

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

David Halbrštát

**Boj proti daňovým únikům v oblasti nepřímých
daní**

Diplomová práce

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

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 7. července 2014

Čestné 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 7. července 2014

David Halbrštát

Poděkování

Rád bych poděkoval doc. JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D za cenné rady při vedení této práce a připomínky k jejímu zpracování.

Obsah

Úvod.....	1
1. Vymezení základních pojmů.....	3
1.1. Daně	3
1.2. Nepřímé daně	5
1.2.1. Daň z přidané hodnoty	6
1.2.2. Spotřební daně.....	8
1.2.3. Energetické daně	9
1.3. Daňový únik.....	10
1.3.1. Pojmy související s daňovými úniky.....	11
1.3.2. Příčiny vzniku daňových úniků.....	14
2. Boj proti daňovým únikům	15
2.1. Nástroje boje v daňovém řádu.....	16
2.1.1. Vyhledávací činnost.....	17
2.1.2. Místní šetření.....	18
2.1.3. Daňová kontrola.....	19
2.1.4. Postup k odstranění pochybností.....	22
2.2. Další obecné nástroje	22
2.2.1. Daňová „Kobra“	23
2.2.2. Centrální registr účtů.....	27
2.2.3. Hlášení plateb do daňových rájů	35
2.3. Oblast DPH	36
2.3.1. Daňové úniky na DPH	36
2.3.2. Stávající nástroje boje v oblasti DPH.....	42
2.3.3. Přípravované nástroje boje v oblasti DPH	56
2.3.4. Nástroje boje v oblasti pohonných hmot.....	59
2.4. Oblast spotřebních daní.....	63
Závěr	66
Seznam zkratk	69
Seznam obrázků	70
Zdroje	71
Shrnutí v českém jazyce.....	82
Resume in English	84

Úvod

Diplomová práce se zabývá daňovými úniky v oblasti nepřímých daní. Jejím hlavním cílem je popsat a analyzovat možnosti boje proti těmto únikům, a to jak ty již stávající legislativou upravené, tak možnosti nové, které budou, či teprve mohou být v ČR zavedeny. Vzhledem ke značnému rozsahu zadané problematiky jsem se snažil ve své práci vytipovat a postihnout především stěžejní oblast, ve které dochází k nejzávažnějším negativním společenským jevům. Od začátku jsem pracoval s hypotézou, že takovou oblastí jsou daňové úniky na dani z přidané hodnoty.

K pochopení významu boje s daňovými úniky je nejprve nezbytné si uvědomit, že většina vyspělých západních ekonomik prošla v uplynulých letech obdobím hospodářské recese. Dopady měly všude společné znaky a to hospodářskou stagnaci, růst státního zadlužení i stoupající nezaměstnanost. Příčin těchto jevů je velmi mnoho a praxe potvrzuje, že univerzální recept k eliminaci jejich vlivů na národní ekonomiky neexistuje. Na základě zkušeností je zřejmé, že prostor pro razantní uplatňování konvenčních i nekonvenčních metod ze stran států k potlačení těchto vlivů je limitován mnoha faktory, především však růstem státního dluhu a s tím související výškou schodků státního rozpočtu. Jako efektivní se tak jeví snaha o potřebné navýšení příjmů státního rozpočtu a důslednou regulaci výdajů, zejména pokud by navyšovaly státní dluh.

Také česká ekonomika zaznamenala v minulých letech podobný vývoj, ovšem s mírnějšími dopady než v řadě jiných evropských zemí. Tento stav lze z části přičíst uplatňované restrikcii na výdajové straně státního rozpočtu. K nastartování ekonomiky je však třeba také dbát na zvyšování jeho příjmové strany. Příjmy státního rozpočtu České republiky pochází především z výběru daní, pojistného na sociálním zabezpečení a výběru jiných poplatků. Zde se nabízí několik variant. Jednou z nich je navýšení daňových sazeb, zde si však musíme být vědomi celé řady nepříznivých efektů, které taková opatření vyvolají. Další možností je zvýšení efektivity výběru daní. K tomu je nezbytné mimo jiné posílit roli kontroly, která by přispěla k plnění stanovených daňových povinností a umožnila jejich případné následné doměrování a vymáhání. A dále také optimalizovat činnost spočívající v monitorování potenciálních rizik, která

umožňuje včasné využití zajišťovacích instrumentů. Tuto oblast nazýváme bojem proti daňovým únikům, které členíme dle druhů daní na daňové úniky z daní přímých a z daní nepřímých.

Ve své práci jsem nejprve vysvětlil základní pojmy používané v oblasti zkoumané problematiky a následně jsem se zabýval popisem a analýzou nástrojů boje s daňovými úniky. K porozumění a zkoumání daných jevů jsem využil především v první části práce metodu deskriptivní, následně je využívána i metoda analytická spolu s občasnou komparativní metodou. K potvrzení správnosti stanovené hypotézy o největším vlivu daňových úniků na DPH jsem využil metodu dedukce. Své názory uváděné v této práci včetně doporučení jsem formuloval především s využitím metody indukce.

Během psaní této práce jsem jako zdroje využíval především zákony, jejich důvodové zprávy, odbornou literaturu, informace poskytnuté Ministerstvem financí, informace poskytnuté Generálním finančním ředitelstvím a dalšími složkami finanční správy, internetové zdroje a diplomové práce zabývající se obdobnou problematikou.

1. Vymezení základních pojmů

Pro správné uchopení tématu a zvládnutí zadání je důležité především komplexně porozumět dané problematice. Za tímto účelem je třeba nejprve prezentovat rozhodné základní pojmy a vymežit jejich význam. Zejména se jedná o pojmy „daně“ s důrazem na „daně nepřímé“, a vlastní pojem „daňový únik“. Vysvětlení uvedených pojmů, ale i celé řady ostatních, které s tématem souvisí, jsou věnovány následující části této kapitoly.

1.1. Daně

S pojmem „**Daň**“ se můžeme setkat napříč celým právním řádem České republiky. Lze uvést například Listinu základních práv a svobod (dále jen „**LZPS**“), Občanský zákoník, daňové zákony upravující jednotlivé daně a mnoho dalších právních předpisů. Legální definici tohoto pojmu nalezneme v ustanovení § 2 odst. 3 a 4. zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**DŘ**“), kde je zakotveno, že daní se pro účely DŘ rozumí zejména: „*peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek*“. Právní literatura se ovšem zpravidla nespokojí pouze s výše uvedenou zákonnou definicí a za účelem vymezení si vypomáhá výčtem dalších vlastností daně a jejich popisem. Obecně panuje shoda, že se jedná o platební povinnost, stanovenou zákonem, pro niž je typická neekvivalentnost, nenávratnost, zpravidla periodický charakter a neúčelovost, a jejíž stěžejní funkcí je zisk příjmů do veřejných rozpočtů na úhradu celospolečenských potřeb¹.

Platební povinností je nutnost zaplatit včas daň pod hrozbou sankce, z toho plyne, že se jedná o plnění nedobrovolné. Takovou sankcí je například povinnost uhradit úrok z prodlení v souladu s ustanovením § 252 DŘ.

Potřeba ukládat daně pouze na základě zákona vyplývá z ustanovení čl. 11 odst. 5 LZPS: „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“. Ústavodárce vědom si významného zásahu do vlastnického práva jedince zde stanovil požadavek vyšší právní síly pro právní předpisy, které daňovou povinnost nařizují.

¹ HENDRYCH, Dušan. *Právní slovník*. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, s. 89. Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1.

Nenávratnost daně značí skutečnost, že se nejedná o půjčku. Daňový poplatník nemá žádný nárok na to, aby mu odvedená daň byla někdy vrácena či mu alespoň bylo poskytnuto ekvivalentní protiplnění². Tímto se daně liší od poplatků, které slouží jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi³. V souvislosti se zaplacením poplatku tak je poplatníkovi na oplátku za jeho zdroje poskytnuto odpovídající protiplnění, v případě daní ovšem nic takového zaručeno není a podíl, jakým se jedinec účastní na veřejných příjmech, obvykle bude v hrubém nepoměru, tedy zcela neekvivalentní k plnění, která mu jsou poskytnuta z veřejných prostředků⁴.

Ve výše uvedeném výčtu vlastností daní je u periodického charakteru a neúčelovosti úmyslně použito slovo zpravidla, tyto vlastnosti totiž neplatí absolutně. Zejména opakující se charakter daní nelze generalizovat. Například daň z nabytí nemovitých věcí je typickou jednorázovou daní, vznik daňové povinnosti se u ní pojí s úplatným nabytím vlastnického práva, tedy se skutečnosti, která nastává běžně každý den pro mnoho daňových subjektů. Nicméně k jejímu opakování by bylo třeba vlastnické právo zcizit a později znovu nabýt. Donedávna se mezi jednorázové daně řadila i daň dědická a darovací, tyto však byly s účinností od 1. 1. 2014 v ČR zrušeny⁵. V souvislosti s přírodními katastrofami, ekonomickými a dalšími krizemi celonárodních rozsahů, mohou být zavedeny i jiné druhy jednorázových daní. Tyto bývají upraveny zákony přijatými ex post za účelem řešení takových nestandardních situací. Například německá centrální banka Deutsche Bundesbank ve své měsíční zprávě doporučuje, zavádět ve státech eurozóny jednorázové daně z majetku daňových poplatníků, pokud budou tyto státy v budoucnu ohroženy bankrotem. Takto by mělo být podle banky postupováno namísto poskytování pomoci financované ze zdrojů daňových poplatníků ostatních členských států. Ta by měla přicházet v úvahu až jako prostředek ultima ratio pokud by

² VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, s. 10. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2

³ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 154. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

⁴ VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, s. 10. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2

⁵ Zajímavostí je, že byly zrušeny Zákonem o opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, i Zákonem o opatření senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

situace eskalovala k možnému ohrožení finanční stability celé eurozóny⁶. Chybou by ovšem bylo mezi tyto krizové jednorázové daně řadit v ČR známou „povodňovou daň“. Ta měla formu snížení slevy na poplatníka (dnes základní sleva) u daně z příjmu pro rok 2011⁷, tedy v tomto případě se o daň ve skutečnosti nejednalo. Obdobně také z běžné praxe, kdy příjmy z daní nejsou účelově vázané, existuje do jisté míry výjimka zakotvená v ustanoveních zák. č. 104/2000 Sb., o státním fondu dopravní infrastruktury, ve znění pozdějších předpisů. V souladu s ustanovením § 4 odst. 1 tohoto zákona „*Příjmy Fondu tvoří výnos silniční daně podle zvláštního právního předpisu*“. S prostředky, které se vyberou prostřednictvím silniční daně, může tedy disponovat pouze Státní fond dopravní infrastruktury, který je v nakládání s nimi omezen. Zákon totiž stanovuje, že „*Fond používá svých příjmů ve prospěch rozvoje, výstavby, údržby a modernizace silnic a dálnic, železničních dopravních cest a vnitrozemských vodních cest*“⁸.

Ačkoliv daně mohou mít mnoho funkcí, za klíčovou musí být považována především funkce fiskální, tedy jejich schopnost naplnit veřejný rozpočet příjmy, které slouží na úhradu potřeb a statků celospolečenského rozsahu. Tato skutečnost je každoročně dokládána zákony o státním rozpočtu. Konkrétně pro rok 2014 jsou schváleny celkové příjmy 1.099.307.508.965,- Kč, z toho daňové příjmy tvoří částku 562.536.991.000,- Kč, což činí více jak 51%⁹. Není tedy pochyb o tom, že bez daňových příjmů by naše společnost, tak jak ji dnes známe, nemohla fungovat.

1.2. Nepřímé daně

Daně mohou být tříděny podle mnoha rozdílných hledisek, pro účely této práce je však plně dostačující seznámit se s tím nejzákladnějším tříděním ze všech, a to na daně přímé a **daně nepřímé**. Pro určení o kterou skupinu se jedná je rozhodné, zda je příjem

⁶ MAV. Státy v problémech nemají žádat eurozónu, ale zpřísnit daně. *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/259972-staty-v-problemech-nemaji-zadat-eurozonu-ale-zprisnit-dane/>

⁷ KUČERA, Petr. Povodňová daň přinesla do rozpočtu čtyři miliardy. *Aktuálně.cz* [online]. 2012 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/ceska-ekonomika/povodnova-dan-prinesla-do-rozpoctu-ctyri-miliardy/r~i:article:731470/>

⁸ Ustanovení § 2 odst. 1 Zák. č. 104/2000 Sb., O státním fondu dopravní infrastruktury, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ Zák. č. 475/2013Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2014 a o změně zákona č. 504/2012 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2013, ve znění zákona č. 258/2013 Sb. Příloha č. 2. Celkový přehled příjmů státního rozpočtu podle kapitol.

poplatníka zdaněn už v době jeho vzniku, což je typické pro daně přímé, či až v okamžiku, kdy je tento příjem upotřeben, jak tomu je u daní nepřímých¹⁰, které proto někdy bývají označeny i jako daně ze spotřeby. Jako další vodítko může posloužit určení osoby, která daň nakonec odvede státu. Daňové břemeno sice v rámci všech daní zatěžuje daňového poplatníka, u nepřímých daní jsou však daně odváděny státu prostřednictvím plátce, který má povinnost daň od poplatníka vybrat. K tomuto výběru dochází prostřednictvím zaplacení celkové ceny, která nepřímé daně již zahrnuje. Pokud by se plátce rozhodl svoji povinnost nesplnit a daň by od poplatníka nevyžadoval, nakonec by mu nezbylo nic jiného než daň uhradit sám.

Nepřímé daně lze dělit na daně všeobecné neboli univerzální, které zatěžují až na výjimky veškeré zboží a služby a na daně selektivní neboli výběrové, které zatěžují pouze konkrétní zboží uvedené v příslušných zákonech.

1.2.1. Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je bezesporu nejdůležitější ze všech nepřímých daní. Ročně její přínos do státního rozpočtu činí více než 200 mld. Kč¹¹ a do veřejných rozpočtů celkově dokonce více než 260 mld. Kč¹². Jedná se o daň univerzální, s čímž souvisí i její další vlastnost, kterou je neutralita. Neutralitu je možné spatřovat v tom, „že se daň vztahuje na všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou osvobozených činností) a všechny podnikatelské subjekty (s výjimkou podnikatelů s malým obratem) a tím se vytvářejí pro všechny formy podnikatelské činnosti z daňového hlediska stejné podmínky¹³. V dnešní době má neutralita DPH a od ní se odvíjející rovné podmínky pro konkurenční boj dokonce nadnárodní přesah, a to díky Evropské Unii, která se již před několika lety postarala o harmonizaci této daně, čímž zabránila, aby jednotlivé členské státy zneužívaly rozdíly v právních rádech na podporu

¹⁰ HENDRYCH, Dušan. *Právní slovník*. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, s. 92. Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1.

¹¹ ŠRÁMEK, Ondřej. Výsledek hospodaření státního rozpočtu nejlepší od roku 2008. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/vysledek-hosp-statniho-rozpocetu-od-r2008-16289>

¹² Tabulka č. 10: Vývoj příjmů veřejných rozpočtů „Návrhu státního závěrečného účtu České republiky za rok 2012“. Návrh státního závěrečného účtu ČR za rok 2012: Sněmovní tisk 1010/0, část č. 1/28. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=1010&CT1=0>

¹³ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 169. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

svých výrobců¹⁴. DPH už ve svém názvu odráží základní princip, na kterém je její fungování postaveno. V rámci celého procesu uspokojování potřeb konečného spotřebitele jsou jeho jednotlivé fáze podrobeny dani tak, že v konečném důsledku je vždy zdaněna pouze hodnota, která byla v dané fázi vytvořena, resp. přidána k hodnotám vytvořeným již ve fázích předchozích. K tomuto jevu dochází v průběhu výrobního a distribučního řetězce prostřednictvím uplatňování odpočtu již zaplacené daně na vstupu. Jako jednoduchý demonstrativní příklad lze uvést výrobu a následný prodej židli konečnému spotřebiteli. Výrobce židli zaplatí svému dodavateli dřeva cenu i s DPH. Tuto daň nazýváme daní na vstupu a je odvedena dodavatelem dřeva státu. Výrobce židli dřevo zpracuje a k ceně za kterou dřevo nakoupil, připočte ostatní náklady, svůj zisk a jelikož se jedná o zdanitelné plnění opět DPH. Za takto stanovenou cenu prodá hotovou židli obchodníkovi s nábytkem. Výrobce židli je povinen daň na výstupu, kterou obdrží od obchodníka s nábytkem odvést státu, nicméně pokud přijaté zdanitelné plnění od dodavatele dřeva použije v rámci své zákonem předpokládané ekonomické činnosti, což použil, a splní i další podmínky, je oprávněn k odpočtu daně na vstupu¹⁵.

Úpravu daně nalezneme v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZDPH“). Definice subjektů DPH nalezneme v ustanoveních § 5 až § 6i ZDPH, jedná se o osoby povinné k dani, skupinu, plátce a identifikované osoby. Aby se osoba povinná k dani se sídlem v ČR stala plátcem, musí její obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhnout 1 000 000 Kč. Specifickým subjektem daně je ručitel, jehož úprava ručení je upravena v ustanovení § 109 ZDPH. Spolu s institutem nespolehlivého plátce, který s ručením souvisí, bude blíže popsán v kapitole 2.3.2. Předmětem (objektem) daně jsou úplatné dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží a nového dopravního prostředku z jiného členského státu, a dovozy zboží s místem plnění v tuzemsku. Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění¹⁶. Do základu daně se započítává i částka na úhradu spotřební daně. Základní sazba daně činní aktuálně 21%, snížená potom 15%, jedná se o sazbu

¹⁴ GOLLA, Petr. Jaká je výše DPH v Evropské unii. In: *Měšec.cz* [online]. 2003 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/clanky/jaka-je-vyse-dph-v-evropske-unii/>

¹⁵ Viz ustanovení § 72 ZDPH.

¹⁶ Viz ustanovení § 36 ZDPH.

poměrnou, lineární, diferencovanou. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, případně kalendářní čtvrtletí, pokud se tak plátce rozhodne a splní předepsané podmínky¹⁷. Správcem daně je příslušný finanční úřad, vyjma případů dovozu zboží, kdy je správcem daně příslušný celní úřad.

1.2.2. Spotřební daně

Spotřební daně jsou v našem právním řádu upraveny Zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSD“). Spotřební daně zatěžují pouze úzkou skupinu zboží, což je odlišuje od univerzální DPH. Díky tomuto jejich charakteristickému rysu jsou označovány jako daně selektivní. Z tohoto důvodu bývají pod pojem spotřební daně občas řazeny i daně energetické, kterým je věnován samostatná podkapitola 1.2.3. Tak, jak je to pro nepřímé daně typické i spotřební daně v konečném důsledku dopadají na spotřebitele. V souladu s ustanovením § 7 ZSD jsou předmětem daně vybrané výrobky na daňovém území Evropské unie vyrobené nebo na daňové území Evropské unie dovezené. Jmenovitě se jedná o minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, a tabákové výrobky (dále jen „**vybrané výrobky**“). Po příjmu z DPH je příjem ze spotřebních daní druhým nejdůležitější daňový příjem, ročně spolu s energetickými daněmi přinese do státního rozpočtu více jak 130 miliard Kč¹⁸.

Daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropské unie. Od daňové povinnosti je však třeba odlišovat povinnost spotřební daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit, která vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky¹⁹. Z předchozí věty vyplývá, že se jedná o daň, která je odváděna pouze jednorázově při uvedení do volného daňového oběhu, což je rozdíl oproti DPH, která je odváděna v průběhu celého procesu uspokojování potřeb spotřebitele. V souvislosti s uváděním vybraných výrobků do volného daňového oběhu je nutno zmínit režim podmíněného osvobození od daně, v rámci kterého dochází k odkladu povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň do dne uvedení vybraných výrobků

¹⁷ Podmínky jsou upraveny v ustanovení § 99a ZDPH.

¹⁸ Opatření v daňové oblasti. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Prezentace_2014-03-19_TK-prezentace-Opatreni-v-danove-oblasti-20140319.pdf

¹⁹ Viz ustanovení § 8 a § 9 ZSD.

do volného daňového oběhu. V tomto režimu se nachází vybrané výrobky umístěné v daňovém skladu²⁰ či dopravované za podmínek stanovených pro dopravu a vývoz v ustanoveních § 24 až § 27f ZSD. Jedná se například o dopravu mezi dvěma daňovými sklady.

Plátce daně je v ZSD vymezen velmi široce. Jsou jím zejména fyzické a právnické osoby uvádějící vybrané výrobky do volného oběhu, jako provozovatelé daňového skladu, oprávnění příjemci či odesílatelé a výrobci. Dále ty osoby, kterým vznikne povinnost přiznat a zaplatit daň při dovozu do EU nebo v případě použití vybraných výrobků osvobozených od daně či u nichž byla vrácena daň, pro jiné účely než které zákon dovoluje. Případně osoby, které skladují nebo dopravují vybrané výrobky, aniž prokáží, že se jedná o vybrané výrobky pro **osobní spotřebu**²¹, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáží, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáží způsob jejich nabytí oprávněně bez daně atd. Základ daně je vyjádřen, jako množství vybraných výrobků v měrných jednotkách typicky v hektolitrech²². Sazby daně jsou obvykle určeny pevnými částkami na měrné jednotky. Správcem daně jsou orgány celní správy ČR. Zdaňovacím obdobím pro vybrané výrobky s výjimkou dovážených vybraných výrobků je jeden kalendářní měsíc.

1.2.3. Energetické daně

Energetické, někdy též nazývané jako ekologické či environmentální, daně (dále jen „ED“) jsou upraveny v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o nepřímé, selektivní daně. Konkrétně ED zahrnují daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv, zejména z černého uhlí, hnědého uhlí a koksu, a daň z elektřiny. Tyto komodity jsou zároveň předměty daně. Plátcem daně je zejména dodavatel dodávající předmět daně konečnému

²⁰ Definice daňového skladu je zakotvena v ustanovení § 19 odst. 2 ZSD. *Za daňový sklad se považuje podnik na výrobu vybraných výrobků, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 59 a § 78 odst. 3), nebo sklad vybraných výrobků, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky skladuje, zpracovává, přijímá nebo odesílá, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 59, 89 a 99).*

²¹ Za množství vybraných výrobků pro osobní spotřebu se považuje množství, které nepřesahuje: u minerálních olejů množství dopravované v běžných nádržích zvýšené o 20 l, u piva 110 l, u vína 90 l, 800ks cigaret atd. Blíže ustanovení § 4 odst. 5 ZSD.

²² U cigaret je však rozlišován základ daně pro procentní část daně, kterým je cena pro konečného spotřebitele, a základ daně pro pevnou část, kterým je množství vyjádřené v kusech.

spotřebiteli. Sazby daně jsou koncipovány jako pevné. Zdaňovacím obdobím je jeden měsíc. Správcem daně jsou orgány celní správy ČR.

1.3. Daňový únik

Ještě předtím než přejdu k vymezení tohoto pojmu a to i vzhledem k právním hlediskům, dovolím si, a to z důvodu jeho důležitosti i značné komplikovanosti položit otázku: “Co si běžný daňový poplatník představí, když se řekne daňový únik?” *Policie rozbila lihovou mafii, stát mohla připravit o několik miliard. Kvůli rozsáhlému případu daňových úniků, které souvisejí s nelegálním obchodem s lihem, pak tento týden v úterý stovky policistů z ÚOOZ zasahovaly na několika místech Moravy*²³. *Tři a půl roku odnětí svobody. Takový trest si od soudu odnesl Uli Hoeness, prezident sportovního klubu FC Bayern Mnichov, za daňový únik ve výši minimálně 27,2 milionu eur (v přepočtu 745 milionů korun)*²⁴. *Nejvyšší soud potvrdil Berlusconi čtyři roky vězení za daňové úniky*²⁵. Troufám si tvrdit, že v poslední době neuplyne snad ani týden, aniž by se v médiích tato dvě slova neobjevila. I díky těmto a nespočtu dalších kauz u nás i ve světě, mnoho lidí tento pojem chápe jako jev negativní, spojený především se zločiny, kterých se dopouští ti zloději a podvodníci, o kterých nás informují denně média. Bližší a přesnější vymezení daňového úniku je ovšem více problematičtější, než by se mohlo na první pohled zdát a ne vždy se musí bezpodmínečně jednat o záporný jev.

Zubal'ová a kol. definuje **daňový únik** jako „*snahu jedincov vyhnút sa dani nelegálnym spôsobom najčastejšie, vedomým nepriznaním určitých príjmov v daňovom priznaní, pričom rozhodnutie daňovníka k daňovému úniku považuje za racionálnu voľbu v neistote*“²⁶. Snaha jedinců vyhnout se dani²⁷ resp. ji zkrátit nelegálním způsobem, tedy

²³ TŘEČEK, Čeněk. Policie rozbila lihovou mafii, stát mohla připravit o několik miliard. In: *IDNES.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/lihova-mafie-nezdaneny-lih-radek-brežina-fd5/krimi.aspx?c=A140116_191019_krimi_cen

²⁴ Prezident Bayernu zná trest za daňový únik: tři a půl roku ve vězení. In: *IDNES.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: http://fotbal.idnes.cz/uli-hoeness-bayern-mnichov-fotbal-danovy-unik-fo7-/fot_zahranici.aspx?c=A140313_092402_fot_zahranici_ten

²⁵ LBA. Nejvyšší soud potvrdil Berlusconi čtyři roky vězení za daňové úniky. Většinu mu odečetla amnestie. In: *IHNED.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: <http://zpravy.ihned.cz/c1-60358430-silvio-berlusconi-italie-danove-uniky-podvody-soud>

²⁶ ZUBAL'OVÁ, Alena. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2008, s. 122. ISBN 978-80-8078-228-3.

²⁷ Místo pojmu „daň“ bývá v definicích uváděn i pojem „daňová povinnost“. Viz například ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 249. ISBN 978-80-7400-005-8.

dá se říci přímým porušením zákona. Ačkoliv nám tato definice zahrnující dva rozhodné prvky, a to **vyhýbání se²⁸ daňové povinnosti** a **ilegalitu**, pomůže vytvořit si základní představu, o co se vlastně jedná, bohužel si jenom s ní nevystačíme. Často se lze totiž setkat i s názory, že vedle nelegálních daňových úniků v užším smyslu (**tax evasion**), kterým spíše odpovídá výše uvedená definice, existují i daňové úniky legální (**tax avoidance**), někdy také nazývané pouze jako „**vyhýbání se daňové povinnosti**“ při nichž nedochází k přímému porušení právních norem. Všimněme si, že jeden rozhodný prvek u nich chybí. Vyhýbání se daňové povinnosti je u legálních daňových úniků chápáno spíše jako hledání mezer v zákoně. Ačkoliv taková jednání, na rozdíl od přímého porušení právních norem nejsou postižitelná, tak není pochyb o tom, že je nelze shledávat ve veřejném zájmu a de lege ferenda by měla být sankcionována. Dal bych zapravdu Jean - Claude Martinezovi, který se domnívá, že nepřesnost předmětného pojmu je právě důsledkem rozlišování na legální a nelegální daňové úniky²⁹.

1.3.1. Pojmy související s daňovými úniky

Pro komplexní pochopení a zařazení dvou zmíněných daňových úniků je však nutno věnovat pozornost ještě dvěma odlišným termínům a to **minimalizaci a optimalizaci daňové povinnosti**. Logickou touhou každého poplatníka je samozřejmě odvést státu na dani co nejméně svých prostředků. Minimalizace daňové povinnosti, tedy kroky daňových subjektů vedoucí směrem ke snížení daňové povinnosti, je přirozeným jevem, který může mít více forem.

Rozsah těchto forem sahá od protiprávního jednání, které mohou postihovat trestně právní normy, tedy v podstatě od nelegálních daňových úniků, přes legální daňové úniky až po jednání, které zákonodárce v ustanoveních jednotlivých daňových zákonů dokonce mnohdy úmyslně umožňuje. Právě díky tomuto zákonodárcem dovolenému jednání má stát možnost nepřímo podporovat chování jedinců, které shledává žádoucí.

²⁸ Místo pojmu „vyhýbání se“, bývá v definicích nelegálních daňových úniků uváděn i pojem „zkrácení“, který se pro ně může jevit jako přesnější. Pojem „vyhýbání se“ bývá totiž spojován spíše s legálními daňovými úniky. Viz například VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, s. 39. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2 či ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 249. ISBN 978-80-7400-005-8.

²⁹ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, s. 8. ISBN 80-901918-3-5.

Může se jednat třeba o snižování daňového základu u daně z příjmů fyzických osob o částku zaplacenou na životním pojištění³⁰. V tomto konkrétním příkladu lidé získají větší motivaci zajistit se sami pro případy sociálních událostí, důsledkem čehož dojde ke snížení nákladů veřejných rozpočtů, jež by jinak byly potřeba na výplatu sociálních dávek. Tato pozitivní forma minimalizace daňové povinnosti může být spolu se svobodnou volbou jedince vyvarovat se jednání zatíženého daní (za takovou volbu lze označit rozhodnutí zaměstnance začít využívat při cestě do práce jako dopravní prostředek jízdní kolo namísto auta, čímž ušetří na pohonných hmotách a zároveň i na spotřební dani, která je zatěžuje) nazývána jako **Daňová úspora**³¹.

Shrňme-li výše popsané, mezi základní formy minimalizace daňové povinnosti je možné řadit **nelegální daňové úniky**, **legální daňové úniky** a **daňovou úsporu**. Nezřídka se však lze v odborné literatuře setkat i se stanoviskem, že daňová úspora se řadí pod kategorii legálních daňových úniků³². Pokud bychom vycházeli z tohoto závěru, nebylo by pochyb, že absolutizaci daňových úniků jako negativního jevu je nutno považovat za mylnou. S tímto dále souvisí i skutečnost, že předmětem boje proti daňovým únikům, kterému je věnována kapitola 2., samozřejmě daňová úspora být nemůže, a to i kdybychom ji zařadili mezi legální daňové úniky. Není možné, aby stát bojoval proti něčemu, co explicitně dovoluje.

Efektivitu minimalizace daňové povinnosti lze dále navyšovat, pokud daňový poplatník nevezme v úvahu pouze jednotlivou daň, nýbrž se zaměří na všechny daně, ke kterým je povinen v rámci daňové soustavy, a za více daňových období. Takové jednání, které sebou dokáže přinést značné úspory pro peněženky poplatníků, nazýváme **optimalizací daňové povinnosti**³³. V některých zdrojích je však možné narazit i na názory, že optimalizací se rozumí pouze všechny dostupné legální způsoby minimalizace³⁴.

³⁰ Viz ustanovení § 15 odst. 6 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

³¹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, s. 38. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2

³² MEDVEĎ, Jozef, Květa KUBÁTOVÁ, Juraj NEMEC, Leoš VÍTEK, Marta ORVISKÁ, Anna HARMANIAKOVÁ a Pavol ČIŽMÁRIK. *Daňová teória a daňový systém*. 1. vyd. Bratislava: Sprint dva, 2009, s. 77-78. ISBN 978-80-89393-09-1. či MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, s. 10. ISBN 80-901918-3-5.

³³ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, s. 81-82. ISBN 978-80-7380-442-8.

³⁴ KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. Daňové nedoplatky a daňové úniky. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z:

Od daňového úniku se odlišují pojmy **daňový podvod** a **daňový nedoplatek**.

Daňové úniky lze dále dělit na vědomé (úmyslné) a nevědomé, při kterých si daňový subjekt ani není vědom skutečnosti, že se dopouští porušení zákona. Právě vědomé či z pohledu trestního zákoníku přesněji úmyslné daňové úniky, které jsou postižitelné podle trestního práva³⁵, tedy musí se jednat pouze o úmyslné nelegální daňové úniky, bývají nazývány i jako **daňové podvody**^{36,37}.

Za **daňový nedoplatek** je v souladu s ustanovením § 153 DŘ považována neuhrazená částka daně spolu s příslušenstvím daně³⁸, pokud již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně. Předpokladem vzniku daňového nedoplatku je tedy skutečnost, že daň již byla řádně vyměřena. Příslušný správce daně může nedoplatek vymáhat prostřednictvím daňové exekuce, soudního exekutora, v rámci insolvenčního řízení či přihlášením do veřejné dražby.

Dalším hlediskem, podle něhož je možné třídit nelegální daňové úniky, je počet osob, které se na úniku podílejí. **Individuální úniky** jsou charakteristické pro osoby samostatně výdělečně činné a právnické osoby s nízkým obratem. Jedná se většinou o nadhodnocení výdajů, či zatajení příjmů. Úniky **se dvěma zapojenými osobami** ale hlavně **s více zapojenými osobami** spočívající zejména v nezaplacení DPH v řetězci plátců a karuselových podvodech³⁹ jsou mnohem sofistikovanější, charakteristické pro právnické osoby s omezeným či žádným ručením⁴⁰.

http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf či TICHÁ, Michaela. Daňové úniky - institucionální aspekty. In: Vysoká škola ekonomická v Praze [online]. 2007 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf

³⁵ V rámci sankcionování trestními normami mohou být stanoveny i další podmínky. Například větší rozsah, tak jako tomu je v ustanovení § 240 zák. č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

³⁶ Combating tax fraud and evasion: Commission contribution to the European Council of 22 May 2013. In: *European Commission* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_en.pdf

³⁷ Zde se domnívám, že v české verzi překladu „Combating tax fraud and evasion“ dostupném z http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_cs.pdf by mohlo být přesnější, pojem „evasion of tax“ přeložit jako „únik na dani“ místo „vyhýbání se dani“, kterému spíše odpovídá „tax avoidance“. Na podporu tohoto závěru lze využít i překladu dokumentu do slovenštiny.

³⁸ Úroky, penále, pokuty případně náklady řízení. Viz ustanovení § 2 odst. 5 DŘ.

³⁹ K definici karuselového podvodu blíže viz podkapitola 2.3.1.

⁴⁰ KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. Daňové nedoplatky a daňové úniky. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

1.3.2. Příčiny vzniku daňových úniků

Příčin vzniku daňových úniků je samozřejmě nespočet. G. Lenártová⁴¹ uvádí následující faktory napomáhající vzniku daňových úniků. **Společensko politické** - související s názorem, že realizace daňového úniku je vyjádřením nesouhlasu s politickými rozhodnutími a daňovou politikou vlády. **Ekonomické** – daňové úniky jsou ovlivněny vyspělostí dané země. Ve vyspělejších zemích je potřeba využívat sofistikovanější metody. Více daňových úniků je v méně vyspělých rozvojových zemích. I ekonomické cykly hrají svoji roli. V dobách ekonomického růstu není daňové břemeno tolik tíživé, a tudíž k tolika únikům nedochází. **Legislativní** - zákony bez mezer sebou přináší méně daňových úniků. Významnou roli hraje výše sankcí, daňové subjekty je berou v úvahu, než se rozhodnou úmyslně porušit právní předpisy. Sankce však nelze navyšovat bez návaznosti na postihy za ostatní delikty napříč právním řádem⁴². **Daňově-technické** - souvisí s mechanismy zdanění a mechanismy daňové kontroly. Tento faktor je samozřejmě do značné míry závislý na platné legislativě. **Psychologické** – daňové úniky mají subjektivní charakter, každý jedinec reaguje na „daňové podráždění“ jinak. **Sociálně etické** – ve státech s vysokým daňovými úniky je nedostatek občanského uvědomění a daňové etiky.

Jean - Claude Martinez, ačkoliv také uznává existenci mnoha faktorů, vidí hlavní příčinu daňových úniků v mechanismech zdanění a to zejména ve vyměřování daní na základě **daňových přiznání** a jejich následné **kontrole správnosti**, která disponuje velmi omezenými prostředky na příliš velký rozsah úkolů. *Spoléhat se při zjišťování rozsahu předmětu zdanění na upřímnost daňového poplatníka je totéž jako přímo jej vyzývat k podvodu. A doufáme-li, že podvody odhalíme pomocí kontroly, jejíž meze poplatník dobře zná, jen tím podvodníkům dodáváme jistoty.* V oblasti nepřímých daní dále vidí u DPH velikou slabinu v odpočtu daně na vstupu, a to v souvislosti s vystavováním fiktivních faktur⁴³.

⁴¹ LENÁRTOVÁ, G. Faktory vzniku daňových úniků. *Ekonomické rozhledy*. Bratislava: Vysoká škola ekonomická, 2000, roč. 29, č. 3, s. 243. ISSN 0323-262X.

⁴² ZUBALOVÁ, Alena. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2008, 124 s. ISBN 978-80-8078-228-3.

⁴³ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, s. 30-40. ISBN 80-901918-3-5.

Odbor Strategie daňové politiky a správy ministerstva financí ČR ve své prezentaci⁴⁴ shledává jako jevy usnadňující daňové úniky zejména existenci více sazeb, která může vést k omylům, či záměrně špatnému zařazování plnění do sazby nižší. Stejně tak vidí negativně existenci výjimek, které činní systém nepřehledným a komplikují administraci, včetně následných kontrol. Za problematicky nastavený považují i systém načasování plateb a odpočtů. Nárok na odpočet totiž zjednodušeně řečeno vzniká v den dodání nebo v den zaplacení plnění, tedy neexistuje žádný vztah na skutečnost, zda již byla odvedena daň na výstupu, od níž je odpočet daně na vstupu odvozen. To vše může vést až ke vzniku situací, kdy stát v důsledku vzniku nadměrných odpočtů místo aby na daních prostředky vybíral je nucen je plátcům vracet. Jako řešení se zde jeví zavedení systému „reverse charge“, o kterém blíže pojednává podkapitola 2.3.2.

2. Boj proti daňovým únikům

Vláda přijme opatření nezbytná ke zlepšení efektivity výběru daní a cel, zamezí zneužívání a obcházení daňových předpisů⁴⁵. K našim prioritám nesporně patří boj proti daňovým únikům. Zde zajistíme efektivnější činnost a kooperaci všech organizací resortu Ministerstva financí a také spolupráci s orgány činnými v trestním řízení⁴⁶. Fakt, že hned dvě poslední vlády v ČR se ve svých programových prohlášeních zmiňují o boji proti daňovým únikům, dokazuje vážnost a aktuálnost daného problému v naší zemi. Vzhledem ke stávající ekonomické situaci, lze tento jev nicméně shledat logickým, a to i s přehlednutím ke skutečnosti, že státní rozpočet skončil za rok 2013 ve schodku 81,3 miliardy Kč a podle některých odhadů, které se objevují v médiích⁴⁷, by vymýcení daňových úniků mohlo pokrýt celou tuto částku dvojnásobně a ještě by zbylo. To je jistě enormní objem prostředků, který by žádná odpovědná vláda nemohla nechat bez povšimnutí. Není však pochyb, že o přesné výši daňových úniků se dá pouze

⁴⁴ KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. Daňové nedoplatky a daňové úniky. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

⁴⁵ Programové prohlášení vlády Bohuslava Sobotky rozeslané poslancům. In: *Vz24.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.vz24.cz/clanky/programove-prohlaseni-vlady-bohuslava-sobotky-rozeslane-poslancum/>

⁴⁶ VLÁDA ČR. DOKUMENT: Programové prohlášení vlády Jiřího Rusnoka. In: *IDNES.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/programove-prohlaseni-vlady-jiriho-rusnoka-fzx-domaci.aspx?c=A130802_162135_domaci_hro

⁴⁷ NĚMEC, Jan. Kradu, kradeš, krademe: Česko ročně přijde na daňových únicích asi o 200 miliard. In: *Ekonom* [online]. 2012 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://ekonom.ihned.cz/c1-54668390-kradu-krades-krademe>

spekulovat, jak ostatně potvrzuje v rozhovoru i sám generální ředitel Generálního finančního ředitelství⁴⁸ či Generální ředitelství cel ve své odpovědi na žádost o informace⁴⁹. Bylo by utopické, domnívat se, že někdy dojdeme do stavu, kdy budou daňové úniky zcela vymýceny, na druhou stranu existence potenciálu pro zvýšení daňových příjmu v řádu až desítek miliard korun pomocí správných **nástrojů** v rámci boje proti daňovým unikům je jistě nesporná. Dle vyjádření stávajícího ministra financí Andreje Babiše se potenciál pro lepší výběr daní prostřednictvím potlačování daňových uniků pohybuje okolo 10 až 30 miliard Kč, což je jistě zajímavá částka.⁵⁰

Předmětem této kapitoly je nejen seznámit s jednotlivými **druhy daňových uniků** ale zejména popsat a analyzovat **nástroje**, jejichž úkolem je proti těmto daňovým unikům bojovat resp. je eliminovat, či alespoň minimalizovat. Jedná se jak o nástroje již ve stávající legislativě upravené, tak o nástroje, které budou či mohou být v budoucnu teprve zavedeny. Členění jednotlivých podkapitol reflektuje skutečnost, že některé nástroje jsou využitelné v boji proti daňovým unikům v oblasti nepřímých daní obecně (dále jen „**obecné nástroje**“), jako tomu je například u vyhledávací činnosti či „Daňové kobry“, tak skutečnost, že některé nástroje jsou použitelné pouze pro specifický druh nepřímé daně, například systém reverse charge u DPH.

2.1. Nástroje boje v daňovém řádu

Jak vyplývá z tiskové zprávy odboru komunikace generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“), nástroji pro boj s daňovými úniky jsou předně **vyhledávací činnost, místní šetření, tzv. postup k odstranění pochybností, daňová kontrola** a následné zajišťovací a vymáhací instrumenty⁵¹. Právě těmto obecným nástrojům, upraveným

⁴⁸ ČTK. Knížek: Stát přichází ročně kvůli daňovým unikům až o 30 mld. Kč. In: *Finance.cz* [online]. 2012 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/341929-knizek-stat-prichazi-rocne-kvuli-danovym-unikum-az-o-30-mld-kc/>

⁴⁹ Žádost o informaci doručena GŘC dne 09. 03. 2011, odpověď odeslána dne 22. 3. 2011 pod č.j. 9071/2011-900000-202. In: *Celní správa České republiky* [online]. 2011 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/vyhlasiky/Stranky/zadost-o-informaci-dorucena-grc-dne-09-03-2011-odpoved-odeslana-dne-22-3-2011-pod-cj-90712011-900000-202.aspx>

⁵⁰ Záznam z tiskové konference k představení návrhů opatření v daňové oblasti. In: YouTube [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <https://www.youtube.com/watch?v=KHqmXBLRmVg>. Kanál uživatele MinisterstvoFinanci.

⁵¹ JEŽKOVÁ, Jitka. Mezinárodní spolupráce na odhalování daňových uniků vyústila dražbou téměř 160 tisíc litrů pohonných látek. In: *Finanční správa ČR* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/mezinarodni-spoluprace-na-odhalovani-danovych-uniku-vyustila-drazbou-4374>

v DŘ, které jsou použitelné při boji proti všem daňovým únikům v oblasti nepřímých daní, se věnuje tato podkapitola.

Pro lepší orientaci v následujících podkapitolách je hned na úvod vhodné zmínit, že tyto obecné nástroje jsou v DŘ označeny jako „Postupy při správě daní“. Stejný název pro ně užívá i odborná literatura a proto i v této práci bude s tímto názvem nakládáno. Typickým společným prvkem těchto zákonných postupů je, že na rozdíl od klasických daňových řízení, taktéž upravených v DŘ, není jejich účelem vydání rozhodnutí. Dalším charakteristickým rysem těchto postupů, ovšem spíše z hlediska boje proti daňovým únikům, je že pouze správce daně, tedy finanční a celní správa,⁵² má pravomoc jich využít.

2.1.1. Vyhledávací činnost

Účelem tohoto postupu správce daně, který je upravený v ustanovení § 78 DŘ, je sběr informací, resp. vyhledávání skutečností rozhodných pro správu daně⁵³. Mezi tyto patří zejména **důkazní prostředky**, které jsou potřebné k tomu, aby správce daně unesl své důkazní břemeno, které mu ukládá DŘ v ustanovení § 92 odst. 5 a informace o **daňových subjektech** a s nimi související plnění jejich daňových povinností. Tato činnost správce daně probíhá jak v průběhu daňového řízení, tak před jeho zahájením, jelikož je pro ni určující vznik daňové povinnosti, která podle ustanovení § 3 DŘ vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.

Jedním z velmi důležitých aspektů vyhledávací činnosti pro boj s daňovými úniky je možnost ji provádět i bez součinnosti daňového subjektu. Díky tomu dochází ke snížení rizika, že se daňové subjekty budou pokoušet ovlivnit důkazní prostředky a to například vydíráním svědků. Ačkoliv by se mohlo zdát, že takový postup je porušením zásady, podle které správce daně a osoby zúčastněné na správě daní vzájemně spolupracují, oporu pro jeho uplatnění jde naproti tomu nalézt v jiné zásadě, podle které správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na

⁵² Finanční a celní správa však nejsou jediné orgány, které bojují proti daňovým únikům. Blíže viz podkapitola 2.2.

⁵³ Důvodová zpráva k DŘ, ustanovení § 78. Důvodová zpráva. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2008 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>

správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny⁵⁴. Výše zmíněná tisková zpráva GFŘ dále uvádí, že základní činností pracovníků, kteří se odhalováním daňových úniků zabývají, je velmi včasná detekce rizik u jednotlivých společností. Finanční správa tyto společnosti monitoruje a pravidelně vyhodnocuje možná rizika.⁵⁵ K výkonu této stěžejní činnosti, si samozřejmě finanční správa musí opatřovat informace. Prostředkem k jejich získání a tedy umožnění tohoto preventivního jednání je mimo jiné právě vyhledávací činnost⁵⁶. Hodnotu pro boj s daňovými úniky má i možnost, touto vyhledávací činností získané informace a důkazní prostředky využít v daňovém řízení, a to i když byly získány před jeho zahájením⁵⁷.

Zejména z těchto výše uvedených důvodů je význam vyhledávací činnosti při boji proti daňovým únikům tak veliký, v praxi se totiž často stává, že ve chvíli kdy dojde ke stanovení daně, nezbyde z obchodní společnosti, založené pouze k uskutečnění daňového úniku, nic víc než „prázdná skořápka“ bez dostatečných aktiv pro úhradu závazků vůči státu. Stát nejen že nezíská prostředky, protože mu není uhrazena daň, ale vznikají mu i další náklady například z důvodů vedení trestního řízení, jehož výsledek je nejistý. Tomuto stavu lze však předcházet pomocí již zmiňovaného včasného vyhodnocení rizik a dále například následným provedením úkonů směřujících k zajištění daně⁵⁸.

2.1.2. Místní šetření

Tento operativní pátrací prostředek, který může být prováděn jak během vyhledávací činnosti, tak i v průběhu již zahájeného řízení v rámci provádění dokazování⁵⁹, slouží správci daně k efektivnímu opatření si informací ohledně správy daní na určitém místě.

⁵⁴ Viz ustanovení § 9 odst. 2 DŘ.

⁵⁵ JEŽKOVÁ, Jitka. Mezinárodní spolupráce na odhalování daňových úniků vyústila dražbou téměř 160 tisíc litrů pohonných látek. In: *Finanční správa ČR* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/mezinarodni-spoluprace-na-odhalovani-danovych-uniku-vyustila-drazbou-4374>

⁵⁶ V souladu s ustanovením § 78 odst. 3 písm. b) DŘ v rámci vyhledávací činnosti správce daně zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně.

⁵⁷ Důvodová zpráva k DŘ, ustanovení § 78. Důvodová zpráva. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2008 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>

⁵⁸ Ustanovení § 167 a následující DŘ.

⁵⁹ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2013, 351 s. ISBN 978-80-7263-769-0.

Typicky se jedná o místa, která ke svému podnikání využívá daňový subjekt a další osoby zúčastněné na správě daní, či místa, která s tímto podnikáním souvisí. Důvodem k provedení místního šetření je zejména vyhledání důkazních prostředků. K tomu je v rámci místního šetření možné využít i ohledání.

2.1.3. Daňová kontrola

Daňovou kontrolu lze zejména z níže vysvětleného důvodu zařadit mezi nejužitečnější a nejdůležitější nástroje boje proti daňovým únikům. Tento postup při správě daní upravený v ustanovení § 85 až 88 DŘ je z povahy mechanismů zdanění fungujících v ČR klíčovým předpokladem pro řádný výkon správy daní. Je tomu právě proto, že základem pro správné zjištění a stanovení daně jsou daňová tvrzení podávaná daňovými subjekty⁶⁰. Tato tvrzení, ve kterých si daňové subjekty sami povinně vyčíslují daně, musí logicky podléhat efektivnímu kontrolnímu nástroji ze strany státu. V opačném případě, kdy by stát spoléhal pouze na morálku a uvědomění daňových subjektů, by výše daňových úniků mohly dosahovat až takových hodnot, že by v černých scénářích dokázaly z důvodu nedostatku prostředků na zajištění bezpečnosti státu ohrozit fungování celé společnosti. Efektivním nástrojem, zajišťujícím řádný chod mechanismů zdanění, je právě daňová kontrola, která nejen že může vést k doměření daně v případě odhalení daňového úniku, ale působí i preventivně tak, aby k únikům vůbec nedocházelo.

Není pochyb o tom, že daňové subjekty si jsou ve většině případů vědomy rizika, že mohou být při pokusu o realizaci úniků kontrolou odhaleny a následně sankcionovány, což má jistě psychologický efekt na jejich jednání. Otázkou však zůstává, zda toto preventivní působení není až příliš mařeno dlouhými intervaly mezi jednotlivými kontrolami. Existují totiž statistiky, které uvádějí, že průměrná doba mezi opakováním daňové kontroly může činit až stovky let⁶¹, což svádí daňové subjekty k provádění daňových úniků svádět v domnění, že šance na jejich odhalení je minimální. Toto uvažování však může být pro tyto subjekty, které zvažují potenciální únik, častokrát

⁶⁰ ZATLOUKAL, Tomáš, KRUPÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, s. 1. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

⁶¹ Analýza činnosti finančních úřadů. In: *Terrinvest: e-office* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.terinvest.cz/wp-content/uploads/2013/03/Anal%C3%BDza-%C4%8Dinnosti-finan%C4%8Dn%C3%ADch-%C3%BA%C5%99ad%C5%AF-2013.pdf>

zrádné, jelikož správce daně se zaměřuje při kontrolách zejména na subjekty rizikové⁶². Že se tímto směrem přemýšlení udává i správce daně potvrzuje taky zástupce generálního ředitele GFŘ Ing. Jiří Žezulka, který uvádí, že průměrná doba platí pouze při náhodném výběru. *Jestli má někdo pocit, že daňová kontrola je náhodná veličina, je blázen. Už jenom to, že se někdo přestěhuje z jiného města do Prahy, pro nás může být signálem, abychom ho šli zkontrolovat*⁶³. I s případy, kdy společnost formálně přesune své sídlo do oblastí méně častých daňových kontrol, ačkoliv reálně má veškeré zázemí jinde, si správce daně umí poradit, a to prostřednictvím institutů delegace místní příslušnosti a dožádání. V aktuálním návrhu novely DŘ předkládaném ministerstvem financí se jako s opatřením v boji proti daňovým únikům navíc počítá i se zrušením odkladného účinku odvolání proti rozhodnutí správce daně o delegaci, za účelem flexibilnějšího využití tohoto nástroje⁶⁴. Zde by mohlo být vhodným opatřením v boji proti daňovým únikům i vzhledem k odhadům zlepšující se hospodářské situace v ČR, rozšíření personálního aparátu finančních úřadů za účelem snížení průměrné doby mezi jednotlivými kontrolami. Jako krok správným směrem zde shledávám i v mediích zveřejněnou iniciativu ministra financí motivovat pracovníky finančních úřadů odměnami při odhalení daňových úniků⁶⁵.

V rámci daňové kontroly správce daně prověřuje daňové povinnosti, již zmiňovaná tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správu daně. Daňovou kontrolu lze zahájit i bez uvedení konkrétní pochybnosti ohledně plnění povinností daňových subjektů⁶⁶. V souladu se zásadou spolupráce je daňový subjekt povinen

⁶² Toto uvažování správce daně dokazuje například i tisková zpráva samostatného odboru komunikace GFŘ ze dne 18. 4. 2014. PETLACHOVÁ, Petra. Finanční správa při akci MERKUR odhalila nezdaněné zboží ze třetích zemí. In: *Finanční správa ČR* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/financni-sprava-pri-akci-merkur-odhalila-nezdanene-zbozi-ze-tretich-zemi-4952>

⁶³ KREČ, Luboš. Finanční kobra už v tichosti pracuje, říká nový šéf daňové správy. In: *IHNED.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.ihned.cz/c1-62175370-rozhovor-se-sefem-financni-spravy-jiri-zezulka>

⁶⁴ Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, část čtvrtá, čl. VI, bod 1. Novela z. o daních z příjmů - EU: Sněmovní tisk 252. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=252>

⁶⁵ ČTK. Speciální tým Kobra začne potírat daňové zločiny už od září. In: *E15.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.e15.cz/domaci/udalosti/specialni-tym-kobra-zacne-potirat-danove-zlociny-uz-od-zari-1077168>

⁶⁶ K této problematice existuje rozsáhlá a snad již i ustálená judikatura. Viz například stanovisko pléna ÚS sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 ze dne 8. listopadu 2011 či rozsudek NSS č. j. 2 Aps 2/2009-52 ze dne 3. prosince 2009. Zajímavostí je nález ÚS sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. listopadu 2008 vydaný ovšem

umožnit správci daně provedení kontroly. Pokud by z jeho strany docházelo k vyhýbání se této povinnosti, a to i přes výzvu správce daně, může mu být daň stanovena podle pomůcek. Toto vyhýbání se provedení kontroly bývá častokrát vedeno právě snahou zakrýt svůj daňový únik.

Daňovou kontrolu je třeba chápat i jako prostor, ve kterém je daňovému subjektu umožněno, aby prokázal, že je schopen doložit svá tvrzení⁶⁷. V souladu s tím nemůže správce daně v rámci kontroly vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze toho, co on sám buď v daňovém tvrzení uvedl, popřípadě měl uvést, nebo toho, co je nutné k prokázání skutečností potřebných pro řádné stanovení daně⁶⁸. Daňový subjekt tak během kontroly zejména předkládá důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, čímž plní své důkazní břemeno stanovené v ustanovení § 92 odst. 3 DŘ a dále vyvrací pochybnosti (pokud nějaká existují) vyjádřená správcem daně v souvislosti s jeho důkazním břemenem podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) v rámci něhož prokazuje skutečnosti vyvracející důkazní prostředky uplatněné daňovým subjektem.

Velký význam daňové kontroly při boji proti daňovým únikům je podtržen i ustanovením § 143 odst. 3 DŘ, který zakotvuje pravidlo, že k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Pokud tedy správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy nasvědčující tomu že došlo k úniku a že daň tedy bude doměřena mimo daňovou kontrolu, musí postupovat v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 a vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení v náhradní lhůtě. Nebude-li subjekt na výzvu adekvátně reagovat, může správce daň doměřit podle pomůcek.

ještě před stanoviskem pléna ÚS, který se od jemu předcházející judikatury odchyloval. Tento nález ve své době vyvolal značný rozruch. Tehdejší ministr financí dokonce v rozhovoru pro *Hospodářské noviny* ze dne 28. 1. 2009 uvedl, že: „*Na základě tohoto nesmyslného nálezu Ústavního soudu bychom se měli od zítřka jako společnost dohodnout, že Ústavní soud přestaneme platit z daňových výnosů, protože může být štědře honorován z nezdaněných úniků daňových delikventů*“. VAŠEK, Petr. Miroslav Kalousek: "Ústavní soud snad zešílel". In: *Hospodářské noviny* [online]. 2009 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://hn.ihned.cz/c1-33495430-ustavni-soud-snad-zesilel>

⁶⁷ Důvodová zpráva k DŘ, ustanovení § 86. Důvodová zpráva. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2008 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>

⁶⁸ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2013, 370 s. ISBN 978-80-7263-769-0.

2.1.4. Postup k odstranění pochybností

Tento další postup při správě daní, upravený v ustanoveních § 89 a § 90 DŘ, byl dříve také znám jako „vytýkáací řízení“. Na rozdíl od daňové kontroly je zde základním předpokladem pro jeho uplatnění existence konkrétní pochybnosti správce daně o daňovém tvrzení. O této pochybnosti je daňový subjekt informován ve výzvě na počátku postupu. Nejdůležitějším kontrolním opatřením správce daně v rámci tohoto postupu je vyzvat kontrolovaného k doložení určitých skutečností. Oproti daňové kontrole zde však správce daně nemůže jít proti vůli kontrolovaného provádět zjišťování skutkového stavu v právní sféře kontrolovaného⁶⁹. Nedojde-li v průběhu procesu k odstranění pochybností, počítá DŘ i s možností zahájit v nezbytném rozsahu daňovou kontrolu.

Postup k odstranění pochybností, jako nástroj boje proti daňovým únikům, bývá často využíván v oblasti DPH a to zejména v souvislosti s vrácením nadměrných odpočtů⁷⁰⁷¹.

2.2. Další obecné nástroje

Kromě obecných nástrojů boje proti daňovým únikům upravených v DŘ existuje ještě řada další použitelných obecných nástrojů. Některé jsou již nyní upraveny napříč naším právním řádem, jiné teprve budou či mohou být potenciálně zavedeny. Několika těmito vybraným nástrojům je věnována následující podkapitola.

Na rozdíl od obecných nástrojů v DŘ u těchto dalších obecných nástrojů nelze paušalizovat, že je může využít pouze správce daně. Některé, jako centrální registr účtů, mohou sloužit v podstatě všem hlavním orgánům bojujícím proti daňovým únikům⁷², jiné, jako třeba „daňová kobra“, však slouží jen některým z nich⁷³.

⁶⁹ Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 110/2007-102 ze dne 8. července 2008.

⁷⁰ Viz ustanovení § 105 odst. 1 ZDPH.

⁷¹ Viz např. Rozsudek NSS č. j. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. října 2012.

⁷² Kromě finanční a celní správy (správců daně) si mezi tyto orgány dovolím řadit i ministerstvo financí s jeho Finančním analytickým útvarem a orgány činné v trestním řízení.

⁷³ To platí, budeme-li na „kobru“ nahlížet jako na zvýšenou spolupráci, teoreticky lze ovšem i říci, že se „kobra“ jakožto nástroj z těchto některých orgánů dokonce skládá.

2.2.1. Daňová „Kobra“

Jak již bylo uvedeno v podkapitole 2.1.1. zabývající se vyhledávací činností, při odhalování daňových úniků často nastává situace, kdy správce daně v okamžiku stanovení daně již nemá kde od daňového subjektu brát prostředky na její zaplacení. Situacím, kdy v obchodní společnosti s omezeným ručením, s nastrčeným „bílým koněm“ jako statutárním orgánem, již nejsou žádná aktiva, je potřeba ze strany státu předcházet. K tomu je samozřejmě nutné, aby správce daně jednal s maximálním nasazením tak rychle jak je to jen možné⁷⁴. Odhalování některých sofistikovaných druhů daňových úniků, jako jsou například „Karuselové podvody“ na DPH⁷⁵, je však velice komplikované a pouze jeden samotný správce daně na tuto činnost častokrát nestačí, například i z důvodů nedostatku některých pravomocí. Proto je potřeba zajištění fungující spolupráce mezi více státními orgány.

Existenci této spolupráce dokazuje i tisková zpráva odboru komunikace GFŘ: *„Jedním z primárních cílů finanční správy je snížení objemu celkových daňových úniků. Vzhledem k rozsahu daňových úniků je v České republice nutná vysoká intenzita práce pracovníků finanční správy. K tomu je třeba aktivní spolupráce s celní správou, orgány činnými v trestním řízení, Finančně analytickým útvarem Ministerstva financí atd. Kooperace probíhá rovněž s příslušnými odbornými orgány v zahraničí“*⁷⁶. V letošním roce se vláda rozhodla pro ještě větší posílení této spolupráce. Po vzoru Slovenské republiky⁷⁷ bude u nás zřízen speciální tým „Kobra“, skládající se z odborníků policie ČR, finanční správy a celní správy⁷⁸⁷⁹.

⁷⁴Podle vyjádření tehdejšího ředitele odboru řízení rizik při správě daní GFŘ Jiřího Žežulky v rozhovoru pro Hospodářské noviny ze dne 18. 2. 2014 je snižování objemu daňových úniků „hrou o rychlost“. SURMANOVÁ, Kateřina a Barbora STRNADOVÁ. Když ministři kývnou, „finanční kobra“ může do půl roku fungovat. *HN Hospodářské noviny: Deník pro ekonomiku a politiku*. Praha: Economia, a.s, 2014, č. 034, s. 4. ISSN 0862-9587.

⁷⁵ K definici „Karuselového podvodu“ blíže viz podkapitola 2.3.1.

⁷⁶ JEŽKOVÁ, Jitka. Mezinárodní spolupráce na odhalování daňových úniků vyústila dražbou téměř 160 tisíc litrů pohonných látek. In: *Finanční správa ČR* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/mezinarodni-spoluprace-na-odhalovani-danovych-uniku-vyustila-drazbou-4374>

⁷⁷ Patrícia Maciková, mluvčí slovenské finanční správy, uvádí, že na Slovensku tým vznikl v roce 2012 jako jedno z opatření akčního plánu boje proti daňovým podvodům v rámci koncepce ochrany před podvody na dani z přidané hodnoty. VILČEK, Ivan. Daňová Kobra umí na Slovensku účinně udeřit. In: *Novinky.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.novinky.cz/ekonomika/328086-danova-kobra-umi-na-slovensku-ucinne-uderit.html>. Ministr financí ČR dokonce zastává názor, že opatření přijatá na Slovensku jsou důvodem přesunu organizovaných skupin zaměřených na páčání

Zajímavostí je, že to není poprvé, kdy je v po revoluční historii podobný projekt v ČR realizován. Údajně již na počátku 90. let byly vytvářeny týmy na stejné bázi jako dnešní „Kobra“⁸⁰. V roce 1997 byla vytvořena speciální komise zaměřená na boj proti finanční kriminalitě pod vedením vrchního státního zástupce, složená z představitelů celní správy, obchodní inspekce, ČNB a BIS. Tato komise ovšem mohla pouze mapovat terén a vytipovávat citlivé kauzy, které pak měla vyšetřovat Policie ČR⁸¹. Od července 2004 do konce roku 2006 dále v ČR působil Útvar odhalování nelegálních výnosů a daňové kriminality nazývaný také jako „finanční policie“⁸².

Kromě již zmiňované inspirace týmem operujícím ve Slovenské republice se podkladem pro vznik „Kobry“ staly výstupy pracovní skupiny „Progres“⁸³, která byla zřízena v roce 2013 tehdejším ministrem vnitra. Konkrétně v obsahu prvního výstupu hovořícím o stálém společném pracovišti PČR a Finanční správy lze nalézt podobné prvky jako v dohodě, která dala vzniknout „Kobře“.

Formální vznik „Kobry“ je spojen s podpisem dohody o spolupráci, výměně informací a koordinaci při boji proti daňovým únikům a daňové kriminalitě mezi ministrem financí a ministrem vnitra 11. 4. 2014⁸⁴. Oficiálně měla „Kobra“ vzniknout až 15. 6. 2014 nicméně z vyjádření zástupce generálního ředitele GFŘ Ing. Jirí Žežulka vyplývá, že

daňových úniků do ČR. Viz ŠNÍDL, Vladimír a Barbora STRNADOVÁ. Na podvody zaútočí nová "daňová kobra". *HN Hospodářské noviny: Deník pro ekonomiku a politiku*. Praha: Economia, a.s, 2014, č. 033, s. 1-4. ISSN 0862-9587.

⁷⁸ ZEMAN, Marek. Ministr financí a ministr vnitra podepsali dohodu o spolupráci při boji proti daňovým únikům. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministr-financi-a-ministr-vnitra-podepsa-17584>

⁷⁹ V některých českých médiích se objevovaly informace, že součástí „daňové kobry“ má být i Finanční analytický útvar ministerstva financí, nicméně, jak vyplývá z rozhovoru ředitele tohoto útvaru, není tomu tak. KÁLAL, Jan. Rozhovor s Liborem Kazdou, ředitelem FAÚ, ze dne 15. 4. 2014. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/rozhovor-s-liborem-kazdou-reditelem-fau-17717>

⁸⁰ MALECKÝ, Robert. Policejní supertýmy už tu byly. S chabými výsledky. In: *Česká justice* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceska-justice.cz/2014/02/policejni-supertymy-uz-tu-byly-s-chabymi-vysledky/>

⁸¹ ŠNÍDL, Vladimír a Barbora STRNADOVÁ. Na podvody zaútočí nová "daňová kobra". *HN Hospodářské noviny: Deník pro ekonomiku a politiku*. Praha: Economia, a.s, 2014, č. 033, s. 1-4. ISSN 0862-9587.

⁸² VEJVODOVÁ, Alžběta. Finanční policie: Osvědčený recept, nebo vábnička na voliče?. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/263258-financi-policie-osvedceny-recept-nebo-vabnicka-na-volice/>

⁸³ VÝSTUPY PRACOVNÍ SKUPINY PROGRES. In: *Česká justice* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceska-justice.cz/wp-content/uploads/2014/02/Skupina-Progres.pdf>

⁸⁴ ZEMAN, Marek. Ministr financí a ministr vnitra podepsali dohodu o spolupráci při boji proti daňovým únikům. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministr-financi-a-ministr-vnitra-podepsa-17584>

tento tým již pracuje na konkrétních kauzách a v brzké době by měly být zveřejněny první výsledky⁸⁵.

Podle vyjádření ministra financí, není možné „Kobru“ chápat jako samostatný útvar ale spíše jako koordinaci a podporu útvarů stávajících⁸⁶. Zde je vidět rozdíl oproti již zmiňované finanční policii. Z tohoto důvodu tedy není potřeba ke vzniku „Kobry“ upravovat zákony a neměla by si vyžádat žádné další náklady, zaměstnanci pro ni totiž budou pracovat v rámci plnění svých běžných úkolů. Karel Bačkovský⁸⁷ z ministerstva vnitra ČR hovoří dokonce o „virtuálním pracovišti“⁸⁸. Zjednodušeně řečeno by se mělo jednat o „setkání odborníků z ministerstva financí, kriminalistů a celníků u jednoho stolu“ a to v souvislosti s případy daňových úniků se škodou zejména nad 150 miliónů Kč. Především by se mělo jednat o podvody organizovaných skupiny na spotřební dani a DPH⁸⁹. V čele těchto koordinovaných složek budou stát jejich jednotliví nejvyšší představitelé, tedy policejní prezident a generální ředitelé finanční a celní správy⁹⁰.

Personální aparát by se měl skládat až z desítek zaměstnanců a v budoucnu by tato spolupráce mohla fungovat i na úrovni jednotlivých krajů. Stěžejními body výše zmíněné dohody jsou zejména předávání informací mezi jednotlivými složkami, výběr kauz, kterými se budou týmy zabývat, zveřejňování informací o těchto kauzách do médií a stanovení pravidelných schůzek⁹¹.

Hlavní výhody zvýšené spolupráce, která probíhá na vytipovaných kauzách již od jejich raného počátku v rámci projektu „Kobra“, lze spatřovat především ve zlepšeném předávání a následném využívání informací, zkušeností, know-how, v účinnějším

⁸⁵ KREČ, Luboš. Finanční kobra už v tichosti pracuje, říká nový šéf daňové správy. In: *IHNED.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.ihned.cz/c1-62175370-rozhovor-se-sefem-financni-spravy-jiri-zezulka>

⁸⁶ Ministr financí Andrej Babiš v nedělní Partii dne 18. 5. 2014. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/ministr-financi-andrej-babis-v-nedelni-p-17882#5>

⁸⁷ Zástupce ředitele Odboru bezpečnostní politiky MVČR.

⁸⁸ Události, komentáře. In: *Česká televize* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ivysilani/1096898594-udalosti-komentare/214411000370411/titulky#t=31m41s>

⁸⁹ Typickým příkladem jsou „Karuselové podvody“, o kterých blíže pojednává podkapitola 2.3.1.

⁹⁰ ČTK. Speciální tým Kobra začne potírat daňové zločiny už od září. In: *E15.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.e15.cz/domaci/udalosti/specialni-tym-kobra-zacne-potirat-danove-zlociny-uz-od-zari-1077168>

⁹¹ HAD. Kobra vypuštěna, daňové úniky začne potírat od září. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/269396-kobra-vypustena-danove-uniky-zacne-potirat-od-zari/>

uplatňování nástrojů, opatření a dalších pravomocí jednotlivých složek, které mohou být vzájemně kombinovány a v celkovém zefektivnění a urychlení procesů v rámci daňového a trestního řízení. Mluvčí slovenské finanční správy jako příklad této spolupráce uvádí, že: „*Společně s finančním kontrolorem jdou do firmy rovnou i policisté, kteří dohlédnou na to, aby majitel začal spolupracovat*“. Teoreticky je takto možno zabránit situacím, kdy daňový subjekt různým způsobem maří činnost správce daně. Příkladem může být odmítnutí vydání dokumentů se zdůvodněním, že došlo k jejich zničení při živelné pohromě, zatímco v reálném čase probíhá skartace těchto dokumentů jiným pracovníkem daňového subjektu⁹².

Rozdíl úpravy „daňové kobry“ v ČR oproti úpravě našich východních sousedů, která se pro tu naši stala inspirací, bylo možné původně spatřovat mimo jiné ve skutečnosti, že součástí tamějších týmů jsou i státní zástupci, resp. prokurátoři. To může být výhodou zejména v rámci probíhajících trestních řízení, kdy dojde k dalšímu urychlení některých procesů. Autor i proto vítá vytvoření místní sítě specializovaných státních zástupců, které u nás oznámil Nejvyšší státní zástupce⁹³. Na každém krajském státním zastupitelství a obou vrchních státních zastupitelstvích má být vyčleněn jeden státní zástupce zaměřený především na boj proti daňovým únikům. Ten má svoji činnost v rámci trestního řízení navazovat na činnost „daňové kobry“.

Zejména na základě výše uvedených výhod a i s přihlédnutím k vyjádření redaktorky týdeníku Trend, podle které na Slovensku došlo za první rok k prokazatelným úsporám ve výši 94 miliónů eur⁹⁴, shledávám zvýšení spolupráce mezi jednotlivými složkami v rámci „daňové kobry“ za krok správným směrem s výrazným potenciálem, který mohl být uskutečněn již dříve a v napětí očekává první konkrétní výsledky. Přesto je třeba upozornit i na některá možná úskalí. Například bývalý detektiv protikorupční policie, který se účastnil podobných projektů již na počátku 90. let, spatřuje největší slabinu ve způsobu založení napříč jednotlivými rezorty. „*Hlavní problém byl vždycky v tom, že*

⁹² ŠNÍDL, Vladimír a Barbora STRNADOVÁ. Na podvody zaútočí nová "daňová kobra". *HN Hospodářské noviny: Deník pro ekonomiku a politiku*. Praha: Economia, a.s., 2014, č. 033, s. 1-4. ISSN 0862-9587.

⁹³ IZI. Žalobci mají svoji "Kobru" – síť specialistů na daňovou kriminalitu. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/270743-zalobci-maji-svoji-kobru-sit-specialistu-na-danovou-kriminalitu/>

⁹⁴ Události, komentáře. In: *Česká televize* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ivysilani/1096898594-udalosti-komentare/214411000370411/titulky#t=31m41s>

když ta spolupráce není na úzké, denní bázi, po počátečním nadšení se společný duch vytratí a tým se fakticky rozpadne,“ říká bývalý detektiv. Vzhledem k absenci společného představitele jednotlivých složek a roztržitosti jejich zákonných úprav, jako příklad lze uvést oblast přístupu k informacím, mohou nastávat komplikace i při stanovení jednotných postupů, kterých by se „Kobra“ měla držet⁹⁵. Velký důraz proto bude zcela jistě kladen na vzájemnou komunikaci a schopnost členů týmu najít konsensus. I z těchto důvodů, které mohou být v budoucnu potenciálním rizikem pro každodenní činnost „daňové kobry“, shledává autor snahu ministerstva vnitra využít zkušeností složek fungujících v rámci „daňové kobry“ ve Slovenské republice jako velmi vhodnou⁹⁶.

2.2.2. Centrální registr účtů

Jak již bylo několikrát zmíněno v předchozích podkapitolách, v dnešní době je při boji proti daňovým únikům kladen veliký důraz na rychlost postupů. Ke včasnému detekování rizik a efektivnímu boji je potřeba sledovat mimo jiné i stavy a toky peněžních prostředků na bankovních účtech daňových subjektů. I díky této činnosti mohou být v případech obav z nedobytnosti daně včas vydávány zajišťovací příkazy, které se mohou stát vykonatelnými exekučními tituly. Takto ale i prostřednictvím uplatňování dalších pravomocí nejen správce daně lze předejít škodám, které by jinak státu vznikaly či alespoň potrestat ty, kdo takové škody působí.

Tyto a další informace o bankovních účtech jsou ovšem předmětem bankovního tajemství, které je chráněno zákonem. Tímto zákonem je Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoB“). Konkrétní úpravu obsahuje ustanovení § 38 ZoB, kde jsou zakotveny i výjimky podle kterých musí banky na písemné vyžádání poskytnout i bez souhlasu klienta konkrétním oprávněným orgánům, mezi něž se řadí i orgány činné v trestním řízení, správce daně a ministerstvo financí, za

⁹⁵ MALECKÝ, Robert. Policejní supertýmy už tu byly. S chabými výsledky. In: *Česká justice* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceska-justice.cz/2014/02/policejni-supertymy-uz-tu-byly-s-chabymi-vysledky/>

⁹⁶ Podle informací MVČR se v současné době setkávají zástupci Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality (ÚOKFK) se svými kolegy z Národní kriminální agentury (NAKA), která zastřešuje policejní část „Kobry“ na Slovensku. NOVÁKOVÁ, Lucie. Ministr vnitra vyslal kvůli „Kobře“ zástupce ÚOKFK na Slovensko. In: *Ministerstvo vnitra České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/clanek/ministr-vnitra-vyslal-kvuli-kobre-zastupce-uokfk-na-slovensko.aspx>

podmínek upravených speciálními zákony⁹⁷, zprávu o informacích spadajících do bankovního tajemství.

Ačkoliv se na první pohled může stávající úprava jevit jako uspokojivá, při její realizaci v praxi se lze bohužel setkávat s několika komplikacemi.

Předně proces, v rámci kterého oprávněné orgány získávají informace o bankovních účtech, je ve skutečnosti dvou fázový. Nejprve je nutno písemně obeslat desítky poskytovatelů finančních služeb s otázkou, zda daňový subjekt má u nich vedený účet. Teprve poté, co orgány obdrží odpovědi, z nichž několik obvykle bude i negativních, mohou tázat finanční instituce, které zaslaly kladné vyjádření o další konkrétní dotazy. Takto musí postupovat jak správce daně⁹⁸, ministerstvo financí⁹⁹, ale i orgány činné v trestním řízení¹⁰⁰. Podle statistiky ministerstva vnitra ovšem v první fázi 40% odpovědí přichází do 14 dní, 50% odpovědí přichází do 21 dní a zbytek odpovědí zpravidla do jednoho měsíce. Objevují se ovšem i případy, kdy je potřeba finanční instituce upomínat. Podle zástupce generálního ředitele GFR ovšem průměrná životnost obchodních společností zaměřených na páchání daňových úniků od roku 2002 klesla z deseti měsíců na 15 dní¹⁰¹. Stávající stav je tedy jak vidno v dnešní době již nevyhovující potřebám oprávněných orgánů.

Hlavní myšlenkou zřízení centrálního registru účtů, tedy v podstatě systému národní evidence účtů, je odstranění první fáze výše popsaného postupu resp. zrychlení této

⁹⁷ Pro správce daně jsou tyto podmínky stanoveny v ustanovení § 57 odst. 3 DŘ. Pro orgány činné v trestním řízení jsou upraveny v ustanovení § 8 odst. 2 Zák. č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (dále jen „TR“). Pro ministerstvo financí jsou tyto podmínky stanoveny v Zákoně č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, a v Zákoně č. 69/2006 Sb., o provádění mezinárodních sankcí.

⁹⁸ Správce daně tak ovšem činní prostřednictvím datových schránek v rámci elektronického systému dotazů a odpovědí, který je bezpochyby rychlejší než klasické písemné dotazování. HRUBEŠ, Karel. Ustoupí Babiš bankám? Úřady už testují náhradu registru účtů. In: *Aktuálně.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/domaci/ustoupi-babis-bankam-urady-uz-testuji-nahradu-registru-uctu/r~41baa4b2ea6411e3909b0025900fea04/>

⁹⁹ Že je takto nuceno postupovat ministerstvo financí vyplývá z rozhovoru ministra financí. Ministr financí Andrej Babiš v nedělní Partii dne 18. 5. 2014. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-medich/2014/ministr-financi-andrej-babis-v-nedelni-p-17882#5>

¹⁰⁰ Že jsou takto nuceny postupovat orgány činné v trestním řízení, vyplývá z výstupů pracovní skupiny „Progres“. VÝSTUPY PRACOVNÍ SKUPINY PROGRES. In: *Česká justice* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceska-justice.cz/wp-content/uploads/2014/02/Skupina-Progres.pdf>

¹⁰¹ SURMANOVÁ, Kateřina a Barbora STRNADOVÁ. Když ministři kývnou, „finanční kobra“ může do půl roku fungovat. *HN Hospodářské noviny: Deník pro ekonomiku a politiku*. Praha: Economia, a.s, 2014, č. 034, s. 4. ISSN 0862-9587.

první fáze a to až na dobu, která by neměla překračovat 24 hodin. Podle aktuálně uvažovaného návrhu by ČNB měla spravovat systém, který by shromažďoval informace o existenci finančních produktů, typicky bankovních účtů, a klientech vybraných finančních institucí. Z tohoto systému by ovšem nebylo možno zjistit nic o zůstatcích na účtu klientů či pohybech na něm (dále jen „**Zúžená podoba registru**“). V souvislosti s ochranou informací uvedených v registru se nabízí více variant jejich získávání. Buď by oprávněné orgány mohly do tohoto systému nahlížet přímo online, což je jistě rychlejší způsob, který je na druhou stranu náchylnější ke zneužití. Nebo se nabízí další varianta, při které by oprávněné orgány získávaly informace zprostředkovaně přes žádost na ČNB. Možností je samozřejmě i kombinace obou těchto variant podle toho, o kterého žadatele by se jednalo.

Orgány oprávněné prolomit bankovní tajemství zavedením registru v podstatě nezískávají žádné nové pravomoci, všechny potřebné totiž již nyní mají. Mohly by však pokládat konkrétní dotazy přímo, čímž nejen, že by se celý proces získávání informací urychlil, ale zároveň by se i zabránilo situacím, kdy finanční instituce hned v první fázi upozorňují své klienty na skutečnost, že byly tázány, což činnost orgánu bojujících proti daňovým únikům výrazně komplikuje¹⁰².

O zavedení centrálního registru účtů v „zúžené podobě registru“ se neúspěšně pokoušel již v roce 2011 tehdejší ministr financí, jeho pokus ovšem ve vládě ztroskotal pro odpor jedné z koaličních stran. Ta argumentovala zejména hrozbou úniku informací shromažďovaných na jednom místě. Ministr spravedlnosti se k tématu tenkrát vyjádřil slovy: *"Nechceme, aby tu byl nějaký nový Velký Bratr, u kterého by se shromáždily informace o bankovních účtech občanů. Vidíme to tak, že chceme především hájit soukromí občanů"*¹⁰³. Svě výhrady k registru v „zúžené podobě registru“ již tenkrát mělo i vedení ČNB.

¹⁰² Skutečnost, že tak banky někdy činní, údajně vyplývá ze slov ministra vnitra Milana Chovance. DLOUHÁ, Petra. Chcete, aby vám policie mohla snáze rejdit v účtech? Babiš to zařídí!. In: *E15.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.e15.cz/domaci/ekonomika/chcete-aby-vam-policie-mohla-snaz-rejdit-v-uctech-babis-to-zaridi-1071746>

¹⁰³ ČT24. ODS zablokovala plán registru účtů, měl pomoci policii. In: *ČT24* [online]. 2011 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/132641-ods-zablokovala-plan-registru-uctu-mel-pomoc-policii/>

Největší nelibost mezi centrálními bankéři však působí dnes již pravděpodobně v ČR překonaný návrh, ve kterém měl centrální registr obsahovat nejen výše popsané údaje o existenci účtů a jejich vlastníků, ale zároveň i informace o výši prostředků na těchto účtech uložených. Mezi hlavní argumenty proti tomuto rozšířenému návrhu ČNB řadí zejména vysoké náklady na zřízení a provoz tohoto systému, který by musel být denně aktualizován¹⁰⁴. Dále se obává rizika zneužití velkého množství citlivých dat. A v neposlední řadě má ČNB připomínky i proti nutnosti zavádět jakoukoliv formu centrálního registru tedy i formu „Zúžené podoby registru“. Podle dříve vyjádřeného názoru guvernéra ČNB registr není potřeba, jelikož již v současnosti se lze písemně obracet na banky s žádostí o potřebné informace¹⁰⁵.

Své výhrady k centrálnímu registru má i Česká bankovní asociace, náměstek výkonného ředitele se k problematice vyjádřil slovy: „*Úřady už nyní dostávají data o klientech, na něž mají zákonný nárok, ale pod kontrolou bank, které musí data svých klientů chránit. Po zavedení centrálního registru by z bank každý den odcházely informace o účtech úplně všech klientů. To znamená i těch, na něž se nikdo oprávněný neptá a ani nikdy ptát nebude. Takových účtů je naprostá většina*“¹⁰⁶. Bankovní asociace navíc nabízí alternativní řešení k centrálnímu registru. Tím by bylo rozšíření již existujícího elektronického systému dotazů a odpovědí, který funguje prostřednictvím datových schránek. Tento systém již nyní využívá například exekutorská komora, daňová a celní správa a další orgány¹⁰⁷. Zároveň ho pro ministerstvo financí začal v pilotním provozu

¹⁰⁴ Česká bankovní asociace odhaduje výši nákladů na provoz takového systému na stovky miliónů korun, a to i v souvislosti s potřebou zaměstnat desítky lidí. OTTO, Pavel. Registr účtů mohou zneužít firmy i politici. Provoz by spolykal stamiliony. In: *E15.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://nazory.euro.e15.cz/analyzy/registr-uctu-mohou-zneužit-firmy-i-politici-provoz-by-spolykal-stamiliony-1071939>

¹⁰⁵ OBR. Singer odmítá centrální registr účtů, byl by prý drahý. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/266099-singer-odmita-centralni-registr-uctu-byl-by-pry-drahy/>

¹⁰⁶ JŠ. Kvůli finanční kobře registr firemních účtů? Bankovní asociace krouť hlavou. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/265519-kvuli-financni-kobre-registr-firemnich-uctu-bankovni-asociace-krouti-hlavou/>

¹⁰⁷ Vyplývá z vyjádření náměstka výkonného ředitele České bankovní asociace. HRUBEŠ, Karel. Ustoupí Babiš bankám? Úřady už testují náhradu registru účtů. In: *Aktuálně.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/domaci/ustoupi-babis-bankam-urady-uz-testuji-nahradu-registru-uctu/r~41baa4b2ea6411e3909b0025900fea04/> či BP.COM. Jan Matoušek: Na půdě ČBA diskutujeme o technickém řešení a standardizaci procesů, ne o poplatcích. In: *Bankovnipoplatky.com* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.bankovnipoplatky.com/jan-matousek-na-pude-cba-diskutujeme-o-technickem-reseni-a-standardizaci-procesu-ne-o-poplatcich-212>

testovat i finanční analytický útvar (dále jen „FAÚ“)¹⁰⁸, důvodem je i to, že k zavedení centrálního registru účtů je potřeba přijetí nového zákona, což je proces, který si reálně vyžádá několik měsíců věnovaných jak přípravám návrhu zákona, tak jeho následnému schvalování v Parlamentu ČR. Toto přechodné období je však potřeba efektivně překlenout. Závěry FAÚ z tohoto testování mají navíc pomoci i při vymezení technických parametrů samotného centrálního registru.

Mezi hlavní výhody využívání elektronického systému dotazů a odpovědí patří oproti centrálnímu registru účtů především nižší náklady, vyplývající ze skutečnosti, že systém je dnes již plně funkční. Navíc není v souvislosti s tímto systémem potřeba přijímat novou legislativu. Na druhou stranu existují i některé nevýhody tohoto řešení. Elektronický systém dotazů v dnešní podobě neumožňuje vyhledávání v historii. Pokud tedy bude účet, o něhož se oprávněné orgány zajímají zrušen, informace o něm již nezjistí. Dále z tohoto systému není možné zjistit osoby, které s účtem mohou disponovat, zjistit lze pouze vlastníka účtu. Tento způsob řešení také, jak již bylo výše zmiňováno, nedokáže zabránit bankám, aby již v první fázi informovaly své klienty o položeném dotazu¹⁰⁹.

Důležitou otázkou, související s nastavením parametrů registru, kterou je potřeba zodpovědět, je také na jaký okruh osob se bude vztahovat. Mělo by se jednat pouze o právnické osoby¹¹⁰ či by měly být zařazeny i osoby fyzické, a pokud ano tak všechny, nebo jenom některé? Dále je také nutno vyřešit okruh oprávněných osob a již zmiňovaný způsob, jakým budou tyto osoby z registru získávat informace. Je nepochybné, že zde je velký prostor pro diskusi. Pokud budeme hledat inspiraci v zahraničí, z výstupů pracovní skupiny Progres¹¹¹ vyplývá, že po celé Evropě se lze

¹⁰⁸ Vyplývá z rozhovoru s ředitelem FAÚ. KÁLAL, Jan. Rozhovor s Liborem Kazdou, ředitelem FAÚ, ze dne 15. 4. 2014. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/rozhovor-s-liborem-kazdou-reditelem-fau-17717>

¹⁰⁹ HRUBEŠ, Karel. Ustoupí Babiš bankám? Úřady už testují náhradu registru účtů. In: *Aktuálně.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/domaci/ustoupi-babis-bankam-urady-uz-testuji-nahradu-registru-uctu/r~41baa4b2ea6411e3909b0025900fea04/>

¹¹⁰ Podle informací zveřejněných MVČR by se v ČR mělo jednat pouze o právnické osoby. NOVÁK, Pavel. První krok na cestě ke zřízení centrálního registru účtů. In: *Ministerstvo vnitra České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/clanek/prvni-krok-na-cestě-ke-zrizeni-centralniho-registru-uctu.aspx>

¹¹¹ VÝSTUPY PRACOVNÍ SKUPINY PROGRES. In: *Česká justice* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceska-justice.cz/wp-content/uploads/2014/02/Skupina-Progres.pdf>

setkat s mnoha různými druhy centrálních registrů účtů a celou škálou podmínek, které je upravují.

Tak například ve Francii obsahuje centrální registr údaje o účtech více než 80 miliónů subjektů. Je tomu tak proto, že finanční instituce jsou povinny hlásit finanční správě zakládání bankovních a jiných obdobných účtů. Na registr se vztahuje povinnost mlčenlivosti a žadatel je v něm schopen vyhledávat pouze tehdy, pokud zná přesné identifikační údaje o vyhledávaném subjektu, materiál například uvádí, že jméno a příjmení k vyhledávání nepostačuje. Okruh oprávněných osob je potom upraven dvojitým způsobem a to konkrétně tak, že některé úřady mají přístup přímý, ovšem jiné oprávněné osoby, mezi něž se řadí například policie, si musí podávat žádost, jejich přístup je tedy nepřímý. Vyřízení nepřímých žádostí trvá zpravidla 48 hodin. Italská úprava na rozdíl od té francouzské, umožňuje policejním orgánům přímý nepřetržitý přístup a tamější registr dokonce obsahuje základní údaje o bankovních transakcích. V tomto prvku se tedy velmi podobá výše popsanému návrhu rozšířeného centrálního registru, proti kterému u nás tak silně brojí ČNB. Ve Slovinsku a Chorvatsku je dokonce centrální registr bankovních účtů právnických osob veřejně přístupný pro každého na internetu.

Mám-li při posuzování nutnosti zavedení centrálního registru účtů v České republice z aktuálně fungujících postupů, které využívají k prolomení bankovního tajemství zejména orgány činné v trestním řízení, pak musím konstatovat, že tyto postupy jsou již zastaralé a v boji proti daňovým únikům pro ně již není ve 21. století místo. Stav, kdy státní orgán čeká třeba i měsíce na vyjádření finančních institucí, zda daňový subjekt vůbec má u nich zřízený účet, je nejen nevyhovující dnešním potřebám, ale do jisté míry v kontextu moderních technologií dokonce až absurdní.

Rozšiřování elektronického systému dotazů a odpovědí přes datové schránky, který využívá například správce daně, je podle autorova názoru správnou cestou, která má své využití ve druhé fázi postupů k získání informací, kdy jsou pokládány konkrétní dotazy. Přesto proti trvalému uplatňování tohoto systému již v první fázi stojí podle autorova mínění zejména zmiňované riziko, že finanční instituce budou upozorňovat své klienty o skutečnostech, že byly oprávněnými orgány žádány o poskytnutí předmětných informací. Osoby dopouštějící se daňových úniků by takto mohly disponovat s příliš

širokým časovým prostorem pro přesunutí svých aktiv do zahraničí, uprchnutí či přijetí jiných opatření, jež by mařily řádný výběr daně či následné trestní řízení. Jak už jsem upozorňoval, boj proti daňovým únikům je otázkou rychlosti a každý ztracený den může být rozhodující pro vznik milionových škod. Navíc vedle tohoto problému by stále zůstala zachována zbytečná administrativní zátěž spočívající v nutnosti obesílat desítky finančních institucí, které budou vždy ve vysokém počtu zasílat negativní odpovědi. Autor je zde nucen dát za pravdu i materiálu pracovní skupiny „Progres“¹¹² podle něhož při užívání tohoto elektronického systému hrozí zvýšené bezpečnostní riziko úniků osobních údajů¹¹³ obsažených v žádosti, vyplývající ze skutečnosti, že s těmito informacemi může nakládat široký okruh osob mnoha různých finančních institucí.

Autorův postoj k zavedení centrálního registru účtů v „Zúžené podobě registrů“, zejména pro účty právnických osob, je tedy na základě získaných poznatků při zpracovávání této práce kladný. Domnívám se, že přínos pro odhalování daňových úniků, spočívající zejména v urychlení procesů převáží všechny negativní jevy, včetně vyvolaných nákladů¹¹⁴. Navíc dojde i ke snížení nesmyslné administrativy. Obavy z rizika zneužití informací shromažďovaných na jednom místě podle mě nejsou v tomto případě příliš relevantní. I kdyby došlo k úniku informace typu, že někdo má v nějaké instituci veden účet, nezakládá toto sdělení za normální situace nebezpečný stav. Dnes je normální, že téměř každá osoba má někde zřízen účet a to samo o sobě neznamená, že je na tomto základě vydíratelná. Předmětné informace navíc budou chráněny nejenom povinností mlčenlivosti spojenou se sankcemi za její porušení, ale jistě i dalšími kontrolními mechanismy. Proto si dovedu představit i variantu že některé oprávněné orgány by měly do tohoto systému přímý přístup bez nutnosti žádat ČNB, ačkoliv předpokládám, že nakonec u nás tento postup možný nebude. Takto nastavený registr by byl i vhodnou pomůckou pro každodenní činnost „daňové kobry“, která se díky němu může stát ještě daleko efektivnější.

¹¹² VÝSTUPY PRACOVNÍ SKUPINY PROGRES. In: *Česká justice* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceska-justice.cz/wp-content/uploads/2014/02/Skupina-Progres.pdf>

¹¹³ Vedle osobních údajů se také všechny oslovené finanční instituce dozví o skutečnosti, že se o daný subjekt zajímá oprávněný orgán.

¹¹⁴ Podle výstupů skupiny Progres odhadovala analýza z roku 2010 náklady na zřízení registru a jeho provoz po dobu 5 let částkou 383 milionů Kč. Z toho ovšem náklady na zřízení, které mohou být potenciálně z 85% hrazeny z rozpočtů EU, měly činit 204 milionů Kč.

O poznání skeptičtěji se však autor staví ke zřizování rozšířené verze centrálního registru účtů, která by obsahovala i údaje o zůstatcích na jednotlivých účtech, transakcích na nich apod. K tomuto názoru mě vedou zejména dva hlavní důvody, které přestože již byly výše zmíněny, se pokusím blíže rozebrat z mého pohledu. Za prvé souhlasím s názorem ČNB, že tento systém by byl značně nákladný vzhledem k objemu dat, které by bylo nutno každý den aktualizovat. Jak vyplývá z dat zveřejněných Českou bankovní asociací¹¹⁵, v ČR každý rok proběhnou stamiliony bezhotovostních transakcí, které by povinné subjekty musely do systému vkládat, zejména pokud by se vztahoval mimo jiné i na účty fyzických osob. Osobně si navíc trůfám tvrdit, že více než 99 % těchto transakcí není a nikdy nebude relevantních z hlediska sledovaných daňových úniků či trestních řízení. I pokud bych však pominul oblast transakcí a rozšířený registr by měl sledovat pouze zůstatky na účtu, stále by se v případě zavedení pro fyzické osoby jednalo o milióny vkladů a vyplývajících změn zůstatků v systému každý den, což je také obtížně představitelné¹¹⁶. To platí samozřejmě za předpokladu, že by si tento systém měl zachovávat dostatečnou aktuálnost, bez které ovšem jeho zavedení nemá smysl. O zůstatcích na účtech se tak dá podle mého názoru diskutovat spíše u účtů právnických osob¹¹⁷. Druhým důvodem, který ve mně vzbuzuje u tohoto systému obavy, a to dokonce větší než otázka nákladů, je jeho rizikovost pokud jde o zneužití citlivých dat mnoha daňových subjektů. Možnost získat na jednom místě informace o zůstatcích na účtech či dokonce transakcích na nich by jistě nedala spát nejenom mnoha konkurentům na všech možných trzích, ale jistě by byla lákavá i z hlediska jiných společenských jevů (politické boje, kriminalita apod.). Nejhorší variantou by

¹¹⁵Data o počtu transakcí u obchodníků, v bankomatech a na přepážkách bank za rok 2012 a 2013 jsou dostupné například zde. ČESKÁ BANKOVNÍ ASOCIACE. *Banky a Fakta*: březen 2014. In: *Česká bankovní asociace* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <https://www.czech-ba.cz/sites/default/files/dokumentyclanku/banky-fakta-2014-platby/cbabankyafakta2014-platby.pdf> Tato statistika však slouží pouze pro vytvoření představy o počtu bezhotovostních transakcí, které by při zavedení rozšířeného systému mohly být sledovány, zdaleka neobsahuje veškeré tyto transakce.

¹¹⁶Že se jedná o takové číslo lze celkem logicky odvodit s přihlédnutím k počtu obyvatel v ČR a statistice, podle které neměla zhruba čtvrtina obyvatel ČR starších 15 let v roce 2012 bankovní účet, dostupné zde. KUČERA, Petr. Více než čtvrtina Čechů nemá žádný bankovní účet. In: *Aktuálně.cz* [online]. 2012 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/ceska-ekonomika/vice-nez-ctvrtina-cechu-nema-zadny-bankovni-ucet/r~i:article:748741/>

¹¹⁷V případě vkládání informací o zůstatcích na účtech podnikajících právnických osob do centrálního registru se dá počet nutných každodenních aktualizací řádově odhadovat na statisíce. Toto číslo odvozuji z počtu podnikajících právnických osob v ČR uvedeného ve statistice ministerstva průmyslu a obchodu a z předpokladu, že každá taková osoba má svůj bankovní účet. Statistika je dostupná zde. ČTK. MPO: Počet podnikatelů loni stoupl o 26.000 na 2,345 milionu. In: *České noviny* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskenoviny.cz/zpravy/mpo-pocet-podnikatelu-loni-stoupl-o-26-000-na-2-345-milionu/1036834>

samozřejmě bylo, kdyby se takové informace dostaly do rukou organizovaných skupin zaměřených na vydírání a další trestnou činnost¹¹⁸. Z mého pohledu zde tedy potencionální ohrožení či porušení zájmů daňových subjektů, včetně jejich rodinných příslušníků¹¹⁹, chráněných trestním zákoníkem, by mělo převážet zájem na urychlení druhé fáze postupu k získání informací. Je zde také nutno vzít v úvahu i argument České bankovní asociace, podle něhož by se na velkou většinu údajů, které by tento rozšířený registr obsahoval, nikdo nikdy neptal, a to i proto, že by byly o daňových subjektech, které se daňových úniků nedopouští. Navíc za předpokladu, že bude v této druhé fázi využíván elektronický systém dotazů a odpovědí přes datové schránky, nemuselo by ani k žádnému urychlení procesů dojít. Nesmíme totiž zapomenout na již zmiňovaná rizika v souvislosti se zneužitím citlivých dat. Nedovedu si představit variantu, že by měly oprávněné orgány zřízen nepřetržitý online přístup do registru, proto by bylo nutno z hlediska bezpečnosti zavést nepřímý přístup prostřednictvím žádostí na ČNB. Vyřizování těchto žádostí by ovšem ČNB jistě také nějaký čas zabralo.

2.2.3. Hlášení plateb do daňových rájů

V koaliční smlouvě mezi ČSSD, hnutím ANO 2011 a KDU-ČSL na volební období 2013 – 2017 lze v bodě, který se zabývá zlepšením výběru daní nalézt text „*Platby od právnických a fyzických osob subjektům v daňových rájích budou předmětem zvláštní informační povinnosti. Daňový ráj (resp. příslušná jurisdikce) bude definován vyhláškou ministerstva financí („black list“). Porušení povinnosti bude mít kromě jiného za následek automatickou ztrátu daňové uznatelnosti hrazeného nákladu.*“¹²⁰

V praxi by tento nástroj využitelný i pro boj proti daňovým únikům v oblasti nepřímých daní mohl fungovat tak, že platby do zemí předpokládaných právním předpisem bude nutno hlásit finančnímu úřadu. Ten by posléze přistoupil k prověřování, zda realizací

¹¹⁸ O tom, že takové skupiny v ČR působí, nelze na základě mnoha soudních rozhodnutí pochybovat. ČTK a IDNES.CZ. Maslákovi soud potvrdil trest, šéf gangu si odmítl rozsudek vyslechnout. In: IDNES.cz: Zlínský kraj [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://zlin.idnes.cz/slovak-miroslav-maslak-dostal-u-vrchniho-soudu-desetiletu-trest-phy-/zlin-zpravy.aspx?c=A140605_100226_zlin-zpravy_ras

¹¹⁹ V případě zavedení registru pouze pro účty právnických osob by se jednalo o ohrožení chráněných zájmů společníků, statutárních orgánů v těchto právnických osobách působících, a jejich rodinných příslušníků.

¹²⁰ Koaliční smlouva mezi ČSSD, hnutím ANO 2011 a KDU-ČSL na volební období 2013 - 2017. In: *Vláda České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/koalicni_smlouva.pdf

platby nedochází k daňovému úniku, či s ním není nějakým způsobem spojena. K tomu by již mohl využívat své standardní nástroje upravené v DŘ. Aby v souvislosti s tímto opatřením nedocházelo k nadměrné administrativní zátěži osob, dá se předpokládat, že by jako podmínka vzniku ohlašovací povinnosti byla stanovena i minimální výše platby¹²¹. Dalším esenciálním parametrem tohoto institutu je doba stanovená pro splnění ohlašovací povinnosti. Pro správce daně by samozřejmě bylo nejvýhodnější, aby ohlašovací povinnost musela být splněna před provedením platby, to by ovšem mohlo způsobit značné komplikace pro obchodní styky odesílatelů plateb. Velký prostor pro diskuzi se také nabízí zejména v oblasti sankcí za porušení ohlašovací povinnosti. Zde bych se spíše přikláněl k využití klasického a osvědčeného institutu pokut. Obávám se, že zavádění sankce ve smyslu ztráty daňové uznatelnosti hrazeného nákladu by se mohlo v praxi ukázat jako ne zcela optimální vzhledem ke skutečnosti, že mnoho těchto plateb může sloužit i k jiným únikům než na dani z příjmu.

2.3. Oblast DPH

Následující podkapitoly jsou věnovány problematice boje proti daňovým únikům v oblasti DPH. První podkapitola je věnována popisu jednotlivých druhů daňových úniků. Další dvě podkapitoly se potom věnují nástrojům boje proti těmto únikům.

2.3.1. Daňové úniky na DPH

Daňové úniky na DPH jsou co do rozsahu bezesporu ty nejvýznamnější a tedy i nejpálčivější ze všech druhů úniků v oblasti nepřímých daní. Samozřejmě lze logicky předpokládat, že tato skutečnost souvisí i s univerzalitou DPH a velké vyšší prostředků na této dani vybraných. Náměstkyně ministra financí odhaduje, že jen úniky na tzv. „Karuselových podvodech“ mohou dosahovat částky až 20 miliard Kč, a to se rozhodně nejedná o jediný druh úniků v této oblasti¹²².

¹²¹ KREČ, Luboš. Neprůhledný únik daní skončí. Vláda přiškrtí penězovody do daňových rájů. In: *IHNED.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-61575160-unik-penez-do-danovych-rajju-skonci>

¹²² PRAVEC, Josef. Chorvatský recept na neplatiče daní. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/chorvatsky-recept-na-neplatice-dani-17726>

Daňový únik na DPH je v podstatě možno provést v souvislosti s jakýmkoliv předmětem daně. V současné době se však nejčastěji jedná zejména o dodání zboží, konkrétně pohonných hmot, mobilních telefonů, textilu, obuvi, elektroniky, kovů, dřeva, kamene, cukru či masa. Okruh tohoto zboží se však často mění v návaznosti na přijaté nástroje boje proti daňovým únikům. Velký vliv na tuto fluktuaci má především zavádění systému reverse charge, o kterém mimo jiné pojednává následující podkapitola¹²³. Jednou z charakteristik osob zaměřených na páchání daňových úniků je proto velká míra flexibility.

Také forem daňových úniků na DPH je velmi mnoho. Jako příklady lze uvést podhodnocování velikosti prodejů prostřednictvím nevydávání účtenek, špatnou klasifikaci zboží či služeb pokud jde o sníženou a základní sazbu DPH, nezdanění vlastních dodávek pro vlastní spotřebu, podávání falešných žádostí o odpočet daně či o vrácení daně za využití fiktivních faktur, podávání neoprávněných žádostí o odpočet daně či o vrácení daně například pokud přijatá zdanitelná plnění nejsou použita v rámci svých ekonomických činností, neodvedení vybrané daně, ne registrace k dani atd.¹²⁴

Nejsofistikovanější formou daňových úniků v oblasti DPH založených na základě neodvedení vybrané daně jsou ovšem již mnohokrát zmiňované „**karuselové podvody**“. Tento druh přeshraničních podvodů, které jsou někdy též nazývaný jako kolotočové podvody, řetězové podvody, podvody chybějícího obchodníka¹²⁵, karuselové obchody atd. lze co do rozsahu úniků, resp. škod státu způsobených, náročnosti na odhalení a tedy celkové nebezpečnosti pro společnost označit za „krále mezi daňovými úniky“. Rozsah škod, které v souvislosti s těmito podvody státu vznikají, může dokonce i pouze v jedné konkrétní kauze dosahovat až stovek milionů Kč¹²⁶. Pokud jde princip, na kterém tyto podvody fungují, vedoucí odboru hospodářské

¹²³ STRNADOVÁ, Barbora. "Finanční kobra" může fungovat do půl roku. Hrajeme o rychlost, říká expert na daňové úniky. In: *IHNED.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.ihned.cz/c1-61717990-danova-kobra-danove-uniky>

¹²⁴ KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. Daňové nedoplatky a daňové úniky. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

¹²⁵ Finanční a ekonomické informace: Dokumentační bulletin MF 2/2014 Únor. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Bulletin-knihovny-MF_2014-c-02_2014-02-28_Dokumentacni-bulletin_2-2014.pdf

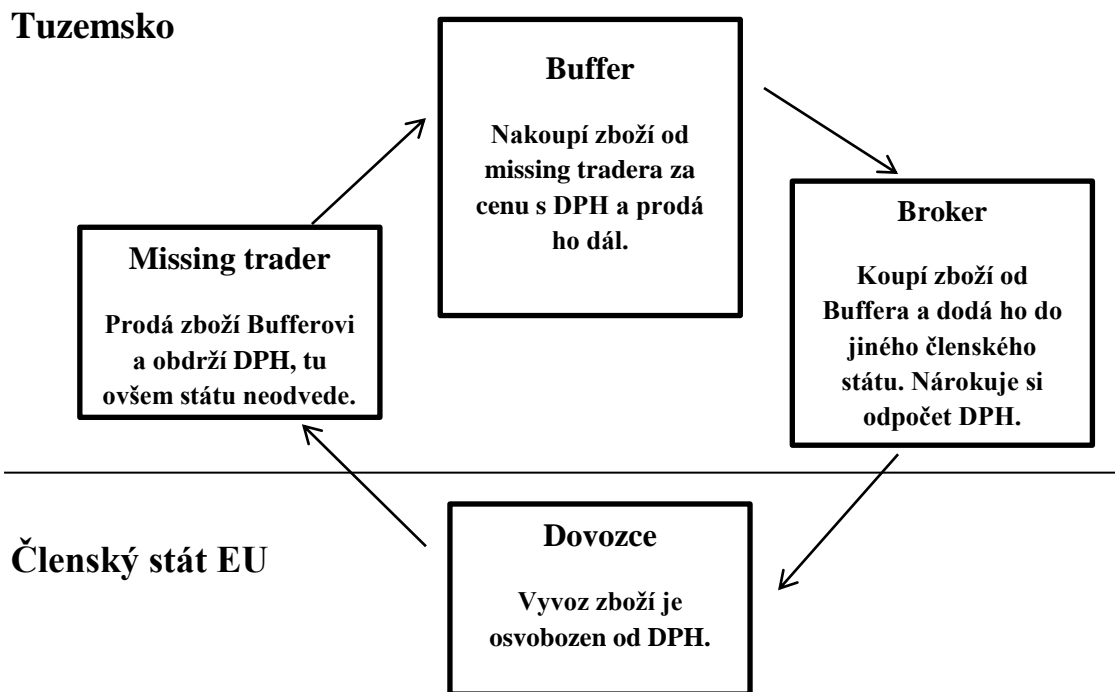
¹²⁶ MACALÍKOVÁ, Jana. „Kolotoč“ se dotočil.... In: *Policie České republiky* [online]. [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/kolotoc-se-dotocil.aspx>

kriminality ve Zlínském kraji k němu před časem uvedl: „Podstatou kolotočových podvodů je distribuce zboží prostřednictvím dlouhých distribučních řetězců, jež překračují hranice jednotlivých členských států Evropské unie, a při nichž v určitém okamžiku dochází ke krácení daně. Daň není přiznána ani zaplácena a příslušný plátcce je buď nekontaktní, nebo subjekt je veden na tzv. „bílého koně“, který o těchto transakcích nemá tušení nebo je za úplatu toleruje“ a dále doplnil: „Zjednodušeně si představme řetězec obchodů, jehož se účastní subjekty registrované v členských státech Evropské unie. Prodej zboží do jiného členského státu je pro vývozce osvobozen od DPH. Naproti tomu dovozce je povinen provést tzv. „samozdanění“, to znamená povinnost přiznat a odvést DPH z ceny dovezeného zboží. Přičemž z následného prodeje má dovozce nárok na odpočet částky DPH uvedené na faktuře. Tím je daňově neutrální. Tento okamžik je počátkem podvodného jednání, kdy dovozce daň dalšímu kupujícímu vyfakturuje a ten mu ji i v ceně zboží zaplatí, avšak dovozce předmětnou daň státu neodvede a jednoduše zmizí. Stane se tudíž již zmíněným 'ztraceným obchodníkem'.“¹²⁷

Ačkoliv uvedené citace jistě mohou pomoci vytvořit si základní představu o principech fungování karuselových podvodů, vzhledem ke složitosti dané problematiky a skutečnosti, že mnoho nástrojů, kterými se tato práce zabývá, má sloužit či slouží zejména v boji s těmito nelegálními úniky, věnuji ještě několik následujících odstavců bližšímu popisu hlavních subjektů participujících na této formě úniků a jejich jednotlivým úkolům v rámci těchto úniků. Jako hlavní subjekty, které se účastní karuselových podvodů, bývají uváděny **Missing trader** neboli chybějící obchodník, **Buffer** a **Broker**¹²⁸. Pro přehlednost uvádím následující schéma.

¹²⁷ MACALÍKOVÁ, Jana. „Kolotoč“ se dotočil.... In: *Policie České republiky* [online]. [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/kolotoc-se-dotocil.aspx>

¹²⁸ HAVRÁNEK, Štěpán. *Boj proti únikům v oblasti nepřímých daní*. Praha, 2013. Diplomová práce. Univerzita Karlova v Praze. Právnická fakulta. Katedra finančního práva a finanční vědy. Vedoucí práce doc. JUDr. Radim Boháč Ph.D.



Obrázek 1: Karuselový podvod

Missing trader je subjektem, který celý karuselový podvod zahajuje. Jedná se o plátce daně registrovaného v tuzemsku, který si za úplatu pořizuje zboží z jiného členského státu EU. Typicky se jedná o zboží, které má při relativně malém objemu velkou hodnotu¹²⁹. Pro subjekt z členského státu EU, který toto zboží vyváží do ČR, resp. ho pro missing tradera zprostředkuje, je tento vývoz od daně osvobozen v souladu s ustanovením čl. 138 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty¹³⁰. Je to tedy pouze missing trader, kterému z tohoto obchodu vzniká povinnost přiznat daň na výstupu v souladu s ustanovením § 25 ZDPH. Spolu s touto povinností má však zároveň i právo uplatnit odpočet daně na vstupu podle ustanovení § 72 ZDPH, v konečném důsledku proto bude tato transakce vůči ČR neutrální¹³¹. Missing trader poté co zboží obdrží, ho v co nejkratším čase prodává v rámci tuzemska dalšímu plátcí daně. Od tohoto plátce obdrží kupní cenu včetně DPH, kterou je povinen přiznat na základě ustanovení § 108 ZDPH. Tato celá daň na výstupu, ačkoliv je

¹²⁹ PRAVEC, Josef. Chorvatský recept na neplatiče daní. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/chorvatsky-recept-na-neplatice-dani-17726>

¹³⁰ V našem právním řádu tuto normu práva EU reflektuje ustanovení § 64 ZDPH.

¹³¹ HOLUBOVÁ, Olga. Kolotočové podvody (Carousel Frauds). In: *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2006 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=%24issue%3D1121

uvedena na daňovém dokladu, ovšem již nikdy státu odvedena nebude jelikož missing trader v tento okamžik „mizí“, stává se nekontaktním¹³² a ve chvíli, kdy mu správce daně stanovuje daň, tato společnost již nemá žádná aktiva, nýbrž má pouze bílého koně, jako statutární orgán, který podepsal veškeré dokumenty k obchodu potřebné. Takto alespoň vypadá ideální situace z pohledu podvodníků v případech, kdy únik či jednání, které k němu směřuje, není odhaleno orgány bojujícími proti daňovým únikům včas. A zde se právě dostáváme k úloze dalšího subjektu nazývaného jako Buffer.

Buffer je společnost, jejímž hlavním úkolem není nic menšího, než co nejvíce zneřehlednit, resp. zakrýt celý daňový únik a to především za účelem získání více času pro „zmizení“ missing tradera a ztížení práce orgánů bojujících proti únikům. Zajímavostí je, že tento subjekt si kolikrát nemusí být ani reálně vědom, že k daňovému podvodu takto napomáhá, může si prostě jen nešťastným způsobem zvolit obchodního partnera a za několik dní být nemile překvapený, proč se o něho zajímá správce daně, zdráhající se mu uznat nárok na odpočet daně na vstupu¹³³, či dokonce orgány činné v trestním řízení¹³⁴. Pokud jde o samotnou úlohu tohoto subjektu v rámci celého podvodu, ta navazuje na situaci popsanou v předchozím odstavci. Missing trader zboží, které si pořídí z jiného členského státu, dále prodává, a je to právě buffer, kdo si ho od něj zpravidla koupí¹³⁵. Ani zde však řetězec obchodů zdaleka nekončí, zejména ne tehdy pokud si je tento subjekt své úlohy vědom. Buffer, jakožto v tuzemsku

¹³² CHALOUPEKOVÁ, 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.

¹³³ K této problematice již existuje rozsáhlá judikatura na národní i evropské úrovni. Viz například Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 94/2009-156 ze dne 21. dubna 2010, Rozsudek ESD ve spojené věci Optigen a další C-354/03, C-355/03, C-484/03 ze dne 12. ledna 2006 či nedávný Rozsudek SDEU ve věci Maks Pen EOOD a další C-18/13 ze dne 13. února 2014 ve kterém bylo stanoveno, že Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že **brání osobě povinné k dani, aby provedla odpočet daně z přidané hodnoty uvedené na fakturách** vystavených dodavatelem v případě, že plnění sice bylo poskytnuto, ale ve skutečnosti patrně nikoli tímto dodavatelem ani jeho subdodavatelem, zejména proto, že tyto osoby nedisponovaly nezbytným personálem, hmotnými prostředky ani aktivy, že náklady na tato plnění nebyly zaznamenány v jejich účetnictví a že se totožnost osob, které podepsaly některé dokumenty jako dodavatelé, ukázala jako sporná, **jsou-li splněny dvě podmínky**, a sice že tyto skutečnosti představují podvodné jednání a že s ohledem na objektivní informace předložené daňovými orgány je prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí tohoto daňového úniku, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

¹³⁴ KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. Daňové nedoplatky a daňové úniky. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

¹³⁵ Kromě buffera může předmětné zboží od missing tradera odkoupit rovnou i broker.

registrovaný plátce daně, předmětné zboží taktéž dále prodá, a to konkrétně dalšímu bufferovi, který bude postupovat obdobně. Buffer samozřejmě obdrží za zboží kupní cenu včetně DPH. Tuto daň na výstupu odvede státu, přičemž si logicky uplatní nárok na odpočet daně na vstupu, kterou předtím odvedl v případě prvního buffera v řetězci missing traderovi nebo jinému bufferovi pokud jde již o pokročilé stádium podvodu. Čím více bufferů se na řetězci podílí, tím více dochází pro orgány usilující o rozkrytí podvodu ke znepřehlednění celé situace a hůře se jim dohledává, který subjekt daň neodvedl.

Subjektem, který celý podvod či alespoň jeho první kolo dovršuje je broker. Tento subjekt nakoupí od posledního buffera v řadě zboží za cenu včetně daně a následně ho prodává do jiného členského státu EU. V souladu s ustanovením § 64 je toto plátcovo dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Zjednodušeně řečeno si tak v konečném důsledku broker uplatňuje nárok na odpočet daně, kterou missing trader nikdy neodvedl¹³⁶. Broker dokonce může zboží prodat zpět jeho původnímu vlastníkovi, který ho na úplném počátku procesu prodal missing traderovi. Tomuto opětovnému vlastníkovi poté nic nebrání zahájit druhé kolo podvodu. Právě z těchto situací je fakticky odvozen název kolotočové podvody.

Ze situace popsané v předchozích odstavcích lze usuzovat, že zboží, na které je uvalena daň, fyzicky koluje mezi mnoha subjekty a několika státy. Nežřídka se lze ovšem setkat i s podvody, při kterých se subjekty ani neobtěžují zboží převážet, pouze na jeho prodej vystavují faktury¹³⁷, či dokonce v některých případech předmětné zboží ani neexistuje¹³⁸. Nejen proto je výše popsanou situaci potřeba chápat pouze jako

¹³⁶ KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. Daňové nedoplatky a daňové úniky. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

¹³⁷ Jako příklad lze uvést podvod se dřevem, který byl v nedávné době odhalen na Slovensku tamější „daňovou kobrou“. SITA. Daňová kobra rozbila skupinu nekalých obchodníků s dřevem. In: *Webnoviny.sk* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.webnoviny.sk/slovensko/danova-kobra-rozbila-skupinu-nekalych/768056-clanok.html>

¹³⁸ Jako příklad lze uvést na Slovensku odhalený „karuselový podvod“ se železným šrotem. Kdyby tento fiktivně vyfakturovaný šrot reálně existoval a byl naložen na nákladní vlak, délka takového vlaku by dosahovala přes 1000 km. TASR. Štát mohol prísť na fiktívnom obchode so šrotom až o 120 miliónov eur. In: *HNonline.sk* [online]. 2010 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://hn.hnonline.sk/slovensko-119/stat-mohol-prist-na-fiktivnom-obchode-so-srotom-az-o-120-milionov-eur-370204>

demonstrativní příklad, karuselové podvody je totiž s odchylkami možno provést i jiným způsobem.

Vedle výše názorně popsané koncepce karuselového podvodu se lze v praxi setkat i s variantou zjednodušenou. Ta bývá nazývána jako Missing Trader Intra-Community Fraud¹³⁹ případně Missing trader fraud či česky **podvod chybějícího obchodníka**. V tomto případě již nedochází k dodání zboží do jiného členského státu EU prostřednictvím brokera, a proto se nejedná o „kolotoč“ v pravém slova smyslu¹⁴⁰.

2.3.2. Stávající nástroje boje v oblasti DPH

Daňové úniky v oblasti DPH nejsou samozřejmě novou záležitostí a v ČR se s nimi můžeme setkávat již od zavedení této daně 1. 1. 1993. Stejně tak karuselové podvody se u nás uskutečňují již několik let, jak ostatně dokládá i rozhovor z roku 2010 s tehdejším vrchním ředitelem skupiny Ústředního finančního a daňového ředitelství¹⁴¹. V tomto rozhovoru byly nastíněny dva nástroje boje s úniky na DPH, které byly od té doby u nás zavedeny a dále se vyvíjejí. Konkrétně se jedná o **ručení příjemce zdanitelného plnění** a již mnohokrát zmiňovaný **system reverse charge**.

Ručení příjemce zdanitelného plnění bylo v ZDPH poprvé upraveno v ustanovení § 109¹⁴² prostřednictvím novely zákona č. 47/2011 Sb., účinné od 1. 4. 2011. V této době byl tento institut ovšem ještě nazýván jako ručení za nezaplacenou daň. Již z důvodové zprávy k této novele vyplývá, že ručení bylo zavedeno jako nástroj boje proti daňovým únikům na základě článku 205 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty¹⁴³. Uvedené ustanovení v odst. 1 zakotvilo že: „Plátce, který přijme

¹³⁹ KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. Daňové nedoplatky a daňové úniky. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

¹⁴⁰ 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.

¹⁴¹ MAŠEK, Jaroslav. Podvodníci s DPH „točí“ dřevo i ryby. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2010 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-medich/2010/2010-09-20-vmedich-4058-4058>

¹⁴² I všechny později zavedené případy ručení příjemce zdanitelného plnění jsou upraveny v tomto ustanovení.

¹⁴³ Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, ustanovení § 109. Důvodová zpráva. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2010 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=64253>

zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytně úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplácena, b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. Jak je vidět na uvedeném textu zákona, pokud jde o okruh osob, povinnost ručení dopadá pouze na plátce. Na jakékoliv jiné osoby, byť by za zdanitelné plnění poskytly kterémukoliv plátcovi úplatu, tuto úpravu použít nelze. Tato skutečnost se vztahuje nejen na případy uvedené v odstavci 1 ale i na veškeré druhy ručení aktuálně upravené v dalších odstavcích ustanovení § 109 ZDPH. Podstata ručitého vztahu je založená na situaci, kdy dodavatel, resp. poskytovatel zdanitelného plnění neodvede státu daň na výstupu. Odběratel, resp. příjemce zdanitelného plnění je potom nucen v souladu s postupem podle ustanovení § 171 a § 172 DŘ tento vzniklý nedoplatek uhradit. Samozřejmě ale toto ručení nikdy nevznikne pouze na základě neodvedení daně dodavatelem, nýbrž je vždy potřeba splnit další zákonem předpokládané podmínky¹⁴⁴.

Pokud jde o tyto podmínky výše uvedené v písmenech a), b), c) odstavce 1., na vyžadovaném úmyslu¹⁴⁵, který musí mít poskytovatel zdanitelného plnění k naplnění předpokládaných skutečností, lze pozorovat snahu zákonodárce vztáhnout tento odstavec zejména na úmyslné případy nelegálních daňových úniků, či dokonce na daňové podvody, včetně těch karuselových. Vedle těchto podmínek je v odstavci 1 zakotven i tzv. „znalostní test“ odběratele, pro jeho provedení je rozhodný okamžik uskutečnění zdanitelného plnění. V rámci tohoto testu je pro vznik povinnosti potřeba dojít k závěru, že odběratel věděl, nebo alespoň vědět měl a mohl, o skutečnostech uvedených v písm. a), b), c). Jedná se tedy o vnitřní psychický vztah odběratele k těmto

¹⁴⁴ HAVEL, Tomáš. Ručení odběratele za odvod DPH po 1. 4. 2011. In: *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2011 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33437v42881-ruzeni-odberatele-za-odvod-dph-po-1-4-2011/>

¹⁴⁵ V písm. c) ačkoliv tento úmysl není explicitně vyjádřen ho lze odvodit, jelikož se zde uvedenými pojmy pracuje v ustanovení § 240 Zák. č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, který může být spáchán pouze úmyslným zaviněním.

skutečností. V tomto případě je dostačující zavinění nedbalostní, a to i v podobě nedbalosti nevědomé¹⁴⁶.

Osobně se domnívám, že v našem právním řádu má zavedení institutu ručení příjemce zdanitelného plnění, tak jak je upraven ustanovení § 109 odst. 1 ZDPH, své opodstatnění a to zejména v rámci boje s velkými daňovými úniky. Ostatně na těchto třech případech je vidět, že zákonodárce mířil mimo jiné i na karuselové obchody. Jsou jako „ušité“ na situace, kdy si je buffer vědom svého zapojení do řetězce a snaží se získat čas pro zmizení missing tradera. Jako značně problematickou zde ovšem vidím otázku prokazování úmyslu poskytovatele zdanitelného plnění či případně i prokazování alespoň nevědomé nedbalosti příjemce zdanitelného plnění. Jejím základem je stanovení důkazního břemene. Důvodová zpráva¹⁴⁷ k němu uvádí, že v těchto případech leží na straně správce daně, což pro něho jistě zpravidla nebude jednoduché. Oproti tomu z informací GFŘ vyplývá, že minimálně pokud jde o zavinění příjemce zdanitelného plnění, v případě sporu důkazní břemeno nese daňový subjekt. Zde se ovšem obávám, že takový postup, při kterém by příjemce zdanitelného plnění musel prokazovat, že nevěděl či neměl a nemohl vědět, by mohl být v rozporu s negativní důkazní teorií. K té se například vyjadřoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26. 7. 2006 čj. 3 Azs 35/2006-104, v němž je mimo jiné uvedeno, že: „*Teorie negativní je založena na tom, že negativní skutečnosti nemohou být dokazovány, a je tedy ten, kdo tvrdí negativní skutečnost, od důkazního břemene osvobozen.*“¹⁴⁸ I proto bych se osobně přikláněl spíše k názoru uvedenému v důvodové zprávě. Dále se domnívám, že na podporu tohoto názoru lze užít i ustanovení § 92 odst. 3 DŘ, podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení atd. V těchto tvrzeních ovšem daňový subjekt neuvádí předmětné skutečnosti rozhodné pro vznik ručitého závazku. Naopak podle odst. 5 písm. e)

¹⁴⁶ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013. In: *Finanční správa* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>

¹⁴⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, ustanovení § 109. Důvodová zpráva. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2010 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=64253>

¹⁴⁸ NSS si v rozsudku pomohl citací publikace prof. JUDr. Aleny Winterové, CSc., a kol.: *Civilní právo procesní*. 4. vydání, Linde Praha, a. s., 2006, str. 279.

správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

Od 1. 4. 2011 byl zaveden ještě čtvrtý případ ručení příjemce zdanitelného plnění upravený v ustanovení § 109 odst. 2 písm. a) ZDPH¹⁴⁹. Zde se jedná o ručení za nezaplacenou daň ze zdanitelného plnění, opět s místem plnění v tuzemsku, pokud je úplata za toto plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny. Zákon tak počítá s kumulativním splněním dvou podmínek, přičemž obvyklá cena vychází z ustanovení § 2 odst. 1 Zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. Cenu obvyklou lze zjistit analýzou sjednaných cen v segmentu trhu srovnatelného majetku nebo služby v daném místě a čase¹⁵⁰.

Další případ ručení byl zaveden s účinností od 1. 1. 2012 zák. č. 370/2011 Sb. v ustanovení § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH. Stejně jako v písm. a) váže podmínky vzniku ručení na úplatu za přijaté zdanitelné plnění a to pokud je poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. I na této úpravě lze pozorovat, že zákonodárce pamatoval na přeshraniční „karuselové podvody“. To ostatně potvrzuje i GFŘ, podle kterého případy plateb za zdanitelné plnění do zahraniční indikují riziko řetězových podvodů. Doslova uvádí, že: „Z konkrétních poznatků daňové správy navíc vyplývá, že platba na zahraniční účet za tuzemské zdanitelné plnění oproti platbě na tuzemský účet představuje vysokou pravděpodobnost zapojení do řetězce stíženého podvodem na dani z přidané hodnoty“¹⁵¹.

Osobně si myslím, že v těchto případech by se měl mít poctivý plátcе skutečně obzvlášť na pozoru, měl by důkladně sledovat, kde jsou vedeny účty jeho obchodních partnerů a následně zvažovat rizika pro něj z takových transakcí vyplývající. Nejjednodušším řešením pro poctivého plátce se zde jeví požádat poskytovatele plnění o možnost provést platbu na tuzemský účet či ji případně provést v hotovosti, pokud to zákon

¹⁴⁹ V době zavedení se ovšem odst. 2 ještě nedělil na jednotlivá písmena.

¹⁵⁰ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013. In: *Finanční správa* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>

¹⁵¹ Tamtéž.

umožňuje¹⁵². Pokud by poskytovatel zdanitelného plnění zarputile trval na provedení platby na zahraniční účet, domnívám se, že by měl plátce uvážit i využití institutu upraveného v ustanovení § 109a ZDPH tzv. zvláštního způsobu zajištění daně. Na možnost využití této varianty ostatně upozorňuje i GFŘ¹⁵³. V rámci tohoto postupu za poskytovatele zdanitelného plnění uhradí správci daně daň příjemce zdanitelného plnění. Poskytovatel zdanitelného plnění tak obdrží pouze částku ve výši základu daně. Ačkoliv na první pohled by se mohlo zdát, že poctivý plátce se takto velmi chytře vyhne riziku ručení, v praxi pro něho bohužel vyvstávají jiné problémy. Pokud je totiž příjemce zdanitelného plnění smluvně zavázán zaplatit poskytovateli částku včetně daně, v případě že tak neučiní, jedná se samozřejmě o porušení smluvního ujednání. Fakt, že již daň byla odvedena přímo správci daně, na tuto skutečnost nemá žádný vliv. Domnívám se proto, že poskytovateli po uplynutí splatnosti nic nebrání po příjemci předmětnou částku ve výši daně vymáhat a ten tak může být donucen zaplatit tuto daň hned dvakrát¹⁵⁴. Osobně bych proto z důvodu opatrnosti příjemci zdanitelného plnění nejspíše doporučil takto postupovat, až po předchozí dohodě s poskytovatelem. Tento institut samozřejmě mohou plátci využívat za účelem předejití rizik pro ně vyplývajících ze všech důvodů vzniku ručitého vztahu.

Ani s těmito uvedenými důvody ručení příjemce zdanitelného plnění si však zákonodárce na dlouho nevystačil a velmi brzo se rozhodl jejich řady dále rozšiřovat. K tomu došlo s účinností od 1. 1. 2013 zákonem č. 502/2012 Sb. V ustanovení § 109 odst. 2 ZDPH bylo nově přidáno písm. c), které vázalo podmínky vzniku ručení za nezaplacenou daň opět na způsob poskytnutí úplaty za přijaté zdanitelné plnění. Tentokrát se stala důvodem vzniku taková úplata, která byla poskytnuta zcela, nebo zčásti bezhotovostním převodem **na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného**

¹⁵² V souladu se Zákonem č. 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, je limit pro platby v hotovosti stanoven na 350.000,- Kč.

¹⁵³ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013. In: *Finanční správa* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>

¹⁵⁴ Viz například i názor vyjádřený zde. ČERNOHOUZ, Jan. Ručení za DPH: Návod, jak se mu pokud možno vyhnout. In: *PATRIA ONLINE* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <https://www.patria.cz/pravo/2248509/ruceni-za-dph-navod-jak-se-mu-pokud-mozno-vyhnout.html>

plnění, který je správcem daně **zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup**¹⁵⁵. V souvislosti s tímto opatřením proto bylo přijato i ustanovení § 96 ZDPH, které stanovilo novou povinnost, podle které *v přihlášce k registraci plátce je osoba povinná k dani povinná uvést také čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb, pokud jsou používány pro ekonomickou činnost*. Zároveň bylo přijato i oprávnění osoby povinné k dani zvolit si čísla účtů, které nechá zveřejnit způsobem umožňujícím dálkový přístup. Zákon nezapomněl ani na již registrované osoby povinné k dani, které byly podle přechodných ustanovení povinny do konce února 2013 oznámit správci daně zmiňované údaje podle ustanovení § 96 ZDPH.

Zveřejňování údajů o účtech dálkovým způsobem se ovšem nakonec ukázalo z administrativního hlediska, například i v oblasti o ověřování účtů ze strany správce daně, náročnější, než zákonodárce původně předpokládal. Navíc subjekty často nahlašovaly účty až po uplynutí zákonem předpokládané lhůty. Bez zveřejnění těchto informací samozřejmě osoby povinné k dani, resp. odběratelé, neměli způsob, jak si ověřit zda jim v případě zaslání platby na požadovaný účet nehrozí riziko vzniku ručení, a proto se GFŘ podle mého názoru správně rozhodlo, že nebude do 30. 9. 2013 vyzývat odběratele k úhradě nedoplatku ručitele z uvedeného důvodu, ačkoliv ze zákona tyto ručitelé závazky jistě vznikaly.

Ještě dříve než uběhla uvedená lhůta, během níž se rozhodlo GFŘ nevyzývat k úhradám nedoplatků, však došlo k jejímu prodloužení až do 31. 12. 2013¹⁵⁶ z důvodu přijetí Zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.¹⁵⁷ V tomto právním předpise, který novelizuje ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, byla zakotvena nová omezující podmínka, podle které ručitelství vzniká pouze, pokud úplata za předmětné plnění poskytnutá zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet

¹⁵⁵ Informace o těchto zveřejněných účtech lze nalézt v registru plátců DPH zde.

www.daneelektronicky.cz

¹⁵⁶ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ: k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), v některých specifických případech provádění platebních transakcí. In: *Finanční správa* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z:

http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Informace_GFŘ_k_ručení.pdf

¹⁵⁷ Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů bylo následně dodatečně schváleno usnesením Poslanecké sněmovny ze dne 27. listopadu 2013 o schválení zákonného opatření Senátu. Předpis 382/2013 Sb. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=382&r=2013>

poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně¹⁵⁸. Důvodová zpráva jako důvod zavedení této omezující podmínky uvádí, že cílem původního opatření byl boj s daňovými úniky, nikterak postihovat případy běžného obchodního styku¹⁵⁹. Pokud jde o případné obcházení zákona, pro vznik ručitelského závazku nemá význam, jestli bude část úplaty zaplácena v hotovosti, část bezhotovostně a teprve až v souhrnu překročí předpokládaný limit. Úplata je brána vždy v celkové výši, což odpovídá i duchu ZDPH (srov. § 36 odst. 1). Zároveň lze v důvodové zprávě nalézt i argumenty pro zvolení výše limitu, které taktéž brojí proti obcházení. *Stanovením částky na dvojnásobek výše částky uvedené v zákoně upravujícího omezení plateb v hotovosti je zaručeno, že úhrada zdanitelného plnění rozložená do částek nižších, než je limit pro bezhotovostní platby (tj. 350 000 Kč), by musela probíhat alespoň ve 3 po sobě jdoucích dnech. Takto dlouhý časový horizont pro úhradu za zdanitelné plnění by měl být dostatečně demotivující pro účelové rozkládání úplat, které by vedlo k cílenému obcházení ručení.*

Osobně zde považuji zavedení limitu za správný krok, především z důvodu ulehčení situace pro drobné a střední podnikatele, kteří by se jinak velmi často dostávali do pozice ručitele i s přihlédnutím ke skutečnosti, že podle mluvčí GFŘ na počátku letošního roku nemělo 14,3 % plátců DPH zveřejněný žádný účet¹⁶⁰. Jestliže institut ručení příjemce zdanitelného plnění byl zaveden jako nástroj pro potírání velkých daňových podvodů, zejména těch karuselových, potom znění ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, tak jak bylo původně přijato, této myšlence neodpovídalo. Domnívám se, že do jisté míry lze hovořit i o snížení administrativy podnikatelů, nicméně i přesto

¹⁵⁸ V souladu s ustanovením § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, je poskytovatel platby, jejíž výše překračuje částku 350 000 Kč, povinen provést platbu bezhotovostně. Předmětná částka tedy činní dvojnásobek 350 000 Kč tedy 700 000 Kč.

¹⁵⁹ Důvodová zpráva k Zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, ČÁST ČTYŘICÁTÁ PRVNÍ, ustanovení čl. LXIII. ZÁKONNÉ OPATŘENÍ SENÁTU. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-11-05_ZOS-c-344-2013-Sb-o-zmene-danovych-zakonu-v-souvislosti-s-rekodifikaci-vcetne-duvodove-zpravy.pdf

¹⁶⁰ MORÁVEK, Daniel. Při platbách do 700 tisíc korun nemusíte kontrolovat účty kvůli ručení za DPH. In: *Podnikatel.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/pri-platbach-do-700-tisic-korun-nemusite-kontrolovat-ucty-kvuli-ruceni-za-dph/>

bych jim doporučoval nepodceňovat váhu informací dostupných z registru plátců DPH a jejich kontrolu i například z důvodu získání informací o nespolehlivých plátcích.

V souvislosti se vzájemným vztahem ručení podle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) a § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH je vhodné upozornit i na informace GFŘ, podle kterých osoba povinná k dani si může nechat zveřejnit způsobem umožňujícím vzdálený přístup i účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Uhradí-li příjemce zdanitelného plnění poskytovateli zdanitelného plnění úplatu na takto zveřejněný účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, vyhne se tak vzniku ručení podle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, protože platí na zveřejněný účet. Tento postup příjemce zdanitelného plnění ovšem nijak neovlivní vznik jeho ručitélského závazku podle ustanovení § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH, který vzniká z důvodu poskytnutí úplaty bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko¹⁶¹. Této skutečnosti by si osoby povinné k dani měli být vědomy.

Další z důvodů ručení příjemce zdanitelného plnění, taktéž zavedený od 1. 1. 2013, je upraven v ustanovení § 109 odst. 3. Odběratel v tomto případě ručí za nezaplacenou daň, pokud je v okamžiku uskutečnění plnění o jeho poskytovateli zveřejněna v registru plátců DPH informace, že je nespolehlivým plátcem.

Ručení je zde tedy odvozeno od institutu nespolehlivého plátce upraveného v ustanovení § 106a ve kterém je zakotveno, že: *“Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.”* Bližší údaje o tom, co je považováno za závažné porušení povinností vztahujících se ke správě daní lze nalézt v informacích GFŘ¹⁶². Jedná se zejména o porušení zákonem stanovené povinnosti, v jejímž důsledku je daň vyměřena či doměřena podle pomůcek a to v minimální výši 500 000,- Kč. Dále případy, kdy se plátce zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude

¹⁶¹ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013. In: *Finanční správa* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>

¹⁶² SLADKOVSKÝ, Otakar. Informace GFŘ: k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení. In: *Finanční správa* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Info_nespp_ve_zneni_dodatku_1.pdf

uhrazena daň z přidané hodnoty, tedy například do těch karuselových, a proto správce daně vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve stanovené lhůtě uhrazen. Případy kdy správce daně eviduje u plátce po dobu nejméně tří měsíců nedoplatek na DPH v hodnotě překračující deset miliónů korun. A v poslední řadě případy, kdy plátce poruší své zákonné povinnosti, v důsledku čehož dochází k neuznání plátcem uplatňovaného nároku na odpočet daně a následnému vyměření nebo doměření daně jinak, než plátce deklaroval v podaném daňovém přiznání k DPH, přičemž plátcem uplatněný odpočet daně bude snížen minimálně o 500 000,- Kč a ani v náhradní lhůtě nedojde k uhrazení vyměřené či doměřené daně. V současnosti je více než devadesát plátců označeno statusem plátce nespolehlivého¹⁶³. Kromě již uvedeného rizika vyplývajícího z ručitelského závazku pro odběratele takového plátce je s tímto difamujícím označením pro nespolehlivého plátce navíc spojena i nemožnost zvolit si za zdaňovací období pro příslušný kalendářní rok kalendářní čtvrtletí¹⁶⁴. Zavedení tohoto institutu sebou ovšem přineslo i velkou vlnu kritiky ze strany podnikatelské veřejnosti.

V roce 2013 institut nespolehlivého plátce „vyhrál“ anketu Absurdita roku, která je součástí podnikatelských soutěží Firma roku a Živnostník roku¹⁶⁵. V rámci této ankety lze nalézt titulky typu „*Stát svou neschopnost vybírat daně převedl na poctivé podnikatele*“. Institut nespolehlivého plátce údajně také podrobuje podnikatele nepřiměřené administrativní zátěži, dále v rámci některých obchodních vztahů jako je nákup pohonných hmot či nákupy ve stavebnictví za hotovost, kdy odběratel nemá přístup k internetu, nelze ověřit spolehlivost dodavatele a obecně zasahuje všechny plátce a nikoliv pouze ty, kteří páchají daňové úniky. Na kritiku uvedenou v souvislosti s touto anketou se rozhodlo zareagovat i GFŘ podle kterého je „*institut nespolehlivého plátce účinným, v Evropské unii používaným nástrojem, jak řešit problém s daňovými úniky na DPH a očistit trh od nepoctivých plátců, často zapojených do řetězových obchodů*“.¹⁶⁶

¹⁶³ Údaje o registraci - DPH. In: *Daňový portál* [online]. 2014 [cit. 2014-06-07]. Dostupné z: http://adisreg.mfcr.cz/adis/jepo/epo/dpr/apl_ramce.htm?R=/adisc/DphReg?ZPRAC=FDPHI1%26poc_dic=2%26OK=Zobraz

¹⁶⁴ Ustanovení § 99a ZDPH.

¹⁶⁵ Anketa ve zkratce. In: *Absurdita roku 2014* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://www.firmaroku.cz/index.aspx?i=246>

¹⁶⁶ PETLACHOVÁ, Petra. Absurdita roku 2013 – hned dvě anticeny obdrželo Generální finanční ředitelství. In: *Finanční správa* [online]. 2013 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z:

Podle mého názoru se ovšem nakonec v praxi ukázalo, že veškeré emoce kolem tohoto institutu byly zbytečně přehnané. Odhadovalo-li ministerstvo financí původně ve svých analýzách, že status nespolehlivého plátce může získat až dvacet osm tisíc obchodních společností¹⁶⁷ pak po skoro roce a půl fungování tohoto institutu, kdy počet těchto společností nedosáhl ani stovky, je zřejmé, že tyto analýzy se skoro více mýlit nemohly. Pokud jde o administrativní zátěž pro podnikatele, domnívám se, že její náročnost je ještě přijatelná a o nějaké likvidaci podnikatelů z důvodu, že na základě ručení za nespolehlivé plátce budou nuceni odvádět DPH dvakrát, nelze vzhledem k aktuálnímu počtu nespolehlivých plátců také hovořit. Má-li tento institut do budoucna začít efektivně fungovat, tak si myslím, že je na místě změna jeho parametrů. O této možnosti se vyjádřil i zástupce generálního ředitele GFŘ, podle kterého by mohlo dojít například ke snížení částky, kterou musí plátce finanční správě dlužit po dobu delší než tři měsíce, aby byl označen za nespolehlivého¹⁶⁸. Aktuálně je tato částka nastavena na deset miliónů korun, viz výše.

Poslední případ ručení, zakotvený v ustanovení § 109 je upraven odst. 4, podle něhož příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z plnění spočívajícím v dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty, pokud v okamžiku uskutečnění plnění není o poskytovateli zveřejněna informace, že je registrován jako distributor pohonných hmot¹⁶⁹. Zmiňovaným zákonem upravujícím pohonné hmoty je Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZPH“) podle něhož je distributorem pohonných hmot v souladu s ustanovení § 2 ten, kdo prodává či je oprávněn prodávat pohonné hmoty v České republice. Výjimku z této definice ovšem tvoří prodej pohonných hmot na čerpacích stanicích. Z takto

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/absurdita-roku-2013-hned-dve-anticeny-obdrzelo-generalni-financni-reditelstvi-4496>

¹⁶⁷ PRAVEC, Josef. EKONOM: Černá listina začne už brzy ostrakizovat tisíce neplatičů DPH. In: *IHNED.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-59051800-cerna-listina-zacne-ostrakizovat-neplatice-dph>

¹⁶⁸ VLKOVÁ, Jitka. Rozhovor s Jiřím Žezulkou, generálním ředitelem Finanční správy. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/rozhovor-s-jirim-zezulkou-generalnim-red-17885>

¹⁶⁹ Registr distributorů pohonných hmot je veden Generální ředitelství cel. Dálkový přístup k němu je možný zde: <http://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/SpdInternet.aspx?act=findphm>

nastavených podmínek lze vyznívat, že úmyslem zákonodárce bylo podrobit ručení velkoobchodní trh pohonných hmot, což ostatně potvrzuje i GFŘ¹⁷⁰.

Zavedení tohoto případu ručení vnímám příznivě a to zejména v souvislosti se zpřísněním podmínek pro získání registrace distributora pohonných hmot. Samozřejmě i zde lze hovořit o zvýšené administrativní zátěži odběratelů, kterým bych v žádném případě nedoporučoval odběr od neregistrovaných distributorů, nicméně vzhledem k masivnímu rozsahu úniků na DPH, který v ČR v této oblasti v posledních letech panoval, je rozhodně potřeba manévrovací prostor pro pachatele těchto úniků co nejvíce zužovat. Myslím si, že toto opatření má právě potenciál tak činit, protože pokud pachatelé úniků neseženou pro své obchody žádné odběratele, jelikož tito odběratelé se budou obávat vzniku ručitelského závazku, nezbyde jim nic jiného než si předmětné registrace řádně získat, což ovšem pro ně nebude, vzhledem k efektivnímu zpřísnění podmínek k získání těchto registrací, tak jednoduché. Za určitý důkaz správnosti těchto předpokladů lze do jisté míry považovat i tiskovou zprávu GFŘ z prosince roku 2013 podle které: *„Obchodníci s pohonnými hmotami změnili strategii daňových úniků. Princip daňových podvodů již nespočívá pouze v dovozu pohonných hmot prostřednictvím nastrčených firem, ale do nelegálních obchodů se od počátku zapojují i legitimní firmy, které nezdaněné zboží prodávají prostřednictvím vlastních čerpacích stanic a využívají cenové výhody, která jim z realizovaného daňového úniku plyne.“* O problematice úniků na DPH v oblasti pohonných hmot a zpřísnění podmínek pro získání registrace distributora pohonných hmot blíže pojednává podkapitola 2.3.4.

Z obecného pohledu si myslím, že zavedení institutu ručení příjemce zdanitelného plnění bylo a je vhodným nástrojem boje proti daňovým únikům, zejména pokud jde o ty značného rozsahu, nicméně jednotlivé případy ručení a jejich aspekty jsou od sebe natolik odlišné, že nevytváří v rámci hodnocení prostor pro generalizaci. Největší kritiku si ovšem podle mého názoru aktuálně zaslouží ručení za nespolehlivého plátce, a to především v důsledku nastavení parametrů, na základě kterých se o nespolehlivosti

¹⁷⁰ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013. In: *Finanční správa* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>

plátce rozhoduje. Domnívám se, že je nezbytné tyto parametry novelizovat, protože ve stávající podobě postrádá institut své opodstatnění.

Dalším významným stávajícím nástrojem boje proti daňovým únikům v oblasti DPH je tzv. systém **reverse charge** neboli **režim přenesení daňové povinnosti**. Tento systém bývá často považován za nejjednodušší a nejefektivnější způsob jak eliminovat karuselové obchody. Stávající ministr financí ČR dokonce v tomto měsíci navrhl na zasedání Rady EU zavedení tohoto systému na přechodnou dobu na veškeré zboží a služby v rámci EU. Podle ministerstva financí „*by přijetí tohoto návrhu fakticky vyloučilo podvody s DPH a zjednodušilo dodržování daňových předpisů pro plátce DPH i daňové orgány*“¹⁷¹.

V kapitole 1.2.1. byl vysvětlen základní systém fungování DPH, v rámci kterého odběratel zaplatí dodavateli cenu včetně daně. Dodavatel vybranou daň od odběratele odvede státu jako daň na výstupu a zároveň si uplatňuje odpočet daně na vstupu, kterou předtím odvedl svému dodavateli. Tento proces odpovídá požadavkům článku 193 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, podle něhož je daň povinná odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199b a článku 202. Česká úprava zakotvující režim přenesené daňové působnosti v ustanoveních § 92a až § 92g ZDPH vychází právě z uvedených evropských článků, v nichž jsou stanoveny výjimky ze standardního systému fungování DPH a musí s nimi být samozřejmě v souladu.

Základem systému reverse charge je přenesení povinnosti přiznat daň z osoby, která zboží či službu dodává, na osobu, které je zboží či služba dodáno, resp. která ho odebírá¹⁷². Plátce, který dodává zboží či službu spadající do tohoto režimu, tak jako obvykle vystavuje daňový doklad, nicméně v tomto případě na dokladu nelze nalézt informaci o výši daně. Místo toho je zde uvedeno, že je to právě odběratel, který výši daně doplní a je povinen ji přiznat. Právo uplatnit si nárok na odpočet daně odběratel

¹⁷¹ LEŽATKA, Radek. Ministr financí Andrej Babiš navrhl v Lucemburku modernizaci DPH. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z:

<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministr-financi-andrej-babis-navrhl-v-lu-18230>

¹⁷² Sdělení. In: *Finanční správa* [online]. 2006 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/sdeleni-670>

nemůže realizovat dříve, než na daňovém přiznání, ve kterém zároveň přiznává i daň na výstupu, kterou by ve standardním režimu přiznával dodavatel. V důsledku tohoto postupu je vyloučena situace, kdy odběratel uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu, který je odvozen od daně na výstupu doposud dodavatelem neodvedené. Zjednodušeně řečeno tak lze dát za pravdu vyjádření tiskového oddělení ministerstva financí, podle kterého: „V režimu přenesení daňové povinnosti se fakticky neplatí žádná DPH za dodávky jiným plátcům DPH, kteří mají nárok na odpočet daně“.¹⁷³ Daň tak státu nakonec odvede až poslední plátec v řetězci, který ji vybere od konečného spotřebitele či jiné osoby, která není plátcem.

Aktuálně je reverse charge v ČR zaveden například na dodání zlata, šrotu a některých jiných odpadů, obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů či na poskytnutí stavebních nebo montážních prací. Další rozšiřování tohoto systému ovšem bylo až donedávna značně problematické, jelikož ho umožňoval pouze postup podle čl. 395 zmiňované směrnice, v rámci kterého: „Rada může na návrh Komise jednomyslně povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovající se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“. V roce 2010 se výjimku neúspěšně pokusila získat i ČR a to v oblasti pohonných hmot. Naše žádost však byla zejména z důvodu obavy, že takto dojde pouze k přesunu daňových úniků do jiných členských států, neúspěšná¹⁷⁴. V poslední době ovšem došlo na evropské úrovni k menšímu uvolnění, pokud jde o možnost zavádění tohoto systému v členských státech na další komodity. O tuto změnu se zasloužily dvě novely Směrnice Rady 2006/112/ES a to konkrétně Směrnice Rady 2013/42/EU ze dne 22. července 2013 a Směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013. Díky těmto směrnicím mají nově členské státy možnost do 31. prosince 2018 zavést reverse charge po dobu alespoň dvou let u dodání mobilních telefonů, dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, dodání plynu a elektřiny obchodníkovi povinnému k dani, dodání certifikátů plynu a elektřiny, poskytnutí telekomunikačních služeb,

¹⁷³ LEŽATKA, Radek. Ministr financí Andrej Babiš navrhl v Lucemburku modernizaci DPH. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z:

<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministr-financi-andrej-babis-navrhl-v-lu-18230>

¹⁷⁴ MIKULKA, Milan. Česko musí jít v potírání daňových podvodů složitou cestou, tu jednodušší zamítla Francie. In: *IHNED.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-59532610-cesko-musi-jit-v-potirani-danovych-podvodu-slozitou-cestou-tu-jednodussi-zamitla-francie>

dodání herních konzolí, tabletů a laptopů, dodání obilovin a technických plodin a dodání surových či polozpracovaných kovů. Další novinkou je zavedení tzv. **mechanismu rychlé reakce**. V rámci tohoto mechanismu může členský stát v naléhavě nutných případech určit za osobu povinnou odvést daň z určitého dodání zboží či poskytnutí služeb odběratele. Účelem tohoto mechanismu je boj proti náhlým a rozsáhlým podvodům, které mohou vést ke značným a nenapravitelným finančním ztrátám¹⁷⁵. Takový členský stát ovšem musí nejprve předložit Evropské komisi (dále jen „Komise“) a ostatním členským státům oznámení na předepsaném formuláři. Spolu s tímto oznámením musí být „Komisi“ předloženy také veškeré nezbytné informace odůvodňující zavedení mechanismu. Má-li „Komise“ proti zavedení mechanismu námitky¹⁷⁶, vypracuje negativní stanovisko a informuje o něm oznamující stát. V opačném případě vydá „Komise“ potvrzení o skutečnosti, že nemá námitek. Ode dne doručení tohoto potvrzení je oznamující stát oprávněn mechanismus rychlé reakce přijmout. Opatření v rámci mechanismu rychlé reakce může zůstat v platnosti po dobu devíti měsíců. Členský stát se záměrem zavést opatření v rámci mechanismu rychlé reakce je ovšem zároveň povinen podat „Komisi“ zmiňovanou žádost o výjimku podle čl. 395 Směrnice Rady 2006/112/ES.

V současné době má již ministerstvo financí připravený návrh novely ZDPH, který by měl provádět transpozici uvedených směrnic a to s účinností od 1. 1. 2015¹⁷⁷. Před několika dny bylo k tomuto návrhu ukončeno připomínkové řízení a dá se tedy předpokládat, že v blízké budoucnosti bude materiál předán k projednání vládě. V rámci tohoto návrhu ministerstvo financí počítá s rozdělením režimů přenesení daňové povinnosti z hlediska doby jejich trvání na dva případy. Prvním by mělo být tzv. **Trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti**, tento „podsystem“ v podstatě již dnes známe například u dodání zlata. Nově by ovšem mělo být zavedeno tzv. **Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti**. Pod tento podsystem bude spadat dodání

¹⁷⁵ Čl. 199b Směrnice Rady 2006/112/ES.

¹⁷⁶ Jako podklad pro námitky „Komise“ mohou sloužit i názory jiných členských států na zavedení mechanismu, které „Komise“ bere v úvahu.

¹⁷⁷ Návrh Zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *Aplikace ODok* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: https://apps.odok.cz/kpl-detail?p_p_id=material_WAR_odokkpl&p_p_lifecycle=2&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_resource_id=downloadAttachment&p_p_cacheability=cacheLevelPage&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=3&material_WAR_odokkpl_attachmentPid=KORN9KBPGGXG

nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 6 ZDPH¹⁷⁸ a mechanismus rychlé reakce. Základním charakteristickým prvkem dočasného použití režimu přenesení daňové povinnosti je, že jeho použití je zákonem zmocněna stanovit vláda svým nařízením.

Systému reverse charge považuji z hlediska boje proti daňovým únikům, zejména pokud jde o karuselové obchody, za jedno z nejefektivnějších opatření vůbec. Jeho hlavní výhodu shledávám, jak již bylo v této práci zmíněno, ve vyloučení situace, kdy odběratel uplatňuje u státu nárok na odpočet daně na vstupu, který je odvozen od daně na výstupu, která nebude dodavatelem úmyslně odvedena. V podstatě potom nezbývá prostor, jak karuselové obchody uskutečnit, jelikož missing trader nedostává do své dispozice od buffera daň, kterou by neodvedl. Na druhou stranu je otázkou, jak moc bude takové rozšiřování efektivní, v minulosti se totiž ukázalo, že pachatelé daňových úniků jsou velmi přizpůsobiví, pokud jde o změnu komodit, pomocí nichž se úniků dopouští. Zde se skutečně nabízí otázka plošného zavedení systému reverse charge. Jako velmi zajímavé shledávám i řešení spočívající v zavádění dočasného režimu přenesení daňové povinnosti prostřednictvím vydání nařízení vlády. Výhodou zde je určitě možnost rychle reagovat, na druhou stranu jsem ovšem přesvědčen, že ruku v ruce s tímto jevem půjde i zmatek mezi plátcí, v otázce kdo má vlastně DPH odvést. Určitou nevýhodou tohoto systému mohou však být situace, kdy poslední plátec v řetězci, který prodává zboží například konečnému spotřebiteli, zanikne. Stát v takové situaci v režimu reverse charge přichází o celou daň, což je rozdíl oproti klasickému režimu, kde ztráta spočívá pouze v poměrné části daně.

2.3.3. Připravované nástroje boje v oblasti DPH

Na skutečnost, že daňové úniky na DPH představují svým rozsahem v současnosti vážný problém, není třeba dále upozorňovat. Na tento jev se snaží logicky reagovat každá vláda. Ta současná zmínila již ve své koaliční smlouvě¹⁷⁹ řadu opatření, která by měla zlepšit výběr této daně, a o jejichž zavedení bude usilovat. Jedním z nich je i

¹⁷⁸ V příloze č. 6 ZDPH se vedle převodu povolenek na emise skleníkových plynů počítá se všemi nově zavedenými případy, kdy lze použít režim přenesené daňové povinnosti v souladu se Směrnicí Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013. Jedná se tedy např. o dodání mobilních telefonů, dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory apod.

¹⁷⁹ Koaliční smlouva mezi ČSSD, hnutím ANO 2011 a KDU-ČSL na volební období 2013 - 2017. In: *Vláda České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/koalicni_smlouva.pdf

elektronická registrace tržeb. Premiér Sobotka nastínil své plány ohledně tohoto nástroje v Impulzech Václava Moravce slovy “*Jakási nová generace registračních pokladen, kterou bychom chtěli zavést po vzoru Chorvatska, doplnit ji po vzoru Slovenska účtenkovou loterií*“.¹⁸⁰

V České republice byl **Zákon o registračních pokladnách**¹⁸¹ s fiskální pamětí již jednou přijat a účinnost nabyl 1. 7. 2005 s tím, že registrační pokladny s fiskální pamětí měly být zavedeny od 1. 1. 2007. Dřív, než se toto však mohlo stát, nastoupila k moci nová vláda a termín zavedení se posunul o celý rok, tedy na leden 2008. Vláda ODS, KDU-ČSL a Strany zelených ale následně schválila Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, jehož součástí bylo i zrušení Zákonu o registračních pokladnách.

Ve shodě s vládním záměrem hovořila i současná náměstkyně ministra financí pro daně, když po návratu ze studijní cesty preferovala chorvatský model, který se obejde bez nových pokladen a vystačí si s daleko lacinějším softwarem. Jeho podstatou je online registrace dat (resp. informací o tržbách) v centrálním úložišti, bez nutnosti ukládání dat v samotných zařízeních. Finanční úřady, ministerstvo financí a jiné oprávněné subjekty by tak o tržbách mohly teoreticky vědět již v okamžiku, kdy kupující obdrží vytisknutou účtenku. Software, který tento proces umožní, bude navíc možné přetáhnout do již pořízených pokladen nebo i tabletů. To by podle jejího názoru mohlo utlumit odpor části živnostníků a podnikatelů, kteří se obávají zbytečných nákladů a složité administrativy.¹⁸²

Proces zavedení elektronické evidence tržeb je však náročný, protože jenom schvalování potřebné legislativy je odhadováno minimálně na rok. Časovou prodlevu lze také očekávat při organizaci výběrového řízení na firmu, která dodá aplikaci na sběr a zpracování získaných dat. Částečné efekty z tohoto opatření lze tak reálně očekávat nejdříve v roce 2016, spíše však až 2017.

¹⁸⁰ MORAVEC, Václav. VIDEO: Bohuslav Sobotka: Účtenková loterie a elektronická evidence tržeb může být už od ledna 2015. In: *Impuls rádio* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://www.impuls.cz/clanky/2014/01/bohuslav-sobotka-uctenkova-loterie-a-elektronicka-evidence-trzeb-muze-byt-uz-od-ledna-2015/>

¹⁸¹ Jednalo se o zák. č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a o změně některých zákonů (zákon o registračních pokladnách).

¹⁸² PRAVEC, Josef. Chorvatský recept na neplatiče daní. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/chorvatsky-recept-na-neplatice-dani-17726>

V programovém prohlášení vlády¹⁸³ se také mluví o zavedení účtenkové loterie. Cílem loterie je motivovat občany, aby si při nákupu žádali prodejní doklad a z přiznaných tržeb pak podnikatelé museli odvádět daně. Tržby, při kterých je vydána účtenka, totiž budou automaticky pomocí výše popsaného softwaru zaznamenány do centrálního registru, v důsledku čehož bude odhalen případného daňového úniku značně zjednodušené. Zkušenosti se zavedením účtenkové loterie mají na Slovensku. Slovenské ministerstvo financí však přiznalo, že jim loterie pomohla zvýšit příjmy státu jen nepatrně. Účtenková loterie je zaměřena na zvýšení daňových příjmů především od menších podnikatelů v oblasti obchodu a restauračních služeb.¹⁸⁴ Nejlepší zkušenosti s účtenkovou loterií bývají na začátku, kdy se lidé těší, že něco vyhrají. Když trvá déle tak původní nadšení a spolu s tím i její účinnost, klesá. Jako každá loterie nese i tato svoje náklady a proto se jeví jako účelné provádět průběžné hodnocení přínosů a případně ji i časem zrušit.¹⁸⁵

Můj názor na zavedení centrálního registru je rozhodně pozitivní a myslím si, že má potenciál zlepšit daňovou morálku a sní i výběr DPH. Domnívám se totiž, že mnoho subjektů pravidelně se dopouštějících drobných daňových úniků bude při rozhodování, zda v této své praxi pokračovat jistě zvažovat i zvýšené riziko jejich odhalení.

Zlepšení výběru daní a omezení daňových podvodů u DPH má také přinést zavedení nové povinnosti pro plátce spočívající v podávání **kontrolního výkazu**. Úpravu tohoto institutu již nyní obsahuje návrh novely ZDPH z dílny ministerstva financí.¹⁸⁶ Jedná se o stejný návrh novely ZDPH jako ten, který by měl provádět i transpozici směrnice rozšiřujících systém reverse charge uvedených v podkapitole 2.3.2. nicméně ta část

¹⁸³ Programové prohlášení vlády Bohuslava Sobotky rozeslané poslancům. In: Vz24.cz [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.vz24.cz/clanky/programove-prohlaseni-vlady-bohuslava-sobotky-rozeslane-poslancum/>

¹⁸⁴ ČTK. Efekt účtenkové loterie? Výběr DPH na Slovensku neroste. In: *Aktuálně.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/efekt-uctenkove-loterie-vyber-dph-na-slovensku-neroste/r~684d8fd2d9d311e3b3cb002590604f2e/>

¹⁸⁵ PRAVEC, Josef. Chorvatský recept na nepláče daní. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediih/2014/chorvatsky-recept-na-neplatice-dani-17726>

¹⁸⁶ Návrh Zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *Aplikace ODok* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: https://apps.odok.cz/kpl-detail?p_p_id=material_WAR_odokkpl&p_p_lifecycle=2&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_source_id=downloadAttachment&p_p_cacheability=cacheLevelPage&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=3&material_WAR_odokkpl_attachmentPid=KORN9KBPGGXG

novely, která upravuje kontrolní výkaz, by měla být účinná až od 1. 1. 2016. Novela počítá s tím, že kontrolní výkaz bude povinen podat, a to pouze elektronicky na adresu elektronické podatelny zveřejněnou správcem daně, jak plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku pro jiného plátce, tak tento jiný plátce pro kterého bylo plnění uskutečněno. Jedná se tedy o velmi plošné opatření, které až na drobné výjimky, jako jsou například plátcí, kteří uskuteční pouze plnění osvobozená od daně, dopadá na všechny plátce.

Zavedení institutu kontrolního výkazu ve verzi, se kterou počítá novela, bude mít v podstatě za následek, že téměř každý plátce kromě daňového přiznání podá také přehled všech vystavených a přijatých faktur od jiných plátců obsahující identifikační číslo protistrany, evidenční čísla každé faktury, datum uskutečnění plnění nebo přijetí úplaty, rozsah a předmět plnění a další zákonem požadované údaje. Správce daně si následně bude moc údaje párovat a například zjistit zda někde nedochází k nesrovnalostem mezi daní přiznanou na výstupu a nárokovaným odpočtem na vstupu.

Nemám pochyb o tom, že velikou nevýhodou tohoto institutu je zvýšení administrativní zátěže podnikatelů. Dále také jistě dojde ke zvýšení nákladů na softvérové vybavení plátců, kteří doposud neměli povinnost podávat přiznání ani evidenci elektronicky, a to v podobě připojení k internetu a lepšího počítačového vybavení, což ostatně uvádí i důvodová zpráva k návrhu novely¹⁸⁷. Ta zároveň počítá se zvýšením nákladů na straně správce daně, který bude muset upravit přijímání elektronického podání kontrolního výkazu. Nabízí se také pro mě osobně klíčová otázka, zda vůbec bude mít správce daně dostatek kapacity na zpracování a analýzu získaných informací. Pokud ano, myslím si, že kontrolní výkaz může mít svůj smysl. V opačném případě by ovšem nejspíš bylo namísto zkorigovat počet situací, na které dopadá, což lze například stanovením spodní hranice pro výši úplaty za plnění, což by přineslo i snížení administrativy pro plátce.

2.3.4. Nástroje boje v oblasti pohonných hmot

Oblast pohonných hmot patří z hlediska daňových úniků na DPH v ČR již delší dobu k té nejproblematičtější. V roce 2010 odhadoval generální ředitel generálního

¹⁸⁷ Důvodová zpráva k návrhu novely je dostupná zde. Důvodová zpráva. In: *Aplikace ODot* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <https://apps.odok.cz/kpl-detail?pid=KORN9KBPCJ93>

finančního ředitelství výši úniků z této oblasti na 5 až 8 miliard korun¹⁸⁸. Z tohoto důvodu bylo v posledních letech přijato mnoho opatření snažících se tuto nepříznivou bilanci zlepšit. Jedním z nich bylo již uvedené ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z plnění spočívajícím v dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty, pokud v okamžiku uskutečnění plnění není o poskytovateli zveřejněna informace, že je registrován jako distributor pohonných hmot. Dalším bylo zavedení koncesované živnosti „Výroba a zpracování paliv a maziv a distribuce pohonných hmot“. Předpokladem pro získání této koncese je souhlasné stanovisko celního úřadu, které je vydáváno pouze, pokud je splněna podmínka spolehlivosti¹⁸⁹. Tuto podmínku splňuje osoba, která je bezúhonná a v posledních 3 letech neporušila závažným způsobem daňové nebo celní předpisy či ZPH. Nově byly také zavedeny podmínky pro registraci distributora pohonných hmot u celního úřadu¹⁹⁰. Každý distributor pohonných hmot musí být registrován před zahájením činnosti a předmětné podmínky musí splňovat po celou dobu registrace. Nejvíce kontroverze z těchto podmínek bez pochyby vzbudila povinnost poskytnout kauci ve výši 20 000 000,- Kč.

Jak uvádí důvodová zpráva¹⁹¹ k zák. č. 234/2013 Sb.¹⁹² důvodem k zavedení této kauce byly mimo jiné karuselové podvody a jejím účelem je tyto podvody učinit ekonomicky neefektivní. Dojde-li totiž k pravomocnému zrušení nebo k zániku registrace distributora pohonných hmot stává se kauce přeplatkem distributora, což v podstatě znamená, že v souladu s ustanovením § 154 DŘ uspokojí nedoplatky distributora evidované u orgánů Celní správy České republiky nebo u jiných správců daně. Pokud ovšem distributor žádné nedoplatky nemá, je mu přeplatek samozřejmě vrácen.

¹⁸⁸ ČTK. Stát trátí na daních miliardy. Šidí se s DPH, palivem, nově i s dřevem. In: *IDNES.cz: Ekonomika* [online]. 2012 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/stat-trati-na-danich-miliardy-sidi-se-s-dph-palivem-nove-i-s-drevem-pyl-/ekonomika.aspx?c=A120207_145009_ekonomika_top

¹⁸⁹ Viz ustanovení § 6a až § 6c ZPH.

¹⁹⁰ Viz ustanovení § 6g ZPH.

¹⁹¹ Důvodová zpráva k Zákonu č. 234/2013 Sb., kterým se mění Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění pozdějších předpisů, a Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, ustanovení § 6i. Důvodová zpráva. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2012 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=139378>

¹⁹² Zákon č. 234/2013 Sb., kterým se mění Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění pozdějších předpisů, a Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Hlavními kritiky tohoto opatření jsou zejména malé distribuční společnosti, Hospodářská komora, Asociace malých a středních podnikatelů a Společenství čerpacích stanic (dále jen „SČS“), především proto, že výši kauce považují pro mnoho distributorů za likvidační¹⁹³. Předseda SČS se před časem vyjádřil k této problematice slovy: *"Stát místo toho, aby postihl podvodníky, podpoří takto vysokou kaucí likvidaci právě těchto malých a poctivých prodejců. Ti pak své místo na trhu přepustí buď velkým firmám, nebo firmám, které právě zbohatly na obchodování s nezdaněným zbožím, a kauce jim nebude činit problém"*.¹⁹⁴ V květnu 2014 navíc předseda SČS podpořil svoji argumentaci statistikou, podle které z pěti set aktivních distributorů jich po zavedení kauce zůstalo pouze sto šedesát dva. Na druhou stranu je ovšem potřeba vzít do úvahy i skutečnost, že celkový počet distributorů činil před zavedením kauce více než devatenáct set¹⁹⁵. Několik desítek a možná i stovek z těchto distributorů jistě mohlo být a troufám si tvrdit, že i bylo, registrováno pouze za účelem realizace karuselových podvodů. V roce 2012 tehdejší ministr průmyslu a obchodu počet těchto distributorů založených za účelem podvodů u nás odhadoval na 500. Navíc upozorňoval, že například na Slovensku a v Maďarsku činí počet distributorů pouze dvacet až třicet. Tehdejší ministr financí se v souvislosti s bojem proti daňovým únikům nad touto problematikou vyjádřil slovy: *"Kdo chce podnikat ve strategickém odvětví, musí si na to nejdříve vydělat jinde. Je to možná nefér vůči obchodnímu prostředí, ale je to fér vůči daňovému poplatníkovi"*.¹⁹⁶ Zavedení kauce naopak přivítal například státní distributor paliv Čepro či Česká asociace petrolejářského průmyslu, která sdružuje velké distributory.

¹⁹³ ŠPAČKOVÁ, Iva a ČTK. Kauce 20 milionů pro distributory benzínu neplatí, rozhodl Ústavní soud. In: *IDNES.cz: Ekonomika* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/kauce-pro-distributory-pohonnych-hmot-neplati-rozhodl-ustavni-soud-116-ekonomika.aspx?c=A140526_110948_ekonomika_spi

¹⁹⁴ HORÁČEK, Filip a ČTK. Začíná platit kauce 20 milionů pro distributory pohonných hmot. In: *IDNES.cz: Ekonomika* [online]. 2013 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/zacinaji-platit-kauce-pro-distributory-pohonnych-hmot-pg5-ekonomika.aspx?c=A131001_084858_eko-doprava_fih

¹⁹⁵ ŠPAČKOVÁ, Iva a ČTK. Kauce 20 milionů pro distributory benzínu neplatí, rozhodl Ústavní soud. In: *IDNES.cz: Ekonomika* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/kauce-pro-distributory-pohonnych-hmot-neplati-rozhodl-ustavni-soud-116-ekonomika.aspx?c=A140526_110948_ekonomika_spi

¹⁹⁶ ŠPAČKOVÁ, Iva. Stát omezí úniky daní u pohonných hmot. Zpřísní registrace, zavede kauce. In: *IDNES.cz: Ekonomika* [online]. 2012 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/stat-omezi-uniky-dani-u-pohonnych-hmot-zprisni-registrace-zavede-kauce-135-ekonomika.aspx?c=A121105_130458_ekonomika_spi

Díky ústavní stížnosti osmnácti senátorů ze září 2013 se nakonec problematika kauce a s ní související spor mezi zájmem na potírání daňových úniků na jedné straně a právem podnikat zakotveným v čl. 26 LZPS na straně druhé dostala i před Ústavní soud. Ten ve svém Nálezu z 13. 5. 2014 sp. zn. Pl. ÚS 44/13¹⁹⁷ (dále jen „Nález“) rozhodl, že ruší nediferencovanou výši kauce v hodnotě 20 000 000,- Kč, uplynutím dne 30. června 2015, čímž podle svých slov dává zákonodárci dostatek času, aby *ústavně konformním způsobem diferencovaně upravil výši kauce či podmínky jejího stanovení*. V případě ustanovení § 6j ZPH upravujícího použití kauce jako přeplatku potom soud neshledal žádnou protiústavnost.

Osobně považuji zavedení kauce jako jednu z podmínek pro registraci distributora pohonných hmot za velice efektivní nástroj v boji proti daňovým únikům, který je potřeba za každou cenu zachovat. Pokud jde o její výši, která musí být v souladu s Nálezem ústavního soudu odstupňována, je zde jistě prostor pro diskuzi. Dovedu si například představit její odstupňování podle objemu provedených obchodů za předchozí období, ovšem nemyslím si, že by se jednalo o příliš efektivní řešení. Z hlediska ústavnosti bych se navíc přiklonil spíše k názorům vyjádřených v separátních vótech „Nálezu“, podle kterých nediferencovaná kauce ve výši 20 milionů Kč není neústavní. Argument vlády, uvedený v jednom z těchto odlišných stanovisek, podle kterého *„Nákup pohonných hmot v nejmenší přijatelně transportovatelné jednotce, tedy jedné cisterně o objemu 32 tisíc litrů, stojí zhruba 850 000 Kč. V nákladnosti reálné obchodní činnosti distributora pohonných hmot je tedy kauce ve výši 20 000 000 Kč minimálně snesitelná, v mnoha případech pak zanedbatelná.“* se mi jeví jako velmi pádný. Za velice nešťastnou bych také považoval předpoklad naznačený v odlišném stanovisku, podle kterého plénu unikla skutečnost, že povinnost registrace včetně povinnosti složení kauce se nevztahuje na osoby, které jsou pouze provozovateli čerpací stanice prodávající pohonné hmoty spotřebitelům.

¹⁹⁷ Nález je dostupný zde.

[http://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Publikovane_nalezky/Pl. US 44 13_vcetne_odlisneho_stanoviska.pdf](http://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Publikovane_nalezky/Pl._US_44_13_vcetne_odlisneho_stanoviska.pdf)

2.4. Oblast spotřebních daní

Další závažný problém v oblasti nepřímých daní představují úniky na spotřebních daních. Podle náměstkyně ministra financí dosahují výše 8 – 10 miliard Kč a řadí se tak na druhé místo, hned za úniky na DPH.¹⁹⁸

Jak jsem již uvedl, není v možnostech této práce podat ucelený obraz o problematice daňových úniků v oblasti nepřímých daní, přesto považuji za nezbytné dotknout se alespoň okrajově i problematiky daní spotřebních. K tomu nám postačí uvedení alespoň některých příkladů, které mají určitou vypovídací hodnotu o stávající situaci.

Například v oblasti minerálních olejů uvádí ministerstvo financí ve své prezentaci¹⁹⁹ mezi druhy úniků problematiku přimíchávání biosložek a zneužívání vybraných minerálních olejů, na které se se pro jejich specifické využití nevztahuje daňová povinnost. Pokud jde o přimíchávání biosložek v souladu s ustanovením § 3a Zákona č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů, osoby uvádějící motorové benziny nebo motorovou naftu do volného daňového oběhu jsou povinny zajistit, aby v pohonných hmotách bylo obsaženo i minimální množství biopaliv. Tato biosložka je ovšem velmi drahá. Obchodníci proto v poslední době údajně přišli se strategií, při níž: „*nechávají přejet vlaky s bionaftou přes hranice sem a tam, aby papírově znásobili nakoupený objem biosložky a splnili tím stanovenou povinnost. Ve skutečnosti namíchají do benzínu a nafty jen zlomek vykazované biosložky, vše ovšem prodají za cenu, jako kdyby v nich byla ve stanoveném množství.*“²⁰⁰ Mezi zneužívané minerální oleje se aktuálně řadí zejména tzv. „nizkoviskózní minerální oleje“. Tyto oleje osvobozené od daně se svými vlastnostmi velmi podobají motorové naftě, do které se přimíchávají a následně se při prodeji za ni vydávají. Stát v důsledku této činnosti

¹⁹⁸ PRAVEC, Josef. Chorvatský recept na neplatiče daní. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/chorvatsky-recept-na-neplatice-dani-17726>

¹⁹⁹ KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. Daňové nedoplatky a daňové úniky. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

²⁰⁰ VLKOVÁ, Jitka. Podvodníci s palivy šidí stát o miliardy, pravidla se zpřísní. In: *IDNES.cz: Ekonomika* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/statu-utikaji-spotrebni-dane-z-nafty-chysta-prisnejsi-pravidla-ps9-/ekonomika.aspx?c=A140512_211134_ekonomika_vez

přichází o spotřební daň a řidičům hrozí poškození motoru u auta.²⁰¹ Podobnost mezi motorovou naftou a některými technickými oleji osvobozenými od daně se někteří pachatelé daňových úniků rozhodli využívat i jiným způsobem. Celní úřad pro Moravskoslezský kraj ve své tiskové zprávě z října roku 2013 uvádí, že v poslední době se nezdá setkává se situací, kdy dovozci deklarují ve svých dokladech převoz těchto technických olejů, ačkoliv ve skutečnosti převáží motorovou naftu.

V oblasti tabákových výrobků největší rizika pro státní kasu představuje ilegální dovoz z východní Evropy a Asie spolu s ilegální výrobou padělků tabákových výrobků přímo v ČR. V případě lihu je pak největší hrozbou taktéž jeho nelegální výroba, která v poslední době bohužel ukázala, že jejím nejhorším následkem nemusí být pouze ztráta na veřejných prostředcích, ale i ztráta na lidských životech.²⁰²

Mezi nedávno zavedená opatření v této oblasti patří například přijetí Zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, který v ustanovení § 5 odst. 1 snížil nejvyšší povolený objemu balení lihu ze šesti litrů na jeden, resp. na tři, jedná-li se o nádobu ze skla, k čemuž jeho důvodová zpráva uvádí, že tato varianta: „omezuje i distribuci a prodej lihovin ve 2 a 3 litrových PET lahvích, čímž by mělo dojít k výrazné eliminaci daňových úniků formou stáčení nelegálně vyrobených lihovin do levných a snadno manipulovatelných nádob umožňujících snadnější distribuci.“ V ustanovení § 19 Zákona o povinném značení lihu byly také zavedeny odstupňované kauce pro osoba povinné značit líh.

Pokud jde o budoucí opatření, 16. 6. 2014 bylo ukončeno připomínkové řízení k návrhu novely ZSD²⁰³ předkládané Ministerstvem financí. Tento návrh počítá například se zavedením registru osob nakládajících se zvláštními minerálními oleji a zpřísněním povolovacích řízení tak, že u subjektů, kterým je umožněno nakládat s vybranými výrobky podléhajícími spotřební dani, bude posuzována jejich rizikovost z hlediska

²⁰¹ Tamtéž.

²⁰² MACALÍKOVÁ, Jana. Na otravu metanolem zemřelo už 49 lidí. In: *Policie České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/na-otravu-metanolem-zemrelo-uz-49-lidi.aspx>

²⁰³ Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *Aplikace ODok* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: https://apps.odok.cz/kpl-detail?p_p_id=material_WAR_odokkpl&p_p_lifecycle=2&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_source_id=downloadAttachment&p_p_cacheability=cacheLevelPage&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=3&material_WAR_odokkpl_attachmentPid=KORN9LPCFW8N

jejich trestněprávní bezúhonnosti a daňové spolehlivosti, daňové bezdlužnosti a ekonomické stability.²⁰⁴

²⁰⁴ Tamtéž

Závěr

Smyslem této práce bylo definovat a analyzovat aktuální možnosti boje proti daňovým únikům. Existuje mnoho variant jak uchopit zadané téma, avšak dle mého názoru neexistuje žádná, která by umožnila poskytnout v rámci stanoveného rozsahu diplomové práce komplexní přehled o dané problematice. Na základě tohoto předpokladu jsem se rozhodl věnovat největší pozornost oblasti, kterou považuji za stěžejní, v daném případě únikům na DPH. Výsledky mé práce správnost této hypotézy potvrdily. Údaje, které v práci uvádím, vycházejí ze zveřejněných poznatků, předpokladů a názorů kompetentních orgánů, které se na přípravě a realizaci nástrojů v boji s daňovými úniky podílejí.

První kapitulu jsem věnoval vymezení základních pojmů, které jsou pro pochopení tématu nejdůležitější. Ve druhé kapitole jsem analyzoval jednotlivé nástroje boje proti daňovým únikům a vysvětlil principy fungování aktuálně nejzávažnější formy daňových úniků na DPH tzv. „Karuselových podvodů“. Tento druh daňových úniků stojí státní pokladnu ročně desítky miliard korun. Za účelem přehlednosti jsem nástroje rozdělil do podskupin „Nástroje boje v daňovém řádu“, „Další obecné nástroje“, „Stávající nástroje boje v oblasti DPH“, „Připravované nástroje boje v oblasti DPH“ a „Nástroje boje v oblasti pohonných hmot“. Pro poslední tři zmíněné podskupiny je typické, že nástroje v nich uvedené jsou využitelné především v oblasti DPH. Z pohledu této práce považuji za významnou podskupinu „Další obecné nástroje“, kde je provedena analýza nástrojů, které se aktuálně připravují a realizují. Jejich specifika spočívají v tom, že mohou být univerzálně užívány v boji proti všem daňovým únikům v oblasti nepřímých daní. Konkrétně mám na mysli zahájení činnosti „Daňové kobry“ a zřízení „Centrálního registru účtů“, který má „Kobře“ sloužit jako zbraň. Další podskupinou, které je v této práci věnována značná pozornost, je podskupina „Připravované nástroje boje v oblasti DPH“. Zde je rozebrána „Elektronická evidence tržeb“, „Účtenková loterie“ a „Elektronický kontrolní výkaz“. Do těchto opatření vkládá současná vláda velikou důvěru. V posledních dvou uvedených podskupinách jsem se snažil uvést i některé poznatky ze zahraničí. Prioritně jsem se zaměřil na prezentované zkušenosti získané v zemích, ve kterých se inspirovali autoři našich opatření. Pokud jde o „Stávající nástroje boje v oblasti DPH“ prostor je věnován zejména institutu „ručení příjemce zdanitelného

plnění“, jehož jednotlivé případy vzbuzují velikou vlnu nevole mezi podnikatelskou veřejností a systému „reverse charge“, kde se EU zasadila o možnost jeho rozšíření.

Mezi opatření, která podle mého názoru mohou do budoucna přinést vyšší efektivitu při odhalování úniků, se řadí zavedení centrálního registru účtu. Moji podporu má ovšem pouze verze registru, která neobsahuje informace o zůstatcích na účtech. Rovněž „Daňová kobra“ by mohla skrývat značný potenciál pro boj s velkými daňovými úniky, ovšem pouze za předpokladu, že se podaří jejím jednotlivým složkám dobře koordinovat svoji činnost. Rozšíření systému „reverse charge“ by mělo, podle mého názoru, odstranit ty největší podvody na jednotlivých komoditách, na něž se bude vztahovat. Obávám se ovšem, že se nakonec podvodníci mohou zaměřit na jiné komodity, pro něž nebude v danou chvíli systém uplatňován. Osobně bych podrobil kritice poměrně „bezzubý“ institut ručení za nespolehlivého plátce, kolem něhož byl vytvořen značný rozruch, nicméně v důsledku přísných parametrů, které o nespolehlivosti rozhodují a časové prodlevě mezi spácháním jednání směřujícího k únikům a označením plátce statusem nespolehlivého, ho nelze v praxi příliš využít. Naopak důvěru vkládám do ručení za nezaplacenou daň z plnění, spočívajícím v dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot, pokud není o poskytovateli zveřejněna informace, že je registrován jako distributor pohonných hmot v kombinaci se zavedením kauce jako podmínky pro registraci tohoto distributora. Funkčnost kombinace těchto opatření bude záležet i na dalším postupu zákonodárce v souvislosti s požadavkem Ústavního soudu na diferenciaci kaucí. Ostatně i určitá nejednotnost všech ústavních soudců v této otázce demonstruje, o jak složitou problematiku se jedná. Elektronická evidence tržeb by mohla pomoci utlumit daňové úniky menšího rozsahu, nicméně závěr, že tomu tak skutečně bude, se dá nyní udělat velmi obtížně, stěžejní otázkou je, zda se občané naučí vyžadovat účtenky. Představa, že je k tomu přesvědčí „účtenková loterie“, snad může být reálná z krátkodobého hlediska, nicméně už ve střednědobém horizontu ji vidím jako málo pravděpodobnou. Vhodnost zavedení kontrolního výkazu se podle mého názoru odvíjí zejména od kapacity správce daně využít získané informace. K jeho zavedení bych se přikláněl pouze za předpokladu, že bude stanovena hranice, upravující povinnost kontrolní výkaz podat v závislosti na míře plnění.

Na základě v práci uvedených poznatků, zkoumaných hypotéz i učiněných zjištění, jsem získal přesvědčení, že boj proti daňovým únikům bude i do budoucna nepochybně velmi komplikovaný a zdlouhavý, ale že v něm lze i v našich podmínkách, pomocí správných nástrojů, podporovaných účinnou legislativou, do určité míry uspět. Úplnou eliminaci daňových úniků ovšem nezajistí sebelepší legislativa, ale jedině uvědomělý přístup daňových subjektů.

Seznam zkratek

ČR	Česká republika.
ČNB	Česká národní Banka.
DPH	Daň z přidané hodnoty.
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
ED	Energetické daně
EU	Evropská unie.
FAÚ	Finanční analytický útvar.
GFŘ	Generální finanční ředitelství.
LZPS	Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky
NSS	Nejvyšší správní soud
PČR	Policie České republiky.
SČS	Společenství čerpacích stanic
TŘ	Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním.
ÚS	Ústavní soud
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
ZoB	Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách.
ZPH	Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot.
ZSD	Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Seznam obrázků

Obrázek 1: Karuselový podvod	39
------------------------------------	----

Zdroje

Odborná literatura:

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.

HENDRYCH, Dušan. *Právníký slovník*. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0.

KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-442-8.

MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995. ISBN 80-901918-3-5.

MEDVEĎ, Jozef, Květa KUBÁTOVÁ, Juraj NEMEC, Leoš VÍTEK, Marta ORVISKÁ, Anna HARMANIAKOVÁ a Pavol ČIŽMÁRIK. *Daňová teória a daňový systém*. 1. vyd. Bratislava: Sprint dva, 2009. ISBN 978-80-89393-09-1

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

VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.

ZATLOUKAL, Tomáš, KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, s. 1. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

ZUBAĽOVÁ, Alena. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2008. ISBN 978-80-8078-228-3.

Soudní rozhodnutí:

Stanovisko pléna ÚS sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 ze dne 8. listopadu 2011.

Nález ÚS sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. listopadu 2008.

Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 44/13 ze dne 13. května 2014.

Rozsudek NSS č. j. 2 Aps 2/2009-52 ze dne 3. prosince 2009.

Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 110/2007-102 ze dne 8. července 2008.

Rozsudek NSS č. j. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. října 2012.

Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 94/2009-156 ze dne 21. dubna 2010.

Rozsudek NSS čj. 3 Azs 35/2006-104 ze dne 26. července 2006

Rozsudek ESD ve spojené věci Optigen a další C-354/03, C-355/03, C-484/03 ze dne 12. ledna 2006.

Rozsudek SDEU ve věci Maks Pen EOOD a další C-18/13 ze dne 13. února 2014.

Internetové zdroje:

Analýza činnosti finančních úřadů. In: *Terrinvest: e-office* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.terrinvest.cz/wp-content/uploads/2013/03/Anal%C3%BDza-%C4%8Dinnosti-finan%C4%8Dn%C3%ADch-%C3%BA%C5%99ad%C5%AF-2013.pdf>

Anketa ve zkratce. In: *Absurdita roku 2014* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://www.firmaroku.cz/index.aspx?i=246>

BP.COM. Jan Matoušek: Na půdě ČBA diskutujeme o technickém řešení a standardizaci procesů, ne o poplatcích. In: *Bankovní poplatky.com* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.bankovnipoplatky.com/jan-matousek-na-pude-cba-diskutujeme-o-technickem-reseni-a-standardizaci-procesu-ne-o-poplaccich-212>

Combating tax fraud and evasion: Commission contribution to the European Council of 22 May 2013. In: *European Commission* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_en.pdf

ČERNOHOUZ, Jan. Ručení za DPH: Návod, jak se mu pokud možno vyhnout. In: *PATRIA ONLINE* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <https://www.patria.cz/pravo/2248509/ruceni-za-dph-navod-jak-se-mu-pokud-mozno-vyhnut.html>

ČESKÁ BANKOVNÍ ASOCIACE. Banky a Fakta: březen 2014. In: *Česká bankovní asociace* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <https://www.czech-ba.cz/sites/default/files/dokumentyclanku/banky-fakta-2014-platby/cbabankyafakta2014-platby.pdf>

ČT24. ODS zablokovala plán registru účtů, měl pomoci policii. In: *ČT24* [online]. 2011 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/132641-ods-zablokovala-plan-registru-uctu-mel-pomoc-policii/>

ČTK. Efekt úctenkové loterie? Výběr DPH na Slovensku neroste. In: *Aktuálně.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/efekt-uctenkove-loterie-vyber-dph-na-slovensku-neroste/r~684d8fd2d9d311e3b3cb002590604f2e/>

ČTK. Knížek: Stát přichází ročně kvůli daňovým únikům až o 30 mld. Kč. In: *Finance.cz* [online]. 2012 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/341929-knizek-stat-prichazi-rocne-kvuli-danovym-unikum-az-o-30-ml-d-kc/>

ČTK. MPO: Počet podnikatelů loni stoupl o 26.000 na 2,345 milionu. In: *České noviny* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskenoviny.cz/zpravy/mpo-pocet-podnikatelu-loni-stoupl-o-26-000-na-2-345-milionu/1036834>

- ČTK. Speciální tým Kobra začne potírat daňové zločiny už od září. In: *E15.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.e15.cz/domaci/udalosti/specialni-tym-kobra-zacne-potirat-danove-zlociny-uz-od-zari-1077168>
- ČTK. Stát tratí na daních miliardy. Šídí se s DPH, palivem, nově i s dřevem. In: *IDNES.cz: Ekonomika* [online]. 2012 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/stat-trati-na-danich-miliardy-sidi-se-s-dph-palivem-nove-i-s-drevem-pyl-/ekonomika.aspx?c=A120207_145009_ekonomika_top
- ČTK a IDNES.CZ. Maslákovi soud potvrdil trest, šéf gangu si odmítl rozsudek vyslechnout. In: *IDNES.cz: Zlínský kraj* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://zlin.idnes.cz/slovak-miroslav-maslak-dostal-u-vrchniho-soudu-desetiletu-trest-phy-/zlin-zpravy.aspx?c=A140605_100226_zlin-zpravy_ras
- DLOUHÁ, Petra. Chcete, aby vám policie mohla snáz rejdit v účtech? Babiš to zařídí!. In: *E15.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.e15.cz/domaci/ekonomika/chcete-aby-vam-policie-mohla-snaz-rejdit-v-uctech-babis-to-zaridi-1071746>
- Důvodová zpráva. In: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky [online]. 2008 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>
- Důvodová zpráva. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2010 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=64253>
- Důvodová zpráva. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2012 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=139378>
- Finanční a ekonomické informace: Dokumentační bulletin MF 2/2014 Únor. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Bulletin-knihovny-MF_2014-c-02_2014-02-28_Dokumentacni-bulletin_2-2014.pdf
- GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013. In: *Finanční správa* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>
- GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ: k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), v některých specifických případech provádění platebních transakcí. In: *Finanční správa* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Informace_GFR_k_ruceni.pdf
- GOLA, Petr. Jaká je výše DPH v Evropské unii. In: *Měšec.cz* [online]. 2003 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/clanky/jaka-je-vyse-dph-v-evropske-unii/>
- HAD. Kobra vypuštěna, daňové úniky začne potírat od září. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/269396-kobra-vypustena-danove-uniky-zacne-potirat-od-zari/>
- HAVEL, Tomáš. Ručení odběratele za odvod DPH po 1. 4. 2011. In: *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2011 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33437v42881-ruceni-odberatele-za-odvod-dph-po-1-4-2011/>

HOLUBOVÁ, Olga. Kolotočové podvody (Carousel Frauds). In: *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2006 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=%24issue%3D1121

HORÁČEK, Filip a ČTK. Začíná platit kauce 20 milionů pro distributory pohonných hmot. In: *IDNES.cz: Ekonomika* [online]. 2013 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/zacinaji-platit-kauce-pro-distributory-pohonnych-hmot-pg5-/ekonomika.aspx?c=A131001_084858_eko-doprava_fih

HRUBEŠ, Karel. Ustoupí Babiš bankám? Úřady už testují náhradu registru účtů. In: *Aktuálně.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/domaci/ustoupi-babis-bankam-urady-uz-testuji-nahradu-registru-uctu/r~41baa4b2ea641e3909b0025900fea04/>

IZI. Žalobci mají svoji "Kobru" – síť specialistů na daňovou kriminalitu. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/270743-zalobci-maji-svoji-kobru-sit-specialistu-na-danovou-kriminalitu/>

JEŽKOVÁ, Jitka. Mezinárodní spolupráce na odhalování daňových úniků vyústila dražbou téměř 160 tisíc litrů pohonných látek. In: *Finanční správa ČR* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/mezinarodni-spoluprace-na-odhalovani-danovych-uniku-vyustila-drazbou-4374>

JŠ. Kvůli finanční kobře registr firemních účtů? Bankovní asociace kroutí hlavou. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/265519-kvuli-financni-kobre-registr-firemnych-uctu-bankovni-asociace-krouti-hlavou/>

KÁLAL, Jan. Rozhovor s Liborem Kazdou, ředitelem FAÚ, ze dne 15. 4. 2014. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediih/2014/rozhovor-s-liborem-kazdou-reditelem-fau-17717>

Koaliční smlouva mezi ČSSD, hnutím ANO 2011 a KDU-ČSL na volební období 2013 - 2017. In: *Vláda České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/koalicni_smlouva.pdf

KREČ, Luboš. Finanční kobra už v tichosti pracuje, říká nový šéf daňové správy. In: *IHNED.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.ihned.cz/c1-62175370-rozhovor-se-sefem-financni-spravy-jiri-zezulka>

KREČ, Luboš. Neprůhledný únik daní skončí. Vláda přiškrtí penězovody do daňových rájů. In: *IHNED.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-61575160-unik-penez-do-danovych-raj-u-skonci>

KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. Daňové nedoplatky a daňové úniky. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

KUČERA, Petr. Povodňová daň přinesla do rozpočtu čtyři miliardy. *Aktuálně.cz* [online]. 2012 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/ceska-ekonomika/povodnova-dan-prinesla-do-rozpoctu-ctyri-miliardy/r~i:article:731470/>

KUČERA, Petr. Více než čtvrtina Čechů nemá žádný bankovní účet. In: *Aktuálně.cz* [online]. 2012 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/ceska-ekonomika/vice-nez-ctvrtina-cechu-nema-zadny-bankovni-ucet/r~i:article:748741/>

- LBA. Nejvyšší soud potvrdil Berlusconiho čtyři roky vězení za daňové úniky. Většinu mu odečetla amnestie. In: *IHNED.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: <http://zpravy.ihned.cz/c1-60358430-silvio-berlusconi-italie-danove-uniky-podvody-soud>
- LEŽATKA, Radek. Ministr financí Andrej Babiš navrhl v Lucemburku modernizaci DPH. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministr-financi-andrej-babis-navrhl-v-lu-18230>
- MACALÍKOVÁ, Jana. „Kolotoč“ se dotočil.... In: *Policie České republiky* [online]. [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/kolotoc-se-dotocil.aspx>
- MACALÍKOVÁ, Jana. Na otravu metanolem zemřelo už 49 lidí. In: *Policie České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/na-otravu-metanolem-zemrelo-uz-49-lidi.aspx>
- MALECKÝ, Robert. Policejní supertýmy už tu byly. S chabými výsledky. In: *Česká justice* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceska-justice.cz/2014/02/policejni-supertymy-uz-tu-byly-s-chabymi-vysledky/>
- MAŠEK, Jaroslav. Podvodníci s DPH „točí“ dřevo i ryby. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2010 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2010/2010-09-20-vmediich-4058-4058>
- MAV. Státy v problémech nemají žádat eurozónu, ale zpřísnit daně. *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/259972-staty-v-problemech-nemaji-zadat-eurozonu-ale-zprisnit-dane/>
- MIKULKA, Milan. Česko musí jít v potírání daňových podvodů složitou cestou, tu jednodušší zamítla Francie. In: *IHNED.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-59532610-cesko-musi-jit-v-potirani-danovych-podvodu-slozitou-cestou-tu-jednodussi-zamitla-francie>
- Ministr financí Andrej Babiš v nedělní Partii dne 18. 5. 2014. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/ministr-financi-andrej-babis-v-nedelni-p-17882#5>
- MORAVEC, Václav. VIDEO: Bohuslav Sobotka: Účtenková loterie a elektronická evidence tržeb může být už od ledna 2015. In: *Impuls rádio* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://www.impuls.cz/clanky/2014/01/bohuslav-sobotka-uctenkova-loterie-a-elektronicka-evidence-trzeb-muze-byt-uz-od-ledna-2015/>
- MORÁVEK, Daniel. Při platbách do 700 tisíc korun nemusíte kontrolovat účty kvůli ručení za DPH. In: *Podnikatel.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/pri-platbach-do-700-tisic-korun-nemusite-kontrolovat-ucty-kvuli-ruceni-za-dph/>
- Návrh státního závěrečného účtu ČR za rok 2012: Sněmovní tisk 1010/0, část č. 1/28. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=1010&CT1=0>
- Návrh Zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *Aplikace ODok* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: https://apps.odok.cz/kpl-detail?p_p_id=material_WAR_odokkpl&p_p_lifecycle=2&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_re

source_id=downloadAttachment&p_p_cacheability=cacheLevelPage&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=3&material_WAR_odokkpl_attachmentPid=KORN9KBPGGXG

Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *Aplikace ODok* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: [https://apps.odok.cz/kpl-](https://apps.odok.cz/kpl-detail?p_p_id=material_WAR_odokkpl&p_p_lifecycle=2&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_resource_id=downloadAttachment&p_p_cacheability=cacheLevelPage&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=3&material_WAR_odokkpl_attachmentPid=KORN9LPCFW8N)

[detail?p_p_id=material_WAR_odokkpl&p_p_lifecycle=2&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_resource_id=downloadAttachment&p_p_cacheability=cacheLevelPage&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=3&material_WAR_odokkpl_attachmentPid=KORN9LPCFW8N](https://apps.odok.cz/kpl-detail?p_p_id=material_WAR_odokkpl&p_p_lifecycle=2&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_resource_id=downloadAttachment&p_p_cacheability=cacheLevelPage&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=3&material_WAR_odokkpl_attachmentPid=KORN9LPCFW8N)

NĚMEC, Jan. Kradu, kradeš, krademe: Česko ročně přijde na daňových únicích asi o 200 miliard. In: *Ekonom* [online]. 2012 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://ekonom.ihned.cz/c1-54668390-kradu-krades-krademe>

NOVÁK, Pavel. První krok na cestě ke zřízení centrálního registru účtů. In: *Ministerstvo vnitra České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/clanek/prvni-krok-na-cestech-ke-zrizeni-centralniho-registru-uctu.aspx>

NOVÁKOVÁ, Lucie. Ministr vnitra vyslal kvůli „Kobře“ zástupce ÚOKFK na Slovensko. In: *Ministerstvo vnitra České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/clanek/ministr-vnitra-vyslal-kvuli-kobre-zastupce-uokfk-na-slovensko.aspx>

Novela z. o daních z příjmů - EU: Sněmovní tisk 252. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=252>

OBR. Singer odmítá centrální registr účtů, byl by prý drahý. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/266099-singer-odmita-centralni-registr-uctu-byl-by-pry-drahy/>

Opatření v daňové oblasti. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Prezentace_2014-03-19_TK-prezentace-Opatreni-v-danove-oblasti-20140319.pdf

OTTO, Pavel. Registr účtů mohou zneužít firmy i politici. Provoz by spolykal stamiliony. In: *E15.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://nazory.euro.e15.cz/analyzy/registr-uctu-mohou-zneuzit-firmy-i-politici-provoz-by-spolykal-stamiliony-1071939>

PETLACHOVÁ, Petra. Finanční správa při akci MERKUR odhalila nezdaněné zboží ze třetích zemí. In: *Finanční správa ČR* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/financni-sprava-pri-akci-merkur-odhalila-nezdanene-zbozi-ze-tretich-zemi-4952>

PETLACHOVÁ, Petra. Absurdita roku 2013 – hned dvě anticeny obdrželo Generální finanční ředitelství. In: *Finanční správa* [online]. 2013 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/absurdita-roku-2013-hned-dve-anticeny-obdrzelo-generalni-financni-reditelstvi-4496>

PRAVEC, Josef. EKONOM: Černá listina začne už brzy ostrakizovat tisíce neplatičů DPH. In: *IHNED.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-59051800-cerna-listina-zacne-ostrakizovat-neplatice-dph>

- PRAVEC, Josef. Chorvatský recept na neplatiče daní. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/chorvatsky-recept-na-neplatice-dani-17726>
- Předpis 382/2013 Sb. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=382&r=2013>
- Prezident Bayernu zná trest za daňový únik: tři a půl roku ve vězení. In: *IDNES.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: http://fotbal.idnes.cz/uli-hoeness-bayern-mnichov-fotbal-danovy-unik-fo7-/fot_zahranici.aspx?c=A140313_092402_fot_zahranici_ten
- Programové prohlášení vlády Bohuslava Sobotky rozeslané poslancům. In: *Vz24.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.vz24.cz/clanky/programove-prohlaseni-vlady-bohuslava-sobotky-rozeslane-poslancum/>
- Sdělení. In: *Finanční správa* [online]. 2006 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesen-danove-povinnosti/sdeleni-670>
- SITA. Daňová kobra rozbila skupinu nekalých obchodníků s dřevem. In: *Webnoviny.sk* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.webnoviny.sk/slovensko/danova-kobra-rozbila-skupinu-nekalych/768056-clanok.html>
- SLADKOVSKÝ, Otakar. Informace GFR: k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení. In: *Finanční správa* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Info_nespp_ve_zneni_dodatku_1.pdf
- STRNADOVÁ, Barbora. "Finanční kobra" může fungovat do půl roku. Hrajeme o rychlost, říká expert na daňové úniky. In: *IHNED.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://zpravy.ihned.cz/c1-61717990-danova-kobra-danove-uniky>
- ŠRÁMEK, Ondřej. Výsledek hospodaření státního rozpočtu nejlepší od roku 2008. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/vysledek-hosp-statniho-rozpoctu-od-r2008-16289>
- ŠPAČKOVÁ, Iva. Stát omezí úniky daní u pohonných hmot. Zpřísní registrace, zavede kauce. In: *IDNES.cz: Ekonomika* [online]. 2012 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/stat-omezi-uniky-dani-u-pohonnnych-hmot-zprisni-registrace-zavede-kauce-135-/ekonomika.aspx?c=A121105_130458_ekonomika_spi
- ŠPAČKOVÁ, Iva a ČTK. Kauce 20 milionů pro distributory benzínu neplatí, rozhodl Ústavní soud. In: *IDNES.cz: Ekonomika* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/kauce-pro-distributory-pohonnnych-hmot-neplati-rozhodl-ustavni-soud-1i6-/ekonomika.aspx?c=A140526_110948_ekonomika_spi
- TASR. Štát mohol prísť na fiktívnom obchode so šrotom až o 120 miliónov eur. In: *HNonline.sk* [online]. 2010 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://hn.hnonline.sk/slovensko-119/stat-mohol-prist-na-fiktivnom-obchode-so-srotom-az-o-120-milionov-eur-370204>
- TICHÁ, Michaela. Daňové úniky - institucionální aspekty. In: *Vysoká škola ekonomická v Praze* [online]. 2007 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf

TŘEČEK, Čeněk. Policie rozbila lihovou mafii, stát mohla připravit o několik miliard. In: *IDNES.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/lihova-mafie-nezdaneny-lih-radek-brezina-fd5-/krimi.aspx?c=A140116_191019_krimi_cen

Události, komentáře. In: *Česká televize* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ivysilani/1096898594-udalosti-komentare/214411000370411/titulky#t=31m41s>

Údaje o registraci - DPH. In: *Daňový portál* [online]. 2014 [cit. 2014-06-07]. Dostupné z: http://adisreg.mfcr.cz/adis/jepo/epo/dpr/apl_ramce.htm?R=/adistc/DphReg?ZPRAC=FDPHI1%26poc_di_c=2%26OK=Zobraz

VAŠEK, Petr. Miroslav Kalousek: "Ústavní soud snad zešílel". In: *Hospodářské noviny* [online]. 2009 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://hn.ihned.cz/c1-33495430-ustavni-soud-snad-zesilel>

VEJVODOVÁ, Alžběta. Finanční policie: Osvědčený recept, nebo vábnička na voliče?. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/263258-financni-policie-osvedceny-recept-nebo-vabnicka-na-volice/>

VILČEK, Ivan. Daňová Kobra umí na Slovensku účinně udeřit. In: *Novinky.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.novinky.cz/ekonomika/328086-danova-kobra-umi-na-slovensku-ucinne-uderit.html>

VLÁDA ČR. DOKUMENT: Programové prohlášení vlády Jiřího Rusnoka. In: *IDNES.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/programove-prohlaseni-vlady-jiriho-rusnoka-fzx-domaci.aspx?c=A130802_162135_domaci_hro

VLKOVÁ, Jitka. Podvodníci s palivy šidí stát o miliardy, pravidla se zpřísní. In: *IDNES.cz: Ekonomika* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/statu-utikaji-spotrebni-dane-z-nafty-chysta-prisnejsi-pravidla-ps9-/ekonomika.aspx?c=A140512_211134_ekonomika_vez

VLKOVÁ, Jitka. Rozhovor s Jiřím Žežulkou, generálním ředitelem Finanční správy. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/rozhovor-s-jirim-zezulkou-generalnim-red-17885>

VÝSTUPY PRACOVNÍ SKUPINY PROGRES. In: *Česká justice* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceska-justice.cz/wp-content/uploads/2014/02/Skupina-Progres.pdf>

ZÁKONNÉ OPATŘENÍ SENÁTU. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-11-05_ZOS-c-344-2013-Sb-o-zmene-danovych-zakonu-v-souvislosti-s-rekodifikaci-vcetne-duvodove-zpravy.pdf

Záznam z tiskové konference k představení návrhů opatření v daňové oblasti. In: *YouTube* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <https://www.youtube.com/watch?v=KHqmXbLRmVg>. Kanál uživatele MinisterstvoFinanci.

Žádost o informaci doručena GRČ dne 09. 03. 2011, odpověď odeslána dne 22. 3. 2011 pod č.j. 9071/2011-900000-202. In: *Celní správa České republiky* [online]. 2011 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/vyhlasaky/Stranky/zadost-o-informaci-dorucena-grc-dne-09-03-2011-odpoved-odeslana-dne-22-3-2011-pod-cj-90712011-900000-202.aspx>

ZEMAN, Marek. Ministr financí a ministr vnitra podepsali dohodu o spolupráci při boji proti daňovým únikům. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministr-financi-a-ministr-vnitra-podepsa-17584>

Jiné práce:

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.

HAVRÁNEK, Štěpán. *Boj proti únikům v oblasti nepřímých daní*. Praha, 2013. Diplomová práce. Univerzita Karlova v Praze. Právnická fakulta. Katedra finančního práva a finanční vědy. Vedoucí práce doc. JUDr. Radim Boháč Ph.D.

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.

Právní předpisy:

Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním

Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

Zákon č. 104/2000 Sb., o státním fondu dopravní infrastruktury

Zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

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

Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně Zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a o změně některých zákonů

Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 370/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a další související zákony

Zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a další související zákony

Zákon č. 234/2013 Sb., kterým se mění Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot, a Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

Zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu

Zákon č. 475/2013 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2014 a o změně zákona č. 504/2012 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2013, ve znění zákona č. 258/2013 Sb.

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky

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

Směrnice Rady 2013/42/EU, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH

Směrnice Rady 2013/43/EU, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů

Periodika:

LENÁRTOVÁ, G. Faktory vzniku daňových únikov. *Ekonomické rozhl'ady*. Bratislava: Vysoká škola ekonomická, 2000, roč. 29, č. 3, s. 243. ISSN 0323-262X.

ŠNÍDL, Vladimír a Barbora STRNADOVÁ. Na podvody zaútočí nová "daňová kobra". *HN Hospodářské noviny: Deník pro ekonomiku a politiku*. Praha: Economia, a.s, 2014, č. 033, s. 1-4. ISSN 0862-9587.

SURMANOVÁ, Kateřina a Barbora STRNADOVÁ. Když ministři kývnou, „finanční kobra“ může do půl roku fungovat. *HN Hospodářské noviny: Deník pro ekonomiku a politiku*. Praha: Economia, a.s, 2014, č. 034, s. 4. ISSN 0862-9587.

Ostatní zdroje:

Důvodová zpráva k Zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Důvodová zpráva k Zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Důvodová zpráva k Zákonu č. 234/2013 Sb., kterým se mění Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění pozdějších předpisů, a Zákonu č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Důvodová zpráva k Zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

Tabulka č. 10: Vývoj příjmů veřejných rozpočtů „Návrhu státního závěrečného účtu České republiky za rok 2012“.

Usnesení Poslanecké sněmovny o schválení zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

Shrnutí v českém jazyce

Název práce:

Boj proti daňovým únikům v oblasti nepřímých daní

Abstrakt:

Práce analyzuje možnosti boje proti daňovým únikům, zaměřuje se na oblast nepřímých daní a vychází z hypotézy, že k největším únikům dochází na DPH. Výsledky práce správnost této hypotézy potvrdily.

Práce je rozdělena do dvou částí. V první jsou vymezeny základní pojmy, včetně pojmů daně, jejich členění na přímé a nepřímé, jsou zde uvedeny druhy daní nepřímých a objasněn vlastní pojem daňový únik. Během objasnění je vysvětlen rozdíl mezi pojmem daňový únik v užším smyslu, který zahrnuje pouze úniky nelegální (tax evasion) a tímto pojmem v širším smyslu, který zahrnuje i daňové úniky legální (tax avoidance). Na tuto úvodní platformu později navazuje i další podkapitola, ve které jsou uvedeny některé konkrétní nejzávažnější formy daňových úniků v oblasti DPH, kterými jsou například tzv. „Karuselové podvody“.

Druhá část je především věnována nástrojům, které jsou používány v boji proti daňovým únikům. Za účelem přehlednosti jsem nástroje rozdělil do podskupin na základě šířky oblasti jejich využití, některé nástroje totiž mohou být využity při boji proti všem daňovým únikům, jiné nikoliv. Zde se věnuji zejména nástrojům boje v oblasti DPH, kde je roční výše daňových úniků v České republice odhadována jen na „Karuselových podvodech“ na 20 mld. Kč. Pokud připustíme správnost těchto odhadů a uvědomíme si, že takto vysoká částka vznikla i přes existenci řady stávajících nástrojů, tak jsou na místě pochyby o jejich účinnosti. Z uvedeného důvodu jsem ve své práci věnoval zvýšenou pozornost i nástrojům, které zavádí, nebo se chystá zavést, nynější vláda.

Ostatně i náměstkyně ministra financí vyslovila názor, že českým standardem je neplatit daně. Z tohoto důvodu týmy odborníků z Ministerstva financí a Ministerstva vnitra vyjely do zahraničí sbírat tamější zkušenosti. Jejich cesty vedly do Chorvatska a

Maďarska, kde zkoumaly, jak funguje „elektronická evidence tržeb“. A dále také na Slovensko, kde se seznamovaly s výsledky „úctenkové loterie“ a fungováním „daňové kobry“, týmu složeného z několika složek zaměřeného na potírání těch nejrozsáhlejších úniků. Hodnocení těchto, ale i mnoha dalších nástrojů, je shrnuto v závěru práce.

Zavedení a řádné fungování většiny nových nástrojů, ale i revize těch stávajících, ovšem vyžaduje změny v legislativě, což je proces, který na přípravách a následném schvalování zabere zpravidla nejméně jeden rok. Na základě poznatků, zkoumaných hypotéz i prokázaných zjištění, jsem získal přesvědčení, že boj proti daňovým únikům bude i do budoucna nepochybně velmi komplikovaný a zdlouhavý, ale že v něm lze i v našich podmínkách pomocí správných nástrojů do určité míry uspět. Úplnou eliminaci daňových úniků ovšem nezajistí sebelepší legislativa, ani důsledná represe, nýbrž pouze změna společenské atmosféry směrem k uvědomělejšímu přístupu ze strany daňových subjektů.

Klíčová slova:

Daňové úniky, daň z přidané hodnoty

Resume in English

Name of the thesis:

Fight against tax evasion in indirect taxation

Abstract:

The aim of the author is to analyze possibilities of fight against tax evasion, especially in the field of indirect taxation. The author proceeded from the presumption that the maximum of tax evasions happens in the field of Value Added Tax. This presumption was confirmed by the achieved results of author's research.

The thesis is divided into two parts. The first part contains basic terms, taxes including its division into direct and indirect taxation and clarifies the term tax evasion. The clarification of tax evasion includes more detailed explanation of tax evasion in a strict sense and in a broader sense of the word. Tax evasion in a strict sense contains illegal tax evasions only; tax evasion in a broader sense of word contains illegal tax evasions as well as tax avoidance, which is completely in conformity with the law. The subsection, which follows the introductory part of the thesis, contains some of the gravest types of tax evasions in Value Added Tax (VAT), such as "Carousel frauds".

The second part of the thesis deals with instruments, which are used in fight against tax evasion. For the purpose of clarity the author divided the instruments into subsection on the basis of the scope of their usage on the tax evasions, for example some might be used for fight against tax evasion at all, some of them just for specific type of taxation (such as VAT). The author dedicated himself to the instruments used for the fight against the tax evasion in the field of VAT, because in this area is the degree of the tax evasion in the Czech republic estimated to be 20 billion Czech crowns per year, only by means of "Carousel frauds". Provided that these estimations are correct, this degree of tax evasion come into existence despite a great the deal of instruments against tax evasion, which exists nowadays, then doubts are surely in order. For that reason the author pays his heightened interest to the instruments which will be placed or already are by the current government.

Deputy finance minister of the Czech Republic expressed her opinion that refusal to pay taxes becomes naturally a Czech standard. For this purpose are settled two teams of experts from the Finance Ministry and the Ministry of the Interior of the Czech Republic, to gain experience abroad. They were sent to Croatia and Hungary; there they examined the function of “electronic record of receipt”. Further they were sent to Slovakia; there the team was introduced to the function of “receipt lottery” and the function of “tax cobra”, which is the team divided into several sections, which deals with the most extensive tax evasions. Appraisal of these and many other instruments are summarized in the conclusion of the thesis.

It is necessary to make legislative changes for a proper adoption, function and revision of the present instruments against tax evasion. The legislative process takes at least one year, including the preparations and enactment of a law. On the basis of current knowledge, hypothesis and proved finding the author is convicted that the fight against tax evasion could be very complicated and long lasting process toward the future, but even under the present conditions we might succeed, while using the proper instruments. It is not possible to completely secure the present system against tax evasion, even through the implementation of proper legislation and consisted suppression. The only solution is to transform the social atmosphere, which would include conscious approach towards tax issue from the tax subjects.

Key words:

Tax evasions, Value Added Tax (VAT)