

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA

Boj proti únikům v oblasti nepřímých daní

Diplomová práce

Autor: Bc. Štěpán Havránek

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 15. července 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 15. července 2013

.....

podpis

Obsah

Úvod	1
1. Nepřímé daně	4
1.1. Obecně o nepřímých daních	4
1.2. Daň z přidané hodnoty	7
1.3. Spotřební daně	9
1.4. Energetické daně	11
2. Daňové úniky	12
2.1. Daňové úniky a minimalizace daňové povinnosti	12
2.1.1. Daňové plánování, daňová úspora	14
2.1.2. Zkrácení daně, daňový únik	15
2.1.3. Vyhýbání se dani	16
2.1.4. Některé trestněprávní aspekty	18
2.2. Konkrétní daňové úniky v oblasti nepřímých daní	19
2.2.1. Daňové úniky na DPH, včetně karuselových podvodů	20
2.2.2. Daňové úniky na spotřebních daní	25
2.2.3. Daňové úniky související s obchodováním s pohonnými hmotami	27
2.2.4. Daňové úniky v oblasti energetických daní	27
3. Boj proti únikům v oblasti nepřímých daní	29
3.1. Novelizace zákona o DPH	29
3.1.1. Novelizace v roce 2011	29
3.1.2. Novelizace v roce 2013	31
3.2. Změny legislativy související s úniky při obchodování s PHM	44
3.3. Novelizace zákonů o spotřebních a energetických daních	50
3.4. Mezinárodní spolupráce orgánů daňové správy	52
Závěr	54
Seznam zkratek	56

Seznam obrázků	58
Zdroje	59
Shrnutí v českém jazyce	66
Resume in English.....	68

Úvod

Uplynulých několik let nebylo pro vlády vyspělých států jednoduchých. Potýkaly se s vysokým státním dluhem, mizivým ekonomickým růstem a nevídaně vysokou nezaměstnaností – průvodními znaky zřejmě nejhlubší a nejdéle trvající ekonomické recese od dob 30. let minulého století.

V těchto nelehkých časech se státy snaží zvrátit vývoj událostí různými stimuly. Necháme-li stranou úvahy o vhodnosti takového řešení, pak pro monetární stimuly západních ekonomik již nezůstává téměř žádný prostor. Úrokové míry jsou na historických minimech a efektivita jiných nekonvenčních metod, jako např. kvantitativního uvolňování, je předmětem sporů. Prostor pro fiskální stimuly je také značně omezen, a to vysokými státními dluhy a již tak pravidelně schodkovými státními rozpočty. Pokud státy chtějí zvýšit výdaje a zároveň se více nezadlužovat, zbývá jim pouze jediná možnost – tou je odpovídající **navýšení příjmů státního rozpočtu**.

Z hlediska vývoje ekonomiky není Česká republika výjimkou, byť výše uvedené problémy ji nepostihly v takové míře jako některé jiné evropské státy. Téměř veškeré příjmy státního rozpočtu České republiky pocházejí z výběru daní, pojistného na sociální zabezpečení a výběru jiných poplatků. Jednou z možností navýšení příjmů je tedy zvýšení uvedených plateb například zvýšením daňových sazeb. Jinou možností představuje důslednější kontrola plnění uvedených platebních povinností, obzvláště těch daňových, a jejich případné doměření a vymáhání – jinými slovy **boj proti daňovým únikům**.

Dle dvou základních druhů daní – daní přímých a nepřímých – můžeme rozlišovat i daňové úniky. Právě boj proti únikům v oblasti nepřímých daní je pak tématem této diplomové práce. Hlavními **důvody, které mě k volbě tohoto tématu vedly**, byly: aktuálnost problému daňových úniků, jejich vysoká výše a časté změny legislativy v této oblasti.

O aktuálnosti problému svědčí medializované kauzy daňových úniků. Z těch minulých stojí za zmínku případ lehkých topných olejů. Ze současných pak kontroly daňové

a celní správy, při kterých dochází k zabavení nezdaněných pohonných hmot a jiných vybraných výrobků. S těmi souvisí i legislativní aktivita posledních let, kterou zastánci změn často obhajují právě potřebou daňové úniky omezit. Ministerstvo financí pak uvádí, že roční výše daňových úniků se jen na dani z přidané hodnoty pohybuje kolem 15 mld. Kč. I přes výše uvedené téměř neexistuje česká odborná literatura, která by se tomuto tématu věnovala.

Cílem diplomové práce není proti únikům v oblasti nepřímých daní bojovat, to by ostatně ani nebylo možné, ale především přehledně **shrnout**, jaké zbraně strůjci daňových úniků používají, **a zhodnotit** metody, kterými se stát snaží únikům bránit.

Od tohoto cíle se odvíjí i **struktura práce**. V první části nejdříve vymezím bitevní pole krátkou charakteristikou nepřímých daní. Poté se v druhé části věnuji definici samotného daňového úniku a popisu způsobů, jakými je často realizován. Ve třetí části pak naváží přehledem nedávných legislativních změn bojujících proti daňovým únikům. Největší prostor přitom věnuji novele zákona o dani z přidané hodnoty, zákonu č. 502/2012 Sb. Práci zakončím závěrečným shrnutím.

V průběhu celé práce kladu důraz na úniky, ke kterým dochází v souvislosti s obchodováním s **pohonnými hmotami**. Mám pro to dva důvody. Tím prvním je, že dle odhadů Generálního finančního ředitelství tvoří takové úniky přibližně polovinu všech úniků na dani z přidané hodnoty. Druhým je, že v době psaní práce byla Senátem schválena kontroverzní novela zákona o pohonných hmotách, která s cílem omezit daňové úniky významně mění podmínky pro obchodování a distribuci pohonných hmot.

Při zpracování práce **jsem čerpal především z informací** publikovaných Českou daňovou správou a Ministerstvem financí. Jako zdroj informací hrály nezanedbatelnou roli i důvodové zprávy, odborná literatura, diplomové práce s podobným zaměřením a internetové zdroje. V neposlední řadě vděčím za informace pracovníkům GFŘ, se kterými jsem měl příležitost konzultovat navrhovanou novelu zákona o pohonných hmotách.

Práce sama má převážně **deskriptivní charakter**. Přesto v částech věnovaných navrhovaným nebo nově zavedeným změnám zákonů používám **analytických metod** a následné **syntézy**. Hlavní přínos práce spatřuji v systematickém zpracování tématu a v poukázání na některé nedostatky již účinné nebo teprve připravované úpravy.

1. Nepřímé daně

1.1. Obecně o nepřímých daních

Daň lze obecně vymezit jako nedobrovolné peněžité plnění, ukládané na základě zákona¹ a ze zákona vynutitelné. Toto plnění tvoří vedle pojistného na sociální zabezpečení a jiných poplatků hlavní příjem veřejných rozpočtů, ze kterých jsou hrazeny veřejné statky.² Zákonné vymezení pojmu daň potom obsahuje § 2 odst. 3) písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „**DŘ**“), který jako daň označuje „...peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek...“.

Souhrn daní vybíraných v určitém státě a čase označujeme pojmem **daňová soustava**. Oproti pojmu **daňový systém**, který obsahuje mj. i systém institucí zabezpečujících správu daní, představuje daňová soustava pojem užší³. V rámci daňové soustavy je možné daně třídit dle různých kritérií. Tato kritéria se různí jak v čase, tak přes jednotlivé daňové soustavy. Pro tuto práci však bude nejpodstatnějším v západním světě univerzálně přijímané třídění na daně přímé a daně nepřímé.

Zásadní rozdíl mezi těmito dvěma kategoriemi spočívá v tom, že u nepřímých daní je plátcem daně jiná osoba než ta, která daň skutečně nese. Tomu ostatně odpovídá i samotný její název. Pro přímé daně je potom typické, že ten, kdo daň platí, nemůže tuto daňovou povinnost přenést na jiný subjekt, je zdaňován přímo⁴.

Daňová soustava České republiky obsahuje v současnosti kromě přímých daní i následující daně nepřímé – daň z přidané hodnoty upravenou v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „**ZDPH**“), daně spotřební upravené v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „**ZDS**“) a daně energetické, nazývané také ekologickými, upravené v částech 45. až 47. zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „**ZSVR**“).

¹ „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“ dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualizované vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-205-2. str. 16.

³ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB Petr, MARKOVÁ Hana a kol. *Finanční právo*. 6 upravené vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7. str. 163.

⁴ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB Petr, MARKOVÁ Hana a kol. *Finanční právo*. 6 upravené vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7. str. 157.

Mezi nepřímými daněmi, které jsou z hlediska výše státních příjmů podstatnější než daně přímé, představuje tu nejdůležitější daň z přidané hodnoty (dále jen „**DPH**“). Je daní univerzální, a jako taková se vztahuje na téměř veškeré zboží, služby a jiná plnění, s výjimkou plnění výslovně osvobozených. I díky tomu zajišťuje státu ze všech daní nejvyšší výnosy⁵.

DPH se zároveň liší od daní spotřebních (dále jen „**DS**“) a daní energetických (dále jen „**DE**“), které představují daně selektivní, vztahující se pouze na výslovně vyjmenované zboží, služby a plnění. Další podstatný rozdíl mezi konstrukčními prvky nepřímých daní spočívá v daňové sazbě. DPH představuje daň s poměrnou lineární sazbou. Ta má dvě hodnoty, základní a sníženou. DS a DE jsou oproti tomu daněmi s pevnou sazbou, jejíž výše se liší podle předmětu daně.

V literatuře finančního práva je uváděno, že nepřímou daň skutečně nese pouze spotřebitel. Tento výrok však pomíjí **distorzní efekty**, které nepřímé daně způsobují. Totiž zvýšení ceny daného výrobku a snížení celkového množství. V grafu nabídky a poptávky je to možno schematicky znázornit posunem nabídkové křivky směrem nahoru. Nepřímé daně tímto snižují přebytek výrobce i spotřebitele a tak způsobují náklady mrtvé váhy. Výše uvedený závěr, že náklady nese pouze spotřebitel, tudíž není zcela přesný⁶. I přesto jsou však nepřímé daně považovány za nadřazené daním přímým. Je to z toho důvodu, že nepřímé daně zdaňují spotřebu, ne produkci, a tudíž jsou méně distorzní vůči investičním a pracovním rozhodnutím.

Pro tuto práci je nejdůležitější DPH. Je to z toho důvodu, že dle Ministerstva financí (dále jen „**MF**“) dochází k nejvíce daňovým únikům právě na této dani. Ostatně

⁵ V roce 2012 bylo na daních celkem vybráno cca 583 746 mld. Kč, na samotné DPH pak cca 278 231 mld. Kč.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Údaje o výběru daní* [online]. Copyright © Ministerstvo financí, skupina Generální finanční ředitelství [cit. 22. 6. 2013]. Dostupné z: <http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cfs/xsl/13879.html?year=0>.

⁶ A to se zde ani nezmiňuji o jistě nezanedbatelných nákladech plátců DPH na personální a jiné vybavení související např. s registrací k DPH, s výpočtem a odpočtem daně a s pravidelným podáváním správně vyplněného daňového přiznání (které nově registrované subjekty a subjekty s obratem nad 10 mil. Kč podávají dle § 99 a § 99a ZDPH měsíčně).

i Evropská komise konstatovala, že český systém DPH je k daňovým podvodům náchylný⁷.

V celé Evropské Unii (dále jen „EU“) jsou v této oblasti úniky způsobeny nejčastěji podvody při dodání zboží v rámci EU, v tuzemsku potom podvody při obchodování s pohonnými hmotami (dále jen „PHM“) a zneužitím daňového režimu při vývozu/dovoze (textilu, obuvi, skla...). Dle MF představují právě úniky v oblasti PHM kolem poloviny všech odhadovaných daňových úniků⁸.

Na výrobky, u kterých dochází k daňovým únikům, se ale často vztahuje i DS. K daňovému úniku pak dochází přímo, neodvedením DS, nebo i nepřímo, nezahrnutím DS do daňového základu pro výpočet DPH. PHM v tomto nejsou výjimkou. Právě z tohoto důvodu řadím do následující části i charakteristiku DS a DE, byť diplomová práce se zabývá především změnami ZDPH a zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot (dále jen „ZPHM“).

Při popisu jednotlivých daní se zmíním také o jejich **správě**. Ta je jednoznačně vymezena finančním nebo celním úřadům. V rámci koordinace boje proti daňovým únikům však mezi sebou orgány daňové a celní správy často **spolupracují**. A to nejen navzájem, ale i s jinými entitami, především tedy s Finančním analytickým útvarem MF (dále jen „FAÚ“) a s Policií ČR.

Právě zlepšení součinnosti a výměny informací mezi MF, Generálním finančním ředitelstvím (dále jen „GFŘ“) a Generálním ředitelstvím cel (dále jen „GŘC“), zvýšení možnosti jejich spolupráce se zpravodajskými službami České republiky, rozšíření přístupu k údajům z daňového řízení pro specializovanou policejní složku a Generální

⁷ KALOUSEK, Miroslav. *Prezentace - Boj proti daňovým únikům* [online]. 19. května 2011. © Ministerstvo financí [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/TZ_2011-05-19_Boj-proti-danovym-unikum.pdf.

⁸ Celková výše úniků na dani z přidané hodnoty je odhadována na 15 mld. Kč ročně. BARBORA, Strnadová. *Boj o DPH hatí snahy omezit daňové úniky. Zastavil totiž vznik listiny neplatičů* [online]. 25. září 2012. Copyright © 1996-2013 Economia, a.s., Hospodářské noviny IHNED [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z:

<http://byznys.ihned.cz/c1-58124550-boj-o-dph-hati-snahy-omezit-danove-uniky-zastavil-totiz-vznik-listiny-neplaticu>.

Podle důvodové zprávy novely ZPHM, senátní tisk č. 883, se výše úniků souvisejících s obchodem s PHM pohybuje mezi 5 až 8 mld. Kč.

inspekci bezpečnostních sborů pro vybrané oblasti, byly jedním z mnoha cílů, které si ministr financí vytýčil už v roce 2011⁹.

Za povšimnutí zde stojí role zastávaná FAÚ. Ten je ze zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, zaměřen právě na tuto oblast. Za tím účelem mj. přijímá oznámení a sbírá a analyzuje údaje o některých finančních transakcích. Pokud přitom zjistí skutečnosti významné pro činnost orgánů celní nebo finanční správy, tyto skutečnosti jim předá. Pokud zjistí skutečnosti nasvědčující spáchání trestného činu (dále jen „TČ“), podává trestní oznámení orgánům činným v trestním řízení¹⁰, nadto může vydat příkaz k dočasnému zablokování finančních prostředků na účtu.

FAÚ zjištěné skutečnosti se přitom neomezují pouze na rozpor mezi uváděným a zjištěným majetkem. Často se jedná o informace nasvědčující existenci karuselových řetězců, tvorbě fiktivních nákladů a informace o využívání takových účtů k podnikatelské činnosti, které jsou správci daně neznámé. FAÚ je tedy dalším z mnoha článků, který svoji aktivitou napomáhá k odhalování daňových úniků. Svými podněty dalším orgánům MF může zároveň aktivně participovat na vývoji legislativy, která bude únikům předcházet.

1.2. Daň z přidané hodnoty

Již jsem uvedl, že DPH je daní **univerzální** a vztahuje se tak na většinu zboží, služeb a jiných plnění, s výjimkou těch výslovně osvobozených. DPH je ale také daní **neutrální** v tom smyslu, že se vztahuje na všechny podnikatelské subjekty dosahující určité výše obratu. Tím zachovává DPH pro všechny podnikatelské aktivity z daňového hlediska stejné podmínky. Z hlediska daňové sazby pak DPH představuje daň poměrnou lineární, se základní sazbou ve výši 21 % a sníženou sazbou ve výši 15%.

Neutralita a univerzalita nejsou jedinými přednostmi DPH. Tou další, pro správce daně nepochybně zcela zásadní, je samotný mechanismus fungování daně. Ten motivuje

⁹ KALOUSEK, Miroslav. *Prezentace - Boj proti daňovým únikům* [online]. 19. května 2011.

© Ministerstvo financí [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/TZ_2011-05-19_Boj-proti-danovym-unikum.pdf.

¹⁰ Dle výše uvedené prezentace bylo například v roce 2010 z celkového počtu 1887 FAÚ přijatých oznámení celých 639 předáno daňové/celní správě. V tom samém roce podal FAÚ 296 trestních oznámení.

daňové subjekty k řádné evidenci jednotlivých plnění za účelem následného odpočtu a zákonného snížení daňové povinnosti.

V Evropě byla DPH poprvé zavedena ve Francii roku 1954 se základní sazbou 20 %¹¹. Po zavedení ve Francii se rychle rozšířila do zbytku Evropy, aby byla následně harmonizována v rámci Evropského hospodářského společenství a později celé EU.

Vysoká úroveň **harmonizace** je vůbec pro nepřímé daně typická. Tím se odlišují od daní přímých. Současná česká úprava DPH vychází převážně ze směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Tato směrnice, tzv. **Recast**, nahradila dřívější Šestou směrnicí Rady č. 77/338/EHS ze dne 17. Května 1977, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu.

Šestá směrnice byla nahrazena převážně z důvodu její nepřehlednosti, nesystematičnosti a často i nesrozumitelnosti. Věcně však k žádným podstatným změnám nedošlo. Ostatně ta největší změna v českém právním řádu již proběhla a to schválením nového ZDPH, č. 235/2004 Sb., který nabyl účinnosti dnem vstupu České republiky do EU, tedy 1. května 2004.

Jak ukáží později na změnách ZDPH účinných od 1. ledna 2013, Recast stále ponechává značný prostor pro národní úpravu – a to včetně možnosti zavedení opatření proti únikům v oblasti DPH. Tyto možnosti však Česká republika (dále jen „**ČR**“) donedávna téměř nevyužívala, když nepovinně implementovala pouze režim přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse charge) při dodání zlata¹².

V souvislosti s úpravou v rámci EU je třeba zdůraznit, že i přes vysokou úroveň harmonizace nedošlo u DPH ke sjednocení **výše daňových sazeb**. Stejně jako v případech některých jiných nepřímých daní se však členské státy alespoň dohodly na stanovení jejich minimální výše.

¹¹ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB Petr, MARKOVÁ Hana a kol. Finanční právo. 6 upravené vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7. str. 169.

¹² KOŠTÁL, Lukáš. Karuselové obchody u daně z přidané hodnoty. České Budějovice, 2012. Diplomová práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. Ekonomická fakulta. Katedra účetnictví a financí. Vedoucí práce Ing. Václav Boněk.

Pravidla pro **správu DPH** jsou obsažena v ZDPH a v DR. V případě dovozu a vývozu zboží se aplikuje i právní předpis upravující správu cla, sice nařízení Rady EHS č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství. Správcem daně je příslušný finanční úřad. Při dovozu zboží neplátcí je správcem daně příslušný celní úřad.

Při odhalování níže popsaných daňových úniků hraje Celní správa obvykle klíčovou roli. Je to mj. z toho důvodu, že je správcem daně i pro DS a DE. Jako taková průběžně organizuje kontrolní akce v oblasti přepravy, prodeje a skladování tabáku a tabákových výrobků, líhu a lihovin a minerálních olejů. Z tisku tyto akce známe pod názvy GASTRO, GASTRO II, LEDO, PETROL, PASCHA atd. Stejně tak známe z tisku zprávy o zabavení a následném prodeji nelegálně dovážených PHM – např. akce HRABAL a INDAGO.

Realizace těchto akcí a jejich úspěch jsou možné také z toho důvodu, že na rozdíl od orgánů daňové správy má Celní správa zároveň postavení ozbrojeného bezpečnostního sboru a může tak při ochraně celospolečenských zájmů a hodnot, kterým zájem na vybrání správné výše daně a v krajním případě zamezení páčání daňových TČ bezesporu je, postupovat důrazněji než orgány daňové správy.

Nedávná reorganizace daňové správy provedená zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, s účinností od 1. ledna 2013 toto výhodné postavení dále posiluje. Nahrazuje dřívější třístupňovou soustavu orgánů soustavou dvoustupňovou, zjednodušuje celní procedury a zvyšuje flexibilitu a akceschopnost celních orgánů.

1.3. Spotřební daně

Mechanismus fungování DS je jednodušší než v případě DPH. Daň není vybírána v jednotlivých mezičláncích, ale pouze u výrobce. Z hlediska daňového správce se jedná o snížení míry zajištění daní. Z hlediska daňových subjektů obchodujících s předmětem daně se však jedná o jistě vítané snížení nákladů na administraci daně.

Ve srovnávání DS a DPH můžeme pokračovat. Zatímco DPH je totiž daní univerzální, DS je daní, která je uložena pouze na určitou, poměrně úzce vymezenou skupinu výrobků, konkrétně na daň z minerálních olejů, z líhu, z piva, z vína a meziproductů

a z tabákových výrobků. Již samotný výběr těchto skupin výrobků svědčí o tom, že záměrem DS je zvýšením jejich ceny snížit jejich spotřebu.

Odůvodněním této aktivity legislativce je především veřejný zájem na ochraně zdraví a přírody před škodlivými následky, které spotřeba vybraných výrobků má. Daň samotná je započítána do ceny výrobku a je součástí základu pro výpočet DPH. Její nezapočítání při předprodeji výrobků v daňových skladech a následné vyměření nižší DPH tak představuje jednu z forem daňových úniků¹³.

V souvislosti s obchodováním s PHM a s níže popsanými daňovými úniky je třeba vyzdvihnout jeden podstatný rozdíl mezi DS a DPH. Tím je, že plátcem DS je v případě pořízení PHM z jiného členského státu, nebo jeho dovozu ze třetího státu mimo EU, tzv. **oprávněný příjemce**. Dle definice obsažené v § 3 písm. i) ZDS je oprávněným příjemcem „...FO nebo PO, která není provozovatelem daňového skladu v místě, kde v rámci podnikatelské činnosti na základě povolení jednorázově nebo opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně...“.

Daňová povinnost oprávněnému příjemci vzniká až k okamžiku uvolnění přijatých výrobků do volného oběhu. A to bez ohledu na to, zda je příjemce vlastníkem zboží. Oproti tomu je plátcem DPH dle ZDPH v případě pořízení zboží právě příjemce nebo dodavatel. Dle staré úpravy tak nebylo v případě pořízení nebo dovozu zboží možné požadovat úhradu DPH po oprávněném příjemci. Novela ZDPH účinná od 1. ledna 2013 však toto mění zavedením institutu ručení oprávněného příjemce v § 108a ZDPH, viz níže.

Co se **harmonizace DS** týká, platí vesměs totéž, co bylo uvedeno u DPH. Základním dokumentem v této oblasti je směrnice Rady č. 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, která v rámci EU zcela harmonizuje předmět zdanění. Ten sám je zdaňován v zemi spotřeby. Za zmínku

¹³ ROLFOVÁ, Dana. *Daňové úniky u nepřímých daní*. Brno, 2010/2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. Katedra finančního práva a národního hospodářství. Vedoucí práce Ing. Eva Tomášková, Ph.D.

stojí, že unijní úprava v posledních letech prošla několika novelizacemi souvisejícími s využíváním energií z obnovitelných zdrojů a s daňovým zvýhodněním biopaliv¹⁴.

Správa DS vychází ze ZDS, DŘ a zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon. Jak již bylo uvedeno výše, správcem daně je Celní správa.

1.4. Energetické daně

DE jsou v soustavě českých nepřímých daní těmi nejmladšími. Byly zavedeny s účinností k 1. lednu 2008. Pro mechanismus jejich fungování platí, co je výše uvedeno pro DS. I cíl DE je do jisté míry totožný. Zvyšováním ceny energií snižují DE jejich spotřebu a výrobu, tedy mj. i objem emisí CO₂, a tím vedou k ochraně přírody.

I DE jsou na evropské úrovni značně **harmonizovány**. Úprava vyplývá ze směrnice Rady č. 2003/96/ES ze dne 27. října, kterou se mění struktura unijních rámcových předpisů o zdanění energetických produktů a elektřiny. Dalším významným předpisem v této oblasti je směrnice Rady 2004/74/ES z 29. dubna 2004. Ta dala členským státům možnost dočasně některé energie od daně osvobodit nebo u nich uplatňovat sníženou úroveň zdanění. **Správu DE** vykonávají celní orgány.

Byť úprava energetických daní vyplývá z práva EU, byl postup při přijímání ZSVR upravujícího DE značně matoucí. To bohužel platí i pro jeho pojmenování, neboť zákon měl při schvalování v Parlamentu velmi malou souvislost s deklarovanou stabilizací veřejných rozpočtů. Z uvedených důvodů napadlo zákon před ÚS několik poslanců a senátorů. Jejich návrh však ÚS nálezem zamítnul¹⁵.

¹⁴ Záměr chránit před nadměrnou spotřebou jistých výrobků je jistě legitimní. Po přihlednutí k výsledkům změn, které tato oblast nedávno zaznamenala, je však otázkou, do jaké míry se tento záměr daří plnit. Zvýhodňováním konkrétního výrobku totiž stát vytváří značně netržní prostředí, které nejenže v mnoha případech není státem dlouhodobě udržitelné (jako v případě podpory fotovoltaických elektráren) ale dokonce může mít dalekosáhlé a nevratné účinky (např. změnou pěstovaných rostlin či zabráním pole za účelem vybudování fotovoltaických článků).

¹⁵ Nález ÚS č. 251/2008 Sb. ze dne 20. května 2008.

2. Daňové úniky

Tématem práce je boj proti únikům v oblasti nepřímých daní. Než však začneme bojovat, musíme definovat daňový únik. Nevystačíme si přitom s obecnou definicí daňového úniku jako minimalizace, popřípadě úplného vyhnutí se, daňové povinnosti, která může být jak legální (zákonná), tak nelegální (nezákonná)¹⁶. Z toho důvodu raději začnu kategorií nadřazenou – kategorií minimalizace daňové povinnosti

2.1. Daňové úniky a minimalizace daňové povinnosti

Jak název napovídá, **minimalizací daňové povinnosti** označujeme jednání daňových subjektů, které umožňuje snížit jejich daňové břímě. Prostor pro daňovou minimalizaci byl vytvořen změnou koncepce daní na přelomu 19. a 20. století. Daň, dříve závazně stanovená z moci úřední, se tehdy stala výsledkem daňového přiznání, které subjekty samy vyplňují, a které podléhá daňové kontrole.

Bylo by však pro stát příliš nákladné podrobit kontrole všechna daňová přiznání a státu tedy nezbyvá, než se spolehnout na upřímnost daňových subjektů. Ty jsou ale obeznámeny s mechanismem kontroly a mohou se na ni připravit. Dle některých autorů tento způsob určování daně v kombinaci s neustále se měnící daňovou legislativou vede k jisté podrážděnosti daňových subjektů, které jsou tak k podvodům, nebo alespoň k minimalizaci daňové povinnosti, přímo vyzývány.¹⁷

To se projevuje tak, že subjekty svoje aktivity provádějí např. s cílem minimalizovat daňový základ. Složitá pravidla určující, která plnění se za základ daně nepovažují a která jsou od daně osvobozena, lišící se daňové sazby pro jednotlivá plnění, možnost zvolit způsob a délku odpočtu nebo přesunout zisky a ztráty mezi jednotlivými obdobími, systém slev na dani a v neposlední řadě neurčitost výkladu zákonných ustanovení¹⁸, to vše jim k minimalizaci dává dostatečně široký prostor.

¹⁶ BONĚK, Václav, BĚHOUNEK, Pavel, BENDA, Václav, HOLMES, Alena. *Lexikon – Daňové pojmy*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5. str. 89.

¹⁷ CLAUDE –MARTINEZ, Jean. *Daňový únik*. Praha: HZ Praha, 1995. ISBN 80-901918-3-5. str. 31.

¹⁸ Tento problém přitom není omezen pouze na oblast daňového práva. Naopak, v obecné rovině vyjadřuje rozpor mezi obsahem a formou, tedy mezi smyslem a působností právní normy a mezi jejím slovním vyjádřením. Jako příklad pro ilustraci uvedu komplikace spojené s výkladem ustanovení, která vylučují prodej podniku z předmětu daně z přidané hodnoty dle § 14 odst. 8 písm. a) a § 15 odst. 5 písm. b) ZDPH. Pojem „prodej podniku“ je přitom na první pohled poměrně jasně vymezen zněním § 4

Stále se však pohybujeme pouze v rámci ČR. Jednu z nejzásadnějších změn, kterou přitom snahy o minimalizaci daňové povinnosti během uplynulých desetiletí prošly, je liberalizace světového obchodu. Ta dala daňovým subjektům mj. možnost rozšířit nebo přesunout svoje podnikatelské aktivity do jiných, často daňově příznivějších, jurisdikcí, a zcela legálně tak minimalizovat výši daně.

Tyto příznivější jurisdikce označujeme jako „**daňové ráje**“ a skýtají několik výhod. Těmi hlavními jsou nízká nebo dokonce nulová daňová sazba a odlišný systém korporátního práva, který subjektům dává větší volnost při uspořádání vztahů uvnitř obchodní společnosti. Mezi další výhody patří např. nižší úroveň administrativních povinností, absence zákonné povinnosti provádět audit a uveřejňovat výroční zprávy, investiční úlevy a liberální požadavky na výši akciového kapitálu, druh, podobu a formu emitovaných akcií¹⁹.

S rozvojem ekonomické aktivity daného subjektu - a to jak lokálně, z hlediska výnosů a nákladů, i mezinárodně, expanzí do dalších regionů - prostor pro minimalizaci daňové povinnosti roste. Toto platí obzvláště pro DPH, která stanoví nemalý dolní limit pro samotný výběr daně a která se tak týká pouze těch neaktivnějších ekonomických subjektů.

S růstem možností pak roste i touha některých daňových subjektů vyhnout se placení daní vůbec, nebo dokonce využít daňového systému pro svoji výhodu (úprava DPH v případě přeshraničního plnění je k tomu pak obzvláště náchylná, viz níže). Takové jednání je již však nezákonné.

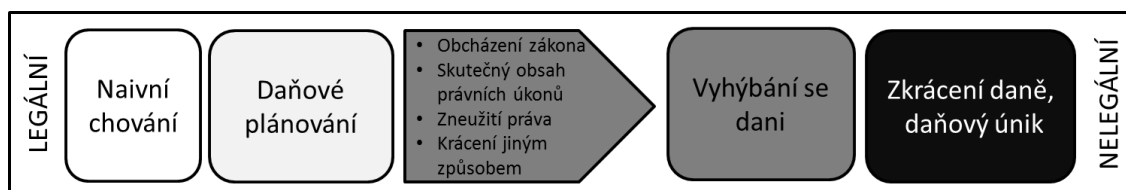
Pro odlišení zákonných a nezákonných způsobů minimalizace (optimalizace) daňové povinnosti jsou v ČR rozlišovány následující tři kategorie: daňové plánování (také

odst. 3 písm. h) ZDPH a odkazem na § 476 ObchZ. Ve světle extenzivního výkladu Soudního dvora Evropské Unie, kdy např. v případě Finanzamt Lüdenscheid proti Christel Schriever (C-444/10) ze dne 10. listopadu 2011 soud dojde k závěru, že prodej části podniku a pronájem zbývající části identickému subjektu, je stále prodejem podniku, a to dokonce bez ohledu na délku výpovědní doby, by však s mírnou nadsázkou bylo vhodnější se ptát, zda je možné, aby převod nějaké části podniku nebyl zároveň jeho prodejem...

¹⁹ TERRITORIAL INVESTMENT GROUP. *Příklady využití offshore firem* [online]. © 2003 – 2012 TERRITORIAL INVESTMENTS GROUP [cit. 25. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.danovyraj.cz/cz/priklady-vyuziti-offshore-firem-1404041431.html>.

daňová úspora), vyhýbaní se dani a daňový únik²⁰. O každé z kategorií pojednávám níže. Právě prostřední kategorie – vyhýbání se dani – přitom představuje onu pomyslnou hranici mezi legálním nebo nelegálním jednáním.

Mimo výše uvedené kategorie existuje ještě jakýsi předstupeň, sice že daňový subjekt prostor pro daňovou minimalizaci nevyužije. Může se tak dít např. z neznalosti či naivity a subjekt v tomto případě nebude své aktivity podvolovat daňovému systému. Všechny kategorie jsou schematicky uvedeny na následujícím obrázku:



Obrázek 1: Kategorie daňové optimalizace

2.1.1. Daňové plánování, daňová úspora

Naivní chování bude jistě spíše výjimkou. Mnohem častěji budou daňové subjekty poměřovat náklady na změnu svého chování (např. v podobě ceny služeb právního a daňového poradenství, administrativních poplatků souvisejících se změnou struktury svého podnikání) proti daňovým úsporám, které definujeme jako částku, o kterou se výše jejich daňové povinnosti v důsledku změny chování (ta může mít např. podobu i jinak vyplněného daňového přiznání) sníží. Pokud daňové úspory převýší na ně vynaložené náklady, pak je daňoví poplatníci pod vidinou vyššího čistého zisku jistě rádi podstoupí. Přitom však bude jejich chování zcela legální.

V anglosaském světě jsou takovéto aktivity označovány slovy „tax planning“, v české právní oblasti se pro tuto formu minimalizace daňové povinnosti jeví nejpřiléhavějším označení **daňové plánování** (nebo také **daňová úspora**). V každém případě se jedná o kategorii vytvořenou praxí, která postrádá zákonné definice a kterou lze nejlépe charakterizovat jako: chování daňových subjektů, které má za cíl snížit celkové daňové břímě subjektu zákonnými metodami - tedy ne zatajením nebo pozměněním informací, které jsou předávány správčům daně - a které tudíž není protiprávní.

²⁰ VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka, VÍTKOVÁ, Jana. *Daňový systém ČR 2004 aneb učebnice daňového práva*. 7. vyd. Praha: 1 VOX, 2004. ISBN 80-86324-42-7. str. 24.

Mezi nejčastější prvky daňového plánování patří volba mezi: různými daňovými řády (přestěhování FO nebo přesídlení PO); různými formami podnikání v dané jurisdikci (jako FO nebo PO, v rámci PO dále samotná volba společnosti); strukturou kapitálu (úroky z dluhu jsou daněny jinak než dividendy požadované akcionáři, ty jsou nadto ve většině případů zdaněny daní z příjmů PO); mezi pořízením aktiva do vlastnictví nebo jeho dočasným nájmem (typickým příkladem je daňově výhodnější leasing budov a automobilů); a mezi vlastním prováděním činnosti nebo jejím outsourcingem.²¹

2.1.2. Zkrácení daně, daňový únik

Proti legální daňové optimalizaci v podobě daňové úspory je nutno vymezit chování jiné, nelegální, které je v anglosaské oblasti nazýváno „tax evasion“. V českém právním kontextu je pro něj snad nejpřiléhavějším překlad **zkrácení daně** nebo **daňový únik**.

Stejně jako v případě daňové úspory není termín daňový únik definován zákonem. Budou ho však naplňovat taková jednání, při kterých stát utrpí újmu v důsledku toho, že daňový subjekt uvede správce v omyl, využije jeho omylu nebo zamlučí podstatné skutečnosti. Takové jednání je trestné především v rámci skutkové podstaty trestného činu (dále jen „TČ“) *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* v § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „TZ“).²²

Pro daňové úniky je charakteristické, že subjekty informace poskytované správci daně za účelem stanovení výše daně úmyslně zkreslují, nebo je dokonce neuvedou vůbec a to tak, aby snížily svoji daňovou povinnost. V tomto smyslu se tedy jedná o jakýsi podvod na státu, jehož objektem je veřejný zájem na ochraně správného odvedení daně²³.

Odhalení daňovými subjekty neuvedených nebo nepravdivě uvedených skutečností klade vysoké personální a technické nároky na správce daně. Často proto zůstávají daňové úniky neodhaleny. Jednou z možností, jak jejich počet snížit, je přenesení odpovědnosti na jiný subjekt. Takovým opatřením je např. institutu ručení za

²¹ AGRAWAL, Kaushal Kumar. *Corporate tax planning*. 6. ed. New Delhi: Atlantic Publishers, 2008. ISBN 81-0917-269-0917-X. str. 3.

²² V úvahu připadá i souběh s dalšími TČ části zvláštní hlavy VI dílu 2 části zvláštní TZ, především potom s TČ *nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení* dle § 243 a *padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti* dle § 245 TZ.

²³ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné*. 2. vyd. Praha: Leges, 2010. ISBN 978-80-87212-49-3. str. 643.

nezaplacenou daň nebo ručení za platbu za nezveřejněný účet zavedené v ZDPH. O obou institutech pojednáváme níže.

2.1.3. Vyhýbání se dani

Jako kdyby řešení uvedených problémů nebylo pro daňové subjekty i správce dostatečnou výzvou, praxe vytvořila v rámci daňové optimalizace ještě kategorii třetí. Ta je na pomezí předchozích dvou a vztahuje se na **chování subjektů, které správci daně sice žádné informace nezatajují ani nezkreslují, ale za účelem snížení daní využívají nepřesných formulací právní úpravy**, a tím porušují její účel a smysl.

V anglosaské oblasti je takové chování, označováno jako „tax avoidance“ a ačkoliv je považováno za imorální, je veskrze legální.²⁴ V tomto smyslu upřednostňuje standardní metody výkladu práva, především výklad jazykový, před těmi nestandardními, v tomto případě výkladem teleologickým. Dále dostává jednomu z požadavků na demokratický právní stát, sice požadavku právní jistoty²⁵.

Pro nás relevantnější názor orgánů EU²⁶ a OECD²⁷ již není tak shovívavý a pod výše uvedeným chováním spatřuje delikt. Nutno poznamenat, že ve většině případů pouze delikt správní. V českém právním řádu se jeví nejpřiléhavější označení takového jednání jako **vyhýbání se dani** a ve výkladové praxi správců daně a soudů je také považováno za protiprávní, byť také většinou pouze v rovině správního práva.

Kategorie vyhýbání se dani, na rozdíl od předchozí, představuje komplikaci především pro daňové subjekty. A to z toho důvodu, že jimi provedené podřazení zboží nebo úkonů pod daňovou terminologii daňového přiznání může být správcem v rámci daňové kontroly vyhodnoceno jako nesprávné. Ačkoliv toto shledání nemůže pro

²⁴ MO, Phyllis Lai Lan. *Tax avoidance and antiavoidance measures in major developing countries*. 1. publ. Westport, Conn: Praeger, 2003. ISBN 15-672-0577-1.

²⁵ BOGUSZAK, Jiří, ČAPEK, Jiří, GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-7357-030-0. str. 182 a 281.

²⁶ BROE, Luc De. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, Academic Council, 2008. ISBN 90-872-2035-9. str.805.

²⁷ MERKS, Paulus. *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. Intertax: European tax review*. 2006, roč. 34, č.5, str. 272-281.

nedostatek úmyslu²⁸ vést k trestní odpovědnosti, může vést k doměření daně a penále dle ustanovení § 251 DŘ.

V rovině obecné však trestání takového chování, byť jen normami správního práva, vyvolává celou řadu problémů. Předně je sporné, zda jím orgány moci výkonné a soudní nedotvářejí nedokonale formulovanou legislativu, a tak nedovoleně nezasahují do moci zákonodárné a neporušují klasickou dělbu státní moci. Ve vztahu stát-jednotlivec se pak nabízí otázka, do jaké míry je tímto postupem přenesena odpovědnost legislativce - za nedokonalou formulaci právních předpisů - na jednotlivce, daňové subjekty, legitimní.

Protiargumentem je, že zákonné normy jsou ze své podstaty abstraktní a málokdy dokáží plně vystihnout všechny situace, ke kterým v praxi dochází. Jejich výklad, soudní či akademický, proto pro aplikaci hraje zcela zásadní roli.

Pro závěr, že se daný subjekt vyhýbá dani - tedy postupuje sice v souladu s formálním, čistě jazykovým výkladem práva ale přesto protiprávně - rozpracovala výkladová praxe instituty **neplatnosti z důvodu obcházení zákona, posouzení skutečného obsahu právních úkonů, zneužití práva a krácení daňové povinnosti jiným způsobem**²⁹. Tyto instituty vytvářejí onu pomyslnou hranici mezi daňovou optimalizací v souladu s právem a daňovou optimalizací protiprávní. Tedy hranici, kterou by daňové subjekty neměly překračovat. Dále tyto instituty stručně popíši.

Institut **obcházení zákona** používaný v daňové judikatuře navazuje na § 39 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku (dále jen „OZ“), který stanoví, že: „Neplatný je právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází anebo se přiči dobrým mravům“.

Institut **posouzení skutečného obsahu právních úkonů** je obsažen v § 8 odst. 3 DŘ. Ten stanoví, že: „Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní“. Ustanovení tak navazuje na zásadu materiální pravdy obsaženou v § 41a odst. 2 OZ.

²⁸ Ke spáchání trestného činu nedovedení daně dle § 240 TZ je třeba úmyslného zavinění dle § 13 odst. 2 TZ.

²⁹ HORÁK, Milan. Obcházení zákona, skutečný obsah právních úkonů a zneužití práva ve vztahu k daňovému plánování. Praha, 2012. Diplomová práce. Univerzita Karlova v Praze. Právnická fakulta. Vedoucí práce JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Zneužitím práva je potom: „situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takové chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené“³⁰. Sankci za zneužití práva představuje neposkytnutí ochrany soudem, tedy nepřiznání nároku zneužívající straně (daňovému subjektu) nebo potvrzení rozhodnutí správního orgánu (správce daně).³¹ Tento institut je možné použít například na případy neoprávněných odpočtů DPH, které zmiňuji níže.

Poslední a zároveň nejméně užívaný institut představuje **krácení daňové povinnosti jiným způsobem**. Nalezneme jej v § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů: „Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak nebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem“. Možná i kvůli neurčitosti a nesystematickému zařazení tohoto institutu je však lepší na něj pohlížet spíše jako na návod pro stanovení skutečného základu daně.³²

2.1.4. Některé trestněprávní aspekty

Kategorie vyhýbání se dani byla vytvořena především správními orgány a výše uvedené instituty jsou výtvorem správního soudnictví. Pouze jako nejzazší řešení (ultima ratio) bude v případech vyhýbání se dani dán podnět orgánů činným v trestním řízení, aby ho v případě potřeby stíhaly jako TČ *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* dle § 240 TZ, či TČ související.

Trestněprávní rovina daňové optimalizace přesahuje rámec této práce. Přesto si zde dovoluji upozornit na dva zajímavé aspekty. Tím prvním jsou odlišná teoretická východiska mezi správním a trestním právem. Z nich plynou rozdíly v podřazení protiprávního jednání pod výše uvedené instituty. O tom svědčí mj. i absence kategorie zneužití práva v doktrinární literatuře týkající se trestního práva.³³

³⁰ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 1995, Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 34-064-0177-5. str. 184.

³¹ PULKRÁBEK, Zdeněk. *Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2007. ISBN 978-80-86861-93-7. str. 148.

³² Rozsudek 2 Afs 177/2005 – 51 ze dne 8. února 2007.

³³ ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, Velké komentáře. ISBN 978-807-4004-285. 2. svazek, str. 2423; PŮRY, František. Zkrácení daně jako trestné čin: 2. část. *Daňový expert: odborný daňový časopis*. 2006, č.1, str. 27-31, bod 8.

Druhým aspektem je rozdílnost ve standardu ochrany práv jednotlivce v trestním řízení a ve správním řízení, jehož je daňové řízení speciálním druhem. Je neblahou skutečností, že v českém správním právu není nikde zakotven tak vysoký standard ochrany práv jednotlivce jako je tomu v trestním právu.

Nedostatek vyvažuje mezinárodní právo, konkrétně ustanovení čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Ačkoliv jednotlivcům výslovně poskytuje standard ochrany lidských práv a základních svobod pouze v řízeních souvisejících se spácháním trestného činu, je výkladem termín „trestný čin“ rozšířen i na jiné delikty, např. správní³⁴. Bylo by jistě zajímavé porovnat, jaká omezení z tohoto formálního rozdílu plynou a jak znesnadňují dokazování v trestním soudnictví, případně jej usnadňují v soudnictví správním.

2.2. Konkrétní daňové úniky v oblasti nepřímých daní

Úniky na poli nepřímých daní nejsou na území ČR ničím novým. V porevolučním období devadesátých let byly realizovány krácením spotřební daně u tzv. lehkých topných olejů. Dle tehdejší zákonné úpravy byla totiž v podstatě stejná komodita zdaněna různě v závislosti na uvedeném označení – lehký topný olej, na který se nevztahovala DS, nebo motorová nafta, na který se DS vztahovala. Stát tehdy dle odhadů přišel o cca 60 miliard Kč³⁵.

Po roce 2000 byly úniky často prováděny ředěním PHM. Tato praktika však byla po přistoupení do EU nahrazena dovozem nezdaněných PHM a s dalšími souvisejícími úniky na DPH³⁶. O stálé aktuálnosti tohoto problému pak svědčí jak medializované akce celní a daňové správy, tak legislativní aktivita posledních let.

K únikům samozřejmě nedochází pouze na území ČR. Způsob provedení těchto úniky je dokonce mnohdy podobný. V čem se však např. úniky na DPH v jednotlivých státech

³⁴ HENDRYCH, Dušan a kol. *Správní právo – obecná část*. 8. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, Právnícké učebnice (C. H. Beck). ISBN 978-80-7400-049-2. str. 406 - 413.

³⁵ IHNED. *Policie případ LTO odložila* [online]. 7. prosince 2014. Copyright © 1996-2013 Economia, a.s., Hospodářské noviny IHNED [cit. 12. 6. 2013]. Dostupné z: <http://zpravy.ihned.cz/c1-15321550-policie-pripad-lto-odlozila>.

³⁶ ADÁMKOVÁ, Alena. *Nový trik podvodníků: Dovoz nezdaněných pohonných hmot* [online]. 14. června 2006. Copyright © 1996-2013 Economia, a.s., Hospodářské noviny IHNED [cit. 12. 6. 2013]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-18249780-novy-trik-podvodniku-dovoz-nezdanenych-pohonnnych-hmot>.

liší, je komodita, pomocí které jsou většinou realizovány. V Portugalsku to jsou ryby, v Bulharsku a Rumunsku dřevo, v západních zemích je oblíbený kovový šrot či zlato³⁷. V ČR jsou však touto komoditou PHM. Než se dostaneme k únikům DPH, ke kterým dochází velice často právě při obchodování s PHM, popíši nejdříve některé jiné časté úniky v oblasti nepřímých daní.

2.2.1. Daňové úniky na DPH, včetně karuselových podvodů

Mezi ty úplně nejjednodušší daňové úniky patří např. **nabízení služeb s dvojitou cenou** plátcem DPH. Vyšší cena v sobě zahrnuje DPH, nižší nikoliv. Při dovážení zboží dochází často k únikům **deklarováním nepravdivých údajů** (např. hmotnosti, objemu...), na základě kterých může dojít ke krácení cla, DS a dokonce i DPH za předpokladu, že se použijí³⁸.

Sofistikovanější formou úniků jsou tzv. **karuselové podvody**, jinak také nazývané jako řetězcové či kolotočové. Dochází při nich k opakovanému importu a exportu malých a vysoce cenných předmětů. Klasickým příkladem jsou počítačové čipy a mobilní telefony.³⁹ Ke karuselovým obchodům ale dochází i při obchodování s PHM nebo řepkovým olejem.⁴⁰

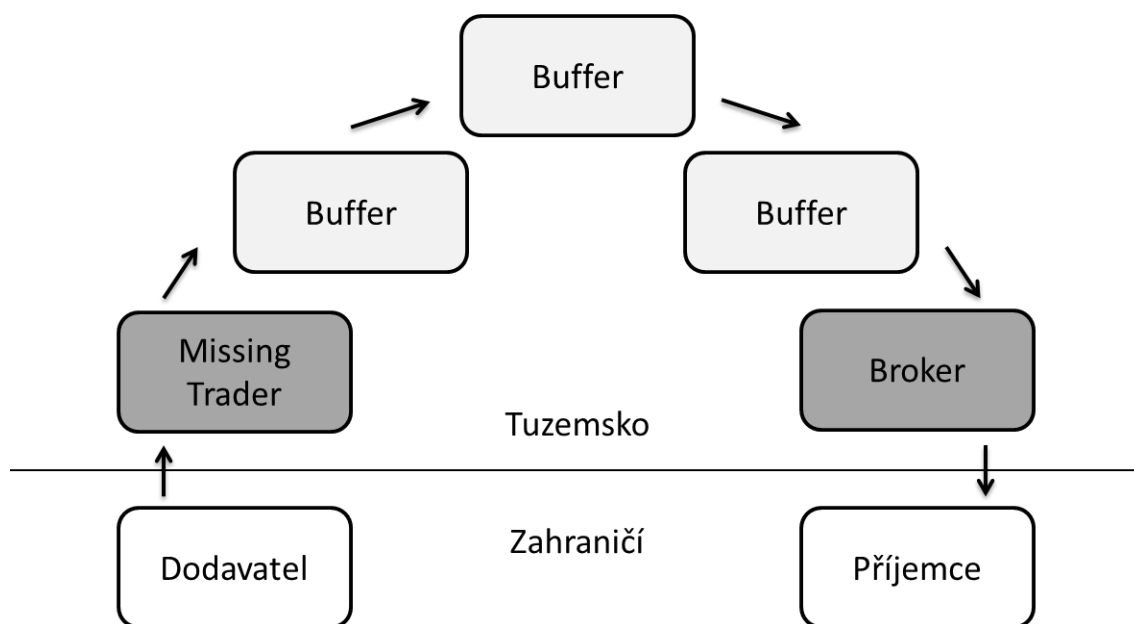
Podstatou karuselových podvodů je prodej zboží mezi několika předem dohodnutými společnostmi. Zásadní pro karuselový podvod je, že společnost poskytující plnění a povinná k uhrazení daně následně zanikne bez uhrazení daňové povinnosti. Tato společnost se označuje jako tzv. missing trader, nekontaktní osoba. Běžnou strukturu karuselového podvodu zobrazuje následující schéma:

³⁷ MIKULKA, Milan. *Česko musí jít v potírání daňových podvodů složitou cestou, tu jednodušší zamítla Francie* [online]. 8. března 2013. PETROLmedia © 2000 – 2013 [cit. 7. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.petro.cz/aktuality/archiv/2013/10/cesko-musi-jit-v-potirani-danovych-podvodu-slozitou-cestou-tu-jednodussi-zamitla-francie-2356.aspx>.

³⁸ ROLFOVÁ, Dana. *Daňové úniky u nepřímých daní*. Brno, 2010/2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. Katedra finančního práva a národního hospodářství. Vedoucí práce Ing. Eva Tomášková, Ph.D.

³⁹ OLIVER, James. *VAT scams hit UK taxpayers hard* [online]. 22. září 2006. © BBC. [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z: <http://news.bbc.co.uk/2/hi/business/5369776.stm#broker>.

⁴⁰ ŠTĚRBA, Radek. *Obchodníci s parfémami a řepkovým olejem připravili stát o 186 milionů* [online]. 8. února 2013. © Copyright 1999 – 2013 MAFRA a.s. [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/podvody-s-dani-pri-obchodu-s-parfemy-a-repkovym-olejem-ve-zline-p7o-krimi.aspx?c=A130208_142711_zlin-zpravy_ras.



Obrázek 2: Karuselový podvod

Nyní blíže k jednotlivým konstrukčním prvkům karuselového podvodu. Jak ukazuje obrázek výše, podvodu se většinou účastní tři druhy subjektů – **missing trader**, **broker**, **buffer**⁴¹. Nyní se budu blíže věnovat každému z nich a úloze, kterou při podvodu hraje.

Missing trader (dále jen „MT“) je subjekt který sám nezaplátí daňovou povinnost. Pro uskutečnění podvodu je klíčový. Ještě před zmizením, zánikem, totiž uskuteční plnění pro jiného příjemce. Tomu tak vznikne nárok na odpočet daně. Subjekt, kterému je plněno, tedy podstatně sníží svoji daňovou povinnost, nebo - v případě nadměrného odpočtu - mu bude dokonce státem jistá částka vyplacena.

Zájmem zúčastněných je uskutečňovat plnění s pokud možno co nejvyšší daňovou povinností a tedy i odpočtem. K tomu jsou obvykle využívány dvě základní možnosti. První představuje prodej zboží mezi propojenými subjekty. A to buď jednorázově, použitím metody daňového plánování nazývané jako „transfer pricing“, kdy sjednaná cena mezi dvěma či více daňovými subjekty se liší od ceny obvyklé, sjednané mezi nezávislými subjekty; nebo postupně, kdy při každém dalším článku prodeje dochází k postupnému navyšování ceny o DPH a tedy i k růstu celkové DPH. Právě tento model je preferován řetězcem buffer společností, o kterých se zmiňujeme níže.

⁴¹ KOŠTÁL, Lukáš. *Karuselové obchody u daně z přidané hodnoty*. České Budějovice, 2012. Diplomová práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. Ekonomická fakulta. Katedra účetnictví a financí. Vedoucí práce Ing. Václav Boněk.

Druhou možností představuje strukturování karuselového podvodu tak, aby na MT přecházela daňová povinnost při přijetí zdanitelného plnění. V tomto případě není daňovou povinností MT rozdíl mezi daní na výstupu a daní zaplacenou na vstupu, neboť MT státu odvádí jak daň na vstupu, tak daň na výstupu. Příkladem jsou plnění v režimu přenesení daňové povinnosti dle §§ 92a a násl. ZDPH. Dále k této situaci dochází např. u plnění, která jsou osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Dle §§ 63 a násl. ZDPH se jedná o dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země a jiná plnění⁴².

Ať už je vysoké DPH dosaženo jakýmkoliv způsobem, jen ve výjimečných případech jsou pro provedení karuselového podvodu použity fungující společnosti uskutečňující vlastní ekonomickou činnost. Většinou jsou MT kapitálové společnosti bez majetku či historie (často společnosti s ručením omezeným pro nižší základní kapitál), které byly vytvořeny ad hoc pro účely podvodu. Z těchto důvodů jsou označovány jako „**společnosti skořápkové**“. Tyto společnosti, které zboží pouze prodávají dále, vlastní jen finanční majetek, který je nutné k úspěšnému dokončení podvodu ze společnosti vyvést. Může se tak dít např. vyplacením na zahraniční bankovní účty do jurisdikce, ve které banky neposkytují informace o svých klientech.

Statutárním orgánem skořápkových společností jsou lidé bez jakýchkoliv znalostí v daném oboru nebo bez vzdělání vůbec. Říká se jim „**bílí koně**“. Jsou naverbováni z nejnižších sociálních vrstev a za úplatu v řádu tisíců Kč jsou tyto osoby ochotny poskytnout podpis či půjčit občanský průkaz. Ti, kteří danou PO přes nastrčené bílé koně skutečně ovládají, jsou po zániku MT správcem daně většinou neodhalitelní.

Při karuselovém podvodu prodává MT přijaté plnění dalšímu subjektu. Je jím skořápková společnost označovaná jako **buffer** – tlumič. Hlavním úkolem této společnosti je zahladit stopy mezi MT a brokerem, který má z celého podvodu prospěch⁴³. Pro snížení rizika, že správce daně spojitost mezi MT a brokerem přeci jen najde, je možné zapojit bufferů několik. Byť ve skutečnosti si mezi sebou buffer

⁴² HRUBÝ, Aleš. *Aktuální trendy celních a daňových podvodů*. CLO-DOUANE, měsíčník Celní správy České republiky. 2008, roč. 42, č. 7. ISSN 0323-0023. str. 16-19.

⁴³ CHALOUPKOVÁ, Lucie. *Karuselové podvody*. České Budějovice, 2012. Diplomová práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. Ekonomická fakulta. Katedra účetnictví a financí. Vedoucí práce Ing. Jiří Pšenčík, Ph.D.

společnosti pouze přeproductávají zboží, z daňového hlediska odvádějí daň ve výši rozdílu daně na výstupu a daně zaplacené na vstupu a jejich aktivity se jeví jako zcela zákonné. Z tohoto důvodu tvoří i vhodný rezervoár společností, ze kterých může být nově vytvořen MT po odhalení toho původního.

Pokud MT neprodá importované plnění buffer společnosti, nebo zboží bufferu prodá, ale ten ho dříve či později prodá standardně fungujícímu obchodníkovi, se kterým není dohodnut, končí celý podvod už zde. Nazýváme jej pak **missing trader fraud**⁴⁴. Oproti jiným případům zániku společnosti tak importér, MT, ochudí stát v podstatě o dvě DPH. Tu první představuje DPH na vstupu, kterou má platit za importované zboží, druhou potom obvyklá DPH na výstupu. Na dokončení podvodu v tomto případě může participovat zcela nevinná společnost. To vyvolává řadu problémů.

Například ve Spojeném království bylo správcem daně⁴⁵ do roku 2006 uplatňováno pravidlo, že nároky na odpočet DPH nebyly společnostem na konci řetězce uznávány, pokud transakce postrádaly ekonomické opodstatnění. Posouzení transakce bylo ponecháno správci daně a mnohdy se tak stávalo, že nárok na odpočet nebyl uznán ani nevinným společnostem. Neuznané částky dosahovaly i desítek milionů liber. Jednou takovou společností byla **Bond House System Limited**⁴⁶, která výše uvedené pravidlo napadla před Evropským soudním dvorem (dále jen „ESD“) poté, co jí správce dlužil £ 13 200 000 v neuznaných odpočtech. ESD v roce 2006 uznal nárok společnosti na proplacení uvedených prostředků a mnoha dalším nevinným společnostem tak otevřel bránu k uplatnění stejného požadavku.

U skutečných karuselových podvodů ale dojde k použití několika bufferů a následnému prodeji plnění společnosti vykonávající skutečnou ekonomickou činnost. Tuto společnost nazýváme **brokerem**. Broker plnění následně exportuje v režimu plnění osvobozeného od daně nebo přenesení daňové povinnosti a může vůči státu uplatnit nárok na vrácení daně zaplacené na vstupu. Z celého podvodu tedy tento subjekt těží nejvíce, neboť je mu vrácena uměle navýšená DPH.

⁴⁴ WIKIPEDIA. *Missing trader fraud* [online]. Wikipedia. [cit. 14. 6. 2013]. Dostupné z: http://en.wikipedia.org/wiki/Missing_trader_fraud#cite_note-1.

⁴⁵ HM Customs and Excise.

⁴⁶ Rozsudek ve spojené věci Bond House Systems Ltd (C-484/03) a další ze dne 12. ledna 2006.

Pro státní pokladnu je obzvláště bolestivé, že na začátku celého řetězce je MT, který DPH nikdy nezaplátil. Stát tedy vrací daň, kterou nikdy neobdržel a vykazuje ztrátu. Co je však ještě horší, exportované zboží se může vrátit a celý „kolotoč“, se všemi pro stát negativními důsledky, se může opakovat. Odtud tedy název „**kolotočové podvody**“.

U výše uvedených podvodů, při kterých jsou správci uváděny nepravdivé údaje, je rozpor se skutečností dohledatelný. Karuselové podvody jsou ale o to nebezpečnější, že jejich strůjci kladou důraz na prokazatelnost. Přitom může zboží zůstat ve sdíleném skladu a celá transakce je pouze papírová. O každém článku „kolotoče“ je vedena evidence s cílem předejít situacím, ve kterých správce daně brokerovi odmítne vyplacení daně na vstupu z toho důvodu, že k plnění nedošlo⁴⁷. Celý podvod, jehož výše v případě drahého zboží může dosahovat desítek milionů, tedy stojí na pouhém ztracení, schování MT. Proto je velice obtížné karuselovým obchodům zamezit.

Jednou z forem boje proti těmto únikům představuje systém **VIES**⁴⁸. Tento systém byl vytvořen pro výměnu informací pro účely DPH, především pro výměnu informací týkajících se mezinárodních transakcí. Správce daně přes něj může kontrolovat, zda bylo přeshraniční plnění přijato a zda je tedy osvobození od daně oprávněné. Dále systém uchovává informace o plátcích (např. daňové identifikační číslo), které si ostatní subjekty mohou ověřit.

Jako jeden z hlavních obranných mechanismů proti karuselovým podvodům je pak na území ČR s účinností od 1. dubna 2011 v § 109 ZDPH upraven institut **ručení za nezaplacenou daň**. Tento institutu přenáší odpovědnost na dodávající subjekt, který plní příjemci, který následně zanikne a neodvede daň, pokud dodavatel věděl nebo mohl vědět, že přispívá k daňovému úniku.

⁴⁷ KOŠTÁL, Lukáš. *Karuselové obchody u daně z přidané hodnoty*. České Budějovice, 2012. Diplomová práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. Ekonomická fakulta. Katedra účetnictví a financí. Vedoucí práce Ing. Václav Boněk.

⁴⁸ VAT Information Exchange System. Elektronický systém, který umožňuje přenos informací týkajících se registraci k DPH v rámci EU (tzv. ověřování platnosti DIČ k DPH). Systém zároveň přenáší informace o intrakomunitárních dodáních zboží. Informace o intrakomunitárních dodáních zboží uvádějí plátcí DPH v souhrnných hlášeních. Společně s informacemi ohledně registrace k DPH jsou do systému vkládány jednotlivými daňovými správami. Více informací na:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html?locale=cs.

Cílem ručení za nezaplacenou daň bylo jistě také omezit řetězení buffer společností, kterého bylo využíváno pro navýšení daňového úniku. U těchto společností je totiž možné se zavedením ručení zkoumat, zda o úniku vědět měly nebo mohly. Zákonem č. 502/2012 Sb., tzv. technickou novelou ZDPH, o které pojednávám níže, byla působnost institutu ručení za nezaplacenou daň dále rozšířena.

2.2.2. Daňové úniky na spotřebních dani

S úniky DPH, ke kterým dochází při obchodování s PHM, souvisí i úniky na DS, především pak daňové úniky u minerálních olejů. Stejně jako v případě DPH je zde stát ochuzován o velké částky. Tyto úniky také negativně ovlivňují obchod s PHM, když se na trh dostávají nezdaněné PHM a eliminují poctivou konkurenci.

Typickým příkladem daňového úniku v této oblasti je **nezákonný dovoz** předmětu daně - minerálních olejů⁴⁹. Za zdůraznění stojí, že do základu pro DPH se započítává právě i výše cla a DS. Krácení jednotlivých složek má proto multiplikační efekt. Při nezákonném dovozu se tak může „dovozce“ vyhnout jak clu, tak DS a DPH. Pokud k nezákonnému dovozu dochází v celní unii EU, pak pouze dvěma posledně uvedeným povinnostem.

Vybrané výrobky lze nezákonně dovézt **zcela bez dokladů**. Pokud bude takový dovoz odhalen, mohou být zboží a popřípadě i dopravní prostředek, ve kterém je dováženo, v souladu s § 42 ZDS na místě zajištěny a následně mohou propadnout státu. O aktuálnosti tohoto způsobu provedení daňového úniku svědčí i mediálně zviditelněné kauzy zabavení nezdaněných PHM⁵⁰.

K nezákonnému dovozu může docházet i **zneužitím firmy jiné společnosti**, která, na rozdíl od dovozce, má povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků dle §§ 13 nebo 22 ZDS. Další možností představuje založení skořápkové společnosti, která získá

⁴⁹ POLICIE ČR. *Další daňové úniky v souvislosti s PHM - Společná tisková zpráva Policie ČR a Celní správy ČR* [online]. © 2010 Policie ČR [cit. 29. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/dalsi-danove-uniky-v-souvislosti-s-phm.aspx>.

⁵⁰ Např. při akci HRABAL bylo celní správou zabaveno cca 1,4 milionů litrů motorové nafty, která byla na území ČR dopravena 2 600 tun vážícím a 550 metrů dlouhým vlakem z Běloruska. GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ CEL, *Tisková zpráva celní správy České republiky* [online]. © 2009 Generální ředitelství cel [cit. 29. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/2011/Stranky/pri-akci-hrabal-bylo-zabaveno-pres-milion-litru-pohonnnych-hmot.aspx>.

všechna potřebná povolení a doveze vybrané zboží. Když má však podat daňové přiznání a zaplatit daň, stane se nekontaktní.

Stejně důsledky jako nezákonný dovoz má **podvodné ukončení přepravy** vybraných výrobků, které jsou přes území ČR pouze přepravovány. Místo země určení jsou do volného oběhu uvedeny už na území ČR a nedochází tedy k přiznání a zaplacení DS. S tím, jak se zdokonaluje systém **EMCS**⁵¹, je provádění takovýchto podvodů čím dál náročnější.

Téměř symetrický únik představuje **fiktivní vyvezení zboží**, které je ve skutečnosti prodáno na původním území, a to včetně daní. Dle § 14 odst. 1 písm. a) ZDS má navíc plátce po propuštění výrobků uvedených do volného daňového oběhu do režimu vývozu nebo do režimu pasivního zušlechťovacího styku nárok na vrácení daně, prokáže-li jejich výstup z území Evropského společenství. Dle ZDPH je na takový vývoz výrobků uplatňováno osvobození od daně s nárokem na odpočet. Znovu tedy dochází k úniku jak na DS tak na DPH.

Na začátku této kapitoly jsem uvedl úniky s lehkými topnými oleji. Proto si jistě zaslouží zmínku i další, ještě nedávno velice oblíbený, únik na DS. Ten spočíval **v obchodování se zbožím**, často s PHM, **v daňových skladech**, obzvláště ve skladu společnosti Čepro. Při prodeji z daňového skladu dalším odběratelům pak nebyla do základu započítána DPH ani DS. DS je přitom přibližně stejně vysoká, jako cena samotného benzínu. Úniky se tak pohybovaly v řádu stamilionů. Nyní již je takový postup v daňových skladech Čepra zakázán⁵².

Jiným únikem, ke kterému u DS dochází, je např. **zaměnění zboží s různou daňovou sazbou**. Typicky se tak děje zaměňováním topné nafty a nafty určené pro pohon

⁵¹ Excise Movement and Control System, Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební daní. Více informací na: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Stranky/default.aspx>.

⁵² ČTK. *Soud rozplétá petrolejářské daňové úniky za půl miliardy* [online]. 6. března 2012 © Copyright 1999 - 2013 MAFRA a.s. [cit. 29. 6. 2013]. Dostupné z: http://ostrava.idnes.cz/soud-rozpleta-petrolejarske-danove-uniky-za-pul-miliardy-p3e-/ostrava-zpravy.aspx?c=A120306_111726_ostrava-zpravy_jog,

ČTK. *Čepro zabojovalo s podvodníky* [online]. 23. září 2010. Copyright © 1996-2013 Economia, a.s., Hospodářské noviny IHNED [cit. 29. 6. 2013]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-46545280-cepro-zabojovalo-s-podvodniky-pocet-obchodujich-v-danovem-skladu-rapidne-klesl>.

motorů. K únikům DS může docházet i za použití **biopaliv**. A to překračováním maximálního podílu daňově zvýhodněné biosložky v palivu, nebo mícháním pohonných hmot s řepkovým olejem vyrobeným k jinému účelu, tedy nepodléhajícím spotřební dani.⁵³ Na podobném základě funguje i únik spočívající v míchání PHM s **minerálními oleji** osvobozenými od daně dle § 49 ZDS.

2.2.3. Daňové úniky související s obchodováním s pohonnými hmotami

Již dříve bylo uvedeno, že úniky v oblasti PHM představují z hlediska rozsahu nejzávažnější formu krácení DPH. Dle konzervativního odhadu bývalého ministra financí Kalouska zde stát ročně přichází o 5 – 8 mld. Kč⁵⁴. Úniky při obchodování s PHM jsou provedeny jedním z výše uvedených způsobů. Nejčastější se jedná o karuselové podvody a nezákonné dovozy PHM.

Vzhledem k výši úniků je pochopitelná snaha Ministerstva průmyslu a obchodu (dále jen “MPO“) a MF únikům zamezit změnou zákonů pro danou oblast podnikání. Tyto změny je možno rozdělit do dvou skupin. V té první jsou opatření pro **zlepšení výběru daní**. Sem bezpochyby patří i novelizace ZDPH, která zavádí možná až příliš tvrdé instrumenty pro zajištění daní. Příliš tvrdé z toho důvodu, že část úpravy je nyní napadána před Soudním dvorem Evropské Unie jako neeurokonformní. Ve druhé skupině jsou potom **strukturální opatření**, která výrazně mění podmínky pro podnikání s PHM. Konkrétně již byla navržena novela ZPHM, která zpřísnuje podmínky registrace distributorů, obojí viz níže.

2.2.4. Daňové úniky v oblasti energetických daní

Pouze pro úplnost zařazuji i úniky v oblasti DE. S PHM totiž významně nesouvisí a ani jinak jsem nezaznamenal, že by stát únikům v této oblasti čelil. Za zmínku snad stojí pouze úniky, ke kterým může docházet při použití zemního plynu osvobozeného od daně dle § 8 části 45. ZSVR k jinému účelu. Příkladem tohoto úniku by mohla být

⁵³ ROLFOVÁ, Dana. *Daňové úniky u nepřímých daní*. Brno, 2010/2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. Katedra finančního práva a národního hospodářství. Vedoucí práce Ing. Eva Tomášková, Ph.D.

⁵⁴ KALOUSEK, Miroslav. *Kalousek: Daňový únik u pohonných hmot odhadujeme v objemu 5 až 8 miliard ročně* [online]. 15. května 2013 Copyright © 2009-2013 TOP 09 [cit. 12. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.top09.cz/co-delame/medialni-vystupy/kalousek-danovy-unik-u-pohonnych-hmot-odhadujeme-v-objemu-5-az-8-miliard-rocne-12923.html>.

deklarace plynu jako PHM pro plavby po vodách a jeho skutečné použití pro pohon soukromých rekreačních plavidel, který od DE osvobozen není.

3. Boj proti únikům v oblasti nepřímých daní

Daňové zákony podléhají častým změnám. To snižuje přehlednost daňového systému v dané zemi a zvyšuje administrativní náročnost podávání daňového přiznání. V ČR, která se v žebříčku Světové Banky umísťuje na dně žebříčku sestaveného dle času potřebného pro vyplnění daňového přiznání obchodních společností za uplynulý rok, to platí obzvláště⁵⁵.

V následující části se proto zaměřím především na ty změny, které mají za cíl předejít daňovým únikům v oblasti nepřímých daní, nebo alespoň omezit jejich výši. Tyto změny jsou řazeny chronologicky podle oblastí postupně na změny DPH, DS a DE, a to v souvislosti s novelou, kterou byly do právního řádu zakotveny. Důraz je přitom kladen na ty instituty, které mají zamezit únikům při obchodování s PHM.

3.1. Novelizace zákona o DPH

ZDPH není z hlediska časté novelizace zákonů žádnou výjimkou. Ode dne nabytí účinnosti 1. dubna 2004 byl tento zákon změněn již téměř čtyřicetkrát. V následující části se však zaměřím pouze na **novely č. 47/2011 Sb., č. 500/2012 Sb., a č. 502/2012 Sb.** Důvody k takovému postupu mám dva. Prvním je významná souvislost těchto novel s bojem proti daňovým únikům. Druhým je blízká souvislost časová – nejstarší část těchto novel nabyla účinnosti 8. března 2011.

3.1.1. Novelizace v roce 2011

Implementace některých opatření proti daňovým únikům obsažených ve Směrnici Recast byla ponechán na rozhodnutí členských států. V ČR tak byl do roku 2011 z palety opatření obsažených ve Směrnici využit pouze režim **přenesení daňové povinnosti** (tzv. **reverse charge**, o kterém se ještě zmíníme) při dodání zlata.

Ten nepostačoval pro zamezení únikům v jiných oblastech a navíc ani neodpovídal opatřením implementovaným v okolních zemích. Novela zákona **č. 47/2011 Sb.**, předložená MF, proto s účinností od 1. dubna 2011 implementovala některá další opatření původně obsažená ve Směrnici. Těmi byly především: i) **zavedení ručení**

⁵⁵ Ze stránek Světové Banky – Doing Business. Data byla kompletována k prosinci 2011 a ČR se v kritériu „čas potřebný pro vyplnění daňového přiznání za uplynulý rok“ se 413 hodinami umístila např. za Sýrií (336 hod), Čínou (338 hod) a Iránem (344 hod). Více na: <http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>.

za daň; a ii) **rozšíření přenesení daňové povinnosti** na příjemce u některých dalších plnění.

Ručení za daň implementované do § 109 ZDPH z článku 205 Směrnice zakotvilo ručení příjemce zdanitelného plnění v případě taxativně uvedených důvodů. O úspěchu tohoto institutu při potírání daňových úniků svědčí podstatné rozšíření důvodů pro ručení novelou ZDPH č. 502/2012 Sb., o které pojednávám níže. Procedurální aspekty ručení jsou upraveny v §§ 171 a 172 DŘ.

Režim **přenesení daňové povinnosti** a okruh výrobků, na které se vztahuje, upravený v §§ 92a a násl. ZDPH, byl pak implementací článku 199 Směrnice Recast. Jak název institutu napovídá, článek u vybraných výrobků a uvedených plnění umožňuje přenesení daňové povinnosti z plátce - dodavatele na plátce - odběratele. Cílem je zamezit neoprávněným daňovým odpočtům. Výčet výrobků, na které se režim vztahuje, byl rozšířen ze zlata⁵⁶ na šrot a odpad, včetně zpracování, dle přílohy č. 5 ZDPH; emisní povolenky; a poskytování stavebních nebo montážních prací s odloženou účinností od 1. ledna 2012.

Za politováníhodné je třeba označit v předchozí kapitole zmíněné nezavedení přenesení daňové povinnosti u dodání benzínu nebo nafty. Takové přenesení daňové povinnosti je v boji proti daňovým únikům považováno za nejúčinnější⁵⁷. Směrnice takový postup neumožňuje a ČR pro tento účel nebyla udělena výjimka, byť o ni v roce 2009 zažádala. Taková výjimka musí být totiž schválena všemi členskými státy a Francie ji odmítla z obavy před tím, že podvody s PHM se přesunou z ČR do jiných zemí. Ochrana vnitřního trhu EU byla v tomto případě upřednostněna před ochranou trhu s PHM v ČR.

⁵⁶ V této souvislosti uvádím rozhodnutí NSS 9 Afs 73/2008-162 ze dne 22. ledna 2009 týkající se daňových úniků společnosti PRIMOSSA a.s.. Ta jako jeden z hlavních tuzemských vývozců zlata uplatňovala za vývoz zlata od roku 2002 pravidelně odpočty daně ve výši cca. 10 mil. Kč. Aktivita společnosti byly správci daně podezřelé a později ve vytýkacím řízení zjistil, že některé dodávky zlata společnosti, na které následně uplatňovala odpočet, vůbec neproběhly. Za uvedené zdaňovací období březen 2004 tak byla společnost doměřena vlastní daňová povinnost ve výši téměř 2 mil. Kč. Byť se nejedná o malou částku, je zanedbatelná vůči několika miliardám, které státu ucházejí v souvislosti s daňovými úniky při obchodování PHM.

⁵⁷ MIKULKA, Milan. *Česko musí jít v potírání daňových podvodů složitou cestou, tu jednodušší zamítla Francie* [online]. 8. března 2013. PETROLmedia © 2000 – 2013 [cit. 7. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.petro.cz/aktuality/archiv/2013/10/cesko-musi-jit-v-potirani-danovych-podvodu-slozitou-cestou-tu-jednodussi-zamitla-francie-2356.aspx>.

Hlasy volající po zavedení tohoto institutu však přesto neutichly a nejsilněji jsou slyšet z řad samotných dodavatelů pohonných hmot. Útěchou jim budiž alespoň změny nově zavedené do ZDPH novelou č. 502/2012 Sb. Byť účinnost v novele zakotvených opatření proti daňovým únikům je sporná, vyvolávají tato opatření alespoň menší kontroverzi než ta připravovaná v novele ZPHM. Naději na zavedení přenesení daňové povinnosti u dodání PHM pak představuje níže zmiňovaný Quick Response Mechanismus, který připravuje EU.

3.1.2. Novelizace v roce 2013

K 1. lednu 2013 nabyly účinnosti dvě novely ZDPH – zákon č. 500/2012 Sb. a zákon č. 502/2012 Sb. Zatímco první uvedená novela souvisí se snižováním schodku veřejných rozpočtů a v ZDPH mění především zařazení zboží podléhajícího snížené sazbě a výši samotných daňových sazeb, druhá novela, často označovaná jako „technická“ zavádí některá nová opatření proti únikům na DPH.

Novely však v médiích koncem roku 2012 vynikaly zejména z jiného důvodu. Tím byl komplikovaný legislativní proces a s ním spojená nejistota ohledně výše sazby DPH platné od začátku roku 2013. Poté, co byl návrh zákona č. 500/2012 Sb. Senátem zamítnut a návrh zákona č. 502/2012 Sb. vrácen Poslanecké sněmovně s pozměňovacími návrhy, byly nakonec oba návrhy schváleny Poslaneckou sněmovnou a podepsány prezidentem v šibeniční lhůtě 21. prosince 2012.

Daňová sazba tak byla zvýšena o jeden procentní bod na 15 % v případě snížené sazby a na 21 % v případě sazby základní⁵⁸. Mezi oficiální důvody zvýšení daňové sazby byly uváděny potřeba financování důchodové reformy a výplat současných důchodů, dále pak snaha udržet schodek státního rozpočtu na původně plánované úrovni i přesto, že HDP se nevyvíjí dle odhadů MF⁵⁹. Tato zvýšení přichází po nedávném zvýšení snížené sazby z 10 % na 14 %, které proběhlo k 1. lednu 2012.

⁵⁸ EK vytýkala ČR příliš široké použití snížené sazby daně u zdravotnických prostředků. Z toho důvodu se uvažovalo o změně ZDPH a sjednocení sazby daně ve výši 17,5 % od 1. ledna 2013. Nakonec byly dětské pleny a některé zdravotnické prostředky podřazeny pod základní sazbu daně a zákonem č. 500/2012 Sb. byla snížena i základní sazba daně zvýšena o jeden procentní bod.

⁵⁹ AKTUÁLNĚ.CZ. *Zvýšení DPH pro rok 2013, sazby daně z přidané hodnoty* [online]. 2. ledna 2013 1999 – 2013 © centrum holdings [cit. 20. 6. 2013]. Dostupné z: <http://wiki.aktualne.centrum.cz/finance/zvyseni-dph-sazba-dan-z-pridane-hodnoty/>.

Kromě změny výše daňové sazby a změny v zařazení některého zboží do snížené sazby, které zavedl zákon č. 500/2012 Sb. však „technická novela“ změnila úpravu stávajících institutů a zavedla některé nové. Důvodová zpráva tyto změny řadí do následujících kategorií:

- 1) změny v pravidlech **fakturace**, vystavení a uchování dokladů, zrovnoprávnění dokladů v listinné a elektronické podobě, nové definování věrohodnosti původu daňového dokladu, neporušenosti jeho obsahu a jeho čitelnosti. Jedná se o změny vyplývající ze Směrnice Rady 2010/45/EU;
- 2) změny při **určení místa plnění při poskytnutí služby**, vyplývající ze Směrnice Rady 2008/8/ES a z prováděcího Nařízení Rady (EU) č. 282/2011;
- 3) změny v **definici plátců a identifikovaných osob** a navazující **změny v registraci** a zrušení registrace těchto osob;
- 4) **ostatní změny**, převážně související se zpřesněním textu v návaznosti na platné změny směrnice;
- 5) změny reagující na zkušenosti z praxe, ze **správy daně**, a legislativně technické změny.

Do poslední kategorie patří i **změny navržené z důvodu boje proti daňovým únikům**. Jedná se především o následující:

- i) zavedení **povinnosti podávat daňová přiznání elektronicky** (tato změna navazuje na změny v oblasti fakturace);
- ii) rozšíření povinnosti vést **evidenci údajů** pro daňové účely;
- iii) zavedení **měsíčního zdaňovacího období** u nově registrovaných plátců a změna pravidel týkajících se změny zdaňovacího období;
- iv) změna postupu správce daně při zrušení registrace plátce při **závažném porušení povinností plátce** související se změnou koncepce plátce a identifikovaných osob;
- v) zavedení institutu tzv. **nespolehlivého plátce** s pravidly pro publikaci seznamu takových plátců, včetně pravidel pro **ručení příjemce plnění** za daň nezaplacenou nespolehlivým plátcem.

Zvláště poslední položka představuje výrazné rozšíření institutu ručení za nezaplacenou daň, který ZDPH obsahuje až od 1. dubna 2011.

Důvodová zpráva dále výslovně uvádí, že některé instituty byly do návrhu zařazeny po **vnějším připomínkovém řízení**. To probíhalo mj. formou jednání mezi správou daně a podnikatelskými subjekty, a to např. v rámci pravidelných jednání stálé meziresortní pracovní komise k obchodování s PHM. Jde o:

- 1) rozšíření podmínek ručení příjemcem plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem zavedením povinnosti **uvádět v přihlášce k registraci účty** používané pro ekonomickou činnost;
- 2) zavedení **povinnosti ručení za DPH oprávněného příjemce** a provozovatele daňového skladu v souvislosti se vznikem povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň;
- 3) zajištění větší právní jistoty při aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti při poskytnutí **stavebních nebo montážních prací**.

V následující části nejdříve zmíním hlavní instituty zavedené nebo pozměněné novelou. Řadit je budu podle umístění v ZDPH. Později se zaměřím na fungování institutů souvisejících s daňovými úniky a s obchodováním s PHM.

V § 4 odst. 4 ZDPH nově umožňuje použít pro **přepočet cizí měny** kromě kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB také poslední směnný kurz zveřejněný ECB. Jedná se o implementaci změny článku 91 Směrnice Recast provedené Směrnicí 2010/45/EU. Změna je bez výraznějších praktických dopadů.

V § 4a ZDPH nově upravuje **obrat pro účely DPH** samostatně. Dříve byl tento institut upraven v části týkající se osob osvobozených od uplatňování daně. Jedná se o změnu vítanou především z hlediska přehlednosti zákona. Vymezení tohoto institutu je totiž pro DPH klíčové. V souvislosti s obratem bylo uvažováno o snížení limitu pro povinnou registraci plátce z 1 milionu Kč na 750 tisíc Kč. Tato změna nakonec nebyla schválena. Stále se ale uvažuje o jejím zavedení v roce 2014.

Ačkoliv stát snížením hranice pro výběr DPH získá další cenný příjem, kterým může být kryt své výdaje⁶⁰, je nepochybné, že svými kroky výrazně zvýší administrativní náklady nejen těm subjektům, které se nově stanou plátcí, ale i správci daně. U nových plátců, kteří již nyní často hlídají svoje činnosti před „spadnutím do režimu DPH“ potom dojde buď ke snížení ekonomické aktivity⁶¹ (za předpokladu, že čistý zisk dosažený při obratu 250 tisíc Kč nepokryje náklady spojené s nově vzniklými povinnostmi odvádět DPH), nebo minimálně ke zvýšené motivaci ke krácení daní. Na obhajobu této změny je třeba uvést, že DPH, jako nepřímá daň, má stále menší distorzní efekty než daně přímé.

Se snížením výše obratu souvisí **zkrácení délky zdaňovacího období**. Kvůli souvislosti s výší obratu změnu uvádím zde, byť ZDPH ji upravuje v § 99. Na rozdíl od obratu byla tato změna schválena s účinností od 1. ledna 2013. Pro nově registrované plátce stanoví povinné měsíční zdaňovací období. Plátcí splňující podmínky uvedené v § 99a odst. 1 ZDPH (nejpodstatnější podmínkou je nepřekročení obratu 10 000 000 Kč za bezprostředně předcházející kalendářní rok), si přitom mohou vybrat zdaňovací období čtvrtletní.

Zkrácení zdaňovacího období působí i v boji proti daňovým únikům. Výrazně totiž omezuje délku období, kterou měl dříve kvartální plátcé k přípravě a realizaci daňového úniku. Pokud je postup dobře připravený, může jej samozřejmě aplikovat i na společnost s měsíčním zdaňovacím obdobím. Tedy stejně jako dříve může firmu používat jen několik týdnů a poté z ní udělat prázdnou skořápku. Ostatně životnost „skořápkových“ společností se v roce 2012 pohybovala mezi 14 až 30 dny⁶². Takový postup je však podstatně nákladnější, neboť delikvent musí častěji střídat obchodní společnosti, a klade vyšší nároky na připravenost delikventa.

Zkrácení zdaňovacího období dále předchází různým kombinacím výše uvedené situace. Pro ilustraci uvádím karuselový podvod, při kterém odběratel každý měsíc uplatňuje odpočty daně na vstupu, zatímco dodavatel s čtvrtletním zdaňovacím obdobím daň ještě nezaplátil. Skutečnost, že stát se v tomto případě dostává průběžně do minusu,

⁶⁰ Po výrazném růstu začátkem minulého desetiletí se od roku 2009 skutečné výdaje stabilizovaly na hranici mírně nad 1150 mld. Kč ročně.

⁶¹ Nutno poznamenat, že ke snížení ekonomické aktivity dojde, ceteris paribus, se zavedením nebo zvýšením jakékoliv daně.

⁶² Příloha k č.j. MF- 121496/2012, ve které MF minimalizuje dopady připravované novely na trh s PHM, viz níže.

však není největším nebezpečím uvedené konstrukce. Tou je zánik dodavatelské společnosti, missing trader fraud, v jehož důsledku není odvedena žádná daň na výstupu poté, co byl odběratelem uplatněn odpočet daně na vstupu.

V tomto směru si nejsem zcela jist, zda je zachování možnosti čtvrtletního zdaňovacího období, byť jen za splnění určitých podmínek, vhodné. Neeliminuje totiž zcela prostor pro výše popsany daňový únik. K němu může docházet stále. A to buď okamžitě, nákupem registrované skořápkové společnosti s čtvrtletním zdaňovacím obdobím (předpokládejme, že trh s takovými společnostmi existuje, např. že jsou takové společnosti nabízeny jako tzv. „shelf companies“), nebo, v delším horizontu, založením společnosti, která první dva roky téměř nebude ekonomicky aktivní (dle § 99a odst. 3 ZDPH pro kalendářní rok registrace a rok následující totiž nelze prodloužit zdaňovací období), následně ale o změnu požádá a bude zapojena do podvodných transakcí, nebo přeměnou buffer společnosti účastníci se karuselových podvodů, která nahradí MT po jeho odhalení.

Výše zmíněný scénář dává plně vyniknout nebezpečnosti konstrukce DPH. Stát nejenže v případě zániku dodavatele daň nevybere, ale dokonce může o některé své původní prostředky přijít, když je odběratelům vyplatí v rámci uplatnění nároku na odpočet. MF věří, že zkrácením délky zdaňovacího období získá v roce 2013 do veřejných rozpočtů navíc 100 mil. Kč, v roce 2014 pak 200 mil. Kč⁶³.

Osoba povinná k dani se dle § 6 ZDPH stává **plátcem o měsíc dříve** po překročení obrátu 1 milion Kč za posledních dvanáct měsíců, tedy od prvního dne druhého měsíce po překročení stanoveného obrátu. Oproti předchozí úpravě se jedná o zkrácení lhůty o jeden měsíc.

Změn doznala i koncepce osoby identifikované k dani, která je nově nahrazena institutem tzv. **identifikované osoby** podle §§ 6g – 6i ZDPH. Tou je osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně. Dále je identifikovanou osobou

⁶³ STRNADOVÁ, Barbora. *Boj o DPH hatí snahy omezit daňové úniky. Zastavil totiž vznik listiny neplatičů* [online]. 25. září 2012. Copyright © 1996-2013 Economia, a.s., Hospodářské noviny IHNED [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-58124550-boj-o-dph-hati-snahy-omezit-danove-uniky-zastavil-totiz-vznik-listiny-neplaticu>.

osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, pokud přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku (jedná se o poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží, nebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi) nebo pokud poskytne služby s místem plnění v jiném členském státě.

Pokud identifikované osobě vznikne po 1. lednu 2013 povinnost přiznat DPH u přeshraničních plnění nebo povinnost vykázat poskytnutí přeshraničních služeb s místem plnění v jiném členském státě, nemusí se registrovat jako plátce DPH. Stačí, že DPH bude vykazovat a odvádět formou souhrnných hlášení. Z tuzemských plnění nebude taková osoba DPH odvádět, ani nebude mít nárok na odpočet daně. Těm osobám povinným k dani, které se staly plátcí po 1. dubnu 2011, bylo umožněno v přechodném období tří měsíců po 1. lednu 2013 požádat o zrušení registrace.

Mezi nejvýraznější změny patří ty, které se týkají **daňových dokladů**. Nejen, že je nyní nově možné vystavit zjednodušené daňový doklad pro bezhotovostní úhrady do 10 000 Kč včetně daně, papírové a elektronické doklady jsou nyní rovnocenné. Věrohodnost původu daňových dokladů, čitelnost a neporušitelnost jejich obsahu je nyní možné prokázat i jiným způsobem, než elektronickým podpisem nebo značkou. Jako slabinu je třeba hodnotit, že zákon tento alternativní způsob neuvádí.

K završení změn týkajících se fakturace dojde 1. ledna 2014. Od tohoto data budou muset všichni plátcí DPH, s výjimkou FO s obratem do 6 milionů Kč, podávat daňová přiznání elektronicky. Náklady na pořízení technického vybavení umožňujícího podání daňových přiznání elektronicky si přitom plátcí mohou dát do daňových nákladů.

Důchodová reforma je do ZDPH zakomponována v dílu osmém týkajícím se osvobození od daně bez nároku na odpočet daně. Tento režim se za splnění jistých podmínek týká penzijních produktů (důchodového spoření a doplňkového penzijního spoření) a zprostředkovatelské činnosti spojené s těmito produkty.

O co usilovněji se však stát snaží vytvořit příznivé podmínky pro subjekty nabízející produkty v oblasti důchodové reformy, o to horlivěji řadí některá plnění, která dříve dani nepodléhala, mezi plnění nově dani podléhající. To je případ prodloužení lhůty od kolaudace nebo od prvního užívání, v průběhu které podléhá **převod staveb, bytů**

a nebytových pozemků DPH. Tato lhůta byla dříve tříletá. Novelou byla v § 56 ZDPH prodloužena na pětiletou a přiblížila se tak blíže svému vzoru - článku 12 odst. 2 Směrnice Recast. Možnost plátce uskutečnit převod jako zdanitelné plnění i po uplynutí lhůty byla zachována.

Změna délky lhůty souvisí i se změnou obsahu § 77 ZDPH. Ačkoliv úpravy tohoto paragrafu jsou převážně technického charakteru, zavádí i věcnou změnu týkající se korekčního mechanismu vyrovnání odpočtu daně. U tohoto mechanismu bude ve specifických případech nově možné prolomit obecnou tříletou lhůtu pro uplatnění odpočtu daně dle § 73 odst. 3 ZDPH. Takovým případem jsou např. **spekulativní převody staveb, bytů a nebytových prostor.**

Ty jsou po uplynutí výše uvedené pětileté lhůty osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně. Přesto u takového převodu již plátce mohl oprávněně uplatnit nárok na odpočet daně, protože předpokládal, že při jejich následném převodu uplatní daň. Pokud k takovému převodu nedojde a převod následný bude osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně, je plátce povinen již uplatněný nárok na odpočet daně vyrovnat. A to podle § 77 odst. 3 ZDPH dokonce i po uplynutí obecné 3-leté lhůty pro uplatnění odpočtu zakotvené v § 73 odst. 3 ZDPH. V tomto případě tedy stát zamezuje daňovým únikům vzniklým neopodstatněným uplatněním odpočtu.

Novela u některých dalších plnění posiluje postavení správce daně a zároveň zvyšuje jistotu daňových subjektů. V § 92e ZDPH upřesňuje text zákona, když u **režimu přenesení daňové povinnosti vedle stavebních prací nově uvádí práce montážní**⁶⁴. Vzhledem k obtížím spojeným s aplikací režimu přenesení daňové povinnosti v tomto případě pak zákonodárce v druhém odstavci zavádí domněnku⁶⁵, pro kterou se uplatní režim reverse charge.

⁶⁴ Byť o věcnou změnu se nejedná, neboť „stavební práce“ podle klasifikace produkce (CZ-CPA) zahrnují i práce montážní.

⁶⁵ Domnívám se, že nejde o právní fikci, jak uvádí důvodová zpráva, ale o nevyvratitelnou domněnku. V případě fikce totiž fingujeme stav, který neexistuje, nebo dokonce ani existovat nemůže. V případě domněnky se oproti tomu bez bližších důkazů domníváme, že stav odpovídá realitě. V daném případě se jedná o domněnku nevyvratitelnou, neboť případné vyvrácení domněnky pro její nesoulad se skutečností zákon neupravuje.

Domněnka a uvedený režim se použijí, pokud plátce, který poskytl stavební nebo montážní práce, v souvislosti s těmito pracemi uskutečnil zdanitelné plnění, na které vystavil daňový doklad bez výše daně, na který uvedl, že „daň odvede zákazník“ (dle § 29 odst. 2 ZDPH tedy aplikoval režim přenesení daňové povinnosti) a příjemce plnění doplnil výši daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. V tomto případě se má za to, že příjemce plnění jedná ve shodě s poskytovatelem.

Nově se ZDPH inspirovalo DŘ a zavedlo pro některé případy možnost požádat GFŘ o vydání **závazného posouzení**, zda se jedná o zboží, u kterého se použije režimu přenesené daňové povinnosti či nikoliv.

Povinnost uvádět v přihlášce k registraci plátce nově **čísla všech svých účtů používaných pro ekonomickou činnost** u poskytovatelů platebních služeb upravuje § 96 ZDPH. Mezi přihlášenými čísly účtů může osoba povinná k dani určit ta, která budou správcem daně zveřejněna v registru plátců a identifikovaných osob způsobem umožňujícím dálkový přístup. Oznamit čísla účtů používaných k ekonomické činnosti, jejich změnu a zveřejnění může plátce učinit prostřednictvím samostatného formuláře.

Přechodná ustanovení novely (čl. II, body 9. a 10.) upravila povinnost registrovat čísla účtů používaných pro ekonomickou činnost i pro osoby, které již byly plátcí. Ty musely do dvou měsíců od účinnosti novely, tedy do 1. března 2013, nahlásit účty svým správcům daně. Pokud tuto povinnost nesplnily, správce daně zapsal všechny účty uvedené v původní přihlášce k registraci.

Zavedení této povinnosti navazuje na níže zmíněné rozšíření institutu **ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň** dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH. V kombinaci s ručením má zabránit vyvádění finančních prostředků ze společností do daňovou správou nepostižitelných oblastí⁶⁶.

Změny doznaly i **podmínky vedení evidence** dle §§ 100 a 101a ZDPH. Aby byla kontrola oprávněnosti nároku na odpočet daně rychlejší a efektivnější, je plátcům stanovena povinnost vést u přijatých zdanitelných plnění, která použijí pro

⁶⁶ SEMERÁD, Pavel. *DPH v roce 2013: nejistota, změny, očekávání* [online]. 20. prosince 2012. PETROLmedia © 2000 – 2013 [cit. 22. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.petrol.cz/aktuality/archiv/2012/52/dph-v-roce-2013-nejistota-zmeny-ocekavani-2086.aspx>.

uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, údaj o daňovém identifikačním čísle osoby, která plnění uskutečňuje. Výjimkou jsou plnění, pro která byly vystaveny zjednodušené daňové doklady.

Plátce nebo identifikovaná osoba jsou dále povinni vést pro účely DPH veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání nebo souhrnného hlášení. Dle § 101a ZDPH se také rozšiřuje okruh případů, ve kterých je plátce povinen evidenci pro účely DPH vést. Nové povinnosti zvyšují administrativní náročnost vedení evidence zcela minimálně. To je vyváжено výrazně lepší informovaností správce daně při daňové kontrole. Zpětně je tak možné ověřit oprávněnost uplatněného odpočtu a jeho výše.

Vzhledem ke změně koncepce plátcovství byly nově upraveny následky pro případ, kdy plátce neplní své povinnosti. Tato situace byla dříve sankcionována zrušením registrace plátce. V nové úpravě se však někteří plátci, jejichž registrace byla zrušena, ale kteří dosahují požadovaného obratu, stávají dle § 6 ZDPH ex lege plátci znovu. Jako řešení byl proto přijat **institut tzv. „nespolehlivého plátce“** zakotvený v § 106a ZDPH. Informace o tom, že je plátce nespolehlivý, je volně přístupná na internetových stránkách Finanční správy⁶⁷. Označením podmnožiny plátců jako nespolehlivých pak vytváří jakýsi registr „rizikových“ subjektů.

Tento institut také do jisté míry navazuje na požadavek NSS „věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že [podnikatel] o podvodu věděl, či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl... Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby ... se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů“⁶⁸. Požadavek NSS je však z druhé strany omezován judikaturou SDEU chránící dobrou víru příjemců zdanitelných plnění⁶⁹.

Difamující označení „nespolehlivý plátce“ je zvoleno záměrně, aby byl posílen preventivní a represivní charakter tohoto institutu. Ten spočívá především v následcích,

⁶⁷ Informace je přístupná na daňovém portále elektronických služeb Finanční správy ČR: http://adisspr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/dpr/uvod.faces.

⁶⁸ Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 61/2010 – 215 ze dne 30. listopadu 2010.

⁶⁹ Rozsudek ESD ve spojené věci Optigen a další (C-354/03) ze dne 12. ledna 2006.

které označení plátce za nespolehlivého má. Mezi následky omezující nespolehlivého plátce patří, že si nemůže zvolit čtvrtletní zdaňovací období dle § 99a ZDPH. Mezi následky závažnější, s dopadem i na obchodní partnery, pak patří, že správce daně zveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup, zda daný plátce je či není nespolehlivý. Při přijetí zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce se příjemci, obchodní partneři, totiž stávají ručiteli za nezaplacenou daň z tohoto plnění dle § 109 odst. 3 ZDPH.

Kritériem, dle kterého se plátce stává nespolehlivým, je porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem. Vzhledem k dikci zákona tedy institut není omezen pouze na porušení povinností zakotvených v ZDPH a dle důvodové zprávy se vztahuje např. i na porušení povinností vyplývajících z daňového řádu. Takové porušení musí zároveň naplňovat kritérium závažnosti. Výklad tohoto kritéria bude ponechán na diskreci jednotlivým správcům daně. Předně by ale mělo být vykládáno tak, aby byl institut používán zejména na ta jednání, která souvisejí nebo mohou souviset s daňovými úniky. Aby bylo v praxi dosaženo jednotné interpretace a aplikace institutu, bude dále upřesňován výkladovými stanovisky GFŘ.

Ke zveřejnění skutečnosti, že správce daně je nespolehlivým, dochází po právní moci takového rozhodnutí. Tu rozhodnutí nabyde 15 dnů od jeho doručení, pokud proti němu plátce nepodá odvolání, které má odkladný účinek. Vzhledem k závažnosti následků, které označení plátce za nespolehlivého má, představuje úprava odvolání výjimku z obecné úpravy obsažené § 109 odst. 5 DŘ, která podání odvolání odkladný účinek nepřiznává. Ve zvláštních případech, kdy hrozí, že jednání plátce vede např. k významnému daňovému úniku, však může správce daně z důvodů zvláštního zřetele hodných odkladný účinek rozhodnutí o označení plátce jako nespolehlivého vyloučit dle § 106a odst. 3 ZDPH.

Ostatní plátcí namítají, že institut výrazně zvyšuje podmínky na ně kladené. Řešením by prý bylo stanovit finanční limit, od kterého k ručení dochází. Pro nižší platby by tedy

nebylo třeba blíže prověřovat obchodního partnera. O stanovení takového limitu uvažují GFŘ, MF a MPO⁷⁰.

Právě v oblasti **ručení** přitom ZDPH doznal největších změn. A to zavedením nového paragrafu § 108a upravujícího ručení oprávněného příjemce a rozšířením působnosti § 109 na případy, kdy příjemce zdanitelného plnění platí na jiný než zveřejněný účet, kdy přijímá plnění od nespolehlivého plátce a kdy odebírá PHM od neregistrovaného distributora. Změny § 109 navazují na nově zavedené povinnosti uvádět v přihlášce k registraci čísla účtů používaných pro ekonomickou činnost a na institut nespolehlivého plátce. Budu se jim věnovat postupně.

V § 108a ZDPH je nově upraveno **ručení oprávněného příjemce**. To vychází z článku 205 Směrnice Recast. Za nezaplacenou daň ručí ten oprávněný příjemce, kterému vznikla v souvislosti s přijetím výrobků, které podléhají DS, povinnost přiznat a zaplatit DS. Oprávněný příjemce ručí za DPH, která nebyla osobou, která zboží pořídila z jiného členského státu, zaplacená při dodání tohoto zboží třetí osobě. K ručení nedochází, pokud oprávněný příjemce prokáže, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně požadována, aby ověřil, že daň bude osobou, která toto zboží pořídila, řádně zaplacená.

§ 109 ZDPH rozšiřuje ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň na případy: kdy poskytovateli zdanitelného plnění poskytne bezhotovostní **úplatu na jiný účet**, než ten zveřejněný dle § 96 ZDPH; kdy v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění je o poskytovateli zveřejněno, že je nespolehlivým plátcem; dodání PHM distributorem PHM, pokud v okamžiku dodání není o poskytovateli zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je registrován jako distributor PHM dle ZPHM. Poslední uvedený případ navazuje na změny v ZPHM, ke kterým se vyjadřuji níže.

Zachována byla možnost plátce eliminovat riziko vzniku ručení formou tzv. **zvláštního způsobu zajištění daně**. Pokud se příjemce k tomuto kroku rozhodne, je vhodné, aby si

⁷⁰ JK. *Seminář na téma nespolehlivého plátce* [online]. 20. června 2013. PETROLmedia © 2000 – 2013 [cit. 20. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.petro.cz/aktuality/seminar-na-tema-nespolehliveho-platce-2697.aspx>.

nejprve tento postup smluvně ošetřil s poskytovatelem. Pokud tak neučiní, nárok poskytovatele, aby mu příjemce zaplatil částku ve výši daně, automaticky nezaniká⁷¹.

Institut **ručení za bezhotovostní úplatu poskytnutou na jiný účet** se hned od počátku potýká s komplikacemi. Tou první je odložení fungování tohoto institutu kvůli pochybení daňové správy. Registr plátců DPH sice od 1. dubna 2013 obsahuje některé údaje o zveřejněných číslech účtů, daňové správě se ale registr nepodařilo naplnit čísly účtů určenými ke zveřejnění. V době psaní této práce se tak na čísla uvedená v registru nedá spolehnout. Některé zveřejněné údaje jsou správné, jiné jsou nesprávné nebo neúplné⁷².

GFŘ na nastalou situaci zareagovalo 29. března 2013 vyhlášením generálního pardonu na uplatnění institutu ručení z důvodu úhrady na nezveřejněný účet. Institut by měl být plně funkční pro období od 1. října 2013⁷³. Do té doby je tedy zbytečné ověřovat čísla účtů v registru uvedená a to proto, že nemusí být správná, a s uhrazením na jiný účet nejsou prozatím spojené žádné následky. Daňová správa celou věc odůvodnila tím, že chce plátcům poskytnout dostatek času na seznámení se s novou úpravou...

Záměr zákonodárce omezit platby na nezveřejněné a nedohledatelné účty lze hodnotit pozitivně. I pokud však pomineme problémy spojené se spouštěním registru, vyvolávají další komplikace související s provedením tohoto záměru rozpaky. První komplikací představuje rekonstrukce soukromého práva. Aby vláda uvedla stávající daňové předpisy do souladu se změnami v soukromém právu, schválila dne 17. dubna 2013 odpovídající změnu daňových předpisů. Návrh zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva je v době psaní práce projednáván v Poslanecké sněmovně. Tento zákon však obsahuje i věcné změny týkající se institutu ručení z důvodu úhrady na nezveřejněný účet.

⁷¹ DRÁBOVÁ, Milena, HOLUBOVÁ, Olga, TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 4., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-657-8. str. 684.

⁷² BĚHOUNEK, Pavel. *Aktuálně ke změnám v DPH od 1. 1. 2013* [online]. 15. května 2013 © behounek.eu [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/novela-dph-2013/>.

⁷³ Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, č.j. 14 232/13/7001-21002-012287. Informace je dostupná z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2013_Informace_GFŘ_ruceni.pdf.

Jedna z navržených změn například omezuje rozsah ručení pouze na úhrady přesahující dvojnásobek částky 350 000 Kč, která je uvedena jako limit pro platby v hotovosti dle § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Toto ustanovení má zmírnit nepřiměřeně tvrdé dopady ručení při úhradě na jiný než ekonomický účet. Ohledně stanovení částky jako dvojnásobku limitu pro platby v hotovosti uvádí důvodová zpráva navrhovaného zákona, že při převodu vyšších částek bude muset být plnění rozloženo minimálně do tří dnů. Takto dlouhý časový horizont pro úhradu za zdanitelně plnění má být dostatečně demotivující pro účelové rozkládání plateb.

Druhou závažnější komplikaci potom představuje skutečnost, že dle názoru některých daňových poradců a advokátů schválená úprava překračuje pravidla pro uplatňování daně v EU. Z tohoto důvodu také JUDr. Ondřej Lichnovský podal Evropské komisi stížnost na porušení evropského práva ze strany ČR⁷⁴. Jako hlavní problém české úpravy JUDr. Lichnovský vidí absenci zavinění pro vzniku ručení.

Pokud bude stížnosti vyhověno a současná úprava bude shledána neeurokonformní, institut čeká další novelizace. Bez ohledu na výsledek řízení před Evropskou komisí pak nelze časté změny institutu ručení příjemce zdanitelného plnění a nejistotu, kterou tyto změny vyvolávají, hodnotit kladně.

Pozitivně lze oproti tomu hodnotit provedení **ručení za daň nezaplacenou z plnění uskutečněného nespolehlivým plátcem**. Údaje o spolehlivosti/nespolehlivosti jsou o každém plátcí vedeny v registru plátců DPH, 16. května 2013 v něm byla uveřejněna informace o prvním nespolehlivém plátcí dne⁷⁵.

Co se účinnosti tohoto institutu v boji proti daňovým únikům týká, jsem však skeptický. Je to z toho důvodu, že mezi porušením daňové povinnosti a rozhodnutím správce daně s následným uvedením v seznamu nespolehlivých plátců může uplynout doba několika týdnů, ne-li měsíců. Hrozí tak například, že doba bude delší, než cyklus výše popsaných karuselových podvodů. Ten totiž trvá maximálně jedno čtvrtletí a tato délka se nyní

⁷⁴ Stížnost je dostupná z: <http://www.scribd.com/doc/131196552/Sti%C5%BEnost-Evropske-komisi>.

⁷⁵ FINANČNÍ SPRÁVA. *Finanční správa ČR zveřejní prvního nespolehlivého plátce v Registru plátců DPH 16. května 2013 (Tisková zpráva)* [online]. 15. května 2013 © GFŘ [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/financni_sprava_25545.html?year=0.

s měsíční splatností daně pravděpodobně zkrátí. Může se tak stát, že plátce provede daňový únik a zkrachuje, zmizí, ještě předtím, než bude označen za nespolehlivého.

3.2. Změny legislativy související s úniky při obchodování s PHM

Vedle změn ZDPH týkajících se ručení oprávněného příjemce, příjemce poskytujícího úhradu na nezveřejněný účet a příjemce plnění od nespolehlivého plátce, patří mezi hlavní změny v této oblasti zavedení **institutu ručení příjemce PHM od neregistrovaného distributora** v § 109 odst. 4 ZDPH. Než se k tomuto ustanovení dostanu, popíši nejdříve související vývoj týkající se ZPHM.

ZPHM byl od své účinnosti 1. září 2006 novelizován již několikrát. Budu se však opět zabývat pouze novelami reagujícími na nebo mající za cíl omezit daňové úniky. Takovou novelou je např. **zákon č. 91/2012 Sb.**, jehož důvodová zpráva mj. uvádí jako cíl „zavedení legislativní úpravy oblasti veškerého prodeje [PHM] mimo prodejů na čerpacích stanicích tak, aby se omezila možnost případných daňových úniků v této oblasti podnikání“. Hlavním prostředkem, jak tohoto cíle dosáhnout, mělo být zakotvení **registru distributorů PHM a povinné registrace distributorů PHM** v tomto registru. Obojí bylo upraveno v nových §§ 4 a 4a ZPHM s účinností od 21. dubna 2011.

Důvodová zpráva k novele dále uvádí, že neexistence evidence osob prodávajících PHM, neboť nákup a prodej PHM byl volnou živností, často vede k nákupu a prodeji PHM osobami bez příslušné kvalifikace a technického vybavení – bílými koni. Zavedení registru bude správci alespoň usnadněno aktivy takovýchto osob monitorovat. Na zavedení registru distributorů PHM umožňujícího dálkový přístup⁷⁶ navázala **povinnost provozovatelů čerpacích stanic a distributorů PHM nakupovat na území ČR PHM pouze od osoby zapsané v registru distributorů** dle § 4a odst. 7 ZPHM. Porušení této povinnosti se od účinnosti novely stalo správním deliktem upraveným v § 9 odst. 9 ZPHM a novela za něj uložila sankci do výše 5 000 000 Kč.

⁷⁶ K 1. červenci 2013 bylo v registru uvedeno cca 1860 distributorů. Seznam je dostupný z: <http://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/SpdInternet.aspx?act=findphm>.

Zákon č. 18/2012 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o Celní správě ČR, ustanovení § 4a odst. 7 ZPHM doplnil v tom smyslu, že nově je možné PHM nakupovat i od osoby zapsané v evidenci čerpacích stanic.

V době psaní práce byla Senátem schválena **poslanecká novela ZPHM, sněmovní tisk 883⁷⁷**, která zavádí do oblasti boje proti daňovým únikům na PHM dvě zásadní změny. Jsou jimi zavedení **20 mil. Kč kauce pro distributory PHM a stanovení požadavků odborné způsobilosti a trestní bezúhonnosti na distributory PHM**. Dále tato novela zavádí novou definici distributora PHM, nahrazuje ustanovení týkající se registrace distributorů PHM, zavádí nové podmínky pro distribuci pohonných hmot a mění živnostenský zákon zavedením koncesované živnosti „výroba a zpracování paliv a maziv a distribuce pohonných hmot.

Důvodová zpráva jako cíl novely stanovuje omezení trestné činnosti, daňových úniků, ke které dochází v souvislosti s obchodem s PHM. Tohoto cíle má být dosažena vytýčením nových parametrů a podmínek, při jejichž splnění bude osoba oprávněna zahájit a vykonávat činnost distribuce pohonných hmot. Povinnost složit 20 mil. Kč kauci, kterou Senátem schválená novela nově ukládá distributorům PHM, stejně jako některá další ustanovení novely, jsou však přinejmenším kontroverzní.

MF uvádí, že zavedení kauce zabrání karuselovým podvodům tím, že ztíží zakládání řetězců firem obchodujících s PHM. To kvituje generální ředitel **GFŘ Jan Knížek**, který argumentuje počtem subjektů zapojených v podvodném obchodování (nyní budou muset všechny tyto subjekty složit kauci), a hodnotou informací, které FAÚ získá analýzou zdroje peněz složených na kauci⁷⁸.

Argumenty obou výše zmíněných pánů se mi zdají nepřesvědčivé. Ano, zavedení kauce ceteris paribus sice ztíží zakládání řetězců za účelem podvodného jednání při karuselových podvodech, stejně tak ale ztíží založení společnosti poctivými obchodníky. Přitom není zdaleka jasné, jaký efekt převládne. Zvláště pak, když

⁷⁷ Dle informací poskytovaných Poslaneckou sněmovnou byl zákon doručen prezidentovi k podepsání 12. července 2013.

⁷⁸ ČTK. *Poslanci schválili milionové kauce pro obchodníky s pohonnými hmotami. Ti se chtějí soudit* [online]. 15. května 2013 Copyright © 1996-2013 Economia, a.s., Hospodářské noviny IHNEED [cit. 15. 6. 2013]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-59884720-novela-pohonne-hmoty-kauce-danove-uniky>.

argument počtem subjektů potřebných pro provedení daňového úniku je zcela lichý. Jak jsem vysvětlil výše, k provedení missing trader fraud stačí jediná společnost. K uskutečnění kompletního karuselového podvodu stačí při vynechání bufferu společnosti dvě.

Ano, je pravda, že na českém trhu působí oproti okolním zemím enormně **vysoký počet distributorů** benzínu a nafty⁷⁹. Předkladatelé však nikde neprokazují, že právě vysoký počet distributorů vede k nárůstu daňových úniků. Stejně tak jsem nikde nenašel přesvědčivou analýzu počtu společností, které jsou do karuselových podvodů s PHM obvykle zapojeny. Jistě by bylo vhodné, kdyby Celní správa poskytovala o tomto typu úniků více informací⁸⁰.

Z hlediska analýzy hospodářské soutěže pak zavedení kauce dle novely představuje **zvýšení nákladů na vstup**, které jsou vzhledem k regulaci odvětví a drahé technice již tak poměrně vysoké. Kauce tedy spíše **povede ke snížení konkurence a oligopolizaci odvětví**. Samotný předseda Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (dále jen „ÚOHS“), Ing. Petr Rafaj, uvedl, že „[zavedení kauce představuje] dobře prolobbované uzavření trhu ve prospěch velkých hráčů“⁸¹.

Když pomineme, že menší počet obchodníků v daném odvětví obvykle vede k vyšší přírážce a k vyšším cenám, za jistých předpokladů platí, že menší počet subjektů také zvyšuje udržitelnost kartelu, který se kromě protisoutěžního jednání může domluvit i na daňových únicích a jiném podvodném jednání. Novela by tak mohla mít zcela opačné účinky.

Předseda **Společenství čerpacích stanic** (dále jen „SČS“), pan Ivan Indráček, k novele uvádí, že „v důsledku zavedení kauce bude trh s PHM ovládnut kartelem dvou či tří nejsilnějších firem“. V tomto duchu SČS návrh zákona soustavně kritizuje, byť ze začátku bylo shovívavější a i přes kritiku vyjádřilo návrhu novely podporu. Udělalo tak

⁷⁹ Jak je uvedeno výše, k 1. červenci 2013 je v registru cca 1860 subjektů. V okolních střeoevropských zemích se číslo pohybuje nejvýše ve stovkách.

⁸⁰ V dokumentu Informace o činnosti Celní správy ČR za rok 2011 z června 2012 jsem žádné doplňující informace nenašel. Slovo karusel se pak v celém dokumentu čítajícím 200 stran vyskytuje pouze dvakrát.

⁸¹ ŽIŽKA, Jan. *Pohonné hmoty: Boj proti podvodům, nebo likvidace konkurentů?* [online] 22. dubna 2013 © Léko Media Group, 2010 – 2013 [cit. 5. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.ceskapozice.cz/byznys/podnikani-trhy/pohonne-hmoty-boj-proti-podvodum-nebo-likvidace-konkurentu>.

prý proto, že „nechtělo bránit aktivnímu přístupu státní správy k řešení daňových úniků“⁸². Kauce byla v původním návrhu zákona také nižší – pouze 10 mil. Kč.

Podobně vysoká kauce totiž funguje např. v Maďarsku. V Estonsku, ke kterému je český systém kauce nejčastěji přirovnáván, je přitom institut kauce upraven značně odlišně. Neexistuje tam totiž celoplošná kauce, ale pouze kauce nařízená subjektům vykonávajícím činnost distributora PHM, která dosahuje v přepočtu pouze 2,5 mil. Kč. Kromě toho může finanční správa kauci odpustit a dokonce tak v 95 % činí⁸³. Část důvodové zprávy, která uvádí, že „[navrhovaná kauce] kopíruje podobné instituce z některých zemí EU, např. Francie, Estonska, Maďarska“ je proto přinejmenším zavádějící.

Přitom původně se opravdu uvažovalo o kauci ve výši 10 mil. Kč. Nedlouho po jednání MF s Českou asociací petrolejářského průmyslu a obchodu, společností KPMG a dalšími, které proběhlo 26. září 2012, však byla v průběhu 44. týdne roku 2012 výše kauce v připravované novele zvýšena na nynějších 20 mil Kč⁸⁴.

Podpora původnímu návrhu byla SČS vyjádřena ještě předtím, v Postoji představenstva SČS z 8. Října 2012⁸⁵. V něm kromě výše uvedené kritiky stojí, že model celoplošných kaucí je v rozporu se Směrnicí Recast, a že dle rozsudků SDEU nebude možné kauci použít na ochranu budoucího výběru DPH a kauce bude muset být vrácena dokonce i daňovému delikventovi. SČS bohužel žádný z těchto argumentů dále nerozvíjí. Schválená úprava novely pak stanovuje, že ze složené kauce budou uspokojeny nedoplatky distributora evidované u orgánů Celní správy ČR nebo u jiných správců daně.

SČS v Postoji představenstva dále navrhuje nahradit hotovostní kauci zcela **bankovní garancí** s argumentem, že banky budou schopny lépe zamezit vstupu bílých koní na trh

⁸² INDRÁČEK, Ivan. *Tiskové prohlášení SČS k opatřením proti daňovým únikům* [online]. 11. května 2012 SČS [cit. 4. 6. 2013]. Dostupné z:

http://www.scs.cz/kcms_data/soubory/tiskove_prohlaeni-kauce.pdf.

⁸³ INDRÁČEK, Ivan. *Věc: připomínky Společenství čerpacích stanic k novele zákona 311/2006 o pohonných hmotách* [online]. 2. ledna 2013 SČS [cit. 8. 6. 2013]. Dostupné z:

http://www.scs.cz/kcms_data/soubory/pripominky_scs_k_novele_zakona_311.pdf.

⁸⁴ Konzultace s pracovníky GFŘ.

⁸⁵ INDRÁČEK, Ivan. *Podpora návrhu novely zákona č. 311/2006 Sb.* [online] 8. října 2012 SČS [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z:

http://www.scs.cz/kcms_data/soubory/postoj_scs_k_novele_zakona_o_phm.pdf.

a zapojování skořápkových společností do obchodů s PHM. Žadatel o bankovní garanci by také musel poskytovateli, bance, oproti vystavení bankovní garance poskytnout zajištění. Zatímco správce daně by se v případě daňového deliktu nemohl hojit kaucí, jak je naznačeno výše, měl by v případě bankovní záruky jistotu, že se může uspokojit ze zajištění.

Jak ale uvedla na jednáních s MF Česká bankovní asociace, mandatorní nahrazení kauce bankovní zárukou je problematické. Bankovní záruka by totiž mnoha subjektům působícím na trhu s PHM, především těm malým a nebonitním, vůbec nemusela být poskytnuta. Tyto subjekty by byly z trhu s PHM zcela vyloučeny. Uvedený problém je však pouhým projevem problému závažnějšího – mandatorní bankovní záruka by de facto udělila třetímu soukromoprávnímu subjektu (bance) moc nepřímo rozhodovat, zda jistý subjekt může v dané oblasti podnikat či nikoliv (schválením/neschválením záruky)⁸⁶. Je proto dobře, že institut bankovní záruky byl do novely zakomponován pouze jako alternativa ke složení kauce.

Za poznámku stojí i návrh SČS klást na odpovědnou osobu vyšší nároky z hlediska vzdělání a tak omezit nasazování tzv. bílých koní. Tento požadavek na odpovědné osoby je v novele, která nově zavádí **koncesovanou živnost** s předmětem podnikání „výroba a zpracování paliv a maziv a distribuce pohonných hmot“, obsažen. Přesto dle SČS daná úprava koncese prostor pro nasazování „bílých koní“ nezavírá, neboť stačí, aby požadavky na vzdělání byly splněny pouze odpovědným zástupcem nebo odpovědnou osobou⁸⁷.

Dle navrhovaného znění § 6d ZPHM však může odpovědný zástupce vykonávat svoji funkci vždy pouze pro jednoho distributora PHM. Ani zde tedy výtky SČS nejsou zcela opodstatněné. Přesto podpora novely ze strany SČS zcela vyprchala s odůvodněním, že „výše kauce nebyla prodiskutována se zástupci SČS“⁸⁸.

⁸⁶ Konzultace s pracovníky GFŘ.

⁸⁷ INDRÁČEK, Ivan. *Věc: připomínky Společenství čerpacích stanic k novele zákona 311/2006 o pohonných hmotách* [online]. 2. ledna 2013 SČS [cit. 8. 6. 2013]. Dostupné z: http://www.scs.cz/kcms_data/soubory/pripominky_scs_k_novele_zakona_311.pdf.

⁸⁸ AMSP ČR. *Zavedení celoplošných kaucí pro distributory pohonných hmot je likvidační pro drobné firmy (tisková zpráva)* [online]. 19. března 2013 AMSP [cit. 8. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.scs.cz/fuel.php?aid=198>.

To popírá MF s odkazem na jednání, které s panem Indráčkem a společností Čepro proběhlo ještě 9. dubna 2013⁸⁹. Dále MF uvádí, že novela byla podpořena celou řadou malých subjektů, které naopak po zavedení kauce dlouho volaly a které kritizují současný stav, za kterého je prý nemožné se na trhu udržet bez odebírání alespoň části nezdaněných PHM.

ÚOHS a SČS však zdaleka nejsou jedinými subjekty, které novelu kritizují. Z těch českých stojí za zmínku ještě **Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR** (AMSP). Kromě likvidačních efektů výše kauce zdůrazňuje především nekonceptnost zařazení podmínek vzdělání a praxe v oboru do živnostenského zákona⁹⁰.

K navrhované kauci se pak dne 28. května 2013 vyjádřila tiskovou zprávou dokonce i **UPEI**⁹¹. Uvedla v ní obavy nad dopady, které bude mít zavedení kaucí pro malé distributory, kteří jsou již nyní nejvíce postihováni daňovými podvody. Dále naznačila, že toto opatření není v souladu s pravidly hospodářské soutěže EU a s principy volného pohybu zboží a služeb.

Hodnocení navrhované novely není jednoduché. Oba tábory uvádí rozumné důvody ve prospěch i proti novele. Osobně se domnívám, že problém by si zasloužil podstatně hlubší analýzu. Tu se mi však nikde nepodařilo najít. Zároveň chápu, že nedostatek informací i kvalitní analýzy (týkající se jak karuselových podvodů, tak navrhovaných změn) v kombinaci se okolnostmi schvalování zákona (byť se jedná o zákon primárně spadající do gesce MPO, byl předložen skupinou několika poslanců a dále zastáván spíše MF než MPO) může u některých subjektů vyvolávat dojem, že se jedná o prolobbovanou novelu mající za cíl omezit na trhu konkurenci.

Pokud by ale hlubší analýza ukázala, že přemíra buffer společností opravdu je hlavním problémem, se kterým se Celní správa při odhalování daňových úniků s PHM potýká, potom by navrhovaná úprava jistě měla opodstatnění. I v takovém případě bych však na

⁸⁹ Konzultace s pracovníky GFŘ.

⁹⁰ PETROL. *Ne celoplošným kaucím na pohonné hmoty!* [online]. 20. března 2013 PETROLmedia © 2000 - 2013 [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z:

<http://www.petro.cz/aktuality/archiv/2013/12/ne-celoplosnym-kaucim-na-pohonne-hmoty-2403.aspx>.

⁹¹ The Union of European Petroleum Independents, Evropská asociace nezávislých petrolejářů.

základě nyní dostupných informací pravděpodobně považoval schválenou výši kauce - 20 mil. Kč – za příliš vysokou a protisoutěžní.

Zpráva UPEI kromě odsouzení kauce vítá závěry Evropské rady týkající se tzv. **Quick Reaction Mechanism** (dále jen „**QRM**“) z 22. května 2013. Tento mechanismus umožňuje libovolně zemi EU požádat o výjimku a zavést reverse charge pro obchod s komoditou, u které jsou prokázány rozsáhlé daňové úniky. Tato žádost již nebude podléhat souhlasu všech 28 členských států⁹². Mechanismus tedy otevírá prostor pro zavedení **reverse-charge pro obchod s PHM** poté, co nám v předchozích letech nebyl takový postup povolen. V tomto postupu vidí spásu ostatně i SČS.

Než dojde ke schválení QRM, budeme se muset spokojit alespoň s **ručením příjemce zdanitelného plnění, které spočívá v dodání PHM**. Tento institut je novelou č. 502/2012 Sb. nově upraven v § 109 odst. 4 ZDPH. Stanoví, že: „příjemce zdanitelného plnění, které spočívá v dodání PHM podle zákona upravujících PHM, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění není o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je registrován jako distributor PHM podle zákona upravujícího pohonné hmoty“.

3.3. Novelizace zákonů o spotřebních a energetických daních

Z novel ZDS v posledních letech, které bojují proti únikům na DS, zde zmíním ty nejdůležitější s účinností po 1. lednu roku 2010. Mezi ty patří implementace směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní, provedená zákonem **č. 59/2010 Sb.** Hlavním cílem této změny bylo poskytnout právní základ pro fungování **elektronického kontrolního systému na intrakomunitární dopravu výrobků** podléhajících DS, již výše zmíněného **EMCS**, který měl dle důvodové zprávy zamezit únikům v oblasti DS. Tento systém je založen na elektronických dokladech, urychluje formality a usnadňuje sledování dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od DS.

⁹² INDRÁČEK, Ivan. *Opět o krok blíže k reverse – charge u pohonných hmot (tisková informace SČS)* [online]. 24. května 2013 SČS [cit. 12. 6. 2013]. Dostupné z: http://www.scs.cz/kcms_data/soubory/tiskova_informace_scs-reverse_charge_u_phm.pdf.

Méně podstatnou novelu představuje zákon **č. 95/2011 Sb.**, kterým byla v ZDS nově stanovena povinnost **zajištění daně pro dopravu** metylesterů mastných kyselin určených k přimíchávání do pohonných hmot. Toto ustanovení učinilo ZDS více konzistentním a dále snížilo riziko ztráty a následného zneužití metylesterů, např. pro výrobu tepla nebo pro dopravu do jiného členského státu.

Proti riziku zneužití systému DS bojovala několika změnami i novela **č. 407/2012 Sb.** Subjektům dopravujícím vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně uložila novela nově znějícími §§ 24 odst. 2 a 25 odst. 2 ZDS povinnost hlásit předem všechna **potenciální místa přímého dodání**.

Doprava výrobků v tomto režimu z jiných členských států EU do ČR probíhá zejména mezi zahraničním a domácím daňovým skladem nebo mezi zahraničním daňovým skladem a domácím oprávněným příjemcem, na daňovém území ČR výhradně mezi dvěma daňovými sklady. V rámci urychlení obchodu však zákon povoluje dodat výrobky v tomto režimu přímo do skladu zákazníka nebo do různých provozoven daňových skladů. Takový postup však značně komplikuje kontrolu ukončení dopravy v režimu podmíněného osvobození. Uložením povinnosti předložit seznam adres přímého dodání správci daně by se kontrola měla zefektivnit.

Novela dále upřesnila podmínky uplatnění nároku na vrácení daně z ostatních benzinů spotřebovaných jinak než pro **pohon motorů nebo výrobu tepla**. Pojem spotřeba nebyl dříve jasně vymezen a k uplatnění nároku na vrácení daně docházelo i v případech, kdy byl benzín pouze lehce znečištěn a i nadále mohl být používán pro výrobu tepla nebo pohon motorů. Aby byl nedostatek úpravy napraven, byla § 56 odst. 5 ZDS nově subjektu uplatňujícímu nárok na vrácení daně uložena povinnost prokázat, že tento ostatní benzín nelze dále použít pro výrobu tepla nebo pohon motorů.

Další změna, která má za účel zvýšit efektivitu daňových kontrol a tak předcházet únikům se týká dokladů o dopravě. § 5 odst. 4 písm. b) ZDS tak nově ukládá povinnost na nich uvádět **adresu místa určení**, nebo, v případě, že to není možné, jiné údaje určující polohu místa určení.

Jak jsem uvedl v kapitole týkající se daňových úniků, na **DE** k únikům prakticky nedochází. Tomu odpovídá, že zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, nebyl od nabytí účinnosti dne 1. ledna 2008 v tomto směru významně novelizován.

3.4. Mezinárodní spolupráce orgánů daňové správy

Zavedení výše uvedených institutů do právního řádu České republiky je doprovázeno intenzivnější přeshraniční spoluprací mezi orgány daňové a celní správy. Na území EU je taková spolupráce pro předcházení a sankcionování daňových úniků souvisejících s volným pohybem osob a zboží nezbytná.

Základem pro spolupráci orgánů daňové správy na poli DS je zejména Směrnice Rady č. 77/779/EHS, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daních, některých spotřebních daní a daní z pojistného, a Nařízení Rady č. 2073/2004, o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní.

Tyto předpisy upravují nejen **podmínky spolupráce** mezi orgány daňové správy jednotlivých členských států, ale také postupy pro vzájemné **sdílení informací** o přeshraničním obchodu s výrobky podléhajícími DS. V oblasti DPH je tato spolupráce upravena Nařízením Rady č. 1798/2003, o správní spolupráci v oblasti DPH. Nařízení blíže upravuje následující formy spolupráce: výměnu informací, přítomnost v prostorách správních orgánů a účast na správním šetření, a souběžná kontrola.

Výše uvedené předpisy tvoří základ pro vyšetřování přeshraničních daňových podvodů v rámci EU. Rozšíření této spolupráce, pokud k nějakému dojde, však bude nejspíše pomalé. Při psaní práce jsem totiž nezaznamenal tendence pro další integraci v této oblasti. Alternativu k přeshraniční spolupráci mezi orgány daňové správy představuje spolupráce na úrovni organizací Europol a Interpol. Ty však budou využívány pouze pro odhalování těch nejzávažnějších daňových úniků.

Potřeba spolupráce daňových orgánů, nebo alespoň výdaje na její uskutečňování, by byly jistě omezeny celkovou **harmonizací DS a DPH**, tedy harmonizací včetně daňových sazeb. Ačkoliv by nevyloučila všechny daňové úniky, např. karuselové podvody by jí zůstaly netknuty, mohla by zamezit těm výše uvedeným daňovým

únikům, při kterých je nesouladu mezi daňovými systémy jednotlivých členských států zneužíván.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo přehledně shrnout daňové úniky, ke kterým v oblasti nepřímých daní dochází, a zhodnotit metody, jakými se proti nim bojuje. Za tímto účelem jsem v první části práce charakterizoval **nepřímé daně**, základy jejich fungování a zákonnou úpravu. Poukázal jsem přitom na vysokou míru harmonizace nepřímých daní v Evropské Unii.

Samotné **daňové úniky** jsou tématem druhé části práce. V ní se nejdříve teoreticky zabývám definicí daňového úniku a rozdílem mezi daňovým únikem, vyhýbáním se dani a daňovým plánováním. Přitom zmiňuji i některé trestněprávní aspekty problematiky daňových úniků. Následně přejdu ke konkrétním formám daňových úniků, ke kterým v České republice dochází.

Zaměřuji se na ty nejzávažnější, kterými jsou **nezákonný dovoz** bez odvedení spotřební daně a **karuselové podvody**. Ty jen na dani z přidané hodnoty dle odhadů každoročně dosahují kolem 15 mld. Kč. Ačkoliv jsou karuselové podvody uskutečňovány i v jiných státech Evropské Unie, liší se použitou komoditou. V České republice jí jsou pohonné hmoty. Právě v této oblasti vyvíjí český zákonodárce poslední dobou nejvyšší aktivitu.

Ve třetí části se věnuji **významným novelám zákonů**, které oblast nepřímých daní upravují. Proklamovaným cílem těchto novel je daňové úniky omezit. Za zdůraznění stojí novely zákona o dani z přidané hodnoty **č. 47/2011 Sb.**, která zavedla institut ručení za daň a rozšířila přenesení daňové povinnosti, a **č. 502/2012 Sb.**, která kromě jiného rozšiřuje ručení za daň a zavádí institut tzv. nespolehlivého plátce. Tato novela dále mění pravidla týkající se daňových dokladů a zpřísňuje podmínky vedení evidence. Jde o dobře míněnou úpravu, s potenciálem některé úniky omezit. Její provedení však není dokonalé. O tom svědčí mj. odložení fungování institutu ručení za platbu na jiný než ekonomický účet a stížnost proti tomuto institutu podaná Evropské komisi.

Se změnami daňových zákonů souvisí i **novela zákona o pohonných hmotách**, které se věnuji dále. Tuto novelu považuji za nevhodnou a obávám se, že zavedení **kauce ve výši 20 mil. Kč pro distributory pohonných hmot** povede k likvidaci malých distributorů. Současné argumenty navrhovatelů mě nepřesvědčily, že navrhované změny omezí rozsah daňových úniků, ke kterým v této oblasti dochází. Pokud by to

však prokázala hlubší analýza, mohlo by být zavedení kauce, byť pravděpodobně v menší výši, správným krokem. O nevhodnosti nyní navrhované úpravy svědčí také uvedená vyjádření ÚOHS, Společenství čerpacích stanic, Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR, a dokonce i Evropské asociace nezávislých petrolejářů. Všechny tyto subjekty zavedení kauce odmítají.

Nevhodnou shledávám i **vysokou frekvenci změn daňových zákonů**. Není s podivem, že umístění České republiky v žebříčku Světové Banky hodnotícím časovou náročnost vyplnění daňového přiznání právnickou osobou není příliš lichotivé. Byť tato administrativní náročnost vyvolaná častými změnami nemá vliv na provedení těch nejzávažnějších daňových úniků, jistě v plátcích nevzbuzuje důvěru a jistotu v daňový systém. Nadto klade vysoké nároky na správce daně. Oba tyto důsledky hodnotím z hlediska boje proti daňovým únikům jako výrazně negativní. Stejně tak hodnotím i zvyšování daňových sazeb, které zvyšuje motivaci úniky uskutečňovat.

V oblasti pohonných hmot vidím naději ve schválení tzv. **Quick Reponse Mechanismu** v Evropské Unii. Ten by pro oblast pohonných hmot umožnil zavést režim přenesení daňové povinnosti. Celkově se pak přikláním k **další harmonizaci** nepřímých daní a k **posílení mezinárodní spolupráce** orgánů daňových a celních správ.

Seznam zkratek

AMSP	Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR.
ČR	Česká republika.
DE	Daně energetické.
DPH	Daň z přidané hodnoty.
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
DS	Daně spotřební.
EK	Evropská komise.
EMCS	Excise Movement and Control System.
EU	Evropská Unie.
FAÚ	Finanční analytický útvar.
FO	Fyzická osoba.
GFŘ	Generální finanční ředitelství.
GŘC	Generální ředitelství cel.
MF	Ministerstvo financí.
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu.
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu.
MT	Missing trader.
NSS	Nejvyšší správní soud.
OČTŘ	Orgány činné v trestním řízení.

OZ	Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.
PHM	Pohonné hmoty.
PO	Právnícká osoba.
QRM	Quick Reponse Mechanism.
SČS	Společenství čerpacích stanic.
TČ	Trestný čin.
TZ	Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.
ÚOHS	Úřad pro ochranu hospodářské soutěže.
UPEI	The Union of European Petroleum Independents, Evropská asociace nezávislých petrolejářů.
ÚS	Ústavní soud.
VIES	VAT Information Exchange System.
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
ZDS	Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.
ZPHM	Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot.
ZSVR	Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Seznam obrázků

Obrázek 1: Kategorie daňové optimalizace	14
Obrázek 2: Karuselový podvod	21

Zdroje

Odborná literatura:

AGRAWAL, Kaushal Kumar. *Corporate tax planning*. 6. ed. New Delhi: Atlantic Publishers, 2008. ISBN 81-0917-269-0917-X.

BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB Petr, MARKOVÁ Hana a kol. *Finanční právo*. 6 upravené vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

BOGUSZAK, Jiří, ČAPEK, Jiří, GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-7357-030-0.

BONĚK, Václav, BĚHOUNEK, Pavel, BENDA, Václav, HOLMES, Alena. *Lexikon – Daňové pojmy*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5.

BROE, Luc De. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, Academic Council, 2008. ISBN 90-872-2035-9.

CLAUDE –MARTINEZ, Jean. *Daňový únik*. Praha: HZ Praha, 1995. ISBN 80-901918-3-5.

DRÁBOVÁ, Milena, HOLUBOVÁ, Olga, TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. Komentář. 4., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-657-8.

HENDRYCH, Dušan a kol. *Správní právo – obecná část*. 8. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, Právnícké učebnice (C. H. Beck). ISBN 978-80-7400-049-2.

HRUBÝ, Aleš. *Aktuální trendy celních a daňových podvodů*. CLO-DOUANE, měsíčník Celní správy České republiky. 2008, roč. 42, č. 7. ISSN 0323-0023.

JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné*. 2. vyd. Praha: Leges, 2010. ISBN 978-80-87212-49-3.

KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 1995, Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 34-064-0177-5.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualizované vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-205-2.

MERKS, Paulus. *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*. *Intertax*: European tax review. 2006, roč. 34, č.5.

MO, Phyllis Lai Lan. *Tax avoidance and antiavoidance measures in major developing countries*. 1. publ. Westport, Conn: Praeger, 2003. ISBN 15-672-0577-1.

PULKRÁBEK, Zdeněk. *Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2007. ISBN 978-80-86861-93-7.

PŮRY, František. *Zkrácení daně jako trestné čin: 2. část*. Daňový expert: odborný daňový časopis. 2006, č.1.

ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, Velké komentáře. ISBN 978-807-4004-285. 2. svazek.

VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka, VÍTKOVÁ, Jana. *Daňový systém ČR 2004 aneb učebnice daňového práva*. 7. vyd. Praha: 1 VOX, 2004. ISBN 80-86324-42-7.

Soudní rozhodnutí:

Nález ÚS č. 251/2008 Sb. ze dne 20. května 2008.

Rozsudek ESD ve spojené věci Optigen a další (C - 354/03) ze dne 12. ledna 2006.

Rozsudek NSS 2 Afs 177/2005 - 51 ze dne 8. února 2007.

Rozsudek NSS 9 Afs. 73/2008 - 162 ze dne 22. ledna 2009.

Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 61/2010 - 215 ze dne 30. listopadu 2010.

Rozsudek SDEU ve věci Finanzamt Lüdenscheid proti Christel Schriever (C - 444/10) ze dne 10. listopadu 2011.

Rozsudek ve spojené věci Bond House Systems Ltd a další (C - 484/03) ze dne 12. ledna 2006.

Internetové zdroje:

ADÁMKOVÁ, Alena. *Nový trik podvodníků: Dovoz nezdaněných pohonných hmot* [online]. 14. června 2006. Copyright © 1996-2013 Economia, a.s., Hospodářské noviny IHNED [cit. 12. 6. 2013]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-18249780-novy-trik-podvodniku-dovoz-nezdanenych-pohonnnych-hmot>.

AKTUÁLNĚ.CZ. *Zvýšení DPH pro rok 2013, sazby daně z přidané hodnoty* [online]. 2. ledna 2013 1999 – 2013 © centrum holdings [cit. 20. 6. 2013]. Dostupné z: <http://wiki.aktualne.centrum.cz/finance/zvyseni-dph-sazba-dan-z-pridane-hodnoty/>.

AMSP ČR. *Zavedení celoplošných kaucí pro distributory pohonných hmot je likvidační pro drobné firmy (tisková zpráva)* [online]. 19. března 2013 AMSP [cit. 8. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.scs.cz/fuel.php?aid=198>.

BĚHOUNEK, Pavel. *Aktuálně ke změnám v DPH od 1. 1. 2013* [online]. 15. května 2013 © behounek.eu [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/novela-dph-2013/>.

ČTK. *Čepro zabojovalo s podvodníky* [online]. 23. září 2010. Copyright © 1996-2013 Economia, a.s., Hospodářské noviny IHNED [cit. 29. 6. 2013]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-46545280-cepro-zabojovalo-s-podvodniky-pocet-obchodujich-v-danovem-skladu-rapidne-klesl>.

ČTK. *Poslanci schválili milionové kauce pro obchodníky s pohonnými hmotami. Ti se chtějí soudit* [online]. 15. května 2013 Copyright © 1996-2013 Economia, a.s., Hospodářské noviny IHNED [cit. 15. 6. 2013]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-59884720-novela-pohonne-hmoty-kauce-danove-uniky>.

ČTK. *Soud rozplétá petrolejářské daňové úniky za půl miliardy* [online]. 6. března 2012 © Copyright 1999 - 2013 MAFRA a.s. [cit. 29. 6. 2013]. Dostupné z: http://ostrava.idnes.cz/soud-rozpleta-petrolejarske-danove-uniky-za-pul-miliardy-p3e-ostrava-zpravy.aspx?c=A120306_111726_ostrava-zpravy_jog.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Finanční správa ČR zveřejní prvního nespolehlivého plátce v Registru plátců DPH 16. května 2013 (Tisková zpráva)* [online]. 15. května 2013 © GFŘ [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/financni_sprava_25545.html?year=0.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Údaje o výběru daní* [online]. Copyright © Ministerstvo financí, skupina Generální finanční ředitelství [cit. 22. 6. 2013]. Dostupné z:

<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0>.

GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ CEL. *Tisková zpráva celní správy České republiky* [online]. © 2009 Generální ředitelství cel [cit. 29. 6. 2013]. Dostupné z:

<http://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/2011/Stranky/pri-akci-hrabal-bylo-zabaveno-pres-milion-litru-pohonných-hmot.aspx>.

IHNED. *Policie případ LTO odložila* [online]. 7. prosince 2014. Copyright © 1996-2013 Economia, a.s., Hospodářské noviny IHNEED [cit. 12. 6. 2013]. Dostupné z:

<http://zpravy.ihned.cz/c1-15321550-police-pripad-lto-odložila>.

INDRÁČEK, Ivan. *Jak to bude s kaucemi?* [online] 21. února 2013 PETROLmedia © 2000 -2013 [cit. 8. 6. 2013]. Dostupné z:

<http://www.petrol.cz/aktuality/archiv/2013/8/jak-to-bude-s-kaucemi-2294.aspx>.

INDRÁČEK, Ivan. *Opět o krok blíže k reverse – charge u pohonných hmot (tisková informace SČS)* [online]. 24. května 2013 SČS [cit. 12. 6. 2013]. Dostupné z:

http://www.scs.cz/kcms_data/soubory/tiskova_informace_scs-reverse_charge_u_phm.pdf.

INDRÁČEK, Ivan. *Podpora návrhu novely zákona č. 311/2006 Sb.* [online] 8. října 2012 SČS [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z:

http://www.scs.cz/kcms_data/soubory/postoj_scs_k_novele_zakona_o_phm.pdf.

INDRÁČEK, Ivan. *Tiskové prohlášení SČS k opatřením proti daňovým únikům* [online]. 11. května 2012 SČS [cit. 4. 6. 2013]. Dostupné z:

http://www.scs.cz/kcms_data/soubory/tiskove_prohlaeni-kauce.pdf.

INDRÁČEK, Ivan. *Věc: připomínky Společenství čerpacích stanic k novele zákona 311/2006 o pohonných hmotách* [online]. 2. ledna 2013 SČS [cit. 8. 6. 2013]. Dostupné z: http://www.scs.cz/kcms_data/soubory/pripominky_scs_k_novele_zakona_311.pdf.

JK. *Seminář na téma nespolehlivého plátce* [online]. 20. června 2013. PETROLmedia © 2000 – 2013 [cit. 20. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.petrol.cz/aktuality/seminar-na-tema-nespolehliveho-platce-2697.aspx>.

KALOUSEK, Miroslav. *Prezentace - Boj proti daňovým únikům* [online]. 19. května 2011. © Ministerstvo financí [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/TZ_2011-05-19_Boj-proti-danovym-unikum.pdf.

KUČEROVÁ, Dagmar. *Změny DPH roku 2013 pod lupou* [online]. 14. ledna 2013 Copyright © 2007 – 2013 Internet Info, s.r.o. [cit. 6. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-dph-roku-2013-pod-lupou/>.

MIKULKA, Milan. *Česko musí jít v potírání daňových podvodů složitou cestou, tu jednodušší zamítla Francie* [online]. 8. března 2013. PETROLmedia © 2000 – 2013 [cit. 7. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.petrol.cz/aktuality/archiv/2013/10/cesko-musi-jit-v-potirani-danovych-podvodu-slozitou-cestou-tu-jednodussi-zamitla-francie-2356.aspx>.

OLIVER, James. *VAT scams hit UK taxpayers hard* [online]. 22. září 2006. © BBC. [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z: <http://news.bbc.co.uk/2/hi/business/5369776.stm#broker>.

PETROL. *Ne celoplošným kaucím na pohonné hmoty!* [online]. 20. března 2013 PETROLmedia © 2000 - 2013 [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.petrol.cz/aktuality/archiv/2013/12/ne-celoplosnym-kaucim-na-pohonne-hmoty-2403.aspx>.

POLICIE ČR. *Další daňové úniky v souvislosti s PHM - Společná tisková zpráva Policie ČR a Celní správy ČR* [online]. © 2010 Policie ČR [cit. 29. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/dalsi-danove-uniky-v-souvislosti-s-phm.aspx>.

SEMERÁD, Pavel. *DPH v roce 2013: nejistota, změny, očekávání* [online]. 20. prosince 2012. PETROLmedia © 2000 – 2013 [cit. 22. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.petrol.cz/aktuality/archiv/2012/52/dph-v-roce-2013-nejistota-zmeny-ocekavani-2086.aspx>.

STRNADOVÁ, Barbora. *Boj o DPH hatí snahy omezit daňové úniky. Zastavil totiž vznik listiny neplatičů* [online]. 25. září 2012. Copyright © 1996-2013 Economia, a.s., Hospodářské noviny IHNED [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-58124550-boj-o-dph-hati-snahy-omezit-danove-uniky-zastavil-totiz-vznik-listiny-neplaticu>.

ŠTĚRBA, Radek. *Obchodníci s parfémami a řepkovým olejem připravili stát o 186 milionů* [online]. 8. února 2013. © Copyright 1999 – 2013 MAFRA a.s. [cit. 10. 6. 2013]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/podvody-s-dani-pri-obchodu-s-parfemy-a-repkovym-olejem-ve-zline-p7o-/krimi.aspx?c=A130208_142711_zlin-zpravy_ras.

TERRITORIAL INVESTMENT GROUP. *Příklady využití offshore firem* [online]. © 2003 – 2012 TERRITORIAL INVESTMENTS GROUP [cit. 25. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.danovyraj.cz/cz/priklady-vyuziti-offshore-firem-1404041431.html>.

WIKIPEDIA. *Missing trader fraud* [online]. Wikipedia. [cit. 14. 6. 2013]. Dostupné z: http://en.wikipedia.org/wiki/Missing_trader_fraud#cite_note-1.

ŽIŽKA, Jan. *Pohonné hmoty: Boj proti podvodům, nebo likvidace konkurentů?* [online] 22. dubna 2013 © Léko Media Group, 2010 – 2013 [cit. 5. 6. 2013]. Dostupné z: <http://www.ceskapozice.cz/byznys/podnikani-trhy/pohonne-hmoty-boj-proti-podvodum-nebo-likvidace-konkurentu>.

Jiné práce:

DVOŘÁK, Tomáš. *Daňové úniky v souvislosti s dovozem a vývozem zboží*. Brno, 2010/2011. Bakalářská práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. Obor právo a finance.

HOBZIK, Adam. *Daňové úniky v ČR*. Brno, 2010/2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. Katedra finančního práva a národního hospodářství.

HORÁK, Milan. *Obcházení zákona, skutečný obsah právních úkonů a zneužití práva ve vztahu k daňovému plánování*. Praha, 2012. Diplomová práce. Univerzita Karlova v Praze. Právnická fakulta. Vedoucí práce JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

CHALOUPKOVÁ, Lucie. *Karuselové podvody*. České Budějovice, 2012. Diplomová práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. Ekonomická fakulta. Katedra účetnictví a financí. Vedoucí práce Ing. Jiří Pšencík, Ph.D.

KOŠTÁL, Lukáš. *Karuselové obchody u daně z přidané hodnoty*. České Budějovice, 2012. Diplomová práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. Ekonomická fakulta. Katedra účetnictví a financí. Vedoucí práce Ing. Václav Boněk.

PEKÁR, Martin. *Nepřímé daně při provádění zahraničně obchodní činnosti*. Brno, 2009. Rigorózní práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. Katedra finančního práva a národního hospodářství.

ROLFOVÁ, Dana. *Daňové úniky u nepřímých daní*. Brno, 2010/2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. Katedra finančního práva a národního hospodářství. Vedoucí práce Ing. Eva Tomášková, Ph.D.

SEHNAL, Ondřej. *Karuselové obchody*. Brno, 2011/2012. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. Katedra finančního práva a národního hospodářství.

VALENTOVÁ, Zuzana. *Šedá ekonomika v teorii a v praxi*. Brno, 2011. Bakalářská práce. Masarykova univerzita. Ekonomicko-správní fakulta. Vedoucí práce Doc. Ing. Libor Žídek, Ph.D.

Shrnutí v českém jazyce

Název práce:

Boj proti únikům v oblasti nepřímých daní

Abstrakt:

Práce se věnuje boji proti únikům v oblasti nepřímých daní. Téma bylo vybráno z důvodu jeho aktuálnosti. O té svědčí medializované případy odhalených daňových úniků, jejich odhadovaný objem a zvýšená aktivita zákonodárce v této oblasti.

Práce je rozdělena do tří částí. V první části nejdříve popíší nepřímé daně obecně. Následně se věnují popisu jednotlivých nepřímých daní v České republice – daně z přidané hodnoty, spotřebních daní a energetických daní. Přitom stručně shrnují jejich historický vývoj, základní principy fungování a české i evropské prameny práva.

V druhé části se věnují problematice daňové optimalizace, konkrétně rozdílu mezi zákonnými a nezákonnými metodami minimalizace daňové povinnosti. Za tímto účelem blíže popíší kategorie daňového plánování, vyhýbání se dani a zkrácení daně. Zároveň upozorním na problémy spojené s rozlišováním těchto kategorií a na rozdílné vnímání kategorie vyhýbání se dani anglosaskými a kontinentálními správci daně.

Na teoretický základ naváží popisem některých konkrétních forem daňových úniků. Blíže se věnují nezákonnému dovozu a karuselovým podvodům, které dle odhadů Ministerstva financí připraví stát na dani z přidané hodnoty každý rok o přibližně 15 mld. Kč. Nejedná se však pouze o český problém, jak dokazujeme odkazem na rozsudek bývalého Evropského soudního dvora ve věci Bond House Systems Ltd. Co je však pro Českou republiku typické, je komodita, pohonné hmoty, která je ke karuselovým podvodům používána. Právě výše úniků souvisejících s obchodováním s pohonnými hmotami, která je odhadována mezi 5 až 8 mld. Kč ročně, vede zákonodárce ke změně úpravy této oblasti.

Změny daňové legislativy jsou předmětem třetí části práce. V ní nejdříve popíší nedávné změny zákona o dani z přidané hodnoty, které mají omezit daňové úniky. Jde především o rozšíření institutů přenesení daňové povinnosti a ručení za

nezaplacenou daň. Vzhledem k souvislosti úniků s obchodem s pohonnými hmotami pokračuji popisem navrhovaných změn zákona o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot.

Práce je zakončena závěrečným shrnutím. V něm se stavím za vyšší míru harmonizace nepřímých daní, včetně daňových sazeb, a hlubší mezinárodní spolupráci daňových správ. Oproti tomu nesouhlasím s navrhovanými změnami zákona o pohonných hmotách, konkrétně se zavedením 20 mil Kč kauce pro distributory pohonných hmot.

Při vypracování práce jsem čerpal zejména z odborné literatury, důvodových zpráv zákonů, internetových zdrojů a jiných studentských prací. Práce je především deskriptivní, přesto při posuzování uvedených změn zákonů používám analytických metod doplněných syntézou.

Klíčová slova:

nepřímé daně, daň z přidané hodnoty, spotřební daně, nezákonný dovoz, missing trader fraud, karuselový podvod, ručení za daň, přenesená daňová povinnost, nespolehlivý plátce, pohonné hmoty, kauce

Resume in English

Name of the Thesis:

Fight against Indirect Tax Evasion

Abstract:

Thesis is focused on fight against indirect tax evasion. This topic was selected because it is a current issue. This is evidenced by media coverage regarding revealed tax evasion schemes; total estimated volume of tax evaded and increased activity of legislator in this field.

The thesis is divided into three parts. In first part, I start with a general description of indirect taxes. I subsequently proceed with description of individual indirect taxes in the Czech Republic – value added tax, excise tax, and energy tax – and a brief summary of their evolution, main principles of functioning and their sources of law, both Czech and European.

In second part, I tackle the problem of tax optimization, in particular the difference between legal and illegal methods of lowering ones tax. For this purpose, I go into more detail in explaining differences between tax planning, tax avoidance and tax evasion. I also draw attention to problems related to distinguishing these categories and to how these are interpreted differently by tax authorities in Anglo-Saxon and Continental area.

After establishing theoretical background, I proceed by describing particular methods of evading tax, focusing mainly at illegal imports and carousel fraud, which, according to the Ministry of Finance, deprives Czech Republic of CZK 15 milliards each year. It is not, however, only Czech problem, as demonstrated by reference to European Court of Justice decision in Bond House Systems Ltd. What is typical for Czech Republic is the commodity used for carousel trades – propellant. It is the amount of tax evaded in dealing with propellants, estimated between CZK 5 to 8 milliards a year, that leads legislators to changes in this area.

Tax legislation amendments are discussed in third part. I first describe recent changes to Act on Value Added Tax designed to reduce amount of tax evaded. These are,

in particular, extension to reverse charge and guarantee for unpaid tax. Because of the connection to propellants, I proceed with describing proposed changes to Act on Propellants and Gas Stations.

The thesis is concluded with a summary where I endorse ideas of a more harmonized indirect taxation, including tax rates, and a deeper international cooperation of tax authorities. In contrast, I strongly disagree with changes proposed to Act on Propellants, in particular with the CZK 20 million surety on distributors of propellants.

In writing the thesis, my sources were mainly expert literature, explanatory memoranda for mentioned legislation changes, information available on internet, and other student theses. The thesis is mainly descriptive in nature, yet I use analytical methods and synthesis when reviewing mentioned amendments.

Keywords:

indirect taxes, value added tax, excise tax, illicit import, missing trader fraud, carousel fraud, guarantee for unpaid tax, reverse charge, untrustworthy payer, propellant, surety