

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Kotrba Karel

Daňové úniky 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): 18. března 2016

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 18. března 2016

.....
podpis

Poděkování

Rád bych tímto poděkoval doc. JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D. za projevenou ochotu a cenné rady při vedení této práce. Rovněž bych chtěl poděkovat svým blízkým za podporu a notnou dávku trpělivosti.

Obsah

Úvod.....	6
1. Obecné pojmy	8
1.1. Daně.....	8
1.2. Nepřímé daně.....	10
1.3. Daň z přidané hodnoty.....	12
1.4. Spotřební daně	17
1.5. Energetické daně.....	20
2. Daňové úniky	21
2.1. Daňový únik.....	21
2.2. Faktory ovlivňující vznik daňových úniků.....	24
2.3. Daňové úniky na DPH	26
2.3.1. Karuselové podvody.....	27
2.4. Daňové úniky na spotřebních daních.....	34
2.4.1. Minerální oleje	35
2.4.2. Tabákové výrobky.....	36
2.4.3. Láh	37
2.5. Daňové úniky na energetických daních.....	38
3. Boj proti daňovým únikům	39
3.1. Nástroje prevence a zamezování daňovým únikům v daňovém řádu.....	40
3.1.1. Vyhledávací činnost a vysvětlení.....	41
3.1.2. Místní šetření.....	42
3.1.3. Daňová kontrola	43
3.1.4. Postup k odstranění pochybností.....	46
3.2. Ostatní nástroje boje proti daňovým únikům.....	49
3.2.1. Daňová Kobra.....	49
3.2.2. Kauce pro distributory pohonných hmot.....	51
3.2.3. Kontrolní hlášení	54
3.2.4. Elektronická evidence tržeb	58
3.2.5. Nástroje proti daňovým únikům na spotřebních daních.....	61
Závěr.....	63
Seznam zkratk.....	65

Seznam obrázků	66
Zdroje	67
Shrnutí v českém jazyce	76
Resume in English.....	78

Úvod

Tématem této práce jsou daňové úniky v oblasti nepřímých daní. Problematika daňových úniků se ovšem neomezuje jen na daně nepřímé, jelikož žádná daň v tuzemském daňovém systému není vůči daňovým únikům rezistentní. Kromě toho existuje nepřehledné množství forem daňových úniků a objevují stále nové a důmyslnější. Nejdynamičtější vývoj v této oblasti je dlouhodobě zaznamenáván právě u nepřímých daní. Daňové úniky v oblasti nepřímých daní jsou charakteristické svou výší, rozmanitostí způsobů provedení a zájmem médií. Uvedené charakteristiky z nich činí vděčné politické téma, v důsledku čehož jsme v současné době svědky přijímání stále nových nejen legislativních opatření v boji proti daňovým únikům na nepřímých daních. Právě zájem ze strany zákonodárců, výše škod a medializace jsou důvody, proč jsou daňové úniky v oblasti nepřímých daní tématem této diplomové práce. V úvodech k jednotlivým částem této práce dále rozebírám důvody zájmu o předmětná dílčí témata.

Cílem diplomové práce je poskytnout základní vhled do problematiky daňových úniků v oblasti nepřímých daní a zároveň popsat a zhodnotit některé nejnovější nástroje využívané v boji proti nim. Nemůže být mou ambicí předmětnou problematiku rozebírat dopodrobna, to není ani samo o sobě v předepsaném rozsahu diplomové práce možné.

Strukturálně se práce skládá ze tří kapitol. Úvodní část poskytuje základní informace a postihuje teoretické základy fungování systému nepřímých daní. Druhá kapitola se zabývá samotnou problematikou vybraných forem daňových úniků. Závěrečná část popisuje a analyzuje nejprve základní nástroje daňového řádu pro zamezování daňovým únikům a v druhé části prostředky upravené mimo daňový řád. V prvních částech diplomové práce je používána hlavně deskriptivní metoda. V dalších kapitolách se k ní ve větší míře přidávají metoda analytická a syntetická, přičemž metoda analytická je nejvíce využita ve třetí kapitole.

Za zdroje k vypracování diplomové práce jsem volil odbornou literaturu, judikaturu,

zákony a jejich důvodové zprávy, informace zveřejněné Finanční a Celní správou nebo Ministerstvem financí. Nezanedbatelným pramenem informací mi byly i internetové zdroje.

1. Obecné pojmy

Na úvod je pro správné uchopení tématu práce důležité vymezit samotný teoretický základ daňové problematiky. Především je nutné stanovit, v jakém smyslu bude v celém textu práce používán termín daň, kdy teorie rozlišuje široké a úzké pojetí daně.

1.1. Daň

Pojem daň definuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) v ustanovení § 2 odst. 3: *„Daní se pro účely tohoto zákona rozumí*

a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,

b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,

c) peněžité plnění v rámci dělené správy.“

a v odst. 4 téhož ustanovení doplňuje: *„Daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.“* Daňový řád vychází ze širokého pojetí daně, zahrnuje do této definice i cla a poplatky, nedefinuje však věcnou podstatu termínu daň v užším smyslu, z toho důvodu je nutné využít odborné literatury k nalezení věcného vymezení podstaty pojmu daň.

Pražská učebnice finančního práva kolektivu autorů okolo prof. Bakeše definuje daň jako platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.¹ Pro srovnání lze uvést definici z publikace Daňová teorie a politika prof. Kubátové: *„Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a*

¹ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 154

platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).“². Obě uvedené publikace se ve vymezení pojmu daň fakticky shodují. Důležitými vlastnostmi daní je jejich neúčelovost a neekvivalentnost jakožto platby ve prospěch veřejného rozpočtu. Platba neekvivalentní a neúčelová je taková, za kterou plátce nemá nárok na plnění v obdobné „hodnotě“ a v okamžiku platby není znám ani zaručen účel, k němuž bude odváděná finanční částka užita.³ V ČR se zákonodárce často dopouští terminologické chyby, kdy například typická majetková daň z vlastnictví psa, je v zákoně⁴ nazvána poplatek za psa, a obdobných záměn daně za poplatek v českém právním řádu nalezneme více. Poplatek hradí plátce za určitým účelem a dostává se mu za něj ekvivalentní protiplnění, např. úkon správního orgánu při vydávání cestovního dokladu.⁵ Nesprávné užívání termínu poplatek namísto užití pojmu daň je zřejmě způsobeno nepopularitou zavádění nových daní, což žádná vláda nechce riskovat z obavy ze ztráty podpory voličů.

Ústavněprávním základem pro ukládání daní je čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod⁶, upravující majetková práva, v němž se uvádí: „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“. Toto ustanovení vylučuje ukládání finančních břemen fyzickým i právnickým osobám prostřednictvím podzákonných právních norem nižší právní síly a to z důvodu závažného zásahu do majetkových práv osob uložením daňové povinnosti.⁷ V primárním právu EU je daňová problematika upravena ve Smlouvě o fungování Evropské unie. Kapitola 2 nazvaná „Daňová ustanovení“ v člancích 110 až 113 především ukládá členským státům povinnost nediskriminovat výrobky jiných členských států vyšším zdaněním a zakazuje zvýhodnění výrobků vyvážených na území jiných členských států. Zde je jasně vidět důraz kladený ze strany EU na harmonizaci nepřímých daní.

V následujícím textu budu užívat pojem daň v užším smyslu. Cla a poplatky nejsou předmětem práce.

² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s. 15

³ Výjimkou z neúčelovosti platby je silniční daň náležící v plné výši Státnímu fondu dopravní infrastruktury a daň z minerálních olejů, jejíž část je odváděna tamtéž.

⁴ § 1 písm. a) zák. č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích

⁵ Položka 115 přílohy zák. č. 634/2009 Sb., o správních poplatcích

⁶ zák. č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod

⁷ PAVLÍČEK, Václav. *Ústavní právo a státověda*, II. díl. 1. úplné vyd. Praha: Leges, 2011, 1120 s. ISBN 978-80-87212-90-5. s. 547

1.2. Nepřímé daně

Vlastnosti a konstrukce daní je umožňují rozčlenit a klasifikovat na základě rozličných hledisek a metod. Lze se tedy setkat v odborné literatuře s vícero druhy členění daní, přičemž prof. Engliš třídí daně např. dle účelu úhrady na všeobecné a účelové, dle finančně technických hledisek na přímé a nepřímé, a nakonec podle únosnosti na osobní a věcné.⁸ K tomu můžeme doplnit ještě klasifikaci daní majetkových a důchodových, rozlišených podle předmětu daně a periodické a případové, v návaznosti na periodicitu vzniku daňové povinnosti. V současnosti se nejhojněji používá dělení na daně přímé a nepřímé. Rozdíl mezi přímými a nepřímými daněmi vymezuje Bakeš následovně: „*Jako přímé se označují ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, kdežto nepřímé daně se spojují s příjmem při jeho upotřebení.*“⁹ Samotné nepřímé daně popisuje Bakeš jako daně, u nichž je plátcem rozdílný od osoby, která reálnou ekonomickou zátěž způsobenou zdaněním nese. Nepřímé daně se uvalují na spotřebu a výrobce nebo prodejce je platí z objemu své produkce či prodeje, přičemž má možnost přenést daňovou zátěž prostřednictvím ceny na konečného zákazníka, povětšinou spotřebitele. Mezi nepřímé daně řadíme v rámci tuzemské daňové soustavy daň z přidané hodnoty, spotřební daně a energetické (ekologické) daně¹⁰, přičemž uvedené daně jsou na rozdíl od daní přímých výrazně harmonizovány právem EU. Kubátová nepřímé daně definuje obdobně jako Bakeš, kdy taktéž zdůrazňuje platbu daně nikoliv z vlastního důchodu subjektu odvádějícího daň, ale z důchodu jiného subjektu, na nějž je daňová zátěž přenesena prostřednictvím ceny.¹¹ Nutně je tedy potřebné rozlišovat mezi zákonným dopadem daně na plátce a efektivním dopadem daně na konečného spotřebitele.¹² K vlastnostem nepřímých daní je nakonec potřeba zmínit, že jsou daněmi tzv. na věc (daně in rem) a nezohledňují příjmovou

⁸ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, 519 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 155

⁹ Tamtéž. s. 157

¹⁰ Tamtéž. s. 157

¹¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s. 20

¹² Tamtéž. s. 65

situaci daňového subjektu, jako to umožňuje zejména daň z příjmu fyzických osob.¹³

Samotné nepřímé daně lze dále rozlišit na univerzální a selektivní v závislosti na rozsahu jejich dopadu na statky v ekonomice. Mezi nepřímé daně řadíme daně z obratu, ze spotřeby, daň z přidané hodnoty a také někdy cla.¹⁴ Univerzální neboli všeobecné nepřímé daně postihují veškeré zboží a služby bez výjimek, což z nich činí základ většiny daňových soustav států s vyspělou tržní ekonomikou. Jednou z jejich základních charakteristik je neutralita, vyznačující se právě nerozlišováním mezi jednotlivými druhy zboží a služeb, ať už z jakéhokoliv hlediska, při dopadu daně. V české daňové soustavě je jedinou univerzální nepřímou daní daň z přidané hodnoty. Selektivní neboli výběrové nepřímé daně naproti tomu zatěžují pouze výslovně vyjmenované druhy zboží, služeb a plnění. Selektivními nepřímými daněmi jsou daně spotřební a energetické (ekologické).¹⁵ Důvodem pro uvalení těchto daní na určitý statek jsou zpravidla jeho nepříznivé účinky na lidské zdraví či životní prostředí.

Oproti přímým daním, kde harmonizační proces stagnuje kvůli neochotě členských států, oblast nepřímých daní je předmětem trvalého harmonizačního procesu. Příčinou je nezbytnost harmonizace nepřímých daní pro zajištění fungování společného trhu a volného pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu.¹⁶ Harmonizaci podléhají jak DPH, tak spotřební daně. Velice diskutovanou je například úprava sazeb DPH v unijním právu, kdy si sice státy mohou stále stanovit až 3 sazby DPH¹⁷, ale minimální hranice pro základní sazbu je stanovena na 15 %¹⁸, a minimální výše snížené sazby je určena na 5 %¹⁹. Otázkou do budoucna je, zdali dojde ke sjednocení sazeb ve všech členských státech a celkově se sjednotí systém výběru DPH.

¹³ ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 126 stran. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0. s. 70

¹⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s. 20

¹⁵ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, 519 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 165

¹⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0. s. 135

¹⁷ Čl. 98 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

¹⁸ Čl. 97 odst. 1 tamtéž

¹⁹ Čl. 99 odst. 1 tamtéž

Nelze opomenout, že nepřímé daně plní významnou fiskální funkci a napomáhají tak naplňování příjmové stránky veřejných rozpočtů. Celkové příjmy státního rozpočtu za rok 2014 činily 1.133.825.907,91 Kč, přičemž čisté inkaso DPH za toto období činilo 322,88 mld. Kč, výnos spotřebních daní připadající státnímu rozpočtu dosáhl 134,00 mld. Kč a na energetických daních bylo vybráno 2,8 mld. Kč. Na příjmové stránce státního rozpočtu se nepřímé daně v souladu s uvedenými hodnotami podílely částkou ve výši 459,68 mld. Kč.²⁰ Uvedené dokumentuje důležitost výběru nepřímých daní pro stát a z toho pramenící důraz na řádný výběr daní. Jakýkoliv výpadek na výběru nepřímých daní, zejména DPH, má nepříznivý dopad na státní rozpočet a z něho hrazeného plnění základních funkcí státu.

1.3. Daň z přidané hodnoty

Pro téma této diplomové práce je zásadní definovat co je DPH a v návaznosti na to i předmět DPH, subjekty DPH a plnění osvobozená od DPH s nárokem na odpočet daně. Vyjmenované pojmy jsou pro pochopení systému DPH klíčové a jejich znalost je zásadní k porozumění jednotlivým způsobům realizace daňových úniků a boje proti nim.

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je upravena v **zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty** (dále jen „zákon o DPH“), který do českého právního řádu zapracovává zejména Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o společném systému DPH“²¹). DPH je jedinou univerzální nepřímou daní v rámci české daňové soustavy. Postihuje tedy veškeré zboží a služby a právě tato univerzalita předmětu DPH z něj činí nejvýznamnější příjem veřejných rozpočtů a základ celé tuzemské daňové soustavy.²² Neutralita DPH se dle Bakeše: *„projevuje v tom, že se daň vztahuje na všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou osvobozených činností) a všechny podnikatelské subjekty (s výjimkou podnikatelů s malým*

²⁰ Příloha C Návrhu státního závěrečného účtu České republiky za rok 2014

²¹ § 1 zákona o DPH

²² BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 169

obratem) a tím se vytvářejí pro všechny formy podnikatelské činnosti z daňového hlediska stejné podmínky.²³ DPH je daní vícefázovou, jelikož je ukládána ve všech fázích výroby a prodeje komodity. Vybírala-li by se daň uvedenou technikou bez možnosti plátce uplatnit odpočet, šlo by o daň z obrátu. Možnost uplatnit odpočet daně činí z daně daň z přidané hodnoty. Dle Širokého: „*podstatou daně z přidané hodnoty je zdanění přidané hodnoty, tj. hodnoty zboží, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupeného zboží, jenž se jako polotovar stává součástí tohoto nového výrobku.*“²⁴ Správcem DPH jsou orgány Finanční správy²⁵, vyjma DPH vybíraného při dovozu na celní území EU, kdy na něj zboží vstupuje ze třetí země v ČR²⁶, to je dáno do správy orgánům Celní správy²⁷.

Pouze s **předmětem** DPH lze realizovat daňový únik, je-li zboží vyňato z předmětu DPH, logicky nelze krátit DPH nebo jej nepřiznat. Předmětem DPH jsou až na vyňaté předměty, tvořící zlomek všech transakcí, de facto všechna plnění v rámci ekonomické činnosti plátců DPH, i přesto je potřeba znát jejich legální definici.

Hospodářskými skutečnostmi, na jejichž základě je možné uložit poplatníkovi povinnost k placení DPH, jsou:

- dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu EU za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani,

²³ Tamtéž. s. 169

²⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 126 stran. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0. s. 72

²⁵ § 4 odst. 1 písm. e) zákona o DPH

²⁶ § 12 odst. 1 zákona o DPH

²⁷ § 93 zákona o DPH

- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.²⁸

Z předmětu daně je **vyňato**:

- pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže dodání tohoto zboží by v tuzemsku bylo osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 10, nebo je v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží předmětem daně s použitím zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi, přechodného režimu pro použité dopravní prostředky, nebo zvláštního režimu pro prodej veřejnou dražbou.
- pořízení zboží z jiného členského státu, pokud celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326000 Kč a pořízení zboží je uskutečněno osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, osvobozenou osobou, která není plátcem, osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, osobou povinnou k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.²⁹

Je nutné rozlišovat mezi plněním vyňatým z předmětu daně a plněním od DPH osvobozeným, na první pohled sice svádí tyto pojmy k záměně, nicméně se jedná o právní instituty zcela odlišné a v praxi neslučitelné.

Subjekty DPH jsou dle zákona o DPH osoby povinné k dani, skupina, plátcí a identifikované osoby³⁰, nicméně je potřeba ještě uvést osoby osvobozené od uplatňování DPH. Všechny subjekty DPH se podílejí na správě DPH a jejich spolupráce s Finanční správou je zásadní pro jeho řádný výběr. Specifickým subjektem jsou osoby povinné

²⁸ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 171

²⁹ § 2a zákona o DPH

³⁰ § 5 až § 6l zákona o DPH

k dani, jelikož jak plátcí, tak skupina jsou osoby povinné k dani a jsou to tedy pojmy podřazené pojmu osoby povinné k dani. Z uvedených důvodů je pojem osoba povinná k dani důležitý pro další výklad a spolu s ním je potřeba vyložit i pojem ekonomická činnost, který do jisté míry určuje, kdo je subjektem DPH a kdo nikoliv.

Osobou povinnou k dani se rozumí fyzická nebo právnická osoba samostatně vykonávající ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, jež nebyla založena či zřízena za účelem podnikání, pokud realizuje ekonomické činnosti.³¹ Je tedy nepodstatné, zda byla právnická osoba zřízena k vykonávání ekonomické činnosti, nýbrž zda takovou činnost skutečně vykonává, a to i když by výsledkem této činnosti byla finanční ztráta. Stěžejním pojmem k vymezení osob povinných k dani je **ekonomická činnost**, jejíž výklad skrývá mnohá úskalí. Jedná se o poskytování zboží a dodávání služeb včetně využívání majetku, jehož základním atributem je úplatnost. Plátcí i správci daně často chybují, když se domnívají, že ekonomickou činností může být i činnost vykonávaná bezúplatně. Nesprávný výklad zřejmě podporuje směrnice o společném systému DPH, když hovoří o vykonávání ekonomické činnosti bez ohledu na účel a výsledek. Obecně uznávaný výklad tohoto textu je, že účelem ekonomické činnosti nemusí být nutně vždy dosažení zisku, nicméně je nezbytné, aby za předmětnou činnost byl pobírán příjem.³²

Povinnost k placení DPH se vztahuje pouze na ekonomicky činné subjekty od určité velikosti obratu, kdy fyzická nebo právnická osoba nepřesahující v určitém časovém období určenou výši obratu je osobou osvobozenou od uplatňování DPH. **Osobou osvobozenou od uplatňování DPH** je osoba povinná k dani, mající sídlo, místo podnikání, či provozovnu v České republice, jestliže její obrat za nejvýše 12 po sobě bezprostředně jdoucích kalendářních měsíců nepřesáhne částku v celkové výši 1 milion Kč.³³ Obratem se rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, náležející osobě povinné k dani za uskutečnění plnění, jimiž jsou dodání zboží a poskytnutí služeb, s místem plnění v tuzemsku, jedná-li se o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem

³¹ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 172

³² DRÁBOVÁ, Milena. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, xxii, 969 stran. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-740-9. s. 56

³³ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 172

na odpočet daně, nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, pokud nejsou pouze příležitostně uskutečňovanou doplňkovou činností. Úplata z prodeje dlouhodobého majetku se do obratu nezahrnuje.³⁴ Výše obratu pro vznik povinnosti stát se plátcem DPH byla novelou³⁵ snížena na 750.000,- Kč. Tato legislativní změna vyvolala hlavně mezi živnostníky odpor, mimo jiné byla označena za likvidační. V návaznosti na to bylo snížení výše obratu pro vznik povinnosti stát se plátcem DPH zrušeno ještě před tím, než stačilo dne 1. 1. 2015 vstoupit v účinnost. Daňové subjekty jsou na jakékoliv změny v jejich neprospěch velice citlivé.

Zcela zásadním institutem vázaným na DPH týkajícím se daňových úniků je **osvobození od daně s nárokem na odpočet daně**³⁶. Důvodem je to, že zvláště úprava obsažená v ust. § 64 odst. 1 a odst. 5 zákona o DPH je zneužívána k nelegálnímu obohacení při realizaci tzv. karuselových podvodů. Dodá-li tuzemský plátce zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v tomto členském státě, je zboží, které je předmětem plnění, osvobozeno od daně a tuzemský plátce má nárok na uplatnění odpočtu DPH. Podmínkou je, aby předmětné zboží bylo do jiného členského státu odesláno nebo přepraveno.³⁷ Dodání zboží do jiného členského státu pak prokáže písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, zajišťující dopravu zboží do jiného členského státu.³⁸ Prohlášení pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby nelze považovat za jediný absolutní důkaz provedení přepravy nebo odeslání zboží. K této problematice existuje rozsáhlá judikatura jak NSS, tak SDEU, z níž lze dovodit, že důkazní břemeno stran dopravení předmětného zboží do jiného členského státu musí být proporcionálně rozloženo mezi správce daně a dodavatele. Nelze bez existence pochybností zbavujících dané prohlášení veškeré důvěryhodnosti, požadovat po dodavateli předkládat důkazy, jež nemusejí být nutně v jeho dispoziční sféře a jejichž opatření by jej nadměrně zatěžovalo.³⁹ Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně implementuje do českého právního řádu **čl. 138 a násl. směrnice o společném systému DPH**, takže tento institut je obsažen v právních úpravách napříč všemi členskými státy EU.

³⁴ § 4a zákona o DPH

³⁵ zák. č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů

³⁶ § 63 a násl. zákona o DPH

³⁷ § 64 odst. 1 zákona o DPH

³⁸ § 64 odst. 5 zákona o DPH

³⁹ K tomu blíže: Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 83/2012-46 ze dne 12. 2. 2015; Rozsudek SDEU ve věci Mecsek-Gabona, C-273/11 ze dne 6. 9. 2012; Rozsudek SDEU ve věci Teleos, C-409/04 ze dne 27. 9. 2007

Závěrem k vyjasnění primárních pojmů týkajících se DPH popíši ještě **sazbu DPH** a její esenciální vlastnosti. Sazba DPH je sazbou poměrnou a základ pro výpočet DPH se určuje valoricky, díky čemuž je základní výpočet výše DPH jednoduchý, stačí pouze vynásobit základ pro výpočet DPH příslušnou sazbou, přiřazenou předmětnému zboží nebo službě zákonem⁴⁰. Snížené sazby zpravidla postihují zboží a služby základní potřeby.⁴¹ Ekonomicky vyspělé země používají jednotnou sazbu DPH zcela výjimečně. Jedinou zemí EU, která aplikuje jednotnou sazbu DPH je Dánsko.⁴² V ČR jsou používány 3 sazby DPH, základní sazba daně ve výši 21 %, první snížená sazba daně ve výši 15 % a druhá snížená sazba daně ve výši 10 %⁴³. Existence více sazeb DPH v rozdílné výši má za následek snahu některých plátců DPH nelegálně minimalizovat svou daňovou povinnost prostřednictvím klasifikování předmětu daně, jako zboží nebo služby podléhající nižší sazbě DPH, ačkoliv je na ně zákonem uvalena vyšší sazba DPH.

1.4. Spotřební daně

Druhými výnosově nejvýznamnějšími daněmi jsou spotřební daně. Obdobně jako u DPH je vhodné popsat základní konstrukční prvky daně. Při popisu daňových úniků na spotřebních daních se dále nelze obejít bez vymezení institutů daňového skladu a podmíněného osvobození od daně.

Spotřební daně jsou v tuzemském právním řádu zakotveny **zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních** (dále jen „zákon o spotřebních daních“), jenž do českého právního řádu transponuje hlavně Směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008, o obecné úpravě spotřebních daní. Tuzemská daňová soustava zahrnuje v souladu s ustanovením § 2 zákona o spotřebních daních, tyto spotřební daně: daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, daň z tabákových výrobků a daň ze surového tabáku. Pro výrobky podléhající spotřební dani užívá zákon o spotřebních daních

⁴⁰ Příloha č. 2, příloha č. 3 a příloha č. 3a k zákonu o DPH

⁴¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s. 234

⁴² Tamtéž. s. 235

⁴³ § 47 odst. 1 zákona o DPH

legislativní zkratku vybrané výrobky. Vybrané výrobky jsou zatíženy spotřební daní, jak již bylo uvedeno výše, z důvodu jejich škodlivosti pro životní prostředí nebo lidské zdraví, případně u daní uvalených na výrobky obsahujících alkohol lze jako důvody ke zdanění zvažovat i dopady na společnost obecně, prostřednictvím patologických jevů doprovázejících závislost na alkoholu. Jednou z funkcí spotřebních daní je odrazení od spotřeby vybraných výrobků navýšením ceny.

Jedná se o nepřímé daně selektivní, protože předmětem daně je pouze výroba vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie, či dovoz vybraných výrobků na její daňové území.⁴⁴ Spotřební daně, nazývané též akcízy, obdobně jako DPH nezatěžují producenta, ale daňová zátěž je přenášena prostřednictvím ceny na konečného spotřebitele. Ekonomický dopad spotřebních daní násobí to, že jsou součástí základu pro výpočet DPH.⁴⁵ Z uvedeného důvodu a vzhledem k vysokým sazbám se výrobky podléhající spotřební dani odlišují od ostatních komodit výrazně vyšším daňovým zatížením.⁴⁶ Například při zakoupení krabičky cigaret, obsahují 20 kusů, za 80 Kč zaplatíme na spotřební dani a DPH celkem 61 Kč, což tvoří cca 75 % ceny pro konečného spotřebitele.⁴⁷ U ostatních vybraných výrobků není míra zdanění tak vysoká, nicméně pořád je o desítky procent vyšší, než u zboží a služeb zatížených pouze DPH.

Samotná daňová povinnost ke spotřební dani vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území EU nebo dovozem vybraných výrobků na její daňové území. Od daňové povinnosti je však nutno odlišovat povinnost spotřební daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit, tato vzniká až okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území ČR.⁴⁸ Pro určení významu uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na území ČR je potřeba seznámit se s instituty daňový sklad a režim podmíněného osvobození od daně. Za **daňový sklad** zákon o spotřebních daních považuje podnik na výrobu vybraných výrobků, ve kterém provozovatel daňového skladu

⁴⁴ § 7 zákona o spotřebních daních

⁴⁵ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 183

⁴⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 126 stran. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0. s. 79

⁴⁷ ČT 24. *Jak se tvoří cena cigaret? Tři čtvrtiny spolknou daně*. In: ceskatelevize.cz [online]. 2015 [cit. 2016-03-01]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1508938-jak-se-tvori-cena-cigaret-tri-ctvrtiny-spolknou-dane>

⁴⁸ § 8 a § 9 zákona o spotřebních daních

vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, nebo sklad vybraných výrobků, ve kterém provozovatel daňového skladu vybrané výrobky skladuje, zpracovává, přijímá nebo odesílá. Daňový sklad tedy může být výrobním provozem nebo skladem, důležité je, aby na takový prostor měl plátce pravomocné povolení k provozování.⁴⁹

Vybrané výrobky jsou v režimu **podmíněného osvobození od daně**, pokud se nacházejí v daňovém skladu, jsou mezi daňovými sklady přepravovány nebo jsou dopravovány do místa vývozu.⁵⁰ Vybrané výrobky jsou tedy uvedeny do volného daňového oběhu na daňovém území ČR, ve chvíli, kdy opustí daňový sklad a nejsou dopravovány do jiného daňového skladu nebo k vývozu z daňového území ČR. Z uvedeného vyplývá, že vybrané výrobky podléhající spotřební dani jsou na rozdíl od DPH zdaňovány jednofázově a to při uvedení do volného daňového oběhu.

Plátcem spotřebních daní je právnická nebo fyzická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, nebo výrobcem, kterému vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu, nebo v souvislosti se ztrátou nebo zničením anebo jiným znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně.⁵¹ Plátcí nejsou fyzické osoby, které vyrábějí pivo v domácím zařízení a pro svou spotřebu v množství, jež nepřesáhne 200 l za kalendářní rok, a zároveň nedojde k prodeji tohoto piva.⁵² Plátcem taktéž není fyzická osoba produkující výhradně tiché víno za podmínky, že celkové množství vyrobeného tichého vína za kalendářní rok nepřesáhne 2 000 litrů.⁵³ Jak je vidět při stanovování, kdo je plátcem spotřebních daní byla velice silná vinařská lobby, jelikož disproporce mezi drobnými výrobci vína a piva je na první pohled zjevná.

Sazby spotřebních daní nejsou poměrné, jako je tomu u DPH, nýbrž pevné. Výjimku tvoří cigarety, jež jediným výrobkem v ČR zatíženým složenou spotřební daní.⁵⁴

⁴⁹ § 19a odst. 1 zákona o spotřebních daních

⁵⁰ § 19 odst. 1 a odst. 2 zákona o spotřebních daních

⁵¹ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 184

⁵² § 86 odst. 3 zákona o spotřebních daních

⁵³ § 92 odst. 1 zákona o spotřebních daních

⁵⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 126 stran. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0. s. 80

Zdaňovacím obdobím pro vybrané výrobky s výjimkou dovážených vybraných výrobků je kalendářní měsíc.⁵⁵ Správcem spotřebních daní jsou orgány Celní správy⁵⁶

1.5. Energetické daně

Význam energetických daní není z hlediska daňového systému příliš velký, nicméně jedná se o daně nepřímé, a jak uvádím níže i komodit podléhajících energetické dani se týkají některé daňové úniky. Energetické daně byly do české daňové soustavy včleněny **zák. č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů** (dále jen „zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů“), jímž ČR do svého právního řádu mimo jiné implementovala Směrnici Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny. Energetickými daněmi se v souladu se zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů rozumí daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Ekologické bývají nazývány, protože jsou uvaleny na výrobky a suroviny, které při své spotřebě nebo výrobě výrazně znečišťují životní prostředí, zejména ovzduší, a jejich smyslem je snížení spotřeby energie a tím i emisí CO₂ v souladu s Kyotským protokolem a Dodatkem z Dauhá.⁵⁷

Plátcem energetických daní je osoba dodávající vybrané komodity konečnému spotřebiteli. Energetické daně jsou svou podstatou daněmi spotřebními. Jedná se taktéž o nepřímé selektivní daně s pevnou sazbou, specifickým základem a zdaňovacím obdobím jeden kalendářní měsíc. Energetické daně stejně jako daně spotřební podléhají jednorázovému zdanění, ovšem spotřební daně jsou daněny při uvolnění do volného daňového oběhu, zatímco u energetických daní vzniká povinnost daň přiznat a uhradit dnem dodání plynu, elektřiny nebo pevného paliva konečnému spotřebiteli.⁵⁸ Správcem všech energetických daní jsou orgány Celní správy.⁵⁹ Z tohoto hlediska považují za velice

⁵⁵ § 17 zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

⁵⁶ § 1 odst. 3 písm. a) zákona o spotřebních daních

⁵⁷ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 190

⁵⁸ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6. s. 285

⁵⁹ § 1 odst. 2 část čtyřicátá pátá zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů; § 1 odst. 2 část čtyřicátá šestá zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů; § 1 odst. 2 část čtyřicátá sedmá zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů

nešťastné zařazení právní úpravy energetických daní do zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, kdy z věcného hlediska by měly být buď upraveny v samostatném zákoně, jako je tomu na Slovensku⁶⁰, anebo zařazeny do zákona o spotřebních daních. Dále je otázkou, zda v současné podobě zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů splňuje náležitosti právní normy dle legislativních pravidel vlády⁶¹, podle kterých má být každý právní předpis organickou součástí celého právního řádu a má být koncipován přehledně. Mám pochybnosti, zdali tyto požadavky zákon, jímž se mění velké množství zákonů od zákona o registrovaném partnerství po zákon o vojácích z povolání a skládá se z 52 částí, doopravdy splňuje.

2. Daňové úniky

Cílem této kapitoly je nejprve vymezit pojem daňových úniků a stručně zanalyzovat faktory vedoucí k jejich vzniku. V druhé části kapitoly budou popsány vybrané způsoby provedení daňových úniků, přičemž rozděleny jsou do podkapitol podle daně, na jejíž krácení jsou primárně zaměřeny. U DPH vymezím a popíši karuselové podvody a u spotřebních daní zacílím na nejčastější způsoby daňových úniků zaměřených předně na spotřební daně a tematicky se dotknu i nejtypičtějších úniků na spotřební dani u jednotlivých vybraných výrobců. Víno a pivo jsem se rozhodl vynechat kvůli marginalitě výnosů spotřebních daní z nich vybíraných.

2.1. Daňový únik

Daňové systémy moderních vyspělých ekonomik nutí daňové subjekty odvádět významnou část svých finančních prostředků prostřednictvím různých forem daní. Každý poplatník nebo plátce se tedy zcela pochopitelně pokouší svou daňovou povinnost co nejvíce minimalizovat. Státy poplatníkům u některých druhů daní umožňují daňovou zátěž minimalizovat v rámci zákona, kdy je prostřednictvím možnosti legální minimalizace

⁶⁰ zák. č. 609/2007 Z. z. o spotřebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu

⁶¹ Legislativní pravidla vlády schválená usnesením vlády ze dne 19. března 1998 č. 188, ve znění pozdějších předpisů

daňové zátěže reflektována finanční situace poplatníků a nastupuje daňová a sociální solidarita na úkor absolutní daňové spravedlnosti a rovnosti. Zákonodárce tak úmyslně dává poplatníkům možnost snížit daňovou zátěž pomocí rozličných institutů, jako je například osvobození od daně nebo nezdanitelná část základu daně, aplikované v rámci daně z příjmů fyzických osob. I přes snahu zákonodárce se najdou osoby povinné k dani, které v některých případech využívají mezer v zákoně a svou daňovou zátěž si minimalizují sice legálně, nicméně v rozporu s původními záměry zákonodárce. Pro tento fenomén se vžil anglický termín „**tax avoidance**“, který lze přeložit do češtiny jako „vyhýbání se daním“.⁶² Využíváním mezer v zákonech jsou „proslulé“ zejména velké nadnárodní společnosti, které při miliardových obratech a ziscích zaplatí na daních naprosté minimum.⁶³ V ČR je legální minimalizace daní nazývána **daňovou optimalizací**. Nelegální minimalizace nebo neodvedení daně rovná se **daňový únik**. Provádět daňové úniky lze mnoha způsoby, jak je již uvedeno v úvodu této diplomové práce.

Daňové úniky jsou mediálně a politicky velice vděčné téma. Na začátku devadesátých let plnila stránky novin „Kauza lehkých topných olejů“, na přelomu let 2012 a 2013 byla aktuální tzv. „Metanolová aféra“ a dnes jsou často diskutované karuselové podvody s DPH. Podvodné jednání má vždy za následek snahu o změnu legislativy a získání s tím související politické popularity, pramenící z vyřešení závažného mediálně „propíraného“ problému. V současné době v rámci boje proti daňovým únikům na DPH dohází k významným změnám v kontrole řádného přiznání a odvedení DPH. Zároveň se k nelibosti podnikatelských subjektů a za nesouhlasu některých odborníků protahuje a komplikuje registrace k DPH, protože finanční správa se pokouší odhalit rizikové společnosti registrované čistě účelově k provádění karuselových podvodů, již v okamžiku přihlášky k registraci DPH.⁶⁴

Stěžejním teoretickým pojmem pro účely této diplomové práce je samozřejmě daňový únik, v angličtině „**tax evansion**“. Zcela jednoznačné vymezení pojmu daňový únik

⁶² KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. In: mfcz.cz [online]. 2013 [cit. 2015-12-30]. Dostupné z: http://www.mfcz.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

⁶³ K tomu blíže: VYLEŤAL, Martin. *Vládám dochází trpělivost s Googlem i Amazonem. Kde jsou vaše daně, ptají se*. In: lupa.cz [online]. 2012 [cit. 2016-01-02]. Dostupné z: <http://www.lupa.cz/clanky/vladam-dochazi-trpelivost-s-googlem-i-amazonem-kde-jsou-vase-dane-ptaji-se/?forceSwitch>

⁶⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej. „*Agresivní*“ registrace k DPH je neudržitelná. In: penize.cz [online]. 2015 [cit. 2015-12-30]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/dph/309092-agresivni-registrace-k-dph-je-neudrzitelna>

v české odborné literatuře nenalezneme. Podle Širokého daňový únik nejčastěji představuje minimalizaci, či neodvedení daně ze strany daňového subjektu, při němž došlo k překročení mezí zákona.⁶⁵ V Babčákově učebnici Slovenské daňové právo je daňový únik charakterizován jako důsledek zatajení skutečností důležitých pro stanovení základu daně, pro uložení daně anebo je realizován na základě předstírání skutečností, jež umožňují se daňové povinnosti vyhnout.⁶⁶ S ohledem na skutečnost, že daňové úniky mohou být i trestným činem, je vhodné nahlédnout i do trestněprávní odborné literatury. Jelínkův komentář k trestnímu zákoníku uvádí: „Zkrácení daně je jakékoliv jednání pachatele, v důsledku něhož je poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, než jaká měla být vyměřena a zaplácena, nebo k vyměření povinné platby vůbec nedojde.“⁶⁷ Z uvedených definic termínu daňový únik vyplývá, že základními znaky daňových úniků je nelegálnost a zkrácení výše daně, či dokonce nepřiznání daňové povinnosti. Daňové úniky jsou často páčány organizovanými zločineckými skupinami zaměřující svou činnost vyloženě jen na krácení nebo nepřiznání daní, příkladem může být tzv. „Lihová mafie“. Esenciální pojmem při studiu daňových úniků je „tax gap“, do češtiny lze volně přeložit jako „rozdíl na dani“. Jedná se o rozdíl mezi daní, která by byla bývala vybrána, pokud by všechny daňové subjekty přiznaly své aktivity a transakce správně, a daní, která byla skutečně vybrána. Při kvantifikování daňových úniků u konkrétních daní se místo slova „tax“ použije název té které daně v angličtině, např. typicky u DPH „VAT gap“.⁶⁸

Problematiku daňových úniků lze nahlížet optikou finančního práva, stejně jako optikou práva trestního. Nejedná se o striktně oddělené náhledy na stejnou věc, separované tlustou čarou, ale vzájemně se prolínající. Splývání trestněprávní a finančně-právní roviny daňových úniků nejlépe dokládá nedávný vznik Daňové Kobry, společného týmu Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, Generálního finančního ředitelství a

⁶⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 126 stran. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0. s. 94

⁶⁶ BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012. ISBN 978-80-8057-971-5. s. 104

⁶⁷ JELÍNEK, Jiří. *Trestní zákoník a trestní řád: s poznámkami a judikaturou : zákon o soudnictví ve věcech mládeže, zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, advokátní tarif*. 4. aktualiz. vyd. podle stavu k 1.10.2013. Praha: Leges, 2013. Glosátor. ISBN 978-80-87576-69-4. s. 349

⁶⁸ KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. In: mfcz.cz [online]. 2013 [cit. 2016-01-02]. Dostupné z: http://www.mfcz.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

Generálního ředitelství cel⁶⁹, kterému bude věnována kapitola 3.2.1. Daňové trestné činy jsou upraveny v druhém dílu šesté hlavy trestního zákoníku⁷⁰ nazvaném Trestné činy daňové, poplatkové a devizové. Jmenovitě se mezi daňové trestné činy počítají následující **trestné činy**: zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby; neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby; nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení; porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží a nakonec padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti.⁷¹

2.2.Faktory ovlivňující vznik daňových úniků

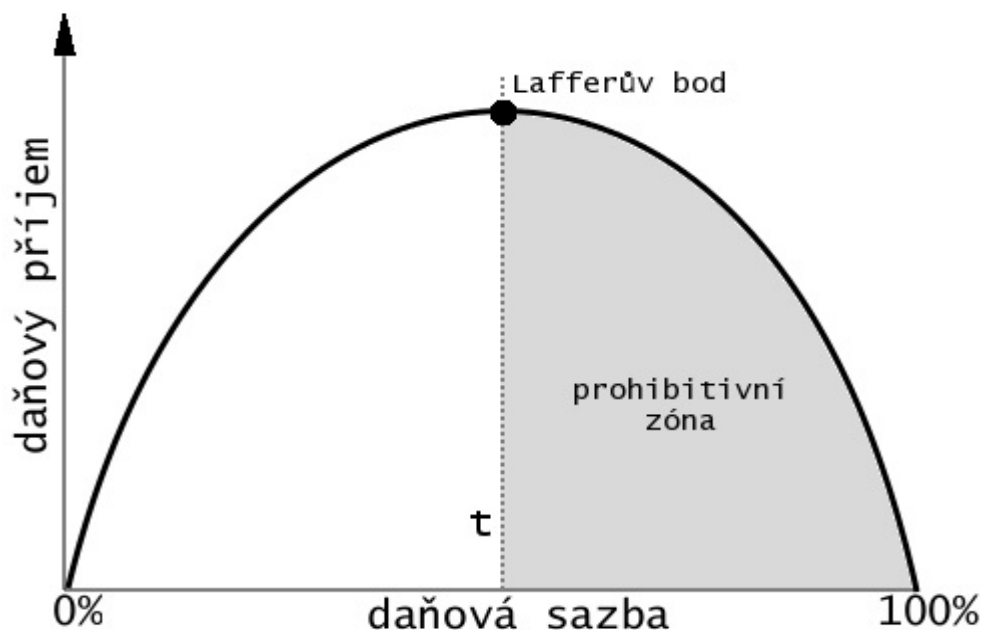
Daňových úniků se dopouštějí lidé a lze se tedy pokusit analyzovat jejich motivy a faktory ovlivňující jejich rozhodnutí dopustit se daňového úniku. Samozřejmě se lze zdlouhavě zabývat osobními motivy poplatníka, ať už jeho morálními zásadami či touhou po rychlém zbohatnutí, nicméně pro účely této práce se omezím na dva obecně uznávané ekonomické modely, jimiž jsou ekonomická hranice zdanění a psychologická hranice zdanění.

Ekonomická hranice zdanění je hranicí, do níž může být zvyšována úroveň zdanění, aniž by došlo k narušení chodu ekonomiky dané země. Úroveň zdanění maximalizující daňové výnosy je nejtýpičtěji vyjadřována Lafferovou křivkou.

⁶⁹ <http://www.danovakobra.cz/>

⁷⁰ zák. č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

⁷¹ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, 358 s. Monografie (Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 10



Obrázek 1: Lafferova křivka

Z vyobrazení Lafferovi křivky vyplývá, že bude-li úroveň zdanění nízká, budou i výnosy daní malé. S růstem výše daní rostou i daňové výnosy a to až do určitého bodu, nazývaného Lafferův bod. Právě v tomto bodě stát dosahuje nejvyšších možných daňových výnosů. Oblast grafu za tímto bodem se nazývá „prohibitivní zóna“, protože další zvýšení daňové zátěže již nevede ke zvyšování výnosů daní, ale k jejich snižování. Daňové subjekty začnou dávat přednost volnému času před vykonáváním vysoce zdaněných činností nebo přesunou své aktivity do sféry šedé ekonomiky. Nutno podotknout, že Lafferova křivka je teoretickým konceptem a určení skutečného Lafferova bodu je v praxi takřka nemožné.⁷²

Psychologická hranice zdanění představuje individuální vnitřní hranici daňového subjektu, do níž nepociťuje vůči výši zdanění výraznější negativní reakce. Překročení této hranice vyvolá u plátce odpor, který povede buď k utlumení ekonomické aktivity, nebo k daňovému úniku. Nelze při analyzování psychologické hranice zdanění opomenout daňovou mentalitu národa, diametrálně odlišnou např. u Němce a Čecha. Z psychologického hlediska hraje významnou roli i míra subjektivně vnímaného rizika

⁷² ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0. s. 94

odhalení daňového úniku a potenciální sankce poté následující.⁷³

Stát vždy stojí před nelehkým úkolem nastavit úroveň zdanění tak, aby „nepřidusil“ ekonomickou aktivitu v zemi a zároveň, aby daňové subjekty netrpěly pocitem zmaru nad tím, že drtivá většina jejich důchodu skončí mimo jejich dispoziční sféru, ve veřejném rozpočtu.

2.3. Daňové úniky na DPH

Daňové úniky na DPH tvoří aktuálně zřejmě největší část financí, o které vinou daňových úniků veřejné rozpočty přicházejí. Je to způsobeno z jedné strany tím, že příjem z výběru DPH je suverénně největším daňovým příjmem státního rozpočtu, takže i několik procent z celkového výběru jsou miliardy, a zároveň je to dáno systémem DPH jak v ČR, tak v unijním právu. „VAT gap“ v ČR dosahuje dle odhadů přibližně **90 mld. Kč**.⁷⁴

Daňový únik na DPH lze provést mnoha způsoby. Nejjednodušším a nejužívanějším je podhodnocení velikosti prodeje, kdy klasicky obchodník nevydá zákazníkovi účtenku a prodej nezanechá do účetnictví. Následuje zařazení zboží či služby do nižší sazby DPH, kdy dochází k manipulaci s klasifikací předmětné komodity. Dále se lze vyhnout DPH umělým snížením tržeb pod hranici povinné registrace k DPH a závěrem případ, kdy je DPH vybrána, ale není odvedena, což je dle mého názoru způsob „nejdrzejší“. Stranou všech uvedených daňových úniků na DPH stojí karuselové podvody. Zmíněné způsoby jsou páčány zpravidla na národní úrovni a využívají nastavení a nedostatků české legislativy, kdežto karuselové podvody jsou založeny na unijním právu a mají přeshraniční dosah, proto jim bude věnován největší prostor.

⁷³ Tamtéž. s. 95

⁷⁴ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. 1. vydání. Hradec Králové: Univerzita Hradec Králové, 2015. Praktická edice, Svazek 5. ISBN 978-80-260-8316-0. s. 12

2.3.1. Karuselové podvody

Ministerstvo financí aktuálně vnímá karuselové, neboli kolotočové, podvody jako jeden z nejzávažnějších problémů týkajících se veřejných financí a neustále hledá nové cesty k jejich odhalování a potírání.⁷⁵ Institucemi, jež se nejvíce potýkají s předmětnou problematikou, jsou Policie ČR a hlavně Finanční správa. V souvislosti se zaváděním kontrolního hlášení uveřejnila Finanční správa na svém webu stručné informace o karuselových podvodech. Finanční správa je správcem drtivé většiny vybíraného DPH, proto považují za vhodné uvést, jak základně vymezuje karuselové podvody: „*Karuselové podvody, také nazývány kolotočové podvody, kruhové podvody nebo podvody chybějícího obchodníka (Carousel Frauds, Missing Trader Frauds) jsou významnou částí úniků daně z přidané hodnoty. Organizované skupiny obvykle využívají přeshraničního obchodu v Evropské unii, při kterém je dodání zboží mezi státy osvobozené od DPH. Termín „chybějící obchodník“ (missing trader) odkazuje na skutečnost, že obchodník zmizí a s ním zmizí i DPH, které měl odvést státu. Kvůli tomu jsou chybějící obchodníci označováni také jako bílí koně. Karusel má vyjádřit více komplexní typ podvodu, kdy se zboží řetězovitě obchoduje, přičemž v jednom místě řetězce plátců DPH není daň přiznána ani odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat či tuto firmu není možné dopátrat.*“⁷⁶ Finanční správa následně popisuje i základní principy karuselových podvodů a jejich dopady, k těmto tématům se podrobněji vrátím níže. V citovaném textu je dle mého názoru nepřesně použit pojem „bílý kůň“ a pro termín „missing trader“ považují za vhodnější překlad „mizející obchodník“. Předmětný článek řetězce „zmizí“, takže doslovný překlad anglického slova „missing“ podle mého názoru blíže vystihuje roli subjektu v řetězci. „Chybějící obchodník“ je ovšem používán častěji jak v odborných textech, tak např. v internetových periodících, někdy se lze setkat i s termínem „ztracený obchodník“⁷⁷.

Karuselové podvody mají za následek obrovské škody. Daňové úniky realizované skrze karuselové podvody činí v ČR odhadem více než polovinu z celkových úniků na

⁷⁵ ŽUROVEC, Michal. *Ministerstvo financí v boji proti daňovým únikům nepoleví*. In: mfcz.cz [online]. 2015 [cit. 2016-01-02]. Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/mf-v-boji-proti-danovym-unikum-nepolevi-22871>

⁷⁶ FINANČNÍ SPRÁVA. *Karusel (karuselový podvod)*. In: financnisprava.cz [online]. 2016 [cit. 2016-01-02] Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

⁷⁷ MACALÍKOVÁ, Jana. „Kolotoč“ se dotočil.... In: policie.cz [online]. 2013 [cit. 2016-01-06]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/kolotoc-se-dotocil.aspx>

DPH.⁷⁸ Dopady na státní rozpočet umocňuje fakt, že karuselové podvody nejsou klasickým daňovým únikem, kdy není DPH zaplacená, nýbrž se jedná o „tunelování“ státního rozpočtu prostřednictvím inkasování neoprávněných odpočtů na DPH. Pro srovnání ve Velké Británii byla ztráta z karuselových podvodů za finanční rok 2005/06 odhadnuta na 3 miliardy Liber⁷⁹ a Německo odhaduje ztráty zapříčiněné karuselovými podvody na 2,1 miliardy Euro⁸⁰. Odhad ztrát způsobených karuselovými podvody v celé EU provedený Mezinárodní asociací DPH činil 60 až 100 miliard EUR ročně.⁸¹ Uvedené částky jsou pro veřejné rozpočty rozhodně nezanedbatelné, což je důvod, proč je na potírání karuselových podvodů kladen takový důraz.

Absence vnitřních celních hranic mezi členskými státy EU ve spojení s osvobozením dodání zboží v rámci EU od DPH, viz. kapitola 1.2, umožňuje naplánování a provedení tzv. karuselového podvodu. Princip těchto podvodů je totiž založen na vytvoření dlouhého řetězce transakcí se zbožím, přičemž dochází ke kombinaci transakcí v rámci jednoho členského státu s transakcemi překračujícími hranice mezi členskými státy. Úspěšné provedení karuselových podvodů umožňují nedostatky v kontrole plnění daňových povinností, vyvěrající z rozdělení správy daní mezi členské státy, jimiž řetězec „prochází“.

Karuselové podvody jsou realizovány různými způsoby v různě dlouhých řetězcích. Jedna z jednodušších forem organizace a provedení kolotočového podvodu byla velmi názorně popsána v rozsudku SDEU ve věci Optigen, Fulcrum Electronics a Bond House Systems proti Commissioners of Customs & Excise⁸²⁸³.

⁷⁸ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. 1. vydání. Hradec Králové: Univerzita Hradec Králové, 2015. Praktická edice, Svazek 5. ISBN 978-80-260-8316-0. s. 12

⁷⁹HOUSE OF LORDS. *20th Report of Session 2006-07 Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU*. In: parliament.uk [online] 2007 [cit. 2016-03-15] Dostupné z: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldecom/101/101.pdf>

⁸⁰ THE ECONOMIST. VAT fraud in the European Union: A tax net full of holes. In: economist.com [online]. 2006 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: <http://www.economist.com/node/6923936>

⁸¹ INTERNATIONAL VAT ASSOCIATION. *Combating VAT fraud in the EU – the way forward : Report presented to the European Commission*. In: http: practicenet.ie [online]. 2007 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: http://practicenet.ie/practicenet/publications/pdf-file/iva_paper_final_001.pdf

⁸² Komisaři pro cla a spotřební daně

⁸³ Rozsudek SDEU ve spojené věci Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 ze dne 12. 1. 2006

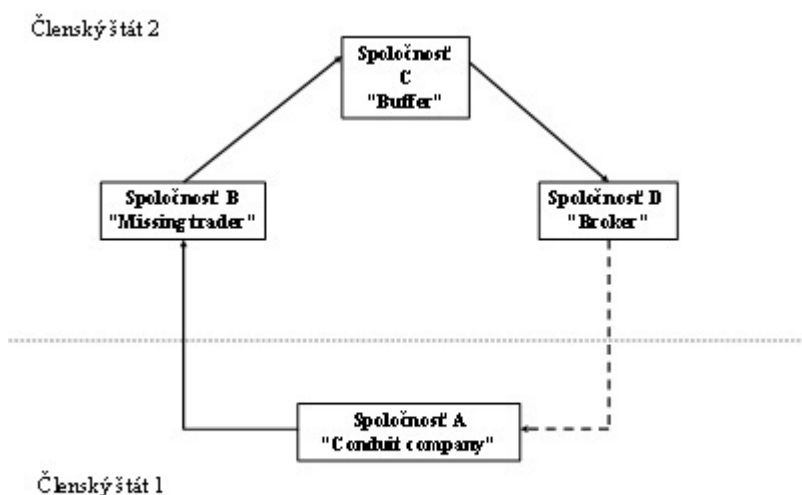
- **Společnost A** usazená v jednom členském státě prodá zboží společnosti B usazené ve druhém členském státě.
- **Společnost B**, která je chybějícím subjektem nebo subjektem, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo, prodá toto zboží se ztrátou nárazníkové společnosti C usazené v tomto druhém členském státě. Následný prodej tak může být proveden se ziskem. Společnost B je povinná k DPH za nákup uvedeného zboží, ale protože totéž zboží použila ke zdanitelným plněním, má zároveň nárok na odpočet této DPH jakožto daně na vstupu. Naopak je povinná k dani na výstupu účtované společnosti C, ale před zaplacením dané částky do státní poklady zmizí.
- **Společnost C** dále obratem prodá dotčené zboží jiné nárazníkové společnosti D ve druhém členském státě, přičemž zaplatí DPH vyúčtovanou na výstupu do státní pokladny, po odečtení DPH odvedené na vstupu, a tak dále, až do okamžiku, kdy nějaká společnost ve druhém členském státě dané zboží vyveze do jiného členského státu. Tento vývoz je osvobozen od DPH, ale vyvážející společnost má nicméně nárok na vrácení DPH z prodeje uvedeného zboží odvedené na vstupu. Je-li kupujícím společnost A, jedná se o skutečný „kolotočový“ podvod.
- Postup se může **opakovat**.

Karuselový podvod je zde demonstrován na řetězci o 3 subjektech, který je nejjednodušší, jenž lze provést. Většinou řetězec tvoří až desítky různých subjektů pro znepréhlednění a zastření skutečného účelu transakcí, např. Specializovaný finanční úřad v loňském roce odhalil řetězec takřka o 120 člancích⁸⁴. Kvůli ztížení práce správců daně při detekci karuselových podvodů umísťují pachatelé různé články řetězce tak, aby územně příslušné byly různé finanční úřady.

Pro názornost uvádím schéma karuselového řetězce o 4 člancích. Oproti řetězci popsanému výše je zde navíc tzv. „**Buffer**“ neboli „Nárazník“. Zisk z jednoho kompletně provedeného „kolotoče“ dle znázorněného schématu se rovná výši neodvedené daňové

⁸⁴ PETLACHOVÁ, Petra. *Specializovaný finanční úřad odhalil a doměřil podvody na DPH za téměř 4,5 mld. korun*. In: financnisprava.cz [online]. 2015 [cit. 2016-02-11]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/promedia/tiskove-zpravy/2015/sfu-odhalil-a-domeril-podvody-na-dph-6415>

povinnosti společnosti B. Všechny ostatní články řetězce splnily svou daňovou povinnost⁸⁵, v důsledku čehož zde společnost B působí jako hlavní pachatel podvodu a společnost D je vyplacen daňový odpočet.



Obrázek 2: Karuselový podvod

Bliže k jednotlivým článkům řetězce:

- **Conduit company** (Potrubní společnost)

Běh karuselového podvodu začíná prostřednictvím „Conduit company“ (dále také „společnost A“). Společnost A má na rozdíl od ostatních článků v řetězci své sídlo v jiném členském státě EU. Umístění sídla „startovní“ společnosti do členského státu odlišného od sídelního členského státu ostatních článků je esenciálním prvkem karuselového podvodu, jenž je podmínkou pro osvobození transakce od DPH. Nemí vyloučeno, aby před vyvedením zboží z prvního členského státu bylo provedeno několik vnitrostátních transakcí k zastření skutečného cíle.

⁸⁵ Daňová povinnost jednotlivých subjektů, vyjma společností B a C, je nulová, jelikož u společností A a D jsou splněny podmínky pro osvobození od DPH. Společnost C uplatňuje odpočet DPH ve výši DPH vyfakturovaného společností B, takže výše reálně zaplaceného DPH společností C je oproti výnosu z karuselového podvodu nízká, až zanedbatelná.

- **Missing trader** (Mizející obchodník)

„**Missing trader**“ (dále také „**společnost B**“) je z hlediska finanční správy nejviditelnějším článkem řetězce a to z velice jednoduchého důvodu. Jak vyplývá z výše zobrazeného schématu a také popisu karuselových podvodů, správce daně eviduje u společnosti B nezaplacenou daň a začne podnikat kroky k vymožení pohledávky. Z bezpečnostních důvodů je proto statutárním orgánem společnosti B "bílý kůň" a sídlo společnosti je v „office house“. Při sofistikovanějším pojetí má firma sídlo v "daňovém ráji" nebo využívá „offshore centra“. Daňová pohledávka je ve zmíněných případech nedobytná a správce daně ji fakticky musí odepsat. V tomto případě společnost B zmizí až po nashromáždění dostatečného množství podvodně získaných prostředků či ve chvíli, kdy se začne domnívat, že riziko odhalení je příliš vysoké. Zejména jde o uplynutí termínu pro podání přiznání k DPH.⁸⁶ K „zmizení“ je někdy použito vyhlášení konkurzu. Místo společnosti B zaujme často bývalý **Buffer** (pokud byl v podvodu vědomě), a to z důvodu čisté historie a věrohodnosti. Na místo bývalého Buffera přichází nová společnost a „kolotoč“ se opakuje.

- **Buffer** (Nárazník nebo tlumič)

Buffer (dále také „**společnost C**“) je vložená společnost, která slouží k znepréhlednění obchodu. Vystupuje, jako spořádaná společnost, plní veškeré daňové povinnosti, prodává zboží dál s minimální marží. Společnost C může být do karuselového obchodu zapojena i nevědomě (nakupuje a prodává zboží v dobré víře). Prokázat, že se společnost C podílela na podvodu vědomě, je velmi složité. Může jich být v rámci jednoho karuselového řetězce i více, v takovém případě rapidně klesá šance na odhalení podvodu. Teoreticky lze společnost C v řetězci i vynechat, viz. výše, šance na odhalení podvodu ale logicky významně vrostou.

- **Broker** (Zprostředkovatel)

Broker (dále také „**společnost D**“) je rozhodujícím článkem řetězce. Zboží prodá do výchozího členského státu společnosti A a uplatní nárok na vyplacení

⁸⁶ HOLUBOVÁ, Olga. *Kolotočové podvody (Carousel Frauds)*. Daně a právo v praxi, 2006, č. 8. ISSN 1211-7293

odpočtu DPH, které předtím „řádně“ zaplatil společnosti C. Společnost D může být do celého podvodu zapojena nevědomě, ale v tom případě už nedochází k neustálému „protáčení“ zboží dokola řetězcem.⁸⁷

Na tomto místě považuji za vhodné vrátit se k významu pojmu „**bílý kůň**“ v souvislosti s uvedeným výkladem k jednotlivým článkům řetězce. ÚS jej v jednom ze svých nálezu⁸⁸ vymezil následujícím způsobem: „*Stěžovatelka byla stíhána za jednání, jehož těžiště bylo orgány činnými v trestním řízení nejprve spatřováno v převodu společnosti na osobu, již se soudy nejprve pokoušely předvolat, poté však od této snahy upustily s tím, že její účast charakterizovaly slangovým výrazem "bílý kůň", který stěžovatelka považuje za nesrozumitelný. Ústavní soud tento obecně užívaný výraz označující formálního nositele odpovědnosti, který je obtížně dostupný a jenž nemá žádné relevantní zdroje, z nichž by mohla být jeho odpovědnost účinně realizována, za srozumitelný považuje.*“ Záměrně uvádím na první pohled možná zbytečně dlouhou část předmětného nálezu, ale z hlediska vystižení klasické role „bílého koně“ v jakékoliv nelegální činnosti je to vhodné. „Bílý kůň“ je zpravidla osoba bez zkušeností z oboru, v němž daná společnost oficiálně podniká, a taktéž bez jakýchkoliv zkušeností podnikatelských. Ideálním „bílým koněm“ je osoba s hlášeným pobytem na obecním úřadu, bez dohledatelného majetku. To koreluje s tím, že soudům se ve výše uvedeném případě nepodařilo „bílého koně“ předvolat a ÚS zmiňuje jako vlastnost těchto osob absenci relevantních zdrojů k realizaci majetkové odpovědnosti. Synonym pro termín „bílý kůň“ je slovní spojení „nastrčená osoba“.

Role „Bílého koně“ při karuselových podvodech je primárně taková, že je nastrčen jako **statutární orgán** společnosti⁸⁹, která se účastní karuselového řetězce transakcí, aby skryl osoby skutečně organizující nelegální činnost, z předmětné činnosti benefitující, a znesnadnil jejich identifikaci. V souladu s uvedeným nepovažuji použití pojmu „bílý kůň“ pro právnickou osobu plnící při karuselovém podvodu funkci „missing tradera“ za přesné.

⁸⁷ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. 1. vydání. Hradec Králové: Univerzita Hradec Králové, 2015. Praktická edice, Svazek 5. ISBN 978-80-260-8316-0. s. 62

⁸⁸ Nález ÚS sp. zn. IV.ÚS 343/04 ze dne 14. 3. 2005

⁸⁹ Stanovisko Vlády ČR citované v Nálezu ÚS sp. zn. Pl. ÚS 44/13 ze dne 13. 5. 2014

Společným jmenovatelem všech transakcí uskutečněných v průběhu karuselového podvodu je velký objem finančních prostředků za každou jednu transakci. Maximalizují se tím zisky a kompenzuje riziko odhalení, kdy se zhroutí celý nákladně zřízený a udržovaný řetězec. Karuselové podvody mohou být realizovány takřka s jakýmkoliv statkem, nicméně existují statky zneužívané ke karuselovým podvodům více než jiné.⁹⁰ Mohou za to jejich konkrétní specifické vlastnosti, jako třeba velká hodnota v malém objemu, rychlá a snadná spotřeba nebo obtížná identifikace konkrétního zboží. Provedení karuselového podvodu se zbožím zatíženým spotřební daní je pro podvodníky velmi lákavé. Důvod je ten, že spotřební daň, tvořící podstatnou část ceny zboží, je součástí základu pro výpočet DPH, což v konečném důsledku vede k výraznému nárůstu výše DPH a zvyšuje se tak potenciální zisk z každé akce. Nejčastějšími komoditami tohoto druhu jsou pohonné hmoty, alkohol či cigarety. Pohonné hmoty patří celkově k nejčastěji využívaným komoditám pro uskutečnění kolotočového podvodu^{91,92}.

Karuselové podvody se v zemích EU zpočátku objevovaly u hodnotného zboží malého objemu či nízké váhy (stomatologické zlato, mobilní telefony, parfémů), které lze snadno a rychle přepravovat přes hranice členských států. V poslední době jsou však stále častěji využívány v České republice, ale také v Polsku, Maďarsku a na Slovensku, i komodity hmotnější a objemnější, se kterými je obchodováno ve velkých množstvích, jsou předmětem rychlé spotřeby a po konečném upotřebení jsou jen obtížně dohledatelné (např. **stavební materiál, hutnické železo, vybrané druhy potravin**). Dalším specifikem provádění karuselových podvodů ve středoevropském regionu je to, že realizátoři podvodů dosáhli takového stupně „drzosti“, kdy obchody mezi jednotlivými články karuselového řetězce mají pouze fiktivní podobu. Zboží nikdy neopustí území prvního státu a mezi zúčastněnými společnostmi je pouze fakturován jeho prodej. Zboží je nakonec prodáno na území členského státu libovolnému nezúčastněnému, nic netušícímu subjektu.⁹³ Do popředí zájmu organizovaného zločinu se ve střední Evropě v návaznosti na popsany fenomén

⁹⁰ MIROSLAV, Petr. *Rozhovor s Generálním ředitelem Finanční správy Martinem Janečkem*. In: mfcz.cz [online]. 2014 [cit. 2016-02-12]. Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/rozhovor-s-generalnim-reditelem-financi-19859>

⁹¹ K tomu blíže kap. 3.2.2

⁹² CHYLEK, Lukáš. *Daňové podvody na DPH mezi zeměmi EU*. Brno, 2015. Bakalářská práce. Masarykova univerzita. Ekonomicko – správní fakulta. Katedra financí. Vedoucí práce: prof. JUDr. Vladimír Týč, CSc.

⁹³ SATO, Alexej: *Karuselové podvody s cukrem*. In: cukr-listy.cz [online]. 2014 [cit. 2016-02-12]. Dostupné z: http://www.cukr-listy.cz/on_line/2014/abs206-208.html

fiktivních transakcí dostal také obchod s cukrem. Průběh obchodní transakce bývá popisován tak, že dojde pouze k fiktivnímu vývozu cukru do jiného členského státu, zatímco fakticky zůstává v zemi prodávajícího. Dopravní prostředek vykoná cestu do cílového státu prázdný, aby byl dodavatel schopen při případné daňové kontrole vykázat přepravu odpovídající fakturám. Následně je opět nárokováno vrácení nadměrného odpočtu DPH, z důvodu dodání zboží do jiného členského státu.⁹⁴ Předmětem zájmu daňových defraudantů se cukr stal především z toho důvodu, že je předmětem rychlé a snadné spotřeby ve velkých množstvích, což výrazně komplikuje možnost dohledání a prokázání jeho původu. U karuselových podvodů tedy ve výsledku nemizí jen společnosti, ale také zboží.

2.4. Daňové úniky na spotřebních daních

Daňové úniky na DPH a na spotřebních daních spolu úzce souvisí, jelikož na vybrané zboží jsou uvaleny obě tyto daně a jak již bylo uvedeno v kapitole 2.3.1, zboží podléhající spotřební dani je atraktivní pro podvodníky provádějící karuselové podvody. Vzhledem k značné poptávce po cigaretách, alkoholu a pohonných hmotách a jejich vysoké ceně jsou tyto komodity často předmětem pašování, nelegální výroby a dalších činností spojených s nepřiznáním a neodvedením daní. Stejně jako v případě DPH je zde stát ochuzován o velké částky.

Typicky jsou daňové úniky v této oblasti spojeny s **dovozem, vývozem** potažmo dopravou předmětu daně obecně. Při takovýchto daňových únicích, kdy se alespoň v části jejich provedení snaží podvádějící subjekty „tvářit“ legálně, je zneužíván institut podmíněného osvobození od daně⁹⁵ a to, že povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň vzniká plátcí až uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu⁹⁶. V návaznosti na předchozí uvádím jako typický příklad daňového úniku v této oblasti **nezákonný dovoz** vybraných výrobků. Z podstaty věci není v tomto případě zapláceno ani clo, jež je také

⁹⁴ KREMSKÝ, Peter: *Cez hranice jazdia do Maďarska prázdné kamióny, aby kryli podvody s DPH*. In: sme.sk [online]. 2014 [cit. 2016-02-12]. Dostupné z: <http://ekonomika.sme.sk/c/7075223/cez-hranice-jazdia-do-madarska-prazdne-kamiony-aby-kryli-podvody-s-dph.html>

⁹⁵ § 19 zákona o spotřebních daních

⁹⁶ § 9 zákona o spotřebních daních

součástí základu pro výpočet DPH, což má z hlediska škody vzniklé státu multiplikační efekt. Silnou zbraní v boji proti daňovým únikům je v případě odhalení nezákonného dovozu eventualita zajištění dováženého zboží v souladu s § 42 zákona o spotřebních daních, kdy může propadnout státu a to i s dopravním prostředkem, v němž bylo dováženo. Celní správa takto v roce 2014 zajistila 3 856 l lihovin, 256 050 ks cigaret a 466 kg tabáku.⁹⁷ Modifikací nezákonného dovozu je založení prázdné společnosti, která získá potřebná povolení k provozování daňového skladu, doveze vybrané zboží, avšak ve chvíli vzniku povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit se stane nekontaktní. Správce daně pak obvykle zjistí, že statutárním orgánem této společnosti je „bílý kůň“.

Dalšími daňovými úniky spojenými s dopravou předmětu spotřební daně jsou **podvodné ukončení přepravy a fiktivní vyvezení zboží**. V obou variantách je zboží prodáno na původním celním území. U podvodného ukončení přepravy bez zaplacení spotřební daně a u fiktivního vývozu zboží je deklarovaným vývozcem nárokováno vrácení jak spotřební daně⁹⁸, tak odpočet DPH⁹⁹, zatímco zboží fyzicky zůstane v původním státě. Zavedení systému **EMCS**¹⁰⁰ zjednodušilo monitorování pohybu zboží v rámci EU a tím ztěžuje úspěšné provedení daňových úniků.

2.4.1. Minerální oleje

Část věnovanou daňovým únikům u jednotlivých vybraných výrobků začnu komoditou, jež je ze všech spotřebních daní výnosově nejvýznamnější a podvodníci jsou při nakládání s ní nejvynalézavější. Jedná se o **pohonné hmoty**. Prvním problémem Celní správy jsou účelově založené společnosti, které složí zajištění na spotřební daň¹⁰¹ i kauci pro distributory¹⁰². Tyto dovezou a rozprodají tak obrovské množství pohonných hmot, aby se jim podvod vyplatil i při propadnutí zajištění a kauce státu. Využívají přitom stabilní

⁹⁷ MINISTERSTVO FINANCÍ. *Informace o činnosti Celní správy České republiky za rok 2014*. In: mfcz.cz [online]. 2015 [cit. 2016-03-05]. Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>

⁹⁸ § 14 odst. 1 zákona o spotřebních daních

⁹⁹ § 63 odst. 1 písm. c) zákona o DPH

¹⁰⁰ Excise Movement and Control System (Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani). K tomu blíže: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Stranky/default.aspx>

¹⁰¹ § 21 zákona o spotřebních daních

¹⁰² § 6i a násl. zák. č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách

poptávky po pohonných hmotách umožňující je bleskově rozprodat.

Nemalé částky utíkají státu také z důvodu přimíchávání **nízkoviskózních minerálních olejů** do nafty. Nízkoviskózní minerální oleje jsou osvobozeny od spotřební daně, takže nikdo systematicky nesleduje jejich pohyb přes hranice. Nafta s příměsí nízkoviskózního oleje může navíc způsobit poškození motoru. Odhalení takového jednání je možné de facto jen při náhodné kontrole cisterny nebo při odebrání vzorků na čerpací stanici.

Třetí povinností, jíž daňové subjekty obcházejí, je přimíchávání určitého podílu **biosložky** do paliva, přičemž biosložka je dražší než samotné palivo. Dochází k přejíždění vlaků dopravujících biosložku tam a zpět přes hranice, čímž se podvodně navyšuje nakoupený podíl biosložky tak, aby množství odpovídalo ve skutečnosti prodanému objemu nafty. Nafta je samozřejmě prodávána bez povinného podílu biosložky, avšak za plnou cenu, což činí zisk na každém litru nafty ohromným.¹⁰³

2.4.2. Tabákové výrobky

Cigarety a tabákové výrobky jsou díky své vysoké ceně, snadné přepravě a nízkým výrobním nákladům rovněž častým artiklem nezákonného jednání. Nejtypičtěji jsou daňové úniky související s tabákovými výrobky realizovány formou ilegální přepravy po východoevropské nebo asijské trase a provozováním ilegálních výroben na území ČR.¹⁰⁴ Do tuzemska jsou pašovány buď hotové padělané cigarety známých značek, nebo surový tabák, jenž je v ČR zpracován na cigarety vydávané za legálně prodávané obchodní značky. Samozřejmě je v některých případech pašovaný tabák prodáván jako balený, určený k balení cigaret nebo plnění dýmek. Velkou síť nelegálních obchodníků s cigaretami odhalila Celní správa na konci roku 2015, kdy objevila i několik již zmiňovaných ilegálních

¹⁰³ VLKOVÁ, Jitka. *Podvodníci s palivy šidí stát o miliardy, pravidla se zpřísní*. In: idnes.cz [online]. 2015 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/statu-utikaji-spotrebni-dane-z-nafty-chysta-prisnejsi-pravidla-ps9-/ekonomika.aspx?c=A140512_211134_ekonomika_vz

¹⁰⁴ KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. In: mfcrcz.cz [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.mfcrcz.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

výroben a stovky kilogramů tabáku.¹⁰⁵

S daňovými úniky souvisí také nedávné zavedení nové spotřební daně ze surového tabáku. K důvodům pro tak razantní krok jakým zavedení nové spotřební daně dozajista je, uvedli navrhovatelé předmětného zákona v důvodové zprávě následující: „V České republice působí od roku 2013 distributoři a prodejci tabákových listů, kdy distribuce i prodej jsou postaveny na principu, že se nejedná o tabákový výrobek, ale pouze o surovinu, nezpracovaný výrobek sloužící například k dekoraci, jako podestýlka pro ptáky příp. k dalším podobně formulovaným účelům. Prodávané zboží je pro svou povahu a vlastnosti prezentováno takovým způsobem, že nespĺňuje podmínky definice předmětu spotřební daně z tabákových výrobků, a proto není zatíženo spotřební daní. Přesto kupující tento „předmět koupě“ často po nákupu ihned zpracovávají ke kouření na řezačkách umístěných přímo v prodejnách nebo v jejich blízkém sousedství. Podle dostupných informací existuje v České republice asi 30 provozoven, které se specializují na prodej surového tabáku ve formě tabákových listů (nazývaný někdy také jako sušený nebo nezpracovaný tabák). Jeho průměrná prodejní cena na maloobchodě je 600 Kč/kg. Je tedy prodáván bez spotřební daně. Pokud by se však jednalo o tabák ke kouření, který podléhá spotřební dani, tak výše sazby spotřební daně na kilogram takového tabáku od 1. prosince 2014 odpovídá 1 896 Kč.“¹⁰⁶

2.4.3. Líh

Při zkoumání daňových úniků na dani z lihu se nelze vyhnout tzv. „**methanolvé kauze**“, o níž se psalo v periodických minimálně po celé Evropě. Běh událostí tehdy vyústil v částečnou prohibici. Princip tohoto podvodu je v lecčems podobný přimíchávání nízkoviskózních minerálních olejů do nafty. Methanol není předmětem spotřební daně a jeho pohyb a transakce s ním tedy nebyly podrobeny zvláštní kontrole, čehož některé osoby

¹⁰⁵ KAŇKOVÁ, Martina. *Celníci při akci CITRON rozbili síť pašeráků cigaret a odhalili milionové daňové úniky*. In: celnisprava.cz [online]. 2015 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/2015/Stranky/Celnici-pri-akci-CITRON-rozbili-sit-paseraku-cigaret-a-odhalili-milionove-danove-uniky.aspx>

¹⁰⁶ Důvodová zpráva k zák. č. 157/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

využily k vlastnímu obohacení a navýšení objemu prodáváného „lihu“ o levnější a daní nezatížený methanol. Bohužel zde nebyl v ohrožení motor vozidla, ale lidské zdraví, na nějž má požití methanolu fatální účinky. Do oběhu se nakonec dostalo celkem 10 000 litrů směsi ethanolu a methanolu v poměru 1:1. Aféra upozornila na rozsáhlý „černý trh“ s alkoholem.

S „methanolovou kauzou“ souvisí i další způsob vyhýbání se placení daně z lihu a to **ilegální výroba lihu** nebo destilátů. Často jsou takovéto výrobní umístěny ve sklepech obyčejných rodinných domů, což ztěžuje jejich odhalení, např. v únoru roku 2016 celní správa odhalila výrobní zařízení pro destilaci lihu i s příslušenstvím ve sklepě rodinného domu na Blanensku¹⁰⁷.

Dalším procesem vedoucím k neodvedení daně je **čištění denaturovaného lihu**, jenž obsahuje nepoživatelné příměsi. Vyčištěný líh je pak dále bez odvedení daně prodáván k výrobě alkoholických nápojů. Zcela opačně se k danému postupu postavila společnost Moravia-Chem, která oficiálně vyráběla autokosmetiku a měla tudíž povolení nakupovat čistý líh, do nějž měla povinnost přimíchat nepoživatelné příměsi. Tuto povinnost se dařilo společnosti obcházet a čistý neznehodnocený líh opět prodávala dál k výrobě lihovin.¹⁰⁸

2.5. Daňové úniky na energetických daních

Jen pro úplnost zařazují i úniky v oblasti energetických daní a to zejména, protože dodání plynu a elektřiny bylo čerstvě zařazeno mezi transakce podléhající režimu přenesené daňové povinnosti. K tomuto kroku přistoupilo Ministerstvo financí v návaznosti na zjištění, že předmětné komodity jsou zneužívány k daňovým únikům formou karuselových podvodů.¹⁰⁹ Jak je vidět karuselové podvody doopravdy zasahují do rozmanitých částí trhu. I přes uvedené

¹⁰⁷ TEMŇÁKOVÁ, Lada. *Nelegální pálenice na Blanensku*. In: celnisprava.cz [online]. 2016 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/celni-urad-pro-jihomoravsky-kraj/tiskove-zpravy/2016/Stranky/Neleg%C3%A1ln%C3%AD-p%C3%A1lenice-na-Blanensku.aspx>

¹⁰⁸ ČT24. *Uplácení celníků a denaturace, ke které nikdy nedošlo – exkluzivní výpověď členů lihové mafie*. In: ceskatelevize.cz [online]. 2016 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1662589-uplacen%C3%AD-celn%C3%ADku-a-denaturace-ke-kt%C3%A9re-n%C3%ADkdy-ned%C3%ADlo-exkluzivn%C3%AD-v%C3%ADpov%C3%ADd-clenu-lihov%C3%AD>

¹⁰⁹ ŽUROVEC, Michal. *Režim reverse charge se bude nově vztahovat také na dodání plynu a elektřiny*. In: mfcr.cz [online]. 2016 [cit. 2016-03-04]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/rezim-reverse-charge-se-bude-nove-vztaho-23662>

jsem nezaznamenal, že by stát čelil únikům zaměřeným vysloveně na energetické daně.

3.Boj proti daňovým únikům

V následující kapitole se zaměřím zejména na legislativní nástroje, díky nimž mohou správci daní více či méně účinně bojovat s daňovými úniky. Nastíním jejich základní užití, význam a u některých provedu také rozbor vybrané judikatury. Vzhledem k značnému rozsahu tohoto tématu se nemohu zabývat všemi prostředky boje proti daňovým únikům. Jak bylo avizováno již v úvodu, soustředím se v první části na základní nástroje upravené v daňovém řádu, bez nichž by nebylo možné aplikovat další instrumenty obsažené v jiných daňových zákonech, protože jsou základním stavebním kamenem práce správců daně. V druhé části této kapitoly rozeberu vybrané instituty jako je tzv. Daňová Kobra, kontrolní hlášení, elektronická evidence tržeb a kauce distributorů pohonných hmot, což jsou všechno opatření nová a nebylo o nich zatím příliš napsáno. K jejich výběru dále uvádím, že Daňovou Kobru jsem zvolil jako zcela ojedinělou instrument založený na spolupráci různých orgánů, kauci distributorů pohonných hmot zejména kvůli výhradám ÚS k původní úpravě a nakonec kontrolní hlášení a elektronická evidenci tržeb jsou instrumenty hýbající současnou politickou scénou, takže by nebylo dost dobře možné se k nim nevyjádřit. Závěrem stručně zmíním několik typických opatření pro zajištění řádného výběru spotřebních daní. Nelze nechat bez povšimnutí absenci institutu přenesené daňové povinnosti. Tato nezapadá do celkové koncepce kapitoly zabývající se nejnovějšími nástroji v boji proti daňovým únikům a popis přenesené daňové povinnosti, ač se jedná o zajímavé a aktuálně i na evropské úrovni diskutované téma, by vybočil z celkového charakteru práce.

Výběr daní má zásadní význam pro financování základních funkcí státu, ale nesmí se opomenout práva daňových subjektů garantovaná listinou základních práv a svobod, ústavou a lidsko-právními úmluvami mezinárodního práva. Z toho důvodu budu v této kapitole hodnotit vybrané instituty správy daní nejen z hlediska efektivity, ale i z hlediska ústavní konformity a zásahů do osobní sféry daňových subjektů. Není totiž možné bezhlavě

zasypávat osoby dalšími a dalšími povinnostmi a zásahy do práv, ať už se jedná o nepřiměřeně dlouhé zadržení nadměrného odpočtu, či opakované daňové kontroly. Tento názor se prolíná i rozhodovací praxí SDEU a NSS.

3.1. Nástroje prevence a zamezování daňovým únikům v daňovém řádu

Základní nástroje správce daně pro zamezování a odhalování daňových úniků zakotvené v daňovém řádu jsou souhrnně nazvány jako **postupy při správě daní**. Postupem při správě daní se rozumí zákonem upravený soubor úkonů tvořící samostatný celek, přičemž daňový řád rozlišuje, zda daný postup lze realizovat mimo probíhající řízení, tj. v rámci vyhledávací činnosti, nebo v rámci probíhajícího řízení.¹¹⁰ Správce daně na jedné straně vychází z informací získaných z různých typů podání daňových subjektů, a na druhé straně získává informace vlastní činností, protože nelze bezvýhradně důvěřovat obsahu daňových tvrzení subjektů daně. Daňový řád upravuje jednotlivé postupy k získání důkazních prostředků tak, aby správce daně pro danou situaci mohl použít ten, který zaručí zachování efektivity, účelnosti a ekonomičnosti jeho činnosti a zároveň dojde k co nejmenšímu zásahu do subjektivních práv daňových subjektů.¹¹¹ Pro šetření subjektivních práv daňových subjektů a dodržení zmíněných vlastností postupu správce daně je dle mého názoru důležité, aby k užití institutu daňové kontroly přistupoval správce daně jako k postupu poslední instance neboli postupu ultima ratio a před jejím zahájením dostatečně prověřil vzniklá podezření prostřednictvím ostatních postupů při správě daní. Samotnou daňovou kontrolou se budu blíže zabývat v kapitole 3.1.3.

Postupy při správě daní jsou vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, daňová kontrola a postup k odstranění pochybností.¹¹² Uvedené postupy poskytují správci daně dostatečné prostředky a oprávnění k dosahování jeho cílů a zároveň je lze vhodně kombinovat s prostředky zakotvenými v zákonech ve vztahu speciality k daňovému řádu. Pro boj s daňovými úniky jsou postupy správce daně zcela nezbytné a jsou esenciálním

¹¹⁰ MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou*. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015, 1024 stran. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9. s. 297

¹¹¹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2015*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, viii, 206 s. Meritum. ISBN 978-80-7478-695-2. s. 52

¹¹² § 78 až § 90 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád

prostředkem potírání daňových úniků, jelikož bez nich dle mého názoru nelze efektivně používat ostatní nástroje, jak je uvedeno již v úvodu. Nejpozitivnějším aspektem zákonné úpravy je, s ohledem na subsidiárnost užití daňového řádu napříč daňovou soustavou ČR, její širokospektrálnost, kdy daňovou kontrolu nebo jiný postup správce daně lze využít k prověření plnění povinností daňového subjektu všech daní. Postupy správce daně mají samozřejmě i preventivní účinek, protože žádný daňový subjekt si nemůže být jistý, zda právě není prověřován správcem daně, což jej může ve výsledku odradit od páchání nelegální činnosti.

3.1.1. Vyhledávací činnost a vysvětlení

Vyhledávací činnost správce daně provádí jak v rámci probíhajícího řízení, tak i mimo něj. Účelem vyhledávací činnosti je zjištění skutečností rozhodných pro správu daně. K zajištění efektivity postupu je důležité oprávnění správce daně postupovat i bez součinnosti daňového subjektu, čímž je zvýšena objektivita získaných informací, protože daňový subjekt nemůže mařit postup manipulováním důkazy, jako například při daňové kontrole, která je v některých případech oznamována předem.¹¹³

V rámci vyhledávací činnosti správce daně ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy, opatřuje nezbytná vysvětlení, provádí místní šetření.¹¹⁴ Výhodou z pohledu správce daně je, že vyhledávací činnost může provádět místně nepříslušný správce daně i bez dožádání¹¹⁵, což dokresluje menší formalitu vyhledávací činnosti oproti daňové kontrole, stejně jako nemožnost podat během daňové kontroly dodatečné daňové tvrzení, což v průběhu vyhledávací činnosti lze.¹¹⁶ Vyhledávací činnost správce daně může mít různé následky. Správce daně zjistí, že daňový subjekt řádně plní své zákonné povinnosti, nebo naopak dojde ke zjištění, že povinnosti nejsou plněny a

¹¹³ MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou*. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015, 1024 stran. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9. s. 298

¹¹⁴ § 78 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád

¹¹⁵ § 78 odst. 4 tamtéž

¹¹⁶ § 141 odst. 6 daňového řádu

poté záleží, jak velké nedostatky se na straně daňového subjektu vyskytly. V zájmu ekonomičnosti postupu je vhodné, aby správce daně při seznání pouze marginálních nedostatků stran daňových tvrzení, vyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, jak umožňuje díkce ust. § 145 odst. 2 daňového řádu. Významná pochybení daňového subjektu mohou být důvodem pro zahájení daňové kontroly.¹¹⁷ Daňová kontrola by zde opět, jak již bylo uvedeno v kapitole 3.1, měla být prostředkem ultima ratio.

Vysvětlení, upravené v § 79 daňového řádu, je institutem užívaným správcem daně při vyhledávací činnosti k opatření nezbytných vysvětlení, která mohou být indiciemi pro další sběr důkazních prostředků, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem. Každý je povinen podat správci daně vysvětlení, přičemž neposkytnutím součinnosti se vystavuje riziku postihu pořádkovou pokutou. Vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek. Pro opatření ústního vyjádření jako důkazního prostředku je třeba formálnější svědecké výpovědi, při níž má právo být účasten i daňový subjekt.¹¹⁸ Tímto je zachována zásada proporcionality a procesní práva daňového subjektu. Vysvětlení je vhodné především v okamžicích, kdy se postup správce daně ocitne ohledně některých skutečností tzv. „na mrtvém bodě“, a právě méně formální přístup může být klíčový k úspěšnému postupu vyhledávací činnosti.

3.1.2. Místní šetření

Jak napovídá již název, místní šetření je prováděno na určitém místě, jmenovitě u daňového subjektu, dalších osob zúčastněných na správě daní, případně i na jiném místě. Dle důvodové zprávy k daňovému řádu¹¹⁹ není vyloučeno ani provedení místního šetření u správce daně. Samotným účelem místního šetření je vyhledávání důkazních prostředků a provádění ohledání.¹²⁰ Místní šetření je v souladu s ust. § 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu součástí vyhledávací činnosti, což je potřeba mít na paměti při výkladu zákonné úpravy místního šetření a samotném využití tohoto institutu v praxi. Lze ho tedy provádět v rámci

¹¹⁷ Daňový řád: komentář. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011, xii, 602 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5. s. 169

¹¹⁸ Důvodová zpráva k zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád

¹¹⁹ Tamtéž

¹²⁰ § 80 odst. 1 daňového řádu

probíhajícího daňového řízení i před jeho zahájením a zároveň i bez součinnosti s daňovým subjektem¹²¹, přičemž toto oprávnění správce daně se užije z logiky věci při místním šetření na místě jiném než je sídlo, bydliště nebo provozovna daňových subjektů.

Správce daně je v návaznosti na výsledky místního šetření oprávněn, obdobně jako u ostatních postupů zde popsaných, zahájit daňovou kontrolu, přičemž právě institut místního šetření vykazuje ze všech ostatních postupů při správě daní největší podobnost s daňovou kontrolou a přechod od místního šetření k daňové kontrole lze považovat za nejplynulejší a nejméně náročný pro správce daně.

3.1.3. Daňová kontrola

Daňová kontrola je jedním z nejzásadnějších nástrojů správce daně při odhalování daňových úniků napříč celým daňovým právem. Je to kontrolní mechanismus státu k zajištění plnění fiskální funkce daní. Vzhledem k tomu, že je prováděna primárně v provozovně, sídle nebo bydlišti daňových subjektů, případně dochází k odvozu účetních knih a dalších důkazů z uvedených míst, je jako taková obecně považována za nejzávažnější zásah do subjektivních práv daňových subjektů. Uvedený zásah do subjektivních práv a mezery v právní úpravě daňové kontroly v zákoně o správě daní a poplatků¹²² jsou příčinami existence poměrně rozsáhlé judikatury vyšších soudů. Mnoho mezer v zákoně bylo odstraněno přijetím daňového řádu, jenž nahradil zákon o správě daní a poplatků, nicméně velká část zmiňované judikatury má stále význam pro výklad a aplikaci ustanovení současného znění zákona.

Daňové kontroly jsou příčinou zajímavého fenoménu, kdy řada osob umístí své sídlo tak, aby spadalo do územní působnosti územních pracovišť finančních úřadů, které provádějí nejméně daňových kontrol v poměru k počtu registrovaných subjektů. Dle neoficiální analýzy činnosti finančních úřadů za rok 2014 je periodicita daňových kontrol u jednoho registrovaného subjektu u Územního pracoviště Finančního úřadu pro Zlínský kraj v Otrokovicích jedna kontrola za 13 let, zatímco Územní pracoviště

¹²¹ § 78 odst. 2 daňového řádu

¹²² zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Finančního úřadu pro Hlavní město Prahu pro Prahu 2 vykazuje periodicitu jedné kontroly za 284 let.¹²³ Nutno brát na zřetel určitou neobjektivitu uvedené studie, jelikož daňové kontroly nejsou zahajovány na základě rotačního principu.

Daňová kontrola je upravena v ust. **§ 85 až 88 daňového řádu**. Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení, přičemž zákon umožňuje provádět i kontrolu společně pro více daňových řízení, týkajících se jednoho daňového subjektu. Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu, ten lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit. Povinností daňového subjektu je umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly a zajistit vhodně místo a podmínky k jejímu provádění. Daňový subjekt má právo být přítomen při jednání se svými zaměstnanci, předkládat důkazní prostředky, navrhnout jejich provedení a dále je oprávněn vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.¹²⁴

V průběhu daňové kontroly zákon vylučuje podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování.¹²⁵ Nebylo by totiž účelné, aby se daňový subjekt mohl během daňové kontroly vyhnout postihu za pochybení při tvrzení výše daňové povinnosti, pouhým přistoupením k opravě svých předchozích tvrzení.¹²⁶ Umožnění podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování by dozajista vedlo k tomu, že některé daňové subjekty by „na zkoušku“ tvrdily nižší daňovou povinnost a až po zahájení kontroly by bez postihu podaly dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování. Vznikla by tak větší motivace k daňovým únikům, přičemž by nebylo stejně jako dnes v možnostech správce daně odhalit všechny a škody by dosahovaly obrovských částek.

¹²³ ZUZA, Michal, e-office Czech Republic s.r.o. *Analýza činnosti finančních úřadů 2014*. In: corporate.cz [online]. 2014 [cit. 2016-01-07] Dostupné z: http://www.corporate.cz/wp-content/uploads/2014/12/Finan%C4%8Dn%C3%AD-%C3%BA%C5%99ady-anal%C3%BDza-2014_tisk.pdf

¹²⁴ § 85 a § 86 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád

¹²⁵ § 141 odst. 6 tamtéž

¹²⁶ *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011, xii, 602 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5. s. 312

Velice důležitým aspektem daňových kontrol je otázka, z jakých důvodů a kdy lze daňovou kontrolu zahájit a kdy lze provádět daňovou kontrolu opakovaně ve stejné věci u stejného daňového subjektu. Ohledně uvedené problematiky je potřeba opětovně akcentovat zásadu proporcionality, aby zůstal v rovnováze poměr mezi právem státu na správné zjištění a stanovení daně a subjektivními právy daňových subjektů na výkon podnikatelské činnosti, svobodu obydlí a informační integritu. ÚS v této věci již dříve rozhodoval¹²⁷ a ve svých rozhodnutích nesouhlasil se zahajováním daňových kontrol bez podezření správce daně podloženého konkrétními důkazy potřebné kvality. Později nálezem pléna ÚS došlo k zásadnímu názorovému obratu. V **nálezu sp. zn. Pl.ÚS-st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011** vyslovilo plénum ÚS toto stanovisko: *„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“* Jedná se o zásadní změnu stanoviska ÚS, díky níž je správce daně méně omezen ve své činnosti a je oprávněn provádět daňové kontroly i na základě nepřilíš konkrétním podezření, dřívějších zkušeností nebo dokonce čistě namátkově. ÚS však v daném nálezu stále naprosto správně zapovídá šikanózní postup správce daně, čímž postihuje případy, kdy dochází ke zvlí správních orgánů a zneužívání jim svěřených pravomocí.

Za účinnosti zákona o správě daní a poplatků byla soudy mnohokrát řešena otázka opakování daňové kontroly ve stejné věci a u stejného daňového subjektu. S tímto problémem se zákonodárce při přípravě daňového řádu vypořádal a stanovil v daňovém řádu konkrétní podmínky pro zahájení **opakované daňové kontroly**.¹²⁸

¹²⁷ Nález ÚS sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008

¹²⁸ § 85 odst. 5 daňového řádu

3.1.4. Postup k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností, v zákoně o správě daní a poplatků vytykáací řízení, je v daňovém řádu upraven v ust. § 89 a § 90. U všech výše popsaných postupů při správě daní existovalo oprávnění správce daně buď postupovat bez součinnosti daňového subjektu, anebo využít „momentu překvapení“, pokud tak uznal za vhodné k naplnění účelu své činnosti. Postup k odstranění pochybností je však přímo založen na součinnosti daňového subjektu se správcem daně, protože samou podstatou a esenciálním prvkem postupu k odstranění pochybností je výzva k odstranění pochybností. Z toho důvodu považují za nezbytné blíže upřesnit nad rámec znění daňového řádu podstatné náležitosti výzvy, bez nichž ji nelze shledat zákonnou, přičemž bez zákonné výzvy je celý následující postup k odstranění pochybností nicotným. NSS již k této problematice svůj názor vyjádřil a s ohledem na váhu názorů NSS při výkladu a aplikaci zákonů je nejvhodnější právě tento uvést: *„Ve výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá, přičemž výjimkou by byla výlučně situace, kdy již přímo ze samotného obsahu daňového přiznání je patrná skutková okolnost, která zakládá pochybnost správce daně. Tak tomu může být zejména v případě početní nebo jiné podobné nesrovnalosti v daňovém přiznání, např. v matematických vztazích mezi údaji v jednotlivých řádcích daňového přiznání (typicky nesoulad v součtech určitých dílčích položek daňového přiznání) či tehdy, opomene-li daňový subjekt určitou kolonku daňového přiznání vyplnit, ač by vzhledem k okolnostem být vyplněna měla.“*¹²⁹ Citované rozhodnutí se sice týká zákona o správě daní a poplatků, nicméně dřívější úprava vytykáacího řízení a úprava postupu k odstranění pochybností obsažená v daňovém řádu jsou založeny na stejné bázi, proto lze vztáhnout předmětné rozhodnutí i novější úpravu. Jak z uvedeného vyplývá, správce daně nemůže odbýt výzvu pouhým odkazem na jednotlivé kolonky daňového přiznání, což zvyšuje právní jistotu daňového subjektu v tom, že lépe sezná, oč je žádán, v důsledku čehož se zvyšuje pravděpodobnost odstranění pochybností hned v prvním vyjádření daňového

¹²⁹ Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 110/2007-102 ze dne 8. července 2008

subjektu. Opět je akcentována zásada proporcionality a zároveň i rychlost a ekonomičnost řízení.

Postup k odstranění pochybností je v rámci boje proti daňovým únikům velice často aplikován v případech, kdy vzniká pochybnost o oprávněnosti **nároku na vrácení nadměrného odpočtu DPH**¹³⁰ a právě tím hraje zásadní roli v boji proti únikům na DPH, zejména karuselovým podvodům. Právě zdlouhavé prověřování zda nárok na vrácení přeplatku na DPH vznikl nebo nevznikl a s ním neoddělitelně spojené zadržování nadměrného odpočtu, z kterého plyne úrok z daňového odpočtu¹³¹, je předmětem několika zajímavých rozhodnutí SDEU, z nichž následně čerpala argumentace NSS v rozsudku s populárním názvem „Kordárna“¹³²(dále jen“Kordárna“), podle společnosti KORDÁRNA a.s., která byla v této věci žalobkyní. Uvedený rozsudek reflektuje judikaturu SDEU¹³³, legislativu EU¹³⁴ a zapříčinil novelizaci daňového řádu¹³⁵, pročež pro komplexní pochopení tématu diplomové práce je nutný alespoň krátký exkurz do rozhodnutí NSS a povrchní analýza zmíněné novely daňového řádu.

Rozsudek ve věci Kordárna je průlomovým z hlediska úročení zadržovaného nároku na odpočet. Při stanovení doby úročení se NSS inspiroval výše citovanými rozsudky SDEU a stanovil běh úroku na období přesahující tři měsíce od skončení zdaňovacího období, v němž byl nárok na odpočet vykázan a zároveň po skončení řízení, nebyl správcem daně shledán žádný rozpor a nárok na odpočet byl vrácen. Podle argumentace NSS dává lhůta tři měsíců, počítaná od uplynutí zdaňovacího období, správci daně přiměřený prostor k základnímu prověření uplatněného nároku na nadměrný odpočet, a zároveň jde o takový časový úsek, po který lze ještě po plátcí spravedlivě požadovat, aby v poměrech vcelku častých případů podvodných jednání, jimž je třeba účinně čelit, unesl zadržování nadměrného odpočtu správcem daně bez toho, aby byl tento úročen.

¹³⁰ § 105 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

¹³¹ § 254 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád

¹³² Rozsudek NSS č.j. 7 Aps 3/2013 – 34 ze dne 25. 9. 2014

¹³³ Rozsudek SDEU ve věci Enel Maritsa Iztok, C-107/10 ze dne 12. 5. 2011; Rozsudek SDEU ve věci Alicja Sosnowska, C-25/07 ze dne 10. 7. 2008; Rozsudek SDEU ve věci spojené věci Garage Molenheide a další, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 ze dne 18. 12. 1997

¹³⁴ čl. 183 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

¹³⁵ zák. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

Rozsudek ve věci Kordárna vyvolal bezprostřední reakci zákonodárce, jenž novelou¹³⁶ nově vložil do daňového řádu ustanovení **§ 254a** upravující **úrok z daňového odpočtu**. Úprava ust. § 254a daňového řádu ohledně stanovení počátku běhu a výše úroku z daňového odpočtu naprosto ignoruje jak rozsudek NSS, tak judikaturu SDEU a v rozporu s názory uvedených soudních institucí stanovuje, že úročení bude aplikovatelné pouze v případě provery na základě postupu k odstranění pochybností. Nárok na úrok vznikne, až když délka postupu k odstranění pochybností překročí pět měsíců a úrok je určen ve výši repo sazby ČNB zvýšené o jeden procentní bod. Nadto je úročení omezeno pouze na postup k odstranění pochybností a neuplatní se v případě daňové kontroly. V zásadě tak nabízí správci daně elegantní možnost jak se vyhnout placení úroku ze zadržovaného odpočtu, kdy postup k odstranění pochybností jednoduše před koncem lhůty změni na daňovou kontrolu. Výše úroku je navíc směšně nízká a absolutně mimo obvyklou výši úroků v daňovém řádu. Bude proto zajímavé sledovat, jestli se někdo, s odkazem na rozsudek NSS, bude domáhat úroků i v případě dlouhotrvající daňové kontroly, zvláště ve chvíli kdy SDEU pokračuje v nastoleném trendu a stejně jako v předchozích případech rozhodl **rozsudkem ve věci Kovožber, C-120/15 ze dne 21. 10. 2015**.

Úprava vnesená do daňového řádu předmětnou novelou nebetyčně zasahuje do majetkových práv daňových subjektů, kdy zadržování často vysoké finanční částky ovlivňuje výdělečnou činnost daňového subjektu, jenž tuto částku nemůže dále investovat do rozvoje svého podnikání, čímž je znevýhodněn oproti ostatním subjektům na trhu. Tento zásah do práv daňového subjektu by měl být co nejkratší, přičemž musí být také poskytnuta přiměřená doba správci daně k prověření svých podezření. Proti sobě jsou zde postavena majetková práva daňového subjektu a veřejný zájem na řádném výběru daní a naplňování veřejných rozpočtů, jež je potřeba udržovat v rovnováze a zajistit tak dodržování principu proporcionality, jak již bylo řečeno výše. V tomto se názorově shodují s rozsudkem ve věci Kordárna a nejlepším řešením vzniklé situace by bylo sjednocení závěrů NSS a předmětné legislativy.

¹³⁶ zák. č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

3.2. Ostatní nástroje boje proti daňovým únikům

3.2.1. Daňová Kobra

Daňová Kobra (dále jen „Kobra“) je na svých oficiálních webových stránkách popsána následovně:

„Daňová Kobra je společný tým Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Členové týmu společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, a to především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně.

Zástupci Daňové Kobry si v rámci zákonných možností operativně vyměňují informace, díky nimž rychle tipují kauzy daňových úniků a dokonale koordinují jednotlivá řízení. Nastavená spolupráce jednotlivých složek Daňové Kobry umožňuje včas identifikovat, odhalovat a potírat daňové úniky. Hlavním cílem fungování společného týmu je zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a postih pachatelů¹³⁷.“

Kobra není oficiální institucí, nemá ani sídlo, ani žádné zaměstnance, jedná se čistě o zastřešení spolupráce dotčených orgánů. Kobra je rozdělena na Centrální Kobru, na jejíž úrovni probíhá spolupráce **Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel**, a Regionální Kobry, v rámci nichž je koordinován postup a výměna informací mezi místně příslušnými krajskými policejními ředitelstvími, regionálními orgány Finanční správy ČR a regionálními orgány Celní správy ČR. Celní správa je do projektu Regionálních Kober zapojena prostřednictvím regionálních expozitur odboru pátrání Generálního ředitelství cel.¹³⁸

¹³⁷ Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>

¹³⁸ VLÁDA ČR. *Prezentace k tiskové konferenci Vlády ČR ze dne 2.2.2016*. In: vlada.cz [online]. 2016 [cit. 2016-02-10]. Dostupné z: <http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/aktualne/KOBRA---unor-2016.pdf>

Kobra není zřízena ze zákona, ani nebyl žádný zákon pro tyto účely novelizován. Základem pro fungování Kobry je **dohoda o spolupráci, výměně informací a koordinaci při boji proti daňovým únikům a daňové kriminalitě** (dále jen „dohoda o koordinaci“), podepsaná 11. dubna 2014 ministrem financí Andrejem Babišem a ministrem vnitra Milanem Chovancem¹³⁹. Dalším krokem k oficiálnímu začátku spolupráce uvedených orgánů, byl 13. června 2014 podpis prováděcího protokolu k dohodě o koordinaci generálním ředitelem Generálního ředitelství cel brig. gen. Pavlem Novotným, zástupcem generálního ředitele Generálního finančního ředitelství Jiřím Žežulkou a policejní prezidentem plk. Tomášem Tuhým. Podepsaný protokol upřesňuje pravidla spolupráce mezi zainteresovanými složkami.¹⁴⁰ Fakticky byla spolupráce útvarů v rámci Kobry zahájena již na jaře roku 2014, oficiálně započala činnost Centrální Kobry podpisem protokolu a 1. ledna 2015 odstartoval projekt Regionálních Kober, čímž byla zakončena úvodní fáze rozvoje spolupráce.¹⁴¹ Nyní již obě úrovně spolupráce fungují na plné obrátky a Kobra dále rozvíjí svou činnost.

Každý projekt podobného ražení se nevyhne hodnocení ze strany vedoucích představitelů státu. Předseda vlády Bohuslav Sobotka hodnotil v úterý 2. února 2016 společně s ministrem financí Andrejem Babišem dosavadní výsledky činnosti Kobry. Od zahájení projektu na jaře 2014 se díky práci Kobry podařilo zachránit pro veřejné rozpočty částku v celkové výši 4,1 miliardy korun. Z toho Centrální Kobra zajistila za rok 2014 finanční prostředky ve výši 1 407 mil. Kč a za rok 2015 ve výši 1 888 mil. Kč. Regionální Kobry zajistily za celý rok 2015 celkem 847 mil Kč. Ministr financí Andrej Babiš okomentoval činnost Kobry takto: „*Potvrzuje se, že je Kobra silným nástrojem v boji proti daňové kriminalitě, především v oblasti spotřební daně a daně z přidané hodnoty. Spolu se systémem přenesené daňové povinnosti se jedná o nejefektivnější způsob, jak získat*

¹³⁹ ZEMAN, Marek. *První místopředseda vlády a ministr financí Andrej Babiš a ministr vnitra Milan Chovanec dnes podepsali dohodu o spolupráci, výměně informací a koordinaci při boji proti daňovým únikům a daňové kriminalitě*. In: mfcz.cz [online]. 2014 [cit. 2016-02-10]. Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministr-financi-a-ministr-vnitra-podepsa-17584>

¹⁴⁰ PETLACHOVÁ, Petra. *Daňová „Kobra“ startuje*. In: financnisprava.cz [online]. 2014 [cit. 2016-02-10]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/danova-kobra-startuje-5053>

¹⁴¹ VLÁDA ČR. *Prezentace k tiskové konferenci Vlády ČR ze dne 2.2.2016*. In: vlada.cz [online]. 2016 [cit. 2016-02-10]. Dostupné z: <http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/aktualne/KOBRA---unor-2016.pdf>

*nezaplacené daně zpět do státního rozpočtu a jak předcházet podvodům. Nově k nim přibude také kontrolní hlášení a zasazují se o to, aby prošel zákon o prokazování původu majetku.*¹⁴²

Závěrem pro srovnání uvádím velice stručný popis podstaty slovenské „Daňové Kobry“, která byla předlohou pro zřízení jejího českého ekvivalentu¹⁴³. Slovenská „Daňová Kobra“ je pseudonym pro správní orgán s názvem **Kriminálny úrad finančnej správy**, jenž je podřízen Finančnému riaditeľstvu SR. Kriminálny úrad finančnej správy je založen zákonem¹⁴⁴ a tímto zákonem je stanovena i jeho působnost. Rozdíl tedy spočívá hlavně v tom, že česká Daňová Kobra je forma spolupráce, zatímco slovenská „Daňová Kobra“ je klasický orgán veřejné moci přímo podřízený Finančnému riaditeľstvu SR. Srovnání těchto dvou provedení je o to těžší, že na Slovensku nefunguje Generální ředitelství cel, nýbrž celá finanční správa je podřízena jednomu správnímu orgánu. Porovnání, zda-li je efektivnější koordinovaná spolupráce tří orgánů, či jeden úřad je nad rámec a rozsah této diplomové práce.

3.2.2. Kauce pro distributory pohonných hmot

Spotřeba pohonných hmot je zatížena DPH v základní sazbě a spotřební daní z minerálních olejů. Kombinace uvedených daní způsobuje u pohonných hmot stejně jako u dalších komodit podrobených spotřební dani vysokou míru zdanění. To samo o sobě pro některé plátce představuje překročení psychologické hranice zdanění a snižuje jejich ochotu řádně odvádět daně a dále vyšší míra zdanění přitahuje pachatele karuselových podvodů, viz. kapitola 2.3.1. Jen zrekapitulujme předpokládanou výši daňových úniků v souvislosti s obchodem s pohonnými hmotami, činící dle veřejně publikovaných odhadů Generálního

¹⁴² VLÁDA ČR. *Daňová Kobra zachránila doposud státnímu rozpočtu ČR 4,1 miliardy korun*. In: vlada.cz [online]. 2016 [cit. 2016-02-10]. Dostupné z: <http://www.vlada.cz/cz/media-centrum/aktualne/danova-kobra-zachranila-doposud-statnimu-rozpoctu-cr-4-1-miliardy-korun-139841/>

¹⁴³ NOVÁKOVÁ, Lucie. *Ministr vnitra vyslal kvůli „Kobře“ zástupce ÚOKFK na Slovensko*. In: mfcz.cz [online]. 2014 [cit. 2016-02-11]. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/clanek/ministr-vnitra-vyslal-kvuli-kobre-zastupce-uokfk-na-slovensko.aspx>

¹⁴⁴ § 5 zák. č. 333/2011 Sb., o orgánech štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva

finančního ředitelství ročně **5 až 8 mld. Kč**.¹⁴⁵ V souvislosti s uvedeným odhadem škod pro státní rozpočet jsou nad rámec obecných nástrojů k boji proti daňovým únikům na DPH, upravených v daňovém řádu, zákonu o DPH a zákonu o spotřebních daních, stanoveny další nástroje zákonem o pohonných hmotách¹⁴⁶, upravujícím např. registraci, kauci a další podmínky pro vydání živnostenského oprávnění pro distribuci pohonných hmot. Nastolený trend zintenzivnění boje proti daňovým únikům vedl k přijetí novely zákona o pohonných hmotách a živnostenského zákona¹⁴⁷, zavádějící povinnost kauce pro distributory pohonných hmot, zpřísnující podmínky pro registraci distributora pohonných hmot do registru distributorů pohonných hmot a měnící distribuci pohonných hmot z živnosti volné na koncesovanou. Schválení předmětné novely vyvolalo negativní reakci u distributorů samotných a rozpoutalo obsáhlou diskusi o přiměřenosti výše zavedené kauce, přičemž toto dění vyústilo v ústavní stížnost skupiny 18 senátorů a v důsledku i v další novelu¹⁴⁸, reagující na nález ústavního soudu, k tomu podrobněji níže.

Nejproblematictější institutem zavedeným uvedenou novelou z roku 2013 bylo ust. **§ 6i zákona o pohonných hmotách**, dle něž má distributor pohonných hmot povinnost poskytnout kauci ve výši 20 000 000,- Kč. Právě zrušení části tohoto ustanovení se domáhali senátoři ve své ústavní stížnosti. Následující **nález ÚS, sp. zn. Pl.ÚS 44/13, ze dne 13. 5. 2014** vyhověl skupině senátorů pouze z části. Ústavní stížnost brojí proti jednotné výši kauce pro všechny distributory pohonných hmot pro rozpor s ustanovením čl. 26 Listiny, jenž zaručuje právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost. ÚS podrobil napadenou úpravu testu proporcionality¹⁴⁹, kdy shledal, že jednotná výše kauce pro všechny distributory pohonných hmot neobstojí v třetím kroku testu proporcionality. V odůvodnění ÚS uznal legitimní snahu zákonodárce omezit institutem kauce zneužívání účelově založených společností k páčání deliktů na trhu s pohonnými hmotami, nicméně

¹⁴⁵ Důvodová zpráva k zák. č. 234/2013, kterým se mění zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴⁶ zák. č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách

¹⁴⁷ zák. č. 234/2013, kterým se mění zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴⁸ zák. č. 157/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně, některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴⁹ Test proporcionality se skládá ze tří kroků, spočívajících v posouzení legitimacy a nezbytnosti sledovaného cíle v demokratické společnosti, v posouzení racionality spojení mezi cílem a prostředky vybranými k jeho prosazení a konečně v posouzení toho, zda neexistují alternativní způsoby dosažení cíle, jejichž využití by učinilo zásah do základního práva méně intenzivní, popř. jej zcela vyloučilo.

naproti tomu dovedl, že napadená právní úprava by mohla necitlivě zasáhnout do práv menších distributorů pohonných hmot, pohybujících se na daném trhu. K tomu ÚS dále odkazuje na náleze ze dne 13. srpna 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, v němž řešil maximální možnou intenzitu zásahu do majetkových práv podnikatele pokutami. ÚS spojení mezi instituty pokuty a kauce prakticky neodůvodnil, nicméně lze dovést, že zaplacením kauce i pokuty je znemožněno další využití finančních prostředků k rozvoji a provozování podnikatelské činnosti a výše kauce může přesáhnout potenciální výnosy a podnikatelská činnost se tak stane „bezúčelnou“. Nepříliš překvapivě tedy ÚS neshledal úpravu s jednotnou výší kauce za jedinou možnou, ani ve vztahu k distributorům pohonných hmot nejšetnější.

Vláda se se zrušením částí zákona o pohonných hmotách vypořádala novelou¹⁵⁰, která určila podmínky pro snížení kauce. **Snížení kauce** tak může dosáhnout distributor pohonných hmot s čtvrtletním objemem prodeje nejméně 300 000 litrů a nejvíce 3 000 000 litrů pohonných hmot. Výše snížené kauce činí 10 000 000,- Kč.

Laikovi neorientujícímu se na trhu s pohonnými hmotami přijde na první pohled stanovení spodní hranice objem transakcí naprosto nelogické, diskriminující nejmenší regionální distributory a předpokládal by, že proti této hranici se zvedne odpor zejména ze strany SČS - Unie nezávislých petrolejářů ČR, z.s. (dále jen „Unie nezávislých petrolejářů“)¹⁵¹. Naproti tomu předseda Unie nezávislých petrolejářů Ivan Indráček v tiskové zprávě z 24. 2. 2015 vyjádřil tak, že „Zatímco spodní hranice (v upravené výši) má systémové opodstatnění (odfiltruje ty firmy, které za sebou nemají aktivní historii), horní hranici považujeme za zcela zbytečnou.“¹⁵² Unie nezávislých petrolejářů dále v uvedené tiskové zprávě navrhla, aby podmínkou pro snížení kauce byla distribuce pohonných hmot v objemu nejméně 150 000 litrů za kalendářní čtvrtletí a snížení úroveň kauce nečinila 10 000 000,- Kč, nýbrž 1 000 000,- Kč a horní limit objemu distribuce pohonných hmot byl ze zákona vypuštěn. Popsaný návrh by tedy fakticky sjednotil kauci

¹⁵⁰ zák. č. 157/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně, některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁵¹ Oborové sdružení pro obor distribuce a prodeje pohonných hmot

¹⁵² INDRÁČEK, Ivan. *Snížení kauce pro menší distributory není dostatečné*. In: scs-unp.cz [online]. 2015 [cit. 2016-02-20] Dostupné z: http://scs-unp.cz/?attachment_id=914

pro všechny subjekty distribuující více než 150 000 litrů pohonných hmot za kalendářní čtvrtletí na 1 000 000,- Kč, což lze pokládat za naprosto nedostačující a zcela se míjející se zamýšleným účinkem. Navíc jediným, kdo by zaplatil 20 000 000 Kč, by byly jen distributoři pod 150 000 litrů pohonných hmot. Naštěstí nebyl tento návrh Unie nezávislých petrolejářů Poslaneckou sněmovnou při schvalování novely zákona o pohonných hmotách reflektován. Každopádně je zapotřebí znovu podrobit trh s pohonnými hmotami podrobné analýze, protože jak vyplývá ze závěrů kapitoly 2.4.1, ani zavedení kaucí pro distributory pohonných hmot „nevyčistilo“ trh a podvodníci opět našli cestu, jak preventivní opatření obejít.

3.2.3. Kontrolní hlášení

Nejnovější povinností uloženou zákonodárcem všem plátcům DPH je pravidelné zasílání kontrolního hlášení v termínu k zaslání daňového přiznání k DPH. Právní rámec institutu kontrolního hlášení je upraven v ust. § 101c až § 101i zákona o DPH. K samotné podstatě kontrolního hlášení je potřeba uvést, že jej sice lze považovat díky použitému označení slovem „hlášení“ za řádné daňové tvrzení podle daňového řádu¹⁵³, nicméně se nejedná o tvrzení daně jako takové. Nenahrazuje daňové přiznání a v rámci správy daní plní odlišnou funkci, nicméně správce daně je oprávněn získané údaje z podaných kontrolních hlášení využít při správě daní a případně i při stanovení výše daně, zejména když daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení a to ani v náhradní lhůtě.¹⁵⁴

Kontrolní hlášení vychází z evidence pro účely daně z přidané hodnoty, kterou jsou plátcí daně již v současnosti povinni vést podle § 100 zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že údaje uváděné v kontrolním hlášení odpovídají údajům dosud vykazovaným ve **výpisu z evidence pro účely daně z přidané hodnoty ve vztahu k režimu přenesení daňové povinnosti**, je povinnost podání tohoto výpisu zrušena společně se zavedením kontrolního hlášení (tj. od 1. 1. 2016).¹⁵⁵ Nejedná se tedy o naprosto nový institut a plátcí předmětné údaje již evidovali kvůli vyplnění daňových přiznání. Kontrolní hlášení proto není

¹⁵³ § 1 odst. 3 daňového řádu

¹⁵⁴ § 145 odst. 1 daňového řádu

¹⁵⁵ FINANČNÍ SPRÁVA. *Základní informace*. In: financnisprava.cz [online]. 2016 [cit. 2016-02-25] Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/zakladni-informace>

dramatickým rozšířením evidovaných údajů, plátcí je jen nově musí pravidelně elektronicky zasílat Finanční správě. Ta na základě získaných informací spáruje transakce mezi jednotlivými subjekty a bude tak mít zjednodušenou práci při analyzování rizikového jednání plátců v souvislosti s vytvářením řetězců k získání neoprávněných nadměrných odpočtů DPH.

Kontrolní hlášení vzbuzovalo již průběhu legislativního procesu značné emoce, zejména ze strany menších podnikatelů. Hovoří se o nárůstu administrativy, změně státu v orwellovského „Velkého bratra“, prolomení obchodního tajemství, nárůstu výdajů a nebezpečí úniku citlivých obchodních informací ze systému Finanční správy a jejich zneužití v konkurenčním boji.¹⁵⁶¹⁵⁷ Do jisté míry lze argumenty hlavně menších podnikatelů chápat. Nikoho dozajista nenaplňuje přepisování údajů z desítek faktur do účetního systému a ne každý podnikatel disponuje finančními prostředky na pořízení počítačového softwaru, jenž by automaticky propisoval údaje z faktur do formuláře kontrolního hlášení. Čas, energii a prostředky vložené do plnění nových povinností vyplývajících z nutnosti podávat kontrolní hlášení, lze využít k budování a rozvoji vlastního podnikání, což je primárním cílem každého podnikatele.

Na straně druhé se nacházejí zájmy státu. K analýze pohnutek, jež vedly zákonodárce k zavedení institutu kontrolního hlášení do tuzemského právního řádu, a cílů, kterých je zamýšleno dosáhnout, nejlépe poslouží znění důvodové zprávy k předmětné novele zákona o DPH¹⁵⁸, dále též vyjádření Ministerstva financí, Finanční správy a jejich představitelů. Kontrolní hlášení bylo včleněno do zákona o DPH jako jeden ze závazků vyplývajících z Koaliční smlouvy mezi ČSSD, hnutím ANO a KDU-ČSL na volební období 2013 až 2017 ze dne 13. ledna 2014. Argumenty obsažené v důvodové zprávě¹⁵⁹ můžeme shrnout následovně. Kontrolní hlášení bylo zavedeno s cílem omezení rozsahu daňových úniků u DPH, což povede k lepšímu výběru daní a posílení postavení poctivých

¹⁵⁶ UDŽENIJA, Alexandra. *Nevinné“ kontrolní hlášení aneb Konec obchodního tajemství v Česku!* In: *zivnostenskelisty.cz* [online]. 2016 [cit. 2016-02-25]. Dostupné z: <http://www.zivnostenskelisty.cz/clanky/2886-nevinne-kontrolni-hlaseni-aneb-konec-obchodniho-tajemstvi-v-cesku>

¹⁵⁷ PRAŽÁKOVÁ, Jolana. *Evidence tržeb je odvárek. Podnikatelé se chystají na kontrolní hlášení DPH.* In: *penize.cz* [online]. 2015 [cit. 2016-02-25]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/podnikani/304557-evidence-trzeb-je-odvarek-podnikatele-se-chystaji-na-kontrolni-hlaseni-dph>

¹⁵⁸ Důvodová zpráva k zák. č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

¹⁵⁹ Tamtéž

plátců na trhu. Oproti tomu v případě ponechání stávající úpravy zákona o DPH by podle předkladatelů zákona nebyl zaveden účinný a flexibilní nástroj správce daně v boji proti daňovým únikům, sloužící k rychlé reakci proti podvodům v oblasti DPH. Ze všech forem daňových úniků u DPH je kontrolní hlášení cíleno nejvíce na daňové úniky realizované prostřednictvím nadměrných odpočtů DPH, karuselové podvody.

Pokud jde o dopady zavedení kontrolního hlášení na plátce DPH, půjde podle důvodové zprávy především o zvýšení administrativní zátěže a nároků na nové softwarové vybavení. Na základě aktuálních hodnot o počtu plátců DPH se odhaduje, že vyvolané náklady na straně plátců DPH, z důvodu zavedení kontrolního hlášení, se budou pohybovat na úrovni cca 1,37 mld. Kč. Je ale nutné doplnit, že tuto hodnotu lze považovat za maximální, neboť je založena na předpokladu, že všichni plátci budou vypracovávat příslušný výkaz manuálně, což samozřejmě nebudou, protože většina plátců DPH pravděpodobně zapracuje vyplňování kontrolního výkazu do svých účetních programů a celý proces přípravy kontrolního hlášení tak bude zcela automatizován. Z tohoto rovněž vyplývá, že vzniklé náklady budou u většiny plátců DPH spočívat pouze v jednorázové úpravě softwaru a nebudou se v budoucnu již opakovat.

Zavedení kontrolního hlášení nelze vnímat izolovaně, ale je potřeba ho především dávat do souvislosti s chystaným zavedením elektronické evidence tržeb, přičemž kombinace těchto dvou opatření výrazně přispěje k systematickému potlačování daňových úniků. VAT gap se nyní v České republice pohybuje kolem 100 mld. Kč. V návaznosti na povinnost podávat kontrolní hlášení by dodatečný výběr DPH mohl zpočátku činit 5-10 mld. Kč. Následující zvýšený počet odhalených daňových úniků by měl mít odstrašující efekt, vedoucí k dalšímu zvýšení dodatečného výběru DPH a snížení škod státu. Na rozdíl od nákladů není tento přínos jednorázový, nýbrž k vyššímu výběru DPH bude docházet každý rok. Jedná se pouze o odhady a bude záležet na přičinlivosti Finanční správy, aby kontrolní hlášení nebylo jen dalším opatřením bez hmatatelných výsledků, jako již tolik před ním.

Toliko k důvodové zprávě. Stran obavy plátců DPH o bezpečnost shromažďovaných dat zveřejnilo Ministerstvo financí na svých webových stránkách článek, jenž se vyjadřuje

nejen k nim. Jak je uvedeno výše, panují obavy o ochranu dat shromažďovaných správcem daně, kdy by eventuální únik informací mohl být zneužit v konkurenčním boji. Ministerstvo financí deklaruje, že údaje získané Finanční správou za účelem správy daní jsou obecně velmi přísně chráněny řadou bezpečnostních opatření a systém kontrolního hlášení je naopak spojen s ještě vyšší mírou elektronického zabezpečení a automatizací při zpracování dat. Zpracování dat bude probíhat na **speciálním pracovišti v Pardubicích** pod dozorem přibližně 20 analytiků, kteří budou držiteli platného osvědčení fyzické osoby na stupeň utajení důvěrné vydaného NBÚ¹⁶⁰. Vzhledem k přísným pravidlům nebude mít k datům z kontrolních hlášení obdržných Finanční správou přístup ani generální ředitel Finanční správy, ani ministr financí.

Vyhodnotí-li speciální pracoviště v Pardubicích údaje o některých obchodních transakcích jako rizikové, obdrží Finanční správa údaje z kontrolního hlášení konkrétního plátce DPH v takovém rozsahu, aby s nimi mohla pracovat stejným způsobem, jako při současné daňové kontrole. Značnou výhodou kontrolního hlášení má být výrazně vyšší cílenost daňových kontrol a eliminace většiny namátkových daňových kontrol. Mělo by tedy ubýt daňových kontrol u řádných plátců DPH, čímž budou za řádné plnění povinností „odměněni“ menší pozorností Finanční správy. Díky této rychlé identifikaci problému se kontroloři budou moci více soustředit na provádění konkrétních kontrol a postupů k odstranění pochybností tak, aby předešli vyplacení neoprávněně nárokováných nadměrných odpočtů. Jinými slovy, kontroloři budou pracovat s menším množstvím dat, provádět na základě podnětu od centrálního analytického pracoviště jen cílené kontroly a tím efektivně snižovat daňové úniky na DPH¹⁶¹.

Hodnotit výsledky kontrolního hlášení bude možné až s větším časovým odstupem. Potenciálních variant je mnoho, zvýšený výběr DPH o miliardy Kč, snížení počtu plátců DPH apod. Zatím je možno pouze konstatovat úspěšný start podávání kontrolních hlášení.

¹⁶⁰ NBÚ (Národní bezpečnostní úřad) vydává v souladu s ust. § 12 odst. 1 zák. č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, osvědčení fyzické osoby na stupeň utajení důvěrné. Stupeň utajení důvěrné je třetí nejvyšší z celkových 4 a je klasifikován v ust. § 4 písm. c) téhož zákona tak, že „Utajovaná informace se klasifikuje stupněm utajení důvěrné, jestliže její vyzrazení neoprávněně osobě nebo zneužití může způsobit prostou újmu zájmům České republiky“.

¹⁶¹ ŠTĚPANYOVÁ, Gabriela. *Kontrolní hlášení odstraní kontroly naslepo a umožní efektivní snižování daňových úniků*. In: mfc.cz [online]. 2016 [cit. 2016-02-25]. Dostupné z: <http://www.mfc.cz/cs/aktualne/v-mediich/2016/kontrolni-hlaseni-odstrani-kontroly-nasl-23629>

Plátci DPH podali do 25. února 2016 (datum historicky prvního podání) cca 245 tisíc kontrolních hlášení, z nichž 96 % bylo Finanční správou bez výhrad přijato a zaevidováno.¹⁶²

3.2.4. Elektronická evidence tržeb

Tato část bude věnována nástroji, jehož zákonná úprava ještě nevstoupila v účinnost, ale svým rozsahem se řadí k nejvýznamnějším opatřením, která kdy byla v ČR v boji proti daňovým únikům zavedena. Elektronická evidence tržeb (dále jen „EET“) je systém evidence hotovostních tržeb za prodej zboží a služeb. Předmětem evidence zde budou veškeré platby podnikajícím právnickým a fyzickým osobám v **hotovosti, platební kartou, šekem nebo směnkou**, naproti tomu platby převodem hotovosti mezi bankovními účty předmětem evidence nebudou, takže ne každý podnikatel se s EET bude potýkat. Pro správné fungování EET je nutností vlastnictví počítače, tabletu, smart fonu nebo pokladny s možností připojení k internetu. Vyjmenovaná zařízení se vybaví potřebným softwarem a po připojení na internet již budou připravena k užívání při evidenci tržeb. Jedná se o jednodušší a levnější technické řešení z více možných používané např. v Chorvatsku, jež se stalo českým vzorem při zavádění EET. Potřebný software lze nainstalovat i do starších zařízení, naproti tomu v Maďarsku mají systém napojený na fiskální paměti v pokladnách, což znamená vyšší pořizovací náklady a pokladny podléhají certifikaci.¹⁶³ Dle důvodové zprávy je EET v delším časovém horizontu nejlevnější a nejméně zatěžující způsob komunikace, jelikož úvodní zvýšené náklady na zavedení systému jsou následně kompenzovány časovou úsporou při komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem.¹⁶⁴

Každá hotovostní tržba podnikatele bude v okamžiku zaplacení zaevidována prostřednictvím internetového připojení v centrálním datovém úložišti Finanční správy a

¹⁶² PETLACHOVÁ, Petra. *Úspěšný start kontrolního hlášení: 96 % podání je bezchybných*. In: finacnisprava.cz [online]. 2016 [cit. 2016-03-08] Dostupné z: <http://www.finacnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2016/uspesny-start-kontrolniho-hlaseni-7175>

¹⁶³ PRAVEC, Josef. *Chorvatský recept na neplatiče daní*. In: mfcr.cz [online]. 2014 [cit. 2016-03-08] Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/chorvatsky-recept-na-neplatice-dani-17726>

¹⁶⁴ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o evidenci tržeb

jako potvrzení bude vygenerován unikátní kód transakce, který se vytiskne na účtenku vydanou podnikatelem zákazníkovi. Zaevidování dané tržby Finanční správou si poté bude moci zákazník ověřit prostřednictvím webové aplikace Finanční správy, čímž budou do kontroly řádného placení DPH a všeobecně daní zapojeni i občané. Existovat budou i řešení pro případ dočasného výpadku internetového spojení či pro vybrané obory zjednodušená evidence v off-line režimu.¹⁶⁵ Finanční správa předpokládá postupné zapojení podnikatelských subjektů ve 4 fázích. V **1. fázi** (od počátku účinnosti) se povinnost dotkne ubytovacích a stravovacích služeb, ve **2. fázi** (po 3 měsících) se zapojí maloobchod a velkoobchod, ve **3. fázi** (po 15měsících) dopadne EET i na ostatní činnosti vyjma těch ve 4. fázi a nakonec ve **4. fázi** (po 18 měsících) dojde i na řemesla a výrobní činnosti.¹⁶⁶

V souladu se zákonem o registračních pokladnách již mají provozovatelé maloobchodů a podnikatelé v hostinské činnosti povinnost zaznamenávat přijaté a vydané platby ve fiskální paměti pokladen. Dále je dle ust. § 16 odst. 1 zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, stanoveno, že na žádost spotřebitele je prodávající povinen vydat doklad. Obdobně jako u kontrolního hlášení tedy EET v některých oblastech povinnosti podnikatele rozšiřuje z vybraných poplatníků na všechny podnikající poplatníky a stran účtenek existuje povinnost jejich vydávání už v současnosti, ačkoliv tedy na žádost zákazníka a lze je vypsát ručně. Hlavní změnou bude opět kontinuálnost předávání informací a zvýšená operativnost Finanční správy.

Největší efektivitu by EET měla vykazovat tam, kde dochází k velkému počtu transakcí v krátkém čase. Naproti tomu klasičtí řemeslníci budou mít stále možnost se se zákazníkem domluvit na platbě bez účtenky, jelikož zde zpravidla „nepřekážejí“ další nezúčastněné osoby. Silnou stránkou celého systému je kontinuální zaznamenávání transakcí téměř znemožňující manipulaci se zaevidovanými údaji. Systém sice nabízí možnost platbu stornovat, typicky při reklamaci, ale nadměrné vykazování stornovaných plateb je jakousi „červenou vlajkou“ pro Finanční správu. Problematická by mohla být až 5 denní lhůta pro odeslání údajů ve zjednodušeném režimu. Ta otevírá prostor pro případně

¹⁶⁵ FINANČNÍ SPRÁVA. *Základní informace o projektu*. In: financnisprava.cz [online]. 2016 [cit. 2016-03-08] Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet/zakladni-informace-o-projektu>

¹⁶⁶ FINANČNÍ SPRÁVA. *Kdo a kdy?* In: financnisprava.cz [online]. 2016 [cit. 2016-03-09] Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet/zakladni-informace-o-projektu/kdo-a-kdy>

manipulace.

Zajímavější, než jak bude elektronická evidence tržeb fungovat, jsou její potenciální dopady. Povinné subjekty samozřejmě novou povinnost nevítají. Argumenty jsou obdobné jako u kontrolního hlášení, tedy výdaje na pořízení, náklady na provoz, naprostá kontrola Finanční správy nad každodenním provozem apod. Největší efekt bude mít elektronická evidence tržeb proti častému jevu vyskytujícímu se zejména v restauračních zařízeních a to krácení tržeb. Jak tvrdí v Živnostenských listech Václav Soukup: „*Většina provozů hravě překoná měsíční průměrnou tržbu 83 333 Kč, což za rok udělá 1 000 000,- Kč. Denní průměrnou tržbu za více jak 2 750,- udělá skoro každý. Nyní se právě ukáže, že krácení tržeb není v řádu jednotek procent, ale desítek až stovek.*“¹⁶⁷ Zároveň upozorňuje, že pokud někdo platí DPH v řádu tisíců a skokově začne platit desetitisíce, bude to jasný signál pro Finanční správu, jenž vyústí ve zvýšený zájem o konkrétního plátce. Finanční správa jistě ocení zajímavé zpětné porovnání tržeb. Jestliže nyní vykazuje daňový poplatník měsíční tržby v průměru například 60 000 Kč, aby nesplnil podmínky pro povinnou registraci k DPH, a po zavedení EET poskočí tržby na 180 000 Kč, bude opět Finanční správa pátrat, proč se tak stalo. Nevezmou-li takoví podnikatelé na vědomí EET už dnes, čekají je nemalé problémy s finančním úřadem. Vyměřit daň zpětně, pro něj není, jak známo, žádný problém. Vzhledem ke kompletní evidenci všech tržeb, a to i v kombinaci s kontrolním hlášením, bude taktéž daleko obtížnější vykazovat nízké mzdy zaměstnanců a zbytek jim doplácet tzv. bokem.¹⁶⁸

Závěrem považuji za vhodné zmínit fungování EET v Chorvatsku, jež bylo českou inspirací při tvorbě zákona. Chorvatský ministr financí jeho zavedení považuje za krok správným směrem. V zemi došlo k výraznému nárůstu přiznaných příjmů v pohostinství, maloobchodu a dalších oblastech, což bylo i cílem, jelikož v Chorvatsku zaváděli EET primárně k narovnání podnikatelského prostředí. Problémem nakonec nebylo ani odesílání údajů pomocí internetu.¹⁶⁹

¹⁶⁷ KOTALOVÁ, Kateřina. *EET. Ještě větší průšvih, než jsme doufali. Co odhalí evidence tržeb v druhém plánu? O čem se nemluví...?* In: zivnostenskelisty.cz [online]. 2016 [cit. 2016-03-09] Dostupné z: <http://www.zivnostenskelisty.cz/clanky/2579-eet-co-odhali-elektronicka-evidence-trzeb>

¹⁶⁸ Tamtéž.

¹⁶⁹ CT24. *Chorvatský ministr: Evidence tržeb? Nám se povedla.* [online]. 2015 [cit. 2016-03-12]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1537466-chorvatsky-ministr-evidence-trzeb-nam-se-povedla>

3.2.5. Nástroje proti daňovým únikům na spotřebních daních

Samostatnou část tvoří stručný exkurz do opatření přijatých proti daňovým únikům na spotřebních daních. Stejně jako u DPH reaguje zákonodárce na aktuální ilegální praktiky snižující výběr spotřebních daní, avšak oblast spotřebních daní je specifická snazším pochopením jednotlivých institutů širokou veřejností. Frekventovaně užívané kauce nebo kolky jsou pro laika snadněji představitelné a uchopitelné než kupříkladu přenesená daňová povinnost. Právní normy zde často nejsou přijímány pouze za účelem zlepšení výběru daní, ale míří i k ochraně zdraví obyvatel, čehož typickým příkladem je zákon o povinném značení lihu¹⁷⁰, uvedený v život primárně k prevenci opakování „methanolové kauzy“, kdy krácení daně z lihu ve svém důsledku zničilo mnoho lidských životů. Zákon o povinném značení lihu tedy není pouze normou chránící hospodářské zájmy státu, ale zároveň mají jeho ustanovení zamezit prodeji lihovin z pochybných a neověřených zdrojů konečným spotřebitelům.

Příkladem **kaucí** jsou např. ty pro distributory pohonných hmot, uvedené již v kapitole 3.2.2, kauce poskytované osobami povinnými značit líh¹⁷¹ nebo osobami skladujícími surový tabák. Účelem kaucí je obecně zamezení vstupu účelově založených společností na trh, kde mohou působit jako součást karuselového řetězce nebo být jen využity k prodeji vybraného výrobku bez odvedení daně a následně „poslány“ do konkurzu. Jak již bylo v průběhu práce zmíněno několikrát, stanovení výše kaucí je velice citlivou záležitostí, ať už politicky, nebo ekonomicky.

Nelze opomenout **kontrolní pásky** pro lihoviny¹⁷² nebo **tabákové nálepky** pro cigarety¹⁷³, přičemž tabákové nálepky plní zároveň funkci daňového přiznání a hodnota tabákových nálepek odpovídá výši daňové povinnosti příslušného balení tabákového výrobku. Odvod daně před prodejem komodity je považován za účinný nástroj proti daňovým únikům a je zvažováno využití v menší či větší míře i u jiných vybraných

¹⁷⁰ zák. č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu

¹⁷¹ § 18 odst. 1 písm. f) zák. č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu

¹⁷² § 10 odst. 1 tamtéž

¹⁷³ § 103 odst. 8 zákona o spotřebních daních

výrobků.

Dalším významným nástrojem boje proti daňovým únikům na spotřebních daních je **EMCS**, což je elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků sloužící ke kontrole pohybu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mezi členskými státy EU. Zjednodušuje jejich pohyb tím, že umožňuje elektronický přenos průvodních dokladů¹⁷⁴ a tím urychluje práci příslušných orgánů.

¹⁷⁴ CELNÍ SPRÁVA. *Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani v rámci EU*. In: celnisprava.cz [online]. [cit. 2016-03-10] Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Stranky/default.aspx>

Závěr

V úvodu jsem si jako cíl vytyčil poskytnout základní vhled do problematiky daňových úniků v oblasti nepřímých daní a zároveň popsat a zhodnotit některé nástroje využívané v boji proti nim. Dle mého názoru jsem tento cíl splnil. V úvodní kapitole byl nejprve popsán obecně pojem daně, na tento navázalo vymezení obecného pojmu nepřímých daní a poté již byly zpracovány jednotlivé nepřímé daně. Každá nepřímá daň byla definována s ohledem na základní konstrukční prvky a zákonnou úpravu.

Druhá kapitola je věnována teoretickým základům problematiky daňových úniků a způsobům jejich realizace. Nejprve byl za pomoci odborné literatury definován daňový únik jako odborný termín a v návaznosti na to jsou představeny dva základní ekonomické modely demonstrující faktory vzniku daňových úniků. Po teoretickém úvodu jsem přistoupil k deskripci a analýze vybraných druhů daňových úniků. Zde jsou hojně využívány informace poskytované Finanční správou, Celní správou a Ministerstvem financí, v kombinaci s internetovými zdroji. K ilustraci karuselových podvodů jsem využil názorné schéma a citaci z rozsudku SDEU. Právě díky zmiňovaným internetovým zdrojům lze v části věnované daňovým únikům na spotřebních daních najít odkazy na konkrétní kauzy, což vhodně doplňuje popis provedení daňových úniků.

Boj proti daňovým únikům je tématem závěrečné části. První podkapitola je zaměřena na postupy při správě daní a to jak deskriptivní metodou, tak metodou analytickou, kterou využívám především při rozboru judikatury. V podkapitolách věnujících se daňové kontrole a postupu k odstranění pochybností jsem na použité judikatuře demonstroval aplikaci zásady proporcionality v daňové praxi. Pro přehlednost a s ohledem na systém jsem předchozí oddělil od ostatních nástrojů boje proti daňovým únikům. Tato podkapitola se zabývá nejaktuálnějším tématem z celé práce, a jak uvádím níže, považuji ji za nejpřínosnější.

Kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb mají dle mého názoru potenciál narovnat podnikatelské prostředí a snížit objem šedé ekonomiky, závisí ovšem na práci Finanční správy při analýze získaných údajů a rychlosti reakce. U elektronické evidence

tržeb je důležité, aby používaný software byl odolný proti úpravám ze strany podnikatelů, jelikož při zjednodušeném režimu evidenční povinnosti mají až 5 dní času na promazání transakcí. Zde bych uvážil zkrácení lhůty, jelikož pokrytí ČR internetem je více než dobré. Otázkou je, zdali bude jedno pracoviště schopné rychle a efektivně analyzovat kontrolní hlášení a šetřit tak státu peníze na neoprávněných odpočtech DPH. Bohužel se dle získaných informací neosvědčily kauce pro distributory pohonných hmot a Finanční správa zvažuje zvýšení zajištění daně. Chápu motivy Finanční správy, nicméně další zátěž uvalená na distributory, by mohla překročit hranici, za niž lze již hovořit o rdousícím efektu pro podnikatele.

Přínos mé diplomové práce spatřuji především v tom, že jsem oproti svým předchůdcům mohl pracovat s finální zákonnou úpravou kontrolního hlášení a návrhem zákona o evidenci tržeb předloženým Parlamentu ČR. Zároveň jsem mohl reflektovat dopady nálezu Ústavního soudu ve věci kaucí pro distributory pohonných hmot. U daňových úniků a nástrojů boje proti nim jsem také kladl důraz na ilustraci popsaného příklady z praxe. Naproti tomu jsem očekával větší množství odborných zdrojů zaměřených na problematiku karuselových podvodů.

V souladu s poznatky získanými při psaní této práce jsem nabyl přesvědčení, že na poli boje proti daňovým únikům v oblasti nepřímých daní lze očekávat další vývoj, ať už se jedná o trh s pohonnými hmotami nebo boj s karuselovými podvody. Podvodníci stále hledají nové cesty a i na první pohled sebelepší opatření může být obejito. Neustále musí být brán zřetel na princip proporcionality, aby nebyla přidušena ekonomická aktivita podnikatelů.

Seznam zkratk

č.	číslo
čl.	článek
ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
ES	Evropská společenství
ECMS	Excise Movement and Control System
EU	Evropská unie
NSS	Nejvyšší správní soud
odst.	odstavec
písm.	písmeno
Sb.	Sbírka zákonů
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
ÚS	Ústavní soud

Seznam obrázků

Obrázek 1: Lafferova křivka.....	21
Obrázek 2: Karuselový podvod.....	25

Zdroje

Odborná literatura

1. BAKEŠ, Milan. Finanční právo. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. právnické učebnice. ISBN 978-80- 7400-440- 7.
2. KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80- 7357-574- 8.
3. PAVLÍČEK, Václav. Ústavní právo a státověda, II. díl. 1. úplné vyd. Praha: Leges, 2011, 1120 s. ISBN 978-80- 87212-90- 5.
4. ŠIROKÝ, Jan. Základy daňové teorie s praktickými příklady. Vydání první. Praha: Kluwer, 2015, 126 stran. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80- 7478-785- 0.
5. DRÁBOVÁ, Milena. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 6., aktualizované Praha: Wolters Kluwer, 2015, xxii, 969 stran. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80- 7478-740-9.
6. VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2014. 12. aktualiz. vyd. Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-80- 87480-23- 6.
7. KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 358 s. Monografie (Aleš Čeněk). ISBN 978-80- 7380-442- 8.
8. HÁLEK, Vítězslav. Karuselové obchody. 1. vydání. Hradec Králové: Univerzita Králové, 2015. Praktická edice, Svazek 5. ISBN 978-80- 260-8316- 0.
9. MATYÁŠOVÁ, Lenka. Daňový řád: s komentářem a judikaturou. 2. Aktualizované doplněné vydání podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015, 1024 stran. Komentátor. ISBN 978-80- 7502-081- 9.
10. HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke 1.1.2015. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, viii, 206 s. Meritum. ISBN 978-80- 7478-695- 2.
11. Daňový řád: komentář. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011, xii, 602 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80- 7400-390- 5. s. 169
12. BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012. ISBN 978-80-8057-971-5
13. JELÍNEK, Jiří. Trestní zákoník a trestní řád: s poznámkami a judikaturou : zákon o soudnictví ve věcech mládeže, zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a

řízení proti nim, advokátní tarif. 4. aktualiz. vyd. podle stavu k 1.10.2013. Praha: Leges, 2013. Glosátor. ISBN 978-80-87576-69-4

Právní předpisy

1. Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
2. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
3. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
4. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
5. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
6. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů
7. Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách
8. Zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu
9. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
10. Zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a o změně některých zákonů
11. Zákon č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele
12. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
13. Zákon č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací
14. Zákon č. 157/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně, některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů
15. Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů
16. Zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
17. Zákon č. 234/2013, kterým se mění zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů
18. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty

19. Směrnice Rady 2008/11/ES ze dne 16. prosince 2008, o obecné úpravě spotřebních daní
20. Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny
21. Smlouva o fungování Evropské unie
22. Zákon č. 609/2007 Z. z., o spotřebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu
23. Zákon č. 333/2011 Z. z., o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva

Časopisecká literatura

1. HOLUBOVÁ, Olga. Kolotočové podvody (Carousel Frauds). *Daně a právo v praxi*, 2006, č. 8. ISSN 1211-7293
2. SEJKORA, Tomáš. Karuselové podvody na DPH. *Acta iuridica Olomucensia*, 2014, roč. 9, supplementum 1, s. 157 - 166. ISSN: 1801-0288.

Soudní rozhodnutí

1. Nález ÚS sp. zn. IV.ÚS 343/04 ze dne 14. 3. 2005
2. Nález ÚS sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008
3. Nález ÚS sp. zn. Pl.ÚS-st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011
4. Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 110/2007-102 ze dne 8. 7. 2008
5. Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 83/2012-46 ze dne 12. 2. 2015
6. Rozsudek SDEU ve věci Enel Maritsa Iztok, C-107/10 ze dne 12. 5. 2011
7. Rozsudek SDEU ve věci Alicja Sosnowska, C-25/07 ze dne 10. 7. 2008
8. Rozsudek SDEU ve věci spojené věci Garage Molenheide a další, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 ze dne 18. 12. 1997
9. Rozsudek SDEU ve věci spojené věci Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 ze dne 12. 1. 2006
10. Rozsudek SDEU ve věci Mecsek-Gabona, C-273/11 ze dne 6. 9. 2012
11. Rozsudek SDEU ve věci Teleos, C-409/04 ze dne 27. 9. 2007

12. Rozsudek ve věci Kovožber, C-120/15 ze dne 21. 10. 2015

Jiné práce

1. CHYLEK, Lukáš. Daňové podvody na DPH mezi zeměmi EU. Brno, 2015. Bakalářská práce. Masarykova univerzita. Ekonomicko – správní fakulta. Katedra financí. Vedoucí práce prof. JUDr. Vladimír Týč, CSc.
2. 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.
3. HALBRŠTÁT, David. *Boj proti únikům v oblasti nepřímých daní*. Praha, 2014. Diplomová práce. Univerzita Karlova v Praze. Právnická fakulta. Katedra finančního práva a finanční vědy. Vedoucí práce doc. JUDr. Radim Boháč Ph.D.
4. HOBZIK, Adam. *Daňové úniky v ČR*. Brno, 2010/2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. Katedra finančního práva a národního hospodářství. Vedoucí práce Ing. Eva Tomášková, Ph.D.

Internetové zdroje

1. ČT 24. *Jak se tvoří cena cigaret? Tři čtvrtiny spolknou daně*. In: ceskatelevize.cz [online]. 2015 [cit. 2016-03-01]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1508938-jak-se-tvori-cena-cigaret-tri-ctvrtiny-spolknou-dane>
2. MINISTERSTVO FINANCÍ. *Informace o činnosti Celní správy České republiky za rok 2014*. In: mfc.cz [online]. 2015 [cit. 2016-03-05]. Dostupné z: <http://www.mfc.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>
3. VLKOVÁ, Jitka. *Podvodníci s palivy šidí stát o miliardy, pravidla se zpřísní*. In: idnes.cz [online]. 2015 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/statu-utikaji-spotrebni-dane-z-nafty-chysta-prisnejsi-pravidla-ps9-/ekonomika.aspx?c=A140512_211134_ekonomika_vez
4. TEMŇÁKOVÁ, Lada. *Nelegální pálenice na Blanensku*. In: celnisprava.cz [online]. 2016 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/celni-urad-pro-jihomoravsky-kraj/tiskove-zpravy/2016/Stranky/Neleg%C3%A1ln%C3%AD-p%C3%A1lenice-na-Blanensku.aspx>

5. ČT24. *Uplácení celníků a denaturace, ke které nikdy nedošlo – exkluzivní výpověď členů lihové mafie.* In: ceskatelevize.cz [online]. 2016 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1662589-uplacení-celníku-a-denaturace-ke-ktěre-nikdy-nedošlo-exkluzivní-vypověd-clenu-lihove>
6. ŽUROVEC, Michal. *Režim reverse charge se bude nově vztahovat také na dodání plynu a elektřiny.* In: mfcr.cz [online]. 2016 [cit. 2016-03-04]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/rezim-reverse-charge-se-bude-nove-vztaho-23662>
7. ZUZA, Michal, e-office Czech Republic s.r.o. *Analýza činnosti finančních úřadů 2014.* In: corporate.cz [online]. 2014 [cit. 2016-01-07] Dostupné z: http://www.corporate.cz/wp-content/uploads/2014/12/Finan%C4%8Dn%C3%AD-%C3%BA%C5%99ady-anal%C3%BDza-2014_tisk.pdf
8. VLÁDA ČR. *Prezentace k tiskové konferenci Vlády ČR ze dne 2.2.2016.* In: vlada.cz [online]. 2016 [cit. 2016-02-10]. Dostupné z: <http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/aktualne/KOBRA---unor-2016.pdf>
9. INDRÁČEK, Ivan. *Snížení kauce pro menší distributory není dostatečné.* In: scs-unp.cz [online]. 2015 [cit. 2016-02-20] Dostupné z: http://scs-unp.cz/?attachment_id=914
10. FINANČNÍ SPRÁVA. *Základní informace.* In: financnisprava.cz [online]. 2016 [cit. 2016-02-25] Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/zakladni-informace>
11. UDŽENIJA, Alexandra. *Nevinné“ kontrolní hlášení aneb Konec obchodního tajemství v Česku!* In: zivnostenskelisty.cz [online]. 2016 [cit. 2016-02-25]. Dostupné z: <http://www.zivnostenskelisty.cz/clanky/2886-nevinne-kontrolni-hlaseni-aneb-konec-obchodniho-tajemstvi-v-cesku>
12. PRAŽÁKOVÁ, Jolana. *Evidence tržeb je odvárek. Podnikatelé se chystají na kontrolní hlášení DPH.* In: penize.cz [online]. 2015 [cit. 2016-02-25]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/podnikani/304557-evidence-trzeb-je-odvarek-podnikatele-se-chystaji-na-kontrolni-hlaseni-dph>
13. ŠTĚPANYOVÁ, Gabriela. *Kontrolní hlášení odstraní kontrolu naslepo a umožní efektivní snižování daňových úniků.* In: mfcr.cz [online]. 2016 [cit. 2016-02-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2016/kontrolni-hlaseni-odstrani-kontroly-nasl-23629>

14. PETLACHOVÁ, Petra. *Úspěšný start kontrolního hlášení: 96 % podání je bezchybných*. In: financnisprava.cz [online]. 2016 [cit. 2016-03-08] Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2016/uspesny-start-kontrolniho-hlaseni-7175>
15. PRAVEC, Josef. *Chorvatský recept na neplatiče daní*. In: mfcz.cz [online]. 2014 [cit. 2016-03-08] Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/chorvatsky-recept-na-neplatice-dani-17726>
16. FINANČNÍ SPRÁVA. *Základní informace o projektu*. In: financnisprava.cz [online]. 2016 [cit. 2016-03-08] Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet/zakladni-informace-o-projektu>
17. FINANČNÍ SPRÁVA. *Kdo a kdy?* In: financnisprava.cz [online]. 2016 [cit. 2016-03-09] Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet/zakladni-informace-o-projektu/kdo-a-kdy>
18. KOTALOVÁ, Kateřina. *EET. Ještě větší průšvih, než jsme doufali. Co odhalí evidence tržeb v druhém plánu? O čem se nemluví....?* In: zivnostenskelisty.cz [online]. 2016 [cit. 2016-03-09] Dostupné z: <http://www.zivnostenskelisty.cz/clanky/2579-eet-co-odhali-elektronicka-evidence-trzeb>
19. CELNÍ SPRÁVA. *Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani v rámci EU*. In: celnisprava.cz [online]. [cit. 2016-03-10] Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Stranky/default.aspx>
20. KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. In: mfcz.cz [online]. 2013 [cit. 2016-01-02]. Dostupné z: http://www.mfcz.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf
21. VYLEŤAL, Martin. *Vládám dochází trpělivost s Googlem i Amazonem. Kde jsou vaše daně, ptají se*. In: lupa.cz [online]. 2012 [cit. 2016-01-02]. Dostupné z: <http://www.lupa.cz/clanky/vladam-dochazi-trpelivost-s-googlem-i-amazonem-kde-jsou-vase-dane-ptaji-se/?forceSwitch>
22. LICHNOVSKÝ, Ondřej. *„Agresivní“ registrace k DPH je neudržitelná*. In: penize.cz [online]. 2015 [cit. 2016-03-02]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/dph/309092-agresivni-registrace-k-dph-je-neudrzitelna>

23. ŽUROVEC, Michal. *Ministerstvo financí v boji proti daňovým únikům nepoleví*. In: mfcz.cz [online]. 2015 [cit. 2016-07-02]. Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/mf-v-boji-proti-danovym-unikum-nepolevi-22871>
24. FINANČNÍ SPRÁVA. *Karusel (karuselový podvod)*. In: financnisprava.cz [online]. 2016 [cit. 2016-01-31] Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>
25. MACALÍKOVÁ, Jana. „*Kolotoč*“ se dotočil.... In: policie.cz [online]. 2013 [cit. 2016-01-06]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/kolotoc-se-dotocil.aspx>
26. PETLACHOVÁ, Petra. *Specializovaný finanční úřad odhalil a doměřil podvody na DPH za téměř 4,5 mld. korun*. In: financnisprava.cz [online]. 2015 [cit. 2016-02-11]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/promedia/tiskove-zpravy/2015/sfu-odhalil-a-domeril-podvody-na-dph-6415>
27. MIROSLAV, Petr. *Rozhovor s Generálním ředitelem Finanční správy Martinem Janečkem*. In: mfcz.cz [online]. 2014 [cit. 2016-02-12]. Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/rozhovor-s-generalnim-reditelem-financni-19859>
28. SATO, Alexej: *Karuselové podvody s cukrem*. In: cukr-listy.cz [online]. 2014 [cit. 2016-02-12]. Dostupné z: <http://www.cukr-listy.cz/online/2014/abs206-208.html>
29. KREMSKÝ, Peter: *Cez hranice jazdia do Maďarska prázdne kamióny, aby kryli podvody s DPH*. In: sme.sk [online]. 2014 [cit. 2016-02-12]. Dostupné z: <http://ekonomika.sme.sk/c/7075223/cez-hranice-jazdia-do-madarska-prazdne-kamiony-aby-kryli-podvody-s-dph.html>
30. KAŇKOVÁ, Martina. *Celníci při akci CITRON rozbili síť pašeráků cigaret a odhalili milionové daňové úniky*. In: celnisprava.cz [online]. 2015 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/2015/Stranky/Celnici-pri-akci-CITRON-rozbili-sit-paseraku-cigaret-a-odhalili-milionove-danove-uniky.aspx>
31. ZEMAN, Marek. *První místopředseda vlády a ministr financí Andrej Babiš a ministr vnitra Milan Chovanec dnes podepsali dohodu o spolupráci, výměně informací a koordinaci při boji proti daňovým únikům a daňové kriminalitě*. In: mfcz.cz [online]. 2014 [cit. 2016-02-10]. Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministr-financi-a-ministr-vnitra-podepsa-17584>

32. PETLACHOVÁ, Petra. *Daňová „Kobra“ startuje*. In: financnisprava.cz [online]. 2014 [cit. 2016-02-10]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/danova-kobra-startuje-5053>
33. VLÁDA ČR. *Prezentace k tiskové konferenci Vlády ČR ze dne 2.2.2016*. In: vlada.cz [online]. 2016 [cit. 2016-02-10]. Dostupné z: <http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/aktualne/KOBRA---unor-2016.pdf>
34. VLÁDA ČR. *Daňová Kobra zachránila doposud státnímu rozpočtu ČR 4,1 miliardy korun*. In: vlada.cz [online]. 2016 [cit. 2016-02-10]. Dostupné z: <http://www.vlada.cz/cz/media-centrum/aktualne/danova-kobra-zachranila-doposud-statnimu-rozpocetu-cr-4-1-miliardy-korun-139841/>
35. NOVÁKOVÁ, Lucie. *Ministr vnitra vyslal kvůli „Kobře“ zástupce ÚOKFK na Slovensko*. In: mfcz.cz [online]. 2014 [cit. 2016-02-11]. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/clanek/ministr-vnitra-vyslal-kvuli-kobre-zastupce-uokfk-na-slovensko.aspx>
36. CT24. *Chorvatský ministr: Evidence tržeb? Nám se povedla*. [online]. 2015 [cit. 2016-03-12]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1537466-chorvatsky-ministr-evidence-trzeb-nam-se-povedla>
37. THE ECONOMIST. *VAT fraud in the European Union: A tax net full of holes*. In: economist.com [online]. 2006 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: <http://www.economist.com/node/6923936>
38. INTERNATIONAL VAT ASSOCIATION. *Combating VAT fraud in the EU – the way forward : Report presented to the European Commission*. In: <http://practicenet.ie> [online]. 2007 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: http://practicenet.ie/practicenet/publications/pdf-file/iva_paper_final_001.pdf
39. HOUSE OF LORDS. *20th Report of Session 2006-07 Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU*. In: parliament.uk [online] 2007. [cit. 2016-03-15] Dostupné z: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldecom/101/101.pdf>

Ostatní zdroje

1. Příloha C Návrhu státního závěrečného účtu České republiky za rok 2014
2. Legislativní pravidla vlády schválená usnesením vlády ze dne 19. března 1998 č. 188, ve znění pozdějších předpisů

3. Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/17: Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu
4. Důvodová zpráva k zák. č. 157/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů
5. Důvodová zpráva k zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád
6. Důvodová zpráva k zák. č. 234/2013, kterým se mění zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů
7. Důvodová zpráva k zák. č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
8. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o evidenci tržeb

Shrnutí v českém jazyce

Název práce:

Daňové úniky v oblasti nepřímých daní

Abstrakt:

Tato diplomová práce se zabývá problematikou daňovým únikům v oblasti nepřímých daní a analyzuje nástroje boje proti nim. Účelem vypracování této práce je poskytnout základní vhled do problematiky daňových úniků v oblasti nepřímých daní a zároveň popsat a zhodnotit některé nejnovější nástroje využívané v boji proti nim. Nemůže být mou ambicí předmětnou problematiku rozebírat dopodrobna, to není ani samo o sobě v předepsaném rozsahu diplomové práce možné.

Práce je rozdělena do tří částí. V úvodní části diplomové práce je vymezen obecně pojem daně a v návaznosti na tento popsán systém nepřímých daní v ČR. Přitom jsou stručně definovány jednotlivé nepřímé daně v ČR s ohledem na jejich základní konstrukční prvky a zákonnou úpravu. Součástí kapitoly jsou i informace o výnosech jednotlivých nepřímých daní pro státní rozpočet, čímž je demonstrován význam nepřímých daní.

Druhá část pojednává o teoretických základech problematiky daňových úniků a způsobech jejich realizace. Nejprve je definován daňový únik jako odborný termín a vymezen rozdíl oproti daňové optimalizaci. K doplnění teoretického základu jsou doplněny psychologická hranice zdanění a ekonomická hranice zdanění, jako ekonomické modely popisující faktory ovlivňující vznik daňových úniků. Dále je zacíleno na způsoby realizace daňových úniků. Pro přehlednost jsou daňové úniky rozděleny podle daně, která je jejich prostřednictvím krácena. Největší prostor je logicky věnován karuselovým podvodům, které vyčnívají mezi ostatními daňovými úniky jak vyšší škod pro státní rozpočet, tak specifickým způsobem provedení.

Tématem závěrečné části práce je boj proti daňovým únikům. Dále se tato část člení na dvě podkapitoly. První podkapitola pojednává o nástrojích v boji proti daňovým únikům

upraveným v daňovém řádu, přičemž důraz je kladen na daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností. K analýze těchto dvou institutů je použity judikatury NSS. V druhé podkapitole závěrečné části práce jsou analyzovány vybrané nástroje boje proti daňovým únikům upravené jinde než v daňovém řádu, jmenovitě tzv. Daňová Kobra, kauce pro distributory pohonných hmot, kontrolní hlášení a elektronické evidence tržeb. Základním kritériem pro výběr nástrojů byl zejména jejich inovativní charakter.

Práce je zakončena závěrečným shrnutím. V němž jsou pozitivně hodnoceny instituty kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb pro potenciál snížit objem šedé ekonomiky a narovnat podnikatelské prostředí. Těchto cílů lze dosáhnout pouze prostřednictvím efektivní práce Finanční správy. Naproti tomu zavedení kaucí pro distributory pohonných hmot demonstruje, že ne každé opatření je tak účinné jak se z počátku jeví.

Klíčová slova:

daňové úniky, daň z přidané hodnoty, spotřební daně, karuselový podvod, kontrolní hlášení, elektronická evidence tržeb

Resume in English

Name of the thesis:

Indirect Taxes Evasion

Abstract:

This thesis deals with an issue of indirect taxes evasion and analyzes how to fight them. The aim of this piece of work is to provide basic insight into the issue of indirect tax evasion and also to describe and evaluate some of the latest tools used in the fight against them. I have no intention to analyze the topic in detail as the possibility to do so is limited by the extent of the diploma thesis.

The thesis itself is divided into three parts. In the introductory part, a term tax is defined and a system of indirect taxes is briefly described. Moreover, specific indirect taxes in the Czech Republic are defined with the respect to their legal construction and regulation. To demonstrate the importance of indirect taxes, the first chapter of the thesis covers also information about the revenue of each indirect tax for the state budget.

The second chapter deals with theoretical background of the taxes evasion issue and ways of their realisation. Firstly, the term tax evasion is defined as a technical term and then it is compared to tax optimisation as described. To make the theoretical picture complete, psychological and economical aspects of the issue are mentioned as models describing factors influencing origin of tax evasions. Another part of the thesis is focused on ways of realisation of tax evasions. To make it clear, tax evasions are divided according to a tax type that is evaded. The most discussed part will be the missing trader fraud, because of its economical significance on the state budget and specific ways of its realisation, which are the most important compared to the others.

The final part of the thesis is focused on ways how to fight against tax evasions and is divided into two main subparts. The first one deals with instruments of the fight against tax evasion prepared in Tax Code, with an emphasis on tax control and procedure to

remove any doubts. To analyze these two institutes, decisions of the Czech Supreme Administrative Court of the Czech Republic were used. The second subpart of the final part of the thesis deals with specific instrument of the fight against the tax evasions regulated by different laws except Tax Code, so called Tax Cobra, surety for distributors of fuel, VAT control statement and electronic records of sales. The reason for choosing these instruments is their innovative approach.

The conclusion of the thesis summarizes the topic. In the summary, I positively evaluate inspection reports and electronic records of sales due to their potential to reduce the volume of shadow economy and improve the business environment. These goals can only be achieved through effective financial management work. On the contrary, the introduction of a deposit for fuel distributors demonstrates that not every measure is as effective as it seemed to be at the beginning.

Keywords:

tax evasion, value added tax, excise tax, missing trader fraud, VAT control statement, electronic records of sales