnění, ohánějí se známými jmény daňových poradců či advokátů, neustále telefonují a to i nadřízeným, čímž chtějí docílit co nejrychlejší

<sup>1</sup> Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2010, [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Informace\\_o\\_cinnosti10.pdf](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Informace_o_cinnosti10.pdf), vlastní úprava

ukončení prověřovacích řízení. Správce daně často u těchto případů ověřuje pravost a pravdivost předkládaných dokladů, provádí výslechy svědků, dožaduje jiné správce daně, což zvyšuje náročnost vytýkacích řízení na úroveň a znalosti pracovníků daňové kontroly.

Tabulka 8 SWOT analýza fáze - Řízení vyměřovací

<b>Silné stránky:</b>	<b>Slabé stránky:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zákonem stanovené podmínky k postupu k odstranění pochybností</li> <li>- Podchycení daňových úniků v počátku</li> <li>- Důkazní břemeno je na straně daňového subjektu</li> <li>- Nástroje na ověření podaných informací</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nízká míra spolupráce mezi finančními úřady</li> <li>- Nepropojenost registrů a databází mezi státními orgány</li> <li>- Aplikovaný informační systém se nedostatečně rychle přizpůsobuje potřebám správců daně</li> <li>- Nemožnost koordinovat daňové řízení s jinými správci daně</li> <li>- Personální zabezpečení a platové ohodnocení</li> </ul>
<b>Příležitosti:</b>	<b>Hrozby:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Změna zákonů ve prospěch správce daně</li> <li>- Vznik jednotného úložiště dokumentů</li> <li>- Propojení databází státních orgánů</li> <li>- Přizpůsobení informačního systému potřebám správců daně</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Účelové obstrukční jednání ze strany plátců daně a jejich zástupců</li> <li>- Změna zákonů ve prospěch plátců daně</li> <li>- Soudní judikatura ve prospěch nekalého jednání</li> </ul>

### 5.6.3 Doměřovací řízení.

Daňová kontrola dává správci daně možnost ověřit, zda daňový subjekt stanovil základ daně rozhodný pro správně stanovení daně v souladu s příslušnými hmotně právními zákony a v souladu se skutečností. Je tedy nástrojem, který může zvýšit příjmy státního rozpočtu. Provádění daňových kontrol má i význam preventivní. Cílem nejsou jen přímé daňové doměrky, ale např. přerušování existujících řetězců firem, které podnikají pouze za účelem neoprávněného čerpání nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty a také psychické působení na podvědomí podnikatelů o přítomnosti daňových kontrol v jejich řadách. Kontroly v oblasti převodních cen vedou zahraniční společnosti k objektivnější a opatrnější cenové politice. Informace o využívání e-auditních nástrojů při daňových kontrolách ovlivňují přístup daňových subjektů k vedení účetnictví a souvisejících evidencí. Stále čas-

tější výměny informací v rámci mezinárodní spolupráce ukazují daňovým subjektům, že státní hranice přestává být v mnoha případech při daňovém řízení problémem. Kontrolní akce zaměřené na obchodování s PHM bezpochyby pozměnila i mínění veřejnosti o úrovni a prospěšnosti daňové správy.

Z velké části je podobná řízení vyměřovacímu, jen se provádí prověřování již vyměřené daně. Nástroje pro ověření údajů uvedených v daňovém přiznání se při tomto řízení používají také stejné, nejčastěji se jedná o institut dožádání, výpovědi svědků, součinnosti třetích osob a sepisování protokolů o ústním jednání.

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má především právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci, předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky a vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně. Na druhou stranu má i své povinnosti, jak je specifikováno v ust. § 82 DR, zvláště se jedná o povinnost zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly, poskytnout nezbytné informace o oprávněných jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací, předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení a nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí. Zvláště poslední jmenovaná povinnost se u podvodných jednání často používá, když jednatel po zahájení kontroly sdělí informaci, že mu bylo účetnictví ukradeno z osobního auta, když doklady vezl ke kontrole k účetní. Taková kontrola pak zpravidla pokračuje směrem ke stanovení výše daně podle pomůcek. Daňový řád tak přesně stanovuje práva a povinnosti účastníků řízení. Navíc mnohokrát soudní moc judikovala vymezení obsahu těchto ustanovení pro právní jistotu a zajistila tak stejný výklad pro účastníky řízení.

Daňová kontrola se provádí tedy po vyměření daně a vyplacení případných nadměrných odpočtů. Tento časový posun mezi vyměření přiznání a jeho následnou kontrolou může být podle daňového řádu až 3 roky. To je dostatečná doba, aby informace týkající se obchodních transakcí byly zapomenuty, ztraceny, firma byla v konkurzu, jednatel se několikrát obměnil nebo jeho místo obsadil jeden z bílých koní. Samozřejmě je jisté, že jakkoliv vysoký doměrek daně nebude uhrazen a pouze se vyšší daňové nevymahatelné pohledávky, které se za určitý čas odepíší pro nevymahatelnost. Správce daně má možnost zastavit majetek, bankovní účty, hmotný a nehmotný majetek, děje se tak však pouze sporadicky a často není co zabavit, protože společnosti jsou již zcela bez majetku. Pro upřesnění je nutno podotknout, že účastníci kolotočových podvodů jsou zpravidla společnosti typu „s.r.o.“,

kteřé nedisponují žádným majetkem, nemají žádné zaměstnance, zásoby či peníze v bance, proto zde není možnost jakkoliv finančně snížit daňový nedoplatek.

Jako výhodu v daňové kontrole spatřuji její možnost se zaměřit do hloubky na určitý problém a ověřit jeho oprávněnost na rozdíl od vyměřovacího řízení, které je svázáno krátkými lhůtami pro vyměření v řádech měsíců. Dobu trvání daňové kontroly zejména ovlivňuje složitost a rozsah kontrolovaného daňového podvodu. Nálezy vyplývající z prosté neznalosti účetní a daňové legislativy nepatří k častým zjištěním správců daně. Objevují se stále vynalézavější, propracovanější a komplikovanější způsoby krácení daňové povinnosti. Trend výskytu firem zapojených do fakturačních řetězců, kdy je velmi často samozřejmou součástí využívání informací z mezinárodní výměny informací, má vzestupnou tendenci. Kontrola řetězců je pro každého zúčastněného místně příslušného správce daně časově i odborně velmi náročná, obzvláště pokud se jedná o řetězec překračující hranice řady států.

Negativní vliv na délku daňové kontroly má i obstrukční jednání daňových subjektů a jejich daňových poradců. Daňoví poradci často vědomě prodlužují daňové řízení, např. neuhrazením správního poplatku, podáním nemající zákonem stanovené náležitosti, v žádostech o prodloužení lhůty není uvedeno, do kdy žádají lhůtu prodloužit, je uváděna nemoc, dovolená, jsou podávány opakující se žádosti o prodloužení lhůt pro splnění povinnosti, které měly být splněny v k datu podání daňového přiznání. Daňové subjekty uplatňují námitku za námitkou buď proti postupu správce daně, nebo kvůli jeho podjatosti, stejně tak podněty na ochranu před nečinností správce daně. Často podávají stížnosti či piší dopisy na nejrůznější orgány státní správy a žádají o pomoc. Neúměrně se mnohdy protahuje i projednání zprávy o daňové kontrole. Vytrhávání vět z rozsudků soudů nejrůznějších stupňů a jejich nevhodná aplikace na vlastní případ spolu se změnou jednatele, zástupce a sídla, požadavky na opakované nahlížení do spisu během daňové kontroly, rovněž úmyslná procesní pochybení, atd. patří řadu let ke klasickému obstrukčnímu jednání daňových subjektů. Při dokazování během daňové kontroly je obecným jevem předkládání dodatečně „vyrobených dokladů“ a důkazních prostředků ze strany daňových subjektů, čímž je prakticky nemožné doměřit případy zjevného krácení daně a roste tím pracnost kontrol. Běžnou obranou daňových subjektů je návrh na výslech „řádně poučeného svědka“, správce daně pak nemívá dostatek důkazů evidentně nepravdivé výpovědi vyvrátit. Při kontrolní činnosti se také setkáváme se situací, kdy zástupce daňového subjektu odmítá předložit běžné doklady jako písemné smlouvy, technické průkazy vozidel, které má běžně k dispozici s tím, že si je správce daně má opatřit sám. V řadě případů nelze daňovou kontrolu z důvodu ne-



kontaktnosti daňových subjektů zahájit vůbec. Cílem daňových subjektů se stává snaha znemožnit správci daně splnění lhůt pro ukončení probíhajících řízení. V neposlední řadě ztěžuje správcům daně v poslední době práci i vývoj soudní judikatury, která výklad zákona často posouvá do zcela jiné roviny, než jak bylo k problému přistupováno v době vedení daňového řízení.

Nejčastější doměrky:

- nepodání daňového přiznání přesto, že je daňový subjekt registrován k DPH,
- podání nulového daňového přiznání a následné zjištění správce daně, že plátce uskutečňoval zdanitelná plnění,
- neoprávněně duplicitně uplatněná daň za jedno přijaté zdanitelné plnění,
- uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu z nákupu zboží či služeb od neplátce nebo od subjektů, kterým byla zrušena registrace k dani z přidané hodnoty,
- neoprávněné uplatnění nároku na odpočet daně, aniž plátce prokáže přijetí těchto zdanitelných plnění od subjektů uvedených na daňových dokladech,
- nesoulad záznamní evidence k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období s údaji uvedenými v přiznání,
- nepřiznání všech uskutečněných zdanitelných plnění zejména u činností, kde jsou tržby inkasovány v hotovosti,
- použití chybné sazby daně,
- uplatnění daně z fiktivních plnění,
- neoprávněné vykazování osvobozeného plnění - není prokázáno, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska,
- neuplatnění DPH na výstupu při pořízení zboží z jiného členského státu
- nesprávné vyhodnocení místa plnění,
- nedostatky v případě dovozu v režimu 42xx,
- nezahrnutí a nepřiznání daňového dobropisu,
- nevykazování uskutečněných osvobozených plnění bez nároku na odpočet a zkreslování koeficientu a chybnému uplatňování nároku na odpočet,

- neodvedení daně z přijaté úplaty,
- neprokázaný vývoz do třetí země,
- při zrušení registrace k dani z přidané hodnoty není odvedena daň ze zůstatkové ceny majetku a zásob,
- pozdní registrace nebo nesplnění registrační povinnosti.

Důležitost institutu daňových kontrol je patrná i z následující tabulky, kde je zachycen vývoj celkových doměrků v ČR.

Tabulka 9 Vývoj daňových doměrků období let 2006 až 2010<sup>1</sup>

Vývoj doměrků za celou ČR	2006	2007	2008	2009	2010
	6 413 222 295	5 832 315 244	6 820 921 538	4 627 245 122	8 270 849 189

Tabulka 10 SWOT analýza fáze - Řízení doměřovací

<b>Silné stránky:</b>	<b>Slabé stránky:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zákonem stanovená práva a povinnosti správce daně a daňových subjektů</li> <li>- Přesně popsán průběh daňové kontroly</li> <li>- Důkazní břemeno je na straně daňového subjektu</li> <li>- Nástroje na ověření podaných informací</li> <li>- Zahraniční spolupráce v daňových záležitostech</li> <li>- Ustálená judikatura</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nízká míra spolupráce mezi finančními úřady</li> <li>- Nepropojenost registrů a databází mezi státními orgány</li> <li>- Aplikovaný informační systém se nedostatečně rychle přizpůsobuje potřebám správců daně</li> <li>- Nemožnost koordinovat daňové řízení s jinými správci daně</li> <li>- Délka daňové kontroly</li> <li>- Nedostatečný počet kvalifikovaných pracovníků</li> <li>- Vyhýbání se zahájení daňové kontroly</li> <li>- Personální zabezpečení a platové ohodnocení</li> </ul>
<b>Příležitosti:</b>	<b>Hrozby:</b>

<sup>1</sup> Informace o činnosti daňové správy České republiky, interní materiál, vlastní úprava

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vznik jednotného úložiště dokumentů</li> <li>- Propojení databází státních orgánů</li> <li>- Přizpůsobení informačního systému potřebám správců daně</li> <li>- Změna zákonů na základě poznatků daňové správy</li> <li>- Nábor nových fundovaných pracovníků</li> <li>- Koncentrace řízení</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Účelové obstrukční jednání ze strany plátců daně a jejich zástupců</li> <li>- Existence bílých koní</li> <li>- Vývoj soudní judikatury, která mění ustálený výklad zákonů</li> <li>- Nevymahatelnost práva</li> <li>- Nekontaktnost daňových subjektů</li> </ul>
---	---

#### 5.6.4 Platba daní

Správce daně ve své evidenci vede stavy osobních daňových účtů, na kterých zaznamenává vznik, stanovení a splnění daňových povinností. Většina daňových subjektů si řádně a svědomitě plní své povinnosti a nemají problémy s placením svých daňových povinností. Ve společnosti se však také vyskytují neseriózní podnikatelé, kteří si své platební povinnosti neplní. Důvody mohou být různého typu, jako jsou opožděné platby, nesprávný prefix účtu správce daně, přes zhoršující se platební morálku obchodních partnerů, narůstající druhotná platební neschopnost, až po účelové vyhýbání se placení daní. Takový plátců podáním daňového přiznání uvede svou daňovou povinnost, ale nehodlá ji nikdy zaplatit. Dalším způsobem vyhýbání se placení daní je během prováděné daňové kontroly neustávající obstrukční jednání daňového subjektu za účelem oddálení ukončení kontroly, vystavení dodatečných platebních výměrů a jejich následné nabytí právní moci. Během této doby může daňový subjekt volně manipulovat s majetkem společnosti a případně jej převést na spřízněné osoby, stejně tak, jako majetek soukromý.

Na takové jednání daňový řád pamatuje a umožňuje správci daně s přispěním zajišťovacího příkazu<sup>1</sup> částečně eliminovat popsané jednání. Správce daně tímto ukládá, v případech kdy je odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, povinnost daňovému subjektu uhradit jistinu do tří dnů. Pokud není jistina složena, může správce daně následně vykonat zajištění daně zřízením zástavního práva na movitý, nemovitý a finanční majetek. Zpravidla se tak

<sup>1</sup> § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

obestaví bankovní účet, provedou příslušné zápisy do katastru nemovitostí a zajistí hodnotný majetek proti jeho prodeji. Tento silný nástroj v rukách správce daně však není významně uplatňován, když bylo za rok 2010 vydáno 100 zajištění<sup>1</sup> k poměru 10 760 vystavených zástavních práv. Hlavním důvodem současného stavu je časté uplatňování odvolání a jiných obstrukčních postupů proti vydaným zajišťovacím příkazům a to ve snaze ještě více ztížit toto řízení a zvrátit je ve svůj prospěch. Důsledkem prodlužování procesu po velmi tvrdých a dlouhých daňových řízeních, v nichž se jedná o vysoké částky, např. prokázání fiktivních faktur a obchodních transakcí, již daňový subjekt nedisponuje žádným majetkem.

Obdobně se postupuje při exekucích již pravomocně doručených platebních výměrů, zde má však správce daně k dispozici další instrumenty pro úspěšné vymáhání jako např. ručitel<sup>2</sup> u majetkových daní a u DPH, zástavní právo<sup>3</sup> a prohlášení o majetku<sup>4</sup>, ve kterém je dlužník povinen sdělit údaje o osobách, vůči nimž má jiné peněžité pohledávky, jiná majetková práva nebo movité věci, které vlastní, popřípadě, na nichž má spoluvlastnický podíl.

Efektivitu výběru daní a vymáhání daňových nedoplatků velmi ovlivňuje stálý růst nekontaktních daňových subjektů. U fyzických osob jde převážně o dlužníky, kteří jsou sice přihlášení k pobytu na tzv. „ohlašovací administrativní adrese“, tj. na adrese obecního či městského úřadu, nicméně pouze formálně. U právnických osob jde o firmy bez statutárního zástupce, příp. s nekontaktním statutárním zástupcem, event. cizincem, o firmy bez reálného sídla, resp. se sídlem, kde jsou na jedné adrese registrovány desítky či stovky dalších subjektů „office house“.

---

<sup>1</sup> Výsledky činnosti územních finančních orgánů za rok 2010, interní materiál

<sup>2</sup> § 169 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>3</sup> § 170 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>4</sup> § 180 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Tabulka 11 SWOT analýza fáze – Placení daní

<b>Silné stránky:</b>	<b>Slabé stránky:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ustálená judikatura</li> <li>- Institut zajištění daně</li> <li>- Přidělená práva správce daně při vymáhání</li> <li>- Oprávnění získávat informace z veřejnoprávních a jiných rejstříků</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personální zabezpečení a platové ohodnocení</li> <li>- Možnost obstrukčního chování</li> <li>- Nevyhovující informační systémy</li> </ul>
<b>Příležitosti:</b>	<b>Hrozby:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Změna zákona ve vztahu k záměrnému zbavování se majetku před platbou daně</li> <li>- Zavedení trestní a majetkové odpovědnosti statutárních orgánů obchodních společností</li> <li>- Přímý vstup do veřejnoprávních rejstříků</li> <li>- Zlepšení informačního systému pro potřeby vymáhání daně</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Existence bílých koní</li> <li>- Nekontaktnost daňových subjektů</li> <li>- Obstrukční chování daňových subjektů</li> <li>- Hospodářská recese</li> </ul>

### 5.6.5 Společné znaky daňových podvodů

Zejména při obchodování s PHM se státní správa v oblasti podvodného jednání daňových subjektů setkává se znepokojivým jevem, že pokud finanční úřad zajistí finanční prostředky na bankovním účtu u takového subjektu, statutární orgán nebo majitelé/společníci uvedeného subjektu ještě týž den nebo den následující zakoupí přes „Ready Made společnosti“<sup>1</sup> připravenou společnost, přes kterou poté uskutečňují obchody. Všechny popsané charakteristiky těchto nových společností jsou zachovány, tj. nemají majetek, zaměstnance, sídlo společnosti je na virtuální adrese, společnost tam fakticky nesídlí a předmět podnikání je nejčastěji „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“ a „pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor“. Jak takový systém funguje, dokumentují na příkladech:

<sup>1</sup> Obchodní společnosti založené za účelem jejich prodeje, jsou vybaveny veškerými zákonnými náležitostmi pro okamžité zahájení podnikání novým kupujícím.

V prvním případě jednatele společnosti A po vydání zajišťovacího příkazu ihned začnou používat bankovní účet společnosti B. Správce daně i zde provedl zajištění daně, a proto byla zakoupena nová společnost C. Přes tuto společnost dále protékají finanční prostředky za obchody s PHM. Následně byl vydán zajišťovací příkaz i na finanční prostředky společnosti C, kdy se ale subjekt podaným odvoláním proti zajišťovacímu příkazu odvolal.

Ve druhém případě společnost D poté, co je provedeno zajištění, začne využívat bankovní účet společnosti Q a při převodech finančních prostředků odběratel uvádí, že se jedná o platby „za společnost D“. Společnost Q pouze poskytla svůj účet. Dále byly platby uskutečňovány přes tento účet. Jsou také využívány bankovní účty nezletilých osob nebo osob doté doby s velmi nízkými příjmy. K těmto účtům mají poté dispoziční práva jiné osoby, které používají tyto bankovní účty k zakrývání daňových deliktů. Jedná se nový trend spadající do zóny „praní špinavých peněz“.

Další trendy se týkají oblasti přepravy minerálních olejů, kdy ve snaze se vyhnout se celním orgánům a případně vedení záznamní povinnosti jako přepravce minerálních olejů, tyto přepravní společnosti začaly používat novou taktiku. Již nepřepravují minerální oleje v cisternách, ale začínají minerální oleje přepravovat v normálních kamionech s plachtou, kam umístí cca 24 kusů 1 m<sup>3</sup> plastových nádob (1.000 litrů), v který jsou převáženy minerální oleje. Nejsou uskladněny v daňovém skladu, ale v mobilních halách nebo podobných lehce přemístitelných skladech. Také se používají různé druhy olejů a ropných produktů, kterými se paliva ředí, jako např. barvený a značkovaný topný olej, oleje na čištění forem, čímž dojde k navýšení množství, které se pak prodá bez odvedení spotřební daně a DPH.

Aby bylo možno vykonávat správu daní dostatečně efektivně je k tomu potřeba robustný, dostatečně kapacitně dimenzovaný systém, který je schopen řešit správu daní, následnou kontrolu podaných přiznání, vymáhání nedoplatků a nad tím vším působit na veřejné mínění způsobem, že podvádět se nevyplácí. Základním požadavkem pro splnění těchto cílů je potřeba mít dostatek aktuálních informací na všech stupních řízení. Není možno provádět ověřování, vyhledávání atd. bez dostatku informací. Problém daňové správy je ten, že informací je mnoho, jen jsou roztržštěné ve vertikální a horizontální rovině struktury daňové správy. Informace nejsou mezi jednotlivými články oficiální cestou předávány v plném obsahu a obvykle i zdlouhavě. Neexistuje něco jako jednotné úložiště informací týkajících se daňových subjektů. Jednotlivé úkony jsou pak dublovány několika správci pracujících na stejné kauze a zpravidla se o tom ani nedozví.

Dalším předpokladem je udělená pravomoc ke kontrolní a jiné činnosti bez ohledu na místní příslušnost. Tento požadavek, který zdržoval a prodlužoval daňové řízení, byl přijetím daňového řádu v roce 2011 již odstraněn.

Oba dva požadavky však nemůžou být splněny, pokud nebude v daňové správě pracovat dostatek kvalifikovaných pracovníků. Právě tento faktor je v daňové správě dlouhodobě velmi podceňován. Požadavky na pracovníky zejména na pozicích kontrolní, vymáhací a analyticko – vyhledávací oddělení jsou velmi vysoké. Pracovník se musí při své pracovní náplni orientovat v desítkách zákonů, norem, směrnic a to po dobu několika let zpětně, zpravidla to jsou 4 roky. Pracovní náplň zahrnuje kontakty s daňovými subjekty, u kterých bývají zjištěny od banálních daňových nedostatků až po kriminální jednání ve věci krácení daně, což přímo negativně působí na psychiku jednotlivců, kdy není daleko od fyzických kontaktů. Většinou se však setkávají s verbálním napadáním a ponižováním či zesměšňováním. Rizikovost daná jejich pracovním zařazením však doposud není kompenzována uzavřeným pojištěním či jinou formou ochrany pracovníků. Dále nesmím opomenout omezení pracovníků podnikat mimo svůj hlavní pracovní poměr. Všechny tyto skutečnosti jsou pak platově dlouhodobě ohodnoceny výrazně podprůměrně nejenom ve srovnání s různými orgány státní správy, ale i s odpovídající podnikatelskou sférou. Systém odměňování založený na platových tabulkách<sup>1</sup> bez možnosti sebe ohodnocení a motivace je pro mladé a vzdělané uchazeče finančně nezajímavý. Na závěr nesmím také opomenout zmínit se o nulové prestiži mít za svého zaměstnavatele Generální finanční ředitelství. Za těchto okolností nemůže stát požadovat excelentně odvedenou práci, pokud nedokáže pro její splnění zajistit odpovídající podmínky.

## 5.7 Shrnutí závěrů provedených analýz

V této kapitole praktické části jsem se pokusil na základě zkušeností z praxe sumarizovat potenciální rizika, se kterými se můžeme setkat na dani z přidané hodnoty a její správy. Rizikové případy byly rozděleny podle oblastí a zabýval jsem se zejména riziky v současné době nejčastějšími a to vše ve vztahu v tuzemském tak i v mezinárodním měřítku, z titulu vysokého stupně harmonizace daně se členskými státy Evropské unie. Je však nutno po-

---

<sup>1</sup> nařízení vlády č. 586/2006 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě

dotknout, že rizika se mění v důsledku působení mnoha faktorů, jako je legislativa, hospodářská situace a mentální poznání.

### 5.7.1 Příčiny daňových rizik

- I. Zákon o DPH, tak jak je upraven v národním zákoně, vychází ze směrnice<sup>1</sup>, kterou schválili členové Evropského parlamentu. V současné době již 27 členů hájí své národní zájmy a návrhy na radikální změny v systému jsou v zásadě ihned odmítány. Jsou odmítány i dílčí úpravy základní směrnice na základě žádostí jednotlivých států Evropské unie. Konkrétně mohou uvést zavedení systému reverse charge na PHM v České republice, který musí odsouhlasit všichni členové EU. Dne 27. října 2005 například Rakouská republika spolu s předsedajícím státem Německo podala žádost o udělení výjimky na základě článku č. 27<sup>2</sup> směrnice o umožnění uplatnění systému reverse charge na veškeré zboží a služby, taktéž bezúspěšně,
- II. Postupným vývojem integračních sil při snaze sjednocovat státy Evropské unie začaly mizet dříve přirozené bariéry, které bránily rozšíření a usnadnění podvodů. Zejména zrušení hraničních kontrol přispělo k vytvoření nových variací daňových úniků a současně velmi oslabilo pozici kontrolních orgánů tyto úniky stíhat. Volný pohyb a přechod přes hranice státu umožnil vzkvétat organizovaným skupinám zaměřující se na daňové úniky pomocí fiktivních vývozu a přesunů zboží mezi jednotlivými členskými státy.

### 5.7.2 Příčiny legislativních rizik

- I. Složitost právního systému, jeho neustálé aktualizace pomocí novelizací i několikrát do roka,
- II. Protichůdné rozsudky krajských soudů a Nejvyššího správního soudu,

---

<sup>1</sup> šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1997 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty

<sup>2</sup> *Europa.eu* [online]. V Bruselu : 19.7.2006 [cit. 2011-08-10]. SDĚLENÍ KOMISE RADĚ. Dostupné z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=en&ihtmlang=en&ll>>.



- III. Nerovnoměrné rozmístění daňových subjektů po území České republiky na základě využívání fiktivních papírových sídel, z důvodu anonymizace a schování se mezi tisíci dalšími firmami před správcem daně,
- IV. Zákony upřednostňující svobodu a nedotknutelnost osoby, důsledkem čehož práva a povinnosti platí zejména pro správce daně, jejich vymahatelnost na daňovém subjektu je velmi omezená,
- V. Neplacení daní není trestním činem.

### **5.7.3 Ostatní příčiny rizik**

- VI. Výměna informací mezi jednotlivými stupni daňové správy, jak v horizontální, tak vertikální rovině, tak i v zahraničním měřítku,
- VII. Omezenost přístupů k veřejnoprávním rejstříkům,
- VIII. Technické a informační zázemí správců daně,
- IX. Finanční ohodnocení odborníků daňové správy, kteří vykonávají kontrolní činnost a jejich zařazení ve společnosti,
- X. Obstrukční jednání daňových poradců a plátců daně,
- XI. Zrušení hraničních kontrol vozidel a pohybu zboží.

## 6 PROJEKT OPATŘENÍ PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

### 6.1 Řešení daňových příčin rizik

Tento návrh se vztahuje k závěrům č. 1 a 2, kdy schémata podvodů typu MT nebo MTIC jsou založena na uplatnění nulové sazby daně při dodání zboží do jiného členského státu a povinnosti odvést daň při pořízení zboží z jiného členského státu. Jako řešení navrhuji:

#### 6.1.1 Reverse charge

Uplatnění přenesené daňové povinnosti (Reverse charge – obrácené zdanění) u všech uskutečněných obchodních transakcí. Změna spočívá v přenesení daňové povinnosti z dodavatele na odběratele, kdy dodavatel uskutečňující obchody typu B2B<sup>1</sup> ve svém daňovém přiznání vykáže uskutečnění zdanitelného plnění pro jiného plátce jako plnění osvobozené od uplatnění daně z přidané hodnoty. Odběratel je tak povinen přiznat, vypočítat a odvést daň sám v svém podaném přiznání, kdy následně je oprávněn si uplatnit odpočet daně ze zboží, pokud mu slouží pro uskutečňování ekonomické činnosti. Dodavatel, který uskutečňuje obchody typu B2C<sup>2</sup>, přizná daň na výstupu, protože odběratelé nejsou plátcí daně, a odvede daň do státního rozpočtu prostřednictvím svého podaného daňového přiznání. Výpočet výše daně se při použití systému reverse charge nemění.

Toto řešení není lék na všechny možné daňové podvody. Ale musím přiznat, že z definovaných typů podvodů jsou typy MTIC a MT nejčastější s největším dopadem na státní rozpočet a toto řešení by je omezilo.

**Výhody řešení:**

- Daňová správa by zaměřila svou kontrolní činnost zejména na subjekty, které provádí obchody typu B2C,

---

<sup>1</sup> B2B (Business-to-Business) je označení pro obchodování mezi obchodními partnery

<sup>2</sup> B2C (Business-to-customer) je označení pro obchodování mezi obchodními společnostmi a koncovými zákazníky

- Plátcí uskutečňující obchody typu B2B by neplatili žádnou daň, omezil by se tak působení druhotné platební neschopnosti a zlepšil by se jejich cash flow díky ušetřené dani,
- Průběžně odváděná daň do státního rozpočtu by byla konečná, nedocházelo by k vyplácení nadměrných odpočtů,
- Snížení zatížení daňových orgánů, jež by jinak musely sledovat splatné daně neplatících osob povinných k dani nebo provádět šetření před vrácením nadměrného odpočtu na DPH,
- Částečné omezení šedé ekonomiky, z důvodu sledování pohybu zboží a služeb,
- Na základě elektronicky podávaných přehledů o prodeji zboží a služeb odběratelům by daňový orgán prostřednictvím křížové kontroly informací obdržených od dodavatele a informací přiznaných kupujícím v reálném čase vyhodnotil podaná přiznání na testy rizikovosti a také za účelem obrany proti novým možnostem podvodů.

#### **Nevýhody:**

- Poskytování údajů v elektronické podobě o celkovém obratu za jednotlivé obchodní zákazníky, což povede k mírnému zvýšení administrativy na straně daňového subjektu s ohledem na to, že v současné době je jich tento systém uplatňován u zlata, odpadů, stavebních prací a povolenek s emisemi. Pro snížení zatížení zejména u řemeslníků či malých obchodníků je možno stanovit hranici pro uplatňování režimu reverse charge.
- Upravení počítačového systému ADIS pro účely provedení křížové kontroly a vyhodnocení získaných údajů,
- Vyšší platby daní samotných dodavatelů uskutečňující obchody typu B2C směrem do státního rozpočtu. Na druhou stranu tito plátcí prodávají svým konečným zákazníkům v drtivé většině v hotovosti, proto by zde neměl nastat problém s jejich cash flow.
- Sledování dosažení hranice obratu plátcem daně pro aplikaci systému reverse charge,
- Nutná harmonizace práva všech členských států a dlouhý schvalovací proces v EP,
- Možnost vzniku nových neznámých daňových úniků,
- Nevůle plátců daně přijmout nový systém.

Při použití tohoto systému je nutno počítat s náklady na pořízení nebo upgrady stávajících počítačových systémů u dotčených plátců daně a správce daně.

### 6.1.2 Zdanění všech uskutečněných zdanitelných plnění

Omezení daňových podvodů založených na MT, MTIC je možné zajistit i zrušením uplatňování nulové sazby daně (osvobození od daně) na dodání zboží a služeb do jiného členského státu plátcí či osobě registrované k dani. Při uplatnění takové podmínky by dodání do jiného členského státu podléhala dani ve státu uskutečnění zdanitelného plnění v platné sazbě daně v tomto státě. Navržené východisko řeší také jiné daňové úniky, jako je použití nesprávně sazby daně; nutnost ověření si platnosti registrace odběratele; problémy se souhrnným hlášením; taktéž eliminuje poslední článek v řetězci, který provádí vývoz nebo dodání do jiného členského státu, protože právě tomuto článku je vyplácen nadměrný odpočet. Jako **výhodu** u navrženého řešení oceňuji stav, kdy zboží by po této úpravě bylo neustále při každé obchodní transakci zatíženo daní z přidané hodnoty. **Nevýhody** spatřuji v tom, že organizace dopouštějící se těchto podvodů by se mohli přeorientovat na dodávky do třetích zemí. Avšak tak by již zboží nutně procházelo přes hraniční celní kontrolu, která by měla podezřelé dodávky zboží monitorovat a blíže ověřit, např. ve spolupráci s finančními úřady. Další nevýhoda tohoto řešení spočívá v harmonizaci daňových sazeb napříč Evropským společenstvím, což představuje z mého pohledu naprosto nepředstavitelný problém řešení, z důvodu, že rozhodování o sazbách daně je chápáno jako národní suverenita a nástroj fiskální politiky nebo rozšířit již stávající aplikaci provozovanou na úrovni státu za účelem vrácení zaplacené daně v jiném členském státě<sup>1</sup>. Při použití tohoto systému je nutno počítat pouze s minimálními náklady do úpravy stávajících počítačových systémů a formulářů.

## 6.2 Legislativní řešení

Žádným řešením uvedeným v bodech 6.1 a 6.2 však nelze eliminovat velmi častý daňový únik jako je záměrné neodvedení daně, a to buď z důvodu insolvence, nekontaktnosti, likvidace společnosti nebo pouze z důvodu platební neschopnosti. V těchto případech plátce daň pouze přizná, bez toho aby ji odvedl do státního rozpočtu.

---

<sup>1</sup> aplikace Vrácení daně v rámci EU dostupná na adrese:  
[http://adisspr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr\\_pub/dpr/uvod.faces](http://adisspr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/dpr/uvod.faces)

Návrh řešení č. 1: Přijmout zákonnou normu, která by zařadila neplacení daní z přidané hodnoty mezi trestní činy, zavedení trestní a majetkové odpovědnosti statutárních orgánů obchodních společností, především společností s ručením omezeným a zakotvení neúčinnosti právních úkonů, jimiž se daňový subjekt po zahájení daňové kontroly, nebo často již po podání daňového přiznání, zbavuje svého majetku (obdobu úpravy v insolvenčním zákoně).

Mezi **výhody** spatřuji přijetí odpovědnosti plátců daně za své nezákonné jednání a omezení úmyslných neplnění svých daňových povinností.

**Nevýhody** mi nejsou známy žádné, pokud nepovažujeme za nevýhody navýšení množství práce orgánům činných v trestním řízení.

Návrh řešení č. 2: Přijmout zákonnou normu, která by neumožnila opakovanou registraci fyzické osoby jako statutární orgán, která se v minulosti podílela nebo dovedla společnost do konkurzu či do likvidace anebo pokud firma jako taková má nedoplatky u orgánů státní správy, podle pravidla dvakrát (třikrát) a dost.

Mezi **výhody** spatřuji přijetí odpovědnosti plátců daně za své nezákonné jednání, omezení úmyslnému vyhýbání se plnění svých daňových povinností a případné opakované manažerské selhání.

**Nevýhody** mi nejsou známy žádné. Pokud statutární orgán dovede několik firem do konkurzu či likvidace, zřejmě není schopen podnikání a měl by činit jinou činnost.

Návrh řešení č. 3: Přijmout zákonnou normu, která by jasně stanovovala, že statutární orgán musí sdělit státním orgánům adresu, na které je kontaktní, přebírá písemnosti a běžně se zdržuje, včetně telefonních čísel, faxu a emailů a sama bude odpovědná za jejich aktualizaci. Pokud tyto údaje nesdělí nebo budou nepravdivé, má správce daně právo do 30 dní od vyzvání společnosti zrušit registraci k dani. Často jsou daňové úniky založeny na nekontaktnosti samotných daňových subjektů, kdy správce daně si nemůže ověřit požadované údaje a musí akceptovat údaje, které sám daňový subjekt o sobě tvrdí.

Mezi **výhody** spatřuji zejména zrychlení a zjednodušení řízení, protože již si nebude muset správce daně, a to často bezvýsledně, opatřovat údaje o kontaktech na plátce daně a na druhé straně dostane do rukou silný nástroj nesvědomitě plátce trestat.

**Nevýhody** spatřuji v mírném administrativním zatížení daňových subjektů při hlášení změn, které však postihne pouze omezenou část daňových subjektů, protože i současné

době mají nepřeberné možnosti tyto údaje správci daně sdělit, aniž by to museli provádět extra sólo. Mám na mysli zejména různá daňová přiznání a hlášení, ve kterých jsou příslušné předmětné kolonky o místu bydliště nebo sídla k vyplnění.

### 6.3 Ostatní systémové řešení

Státní správa pro svůj optimální chod vyžaduje také určitá specifika, jako je materiální, personální, organizační a technické zabezpečení spolu s odpovídajícím právním systémem podporující řádné plnění očekávaných úkolů.

Ne všechny předpoklady jsou však naplněny beze zbytku. Pro zajištění efektivnějšího vymáhání pohledávek státu, ke zrychlení řízení a snížení jeho administrativní náročnosti u správců daně i dalších orgánů státní správy, **navrhují**:

- Vytvoření legislativních a technických podmínek pro umožnění přímého přístupu do veřejnoprávních registrů, resp. do již existujících databází bank, pojišťoven a správních úřadů, kde se jedná zejména o zpřístupnění centrálního registru bankovních účtů a přístupu do evidence zdravotních pojišťoven a správy sociálního zabezpečení,
- Rozšíření provádění elektronických kontrol pomocí e-auditových nástrojů,
- Rozvoj systému ADIS a jeho aplikační oblasti vymáhání a insolvence,
- Zajistit odbornou úroveň pracovníků, obzvláště kontrolních útvarů finančních úřadů, přičemž podstatným faktorem kvality jejich personálního obsazení je míra mzdového ohodnocení práce zaměstnanců těchto útvarů, která neodpovídá požadavkům klade-ných pro výkon jejich práce,
- Vytvoření specializovanými kontrolními skupin zaměřující se na specifické daňové podvody v celostátní působnosti, s přístupem k dostupným informačním rejstříkům, využívání nástrojů e-auditů a sdílení těchto informací v rámci daňové správy,
- Prohloubení spolupráce mezi státními orgány a to na všech stupních a napříč státní správou,
- Vzájemná mezinárodní pomoc a administrativní spolupráce v oblasti nepřímých daní je jednou z cest zvýšení efektivity spravedlivého výběru daní s ohledem na stále rostoucí výskyt mezinárodních schémat daňových úniků. Jelikož se zde pojednává o daňových podvodech mezi několika členskými státy, jeví se nanejvýš vhodné aktivně využívat

system VIES<sup>1</sup>, Eurocanet<sup>2</sup>, OLAF<sup>3</sup> a zajistit včasné vyřizování odeslaných žádostí o spolupráci.

**Za výhody** lze považovat vytvoření požadovaných podmínek pro splnění potřeb a úkolů státní správy. Dále pak zkvalitnění a zrychlení plnění mimořádných úkolů a navíc v lepší „kvalitě“, jenž zabezpečí posílení pravomocí finančních úřadů a umožní boj proti nelegálním daňovým únikům. Vedlejším efektem bude i vyšší daňový výnos nejenom na dani z přidané hodnoty. V navrženém řešení spatřuji **nevýhody** v nutnosti vypracování příslušných právních norem a omezenosti zdrojů.

Navrhované řešení by mělo mít vliv na mzdové náklady daňového procesu, dále pak v nutnosti zajištění školení a přijetím nových úkolů a činností uvedených v řešení zaměstnanci za své.

---

<sup>1</sup> VAT Information Exchange System - systém předávání informací o DPH v rámci členských států EU

<sup>2</sup> Eurocanet (European Carousel Network) – Systém EUROCANET představuje síť pro výměnu informací mezi členskými státy EU v oblasti boje proti daňovým únikům na DPH

<sup>3</sup> OLAF - Evropský úřad pro boj proti podvodům, založený Evropskou unií

## ZÁVĚR

Daň z přidané hodnoty je daní nepřímou, která tvoří výraznou součást státního rozpočtu a zároveň malý podíl je i příjmem rozpočtu EU. Její výše a počet sazeb jsou vítaným fiskálním pomocníkem, který však musí zároveň soupeřit se snahou tyto příjmy snižovat.

Cílem diplomové práce bylo vytvořit projekt proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty. Jsem přesvědčen, že stanovený cíl práce se podařilo naplnit.

Práce je rozdělená do 6. hlavních kapitol. První kapitola představuje úvod do problematiky daní všeobecně, kde jsem věnoval pojům daň, její dělení a vztah k Evropské unii a daňový únik. Druhá kapitola se již zabývá daní z přidané hodnoty a výkladu základních ustanovení. Třetí kapitola popisuje daňové řízení, její zásady a Evropské právo ve vztahu k národnímu zákonu o dani z přidané hodnoty a daňovému řádu. Ve čtvrté části jsem popsal organizační rámec České daňové správy, její pravomoci a náplně práce. Jádro diplomové práce se nachází v kapitole 5, kde byly popsány nejprve v současnosti nejčastěji se vyskytující se daňové podvody, princip jejich fungování, dále pak rizika podvodů při správě daní a ostatní příčiny daňových rizik. Analýzy jednotlivých rizikových oblastí byly provedeny metodou SWOT. Následně po definování možných rizik byl v kapitole 6 navrhnout projekt opatření k boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty. Navržená řešení obsahují hodnocení výhod a nevýhod, včetně určení nákladů bez vyčíslení konkrétních hodnot, jenž není stanoveným předpokladem pro cíl práce.

Na základě výše uvedeného lze prohlásit, že tato práce splnila uložené zásady pro její zpracování, vypracováním práce byl naplněn cíl a byla navržena možná opatření v boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty. Tato opatření jsou navržena v optimální rovině, i když je patrné, že na konci legislativního procesu se snadno vytratí smysl předkládaných novel a dá se předpokládat tuhý boj mezi poslanci a jimi zastupujícími zájmovými skupinami.



## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### Monografie:

- [1] MUSGRAVE, Richard A., MUSGRAVE, Peggy B. *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha : MANAGEMENT PRESS, 1994. 946 s. ISBN 80-85603-76-4.
- [2] SMEJKAL, Vladimír; RAIS, Karel. *Řízení rizik ve firmách a jiných organizacích*. 5.11.2009. [s.l.] : Edice: Expert, 2009. 360 s. ISBN 978-80-247-3051-6.
- [3] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha : ASPI a.s., 2006. 280 s. ISBN 80-7357-205-2.
- [4] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. aktualizované. Praha : Linde, 2007. 255 s. ISBN 80-72016-49-5.
- [5] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 1. vyd. Praha : Aspi, a.s., 2005. 236 s. ISBN 80-7357-142-0.
- [6] FASSMANN, Martin. *Stínová ekonomika a práce na černo*. 1. [s.l.] : Sondy, 2007. 360 s. ISBN 978-80-86846-21-7.
- [7] ŘÍHA, Ladislav; HŮRKOVÁ, Dana. *Průvodce daňovou správou před vstupem České republiky do Evropské unie*. Praha : Decibel production, s.r.o., 2001. 131 s. ISBN 80-86506-12-7.

### Článek v časopise:

- [1] *Nakladatelství Sagit* [online]. 01.05.2004 [cit. 2011-08-11]. POJISTNÉ NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ. Dostupné z WWW: <[http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=154&typ=r&levelid=sz\\_281.htm](http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=154&typ=r&levelid=sz_281.htm)>.
- [2] *Censitio.com* [online]. 2011 [cit. 2011-08-11]. Daňové řízení. Dostupné z WWW: <<http://www.censitio.com/danove-rizeni.php>>.
- [3] PUTNA, Mojmir. Aplikace evropského práva z pohledu správce daně. *Daňový expert* [online]. 2007, 2, [cit. 2011-08-01]. Dostupný z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10000v12878-aplikace-evropskeho-prava-z-pohledu-spravce-dane/>>.
- [4] RAMBOUSEK, Jan. Vliv Šesté směrnice a judikatury Evropského soudního dvora na český zákon o DPH. *Daňový expert* [online]. 2006, 2, [cit. 2011-08-14]. Dostupný z

WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9948v12825-vliv-sesternice-a-judikatury-evropskeho-soudniho-dvora-na-cesky/>>.

### **Legislativa:**

- [1] Šestá směrnice rady, ze dne 17. května 1977, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně
- [2] Směrnice Rady č. 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní
- [3] Směrnice Rady č. 2006/112/ES, označovaná též jako Šestá směrnice
- [4] Směrnice Rady č. 79/1070/EHS ze dne 6. prosince 1979, kterou se mění směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní
- [5] Nařízení Rady (EHS) č. 3330/1991 o statistice obchodu se zbožím mezi členskými státy
- [6] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
- [7] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů
- [8] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [9] zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [10] Zákon č. 140/1961 Sb., Trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů
- [11] Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů
- [12] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
- [13] Nařízení vlády č. 564/2006 Sb. o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě
- [14] Zákon č. 320/2001 Sb. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů

- [15] Zákon č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů
- [16] Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů
- [17] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [18] Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů, ve znění pozdějších předpisů
- [19] Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů
- [20] Zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů
- [21] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- [22] Nařízení vlády č. 586/2006 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě
- [23] Judikát C-275/01 Sinclair Collis ze dne 12. června 2003 zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí Evropského soudního dvora 2003 s. I-05965
- [24] Judikát C-163/91 Beheersmaatschapij Van Ginkel ze dne 12. listopadu 1992 zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí Evropského soudního dvora 1992 s. I-05723.
- [25] Rozsudek Krajského soudu v Brně čj. 9 Cm 24/2010-18 ze dne 16. 7. 2010

#### **Internetové zdroje:**

- [1] VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. *EU news* [online]. 2011, taxud.c.1(2011)39295 - EN, [cit. 2011-08-01]. Dostupný z WWW: <[http://www.evrstika.eu/normativni/VAT rates applied in the member states of the EU.pdf](http://www.evrstika.eu/normativni/VAT%20rates%20applied%20in%20the%20member%20states%20of%20the%20EU.pdf)>.
- [2] *European Commission* [online]. 2011 [cit. 2011-08-10]. VAT committee. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/vat\\_committee/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_en.htm)>.

- [3] *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2011 [cit. 2011-08-01]. Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni\\_zav\\_ucet\\_48069.html?year=](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_48069.html?year=)>.
- [4] *Ministerstvo financí představuje argumenty pro změnu sazby DPH* [online]. 8.6.2011 [cit. 2011-08-11]. TOP09. Dostupné z WWW: <<http://www.top09.cz/co-delame/tiskove-zpravy/ministerstvo-financi-predstavuje-argumenty-pro-zmenu-sazby-dph-6222.html>>.
- [5] *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2011 [cit. 2011-08-10]. Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2010. Dostupné z WWW: <[http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cde/Informace\\_o\\_cinnosti10.pdf](http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cde/Informace_o_cinnosti10.pdf)>.
- [6] ZVLÁŠTNÍ ZPRÁVA č. 8/2007 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, spolu s odpověďmi Komise. In *Úřední věstník Evropské unie* [online]. 25.1.2008. [s.l.] : [s.n.], 2008 [cit. 2011-08-09]. Dostupné z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:020:0001:0026:CS:PDF>>. 2008/C 20/01.
- [7] *EUROLEG : Úřední věstník Evropské unie* [online]. 2006 [cit. 2011-08-11]. Dostupné z WWW: <<http://www.euroleg.cz>>.
- [8] VAT evasion. In *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU* [online]. Anglie : The Stationery Office Limited, 2007 [cit. 2011-08-10]. Dostupné z WWW: <[www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldeucom/.../101.pdf](http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldeucom/.../101.pdf)>.
- [9] *Europa.eu* [online]. V Bruselu : 19.7.2006 [cit. 2011-08-10]. SDĚLENÍ KOMISE RADĚ. Dostupné z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=en&ihmlang=en&ll>>.
- [10] Opinion Statement of the CFE on the consequences of involvement in missing trader fraud. *Confédération Fiscale Européenne* [online]. 2011, 1, [cit. 2011-07-08]. Dostupný z WWW: <[www.cfe-eutax.org](http://www.cfe-eutax.org)>.
- [11] *Česká daňová správa* [online]. 2011 [cit. 2011-08-11]. Kompetence a činnosti daňové správy. Dostupné z WWW: <<http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cde/xsl/22.html?year=>>.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

ADIS	Automatizovaný daňový informační systém
apod.	a podobně
č.	Číslo
tj.	To je
ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
EUR	EURO
ESD	Evropský soudní dvůr
EP	Evropský parlament
Kč	Korun českých
např.	například
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
ust.	Ustanovení
Sb.	Sbírky zákonů
tab.	tabulka
tzv.	tak zvaný

**SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1 Sazby DPH k 1. 1. 2011 v zemích EU.....	16
Tabulka 2 Příjmy státního rozpočtu ČR v letech 2007 až 2010 .....	31
Tabulka 3 Přehled uskutečněných počtů výměny informací české daňové správy na DPH.....	43
Tabulka 4 Rozdělení zaměstnanců z hlediska věkového složení.....	44
Tabulka 5 SWOT analýza daňových úniků .....	61
Tabulka 6 SWOT analýza fáze – Registrační řízení .....	65
Tabulka 7 Výsledky vytýkacích řízení v roce 2010.....	68
Tabulka 8 SWOT analýza fáze - Řízení vyměřovací.....	69
Tabulka 9 Vývoj daňových doměrků období let 2006 až 2010.....	73
Tabulka 10 SWOT analýza fáze - Řízení doměřovací.....	73
Tabulka 11 SWOT analýza fáze – Placení daní.....	76

**SEZNAM GRAFŮ**

Graf 1 Příjmy státního rozpočtu ČR v letech 2007 až 2010 .....	32
Graf 2 Příjmy státního rozpočtu České republiky v letech 2007 – 2010 dle druhového členění .....	32
Graf 3 Podíl DPH na celkových daňových příjmech .....	33

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek 1 Schéma podvodu typu Missing trader .....	54
Obrázek 2 Schéma podvodu typu Caroussel fraud .....	55



## SEZNAM PŘÍLOH

Bez příloh.