

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Daňové podvody v oblasti DPH

Tax fraud in the field of VAT

Bc. Tereza Nováková

Plzeň 2020

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2019/2020

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Tereza NOVÁKOVÁ**
Osobní číslo: **K18N0047P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Téma práce: **Daňové podvody v oblasti DPH**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Zásady pro vypracování

1. Provedte literární rešerši v oblasti daňových podvodů u DPH.
2. Analyzujte problematiku daňových podvodů u DPH včetně nástrojů omezujících daňové podvody u DPH s využitím daňové judikatury ČR.
3. Vyhodnoťte výsledky provedené analýzy.
4. Shrňte řešenou problematiku a stanovte případná doporučení.

Rozsah diplomové práce: **60 – 80**
Rozsah grafických prací: **neuveden**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- Galočík, S., & Paikert, O. (2019). *DPH 2019*. Praha: Grada Publishing a.s.
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer.
- Sejkora, T. (2017). *Finančně právní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o.
- Strémy, T., & Hangáčová, N. (2017). *VAT Frauds (CarouselFrauds)*. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o.
- Široký, J. (2018). *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marie Černá, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **22. října 2019**
Termín odevzdání diplomové práce: **22. dubna 2020**



Doc. Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
děkanka



Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.
vedoucí katedry

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Daňové podvody v oblasti DPH“

vypracoval/a samostatně pod odborným dohledem vedoucí/vedoucího diplomové práce
za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne

.....

podpis autora/autorky

Poděkování

Na tomto místě bych v první řadě chtěla velmi poděkovat paní Ing. Marii Černé, Ph.D. za její ochotu, cenné rady, odborné vedení a poskytování různých námětů a nápadů během zpracování diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat panu Ing. Tomáši Vlkovi ze společnosti PricewaterhouseCoopers Česká republika s.r.o. za praktické poznatky a užitečné připomínky.

Obsah

| | |
|---|-----------|
| Úvod | 11 |
| 1 Cíl a metodika práce..... | 12 |
| 2 Definice pojmů | 15 |
| 2.1 Daň z přidané hodnoty | 15 |
| 2.1.1 Pozitiva DPH | 16 |
| 2.1.2 Negativa DPH | 17 |
| 2.2 Předmět DPH | 17 |
| 2.3 Plnění..... | 18 |
| 2.4 Správce daně | 18 |
| 2.5 Sazba DPH v ČR..... | 19 |
| 2.6 Plátce DPH | 20 |
| 3 Daňové úniky v oblasti DPH..... | 21 |
| 3.1 Zákonné daňové úniky | 22 |
| 3.2 Nezákonné daňové úniky | 22 |
| 3.3 Důvody vzniku daňových úniků | 23 |
| 3.4 Nejčastější typy podvodů na DPH | 24 |
| 4 Stav a systém DPH v ČR a v EU..... | 27 |
| 4.1 Současný stav | 27 |
| 4.2 Plánované změny | 30 |
| 5 Právní úprava DPH | 31 |
| 5.1 Právní úprava DPH v ČR | 31 |
| 5.2 Právní úprava DPH v EU | 32 |
| 6 Boj s daňovými podvody | 34 |
| 6.1 Nástroje | 34 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 6.1.1 | Elektronická evidence tržeb | 35 |
| 6.1.2 | Kontrolní hlášení | 36 |
| 6.1.3 | Reverse charge | 37 |
| 6.1.4 | Daňová Kobra | 39 |
| 6.1.5 | Pomoc Praze | 39 |
| 6.1.6 | Ručení příjemce zdanitelného plnění | 40 |
| 6.1.7 | Analýza transakčních sítí | 40 |
| 6.1.8 | Nespolehlivý plátce | 40 |
| 6.2 | Daňové podvody v trestněprávní rovině..... | 41 |
| 6.2.1 | Trestnost daňových úniků podle Trestního zákoníku | 41 |
| 6.2.2 | Účinná lítost | 42 |
| 6.2.3 | Trestní odpovědnost právnických osob..... | 42 |
| 6.3 | Boj s daňovými podvody v rámci EU | 43 |
| 6.4 | Boj proti daňovým podvodům ze strany jednotlivých podnikatelů..... | 45 |
| 7 | Známé případy | 46 |
| 7.1 | Mosty..... | 46 |
| 7.2 | River | 46 |
| 7.3 | Další případy..... | 47 |
| 8 | Shrnutí..... | 49 |
| 8.1 | Rizikové faktory | 51 |
| 8.2 | Obezřetnost podnikatelů | 53 |
| 9 | Analýza možností, návrhy řešení | 55 |
| 9.1 | Účtenková loterie..... | 55 |
| 9.1.1 | Analýza a porovnání všech aspektů | 57 |
| 9.1.2 | Vyhodnocení, závěrečná doporučení a návrhy | 58 |
| 9.2 | Proces zavádění nových opatření | 59 |

| | | |
|-------|--|------------|
| 9.2.1 | Analýza a porovnání všech aspektů..... | 61 |
| 9.2.2 | Vyhodnocení, závěrečná doporučení a návrhy | 63 |
| 9.3 | Praha – daňový ráj v ČR | 63 |
| 9.3.1 | Shrnutí..... | 66 |
| 9.3.2 | Vyhodnocení, závěrečná doporučení a návrhy | 67 |
| 9.4 | Bílý kůň..... | 68 |
| 9.4.1 | Shrnutí a závěrečná doporučení | 71 |
| 9.5 | Veřejný rejstřík..... | 72 |
| 9.5.1 | Shrnutí, závěrečná doporučení a návrhy..... | 75 |
| 9.6 | Registr nespolehlivých plátců | 76 |
| 9.6.1 | Shrnutí, závěrečná doporučení a návrhy..... | 79 |
| 9.7 | Registr spolehlivého obchodního partnera..... | 80 |
| 9.7.1 | Shrnutí srovnání nespolehlivý x spolehlivý..... | 82 |
| 9.7.2 | Možnost dalšího rozšíření..... | 85 |
| 9.8 | Jednotná Finanční policie..... | 85 |
| 9.8.1 | Shrnutí, závěrečná doporučení a návrhy..... | 88 |
| | Závěr | 90 |
| | Seznam použitých zdrojů | 93 |
| | Seznam tabulek | 101 |
| | Seznam obrázků..... | 102 |
| | Seznam použitých zkratk | 103 |
| | Seznam příloh..... | 105 |

Úvod

Boj s podvody na dani z přidané hodnoty je velmi diskutované téma již několik desítek let. Zabývají se jím média, veřejnost i odborné publikace. Stále častěji jsou na toto téma zpracovávány různé monografické knihy, články apod. Daňové podvody jsou velice nebezpečným jevem, který negativně ovlivňuje ekonomiku státu a potažmo i klidný a kvalitní život jeho občanů. Každý daňový podvod má potenciál spustit řadu nežádoucích vzájemně souvisejících událostí. Vzhledem k tomu, že odvody daní jsou zásadním příjmem do státního rozpočtu, je státní rozpočet první v řadě, kdo pocítí škodu způsobenou spácháním daňového podvodu. Tato škoda prioritně představuje snížení příjmu státního rozpočtu. Pro stát to znamená méně prostředků na různé veřejné statky sloužící občanům. Tím může dojít ke snížení úrovně a komfortu běžného života v daném státě. Zároveň státu chybí prostředky potřebné pro chod státní správy. Proto je stát nucen řešit navýšení příjmů do státního rozpočtu a činit nepopulární kroky, jako je zvyšování daňových povinností. Tímto opatřením jsou plátcí podrobena vyššímu daňovému zatížení.

Současné daňové podvody umožňují jejich pachatelům disponovat se zbožím, které díky tomu, že nebylo podrobena povinnému zdanění, může být obchodováno za nepoměrně nižší ceny. Tato skutečnost vytváří nezdravou konkurenceschopnost, a tím zasahuje negativně do přirozeného tržního prostředí.

Na podnikatele tak působí hned dva rizikové faktory. Jedním je vysoké daňové zatížení a druhým je nerovné konkurenční prostředí. Tyto důvody se pak mohou podnikatele vést k nelegálnímu jednání a napomáhají vzniku nových daňových podvodů.

Podvody na daních tedy mohou mít dalekosáhlé následky, proto je nutné proti nim bojovat. V průběhu let již byla zavedena řada opatření a nástrojů ve snaze zabránit páčání těchto podvodů. Jejich aktéři však vždy na nově zavedený nástroj nebo opatření pružně reagují a své nepoctivé praktiky rychle přizpůsobují a zdokonalují. Daňové podvody se tedy stále nedaří úplně vymýtit. Pachatelé soustavně nacházejí v legislativě nové mezery, které využívají. Neustále zde tedy existuje prostor pro další zlepšení, zdokonalení a zesílení boje s daňovými podvody.

1 Cíl a metodika práce

Cílem diplomové práce je zhodnotit účinnost nástrojů používaných k zamezení daňových podvodů u DPH v praxi České republiky a dále zpracovat a předložit k diskusi návrhy na rozšíření a vylepšení stávajících nástrojů či opatření v boji proti podvodům v oblasti DPH, případně zavedení nástrojů nových včetně vysvětlení jejich důvodnosti a účelnosti.

V práci je provedena literární rešerše v oblasti podvodů na DPH, analyzovány vybrané daňové podvody včetně nástrojů, které je omezují, s využitím daňové judikatury ČR a následně vyhodnocena analýza a shrnuty její výsledky, vedoucí k sumarizaci získaných poznatků, doporučení a návrhů nových možností včetně náležité argumentace.

Zpracování diplomové práce je založeno na využití teoretických metod, jako je literární rešerše, indukce, dedukce, analýza, syntéza, analogie, srovnání, interpretace dat, jejich komparace a deskripce. Kvalitativním výzkumem a rešerší dostupných publikací, materiálů, obecně známých skutečností i vlastních vědomostí a zkušeností a na základě posouzení a rozboru všech aspektů je v diplomové práci dosaženo získání konkrétních doporučení a návrhů, které mají potenciál boj proti podvodům na DPH zesílit a učinit efektivnějším.

Diplomová práce je rozdělena do devíti kapitol.

Pro uvedení do problematiky je potřeba nejprve věnovat pozornost základním pojmům, které jsou za pomoci rešerše odborné literatury vysvětleny v druhé kapitole diplomové práce. Je zde v první řadě definována daň z přidané hodnoty, její pozitivní a negativní stránky a její předmět. Další základní pojmy, které jsou v této kapitole stručně popsány, jsou plnění, správce daně, sazba DPH v ČR a plátce DPH. Jedná se o pojmy, které jsou pro orientaci v dané oblasti důležité a zásadní.

Ve třetí kapitole je pak podrobně rozebrán a vysvětlen pojem daňové úniky v oblasti DPH a rovněž provedením rešerše dostupných odborných materiálů je tento pojem vyložen. Je popsána jeho podstata a princip s odlišením jeho zákonného a nezákonného pojetí. Dále jsou v této kapitole ozřejměny důvody vzniku daňových úniků a zmíněny nejčastěji se vyskytující typy podvodů na DPH.

Čtvrtá kapitola je věnována popisu současného stavu a systému DPH v České republice a v Evropské unii. Je zde rozepsáno, jakým způsobem funguje systém DPH, a to z pohledu národního i nadnárodního. Zároveň je v této kapitole vyzdvihnuta důležitost vzájemné spolupráce v rámci Společenství a plánované změny.

Pátá kapitola je zaměřena na právní úpravu DPH, přičemž je zde odděleně popsána legislativa v České republice a v Evropské unii. V dané kapitole jsou vyjmenovány primární prameny a normativní pravidla, ze kterých vychází, kterými je upravován, a kterými se řídí systém DPH.

Šestá kapitola se v první radě zabývá podstatou boje s daňovými podvody, který spočívá především v zavádění a realizaci konkrétních nástrojů. V této kapitole je analyzována jejich účinnost a efektivnost. Jsou zde charakterizovány a osvětleny nejznámější nástroje, které jsou v současnosti v naší republice používány. Jedná se o tyto nástroje: Elektronická evidence tržeb, Kontrolní hlášení, Reverse charge, Daňová Kobra, Pomoc Praze, Ručení příjemce zdanitelného plnění, Analýza transakčních sítí a Nespolehlivý plátce. V další podkapitole je vysvětlena pozice daňových podvodů v trestně právní rovině z hlediska trestního zákoníku a zákona o trestní odpovědnosti právnických osob, včetně přiblížení institutu Účinné lítosti. Rovněž je zde zmíněn boj s daňovými podvody v rámci EU a nástroje používané v rámci Společenství, jako jsou elektronické dotazníky, systém VIES, síť Eurofisc a Celní režim 42. V poslední podkapitole jsou uvedeny informace o boji proti daňovým podvodům ze strany jednotlivých podnikatelů. Je zde obsažena řada doporučení a možností, jak se bránit a jak být obezřetný, přičemž je kladen důraz na důležitost kontrolních opatření a prevenci.

V sedmé kapitole jsou okrajově, pro názornost, zmíněny nejznámější případy, které byly ze strany správce daně, celních a policejních orgánů úspěšně řešeny. Je zde uvedeno, co bylo podstatou těchto případů, kdo jsou jejich pachatelé a další zajímavé informace.

Osmá kapitola provádí shrnutí všech zjištěných a nashromážděných informací a obsahuje výčet nástrojů a opatření popsaných a vysvětlených v předchozích kapitolách. Přehled nástrojů a opatření včetně jejich pozitiv a negativ je pro lepší orientaci uspořádán v tabulce. Dále jsou v této kapitole charakterizovány nejčastější rizikové faktory podvodů na DPH, se kterými se lze setkat. Možná rizika daňových podvodů jsou rovněž shrnuta v přehledné tabulce. Jak být obezřetný při obchodování

je název další tabulky, která byla v rámci této kapitoly vypracována a obsahuje přehled doporučení, jak minimalizovat riziko zapojení jednotlivce do daňového podvodu.

Devátá kapitola je věnována hledání možných mezer a identifikaci prostoru pro eventuální zlepšení a zdokonalení některých stávajících nástrojů, případně navržení nástrojů nových. Kapitola je rozčleněna do osmi samostatných podkapitol, ve kterých jsou detailně analyzovány vybrané možnosti. Pro podrobnější rozpracování byly zvoleny následující problematiky: Účtenková loterie, Proces zavádění nových opatření, Praha – daňový ráj v ČR, Bílý kůň, Veřejný rejstřík, Registr nespolehlivých plátců, Registr spolehlivého obchodního partnera, a Jednotná Finanční policie. Výsledné shrnutí a vyhodnocení zpracovaných možností, včetně návrhů a doporučení, ke kterým při zpracování práce došlo, je zařazeno každé samostatně vždy v závěru jednotlivých kapitol. Zároveň jsou zde sumarizovány případné účinky a přínos navrhovaných opatření pro boj proti podvodům na DPH.

2 Definice pojmů

Daň z přidané hodnoty (DPH) je poměrně komplikovanou daní. Je jedním z nejdůležitějších příjmů do státního rozpočtu. Je to tedy důležitý pojem, který by měl alespoň okrajově znát každý. Základní principy, definice a pojmy jsou popsány a vysvětleny v této kapitole a jsou zásadní pro orientaci v této problematice a její pochopení.

2.1 Daň z přidané hodnoty

Existuje celá řada definic daně. Za nejvíce používanou se označuje definice, která daň popisuje jako: „...povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu“ (Široký, 2016).

„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 platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti)“ (Kubátová, 2018).

Komentář k § 240 zákona č. 40/2009 Sb. trestní zákoník definuje pojem daň: „Daní se rozumí povinná, zákonem stanovená peněžitá částka, kterou fyzická nebo právnická osoba odvádějí ze svých příjmů, ze zdanitelné činnosti, ze zdanitelných výrobků, z převodu či přechodu majetku nebo na základě jiných zákonem stanovených skutečností do veřejných rozpočtů, a to v zákonem stanovené výši a ve stanovených lhůtách“ (zákon č. 40/2009 Sb.).

Soustavu daní tvoří z největší části daň z přidané hodnoty, která je nejdůležitějším a největším příjmem státní pokladny (Mladěnka, 2019).

„Daň z přidané hodnoty je univerzální nepřímou daní“ (Hejduková & Pavlásek, 2010).

Daň z přidané hodnoty je nepřímou daní, to znamená, že ji platí koneční spotřebitelé, respektive podnikatelské subjekty, které nemají nárok na odpočet. Nepřímá daň bývá nazývána jako daň ze spotřeby. Daně ze spotřeby se dělí na selektivní a univerzální (všestrannou) daň, do té spadá i daň z přidané hodnoty. Mezi nepřímé daně se řadí z důvodu nemožnosti odhadnout konečného spotřebitele, který bude daň odvádět

(Kurzycz, 2019; Široký, 2018; Strémy & Hangáčová, 2017). Poplatníkem této daně je spotřebitel a do státního rozpočtu ji odvádí plátce. Daň z přidané hodnoty představuje jednu z nejdůležitějších a hlavních složek řadících se do příjmů státního rozpočtu (Mladěnka, 2019).

„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“, takto Široký (2016) ve své knize vymezuje podstatu daně z přidané hodnoty (Široký, 2016).

Na místo daně z obratu nastoupila daň z přidané hodnoty poprvé v roce 1954 ve Francii. Za zakladatele této daně se dá považovat Maurice Lauré, který byl v této době ministrem financí ve Francii (Široký, 2016).

Daň z přidané hodnoty je popsána v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZoDPH). Jedná se o velmi složitý a detailně propracovaný zákon, který obsahuje pět hlav včetně příloh (Kurzycz, 2019; Galočík & Paikert, 2019).

Daň z přidané hodnoty v České republice byla uvedena 1. 1. 1993 (Mladěnka, 2019)

2.1.1 Pozitiva DPH

Výhodou daně z přidané hodnoty je fakt, že nebere v úvahu všechny kroky potřebné k výrobě daného zboží. Dochází ke zdanění pouze přidané hodnoty. Jako příklad se uvádí v Judikatuře Soudního dvora: č. j. C – 38/93 „Glawe“. Společnost Glawe je podnik, který podniká s hracími automaty. Hlavní otázkou vedeného sporu bylo, z čeho se bude počítat základ daně z přidané hodnoty. Neshoda spočívala v tom, zda se bude počítat základ daně ze všech mincí vhozených jednotlivými hráči, nebo zda jen z výše obnosu, který společnost vybrala po konci směny. Judikát rozhodl, že základ DPH se vypočte jako veškeré vklady hráčů minus společností poskytnuté výhry případně ještě snížené o minimální zásobu peněz nutnou v hracích automatech (Široký, 2016).

Mezi další výhody DPH patří i efektivita zdanění služeb. Daň z přidané hodnoty je součástí ceny výrobku i služeb jak pro plátce tak i neplátce DPH. Tímto dochází k nárůstu základu daně, který potom vláda použije pro zvýšení daňového výnosu směřujícího do veřejných rozpočtů.

Daň z přidané hodnoty slouží také k podpoře obchodu přes hranice státu. Importované zboží, stejně jako zboží uvnitř daného státu, se zdaňuje stejnou sazbou. Naopak exportované zboží zdaněním nepodléhá.

Následující výhoda DPH se týká tzv. vysoké transparentnosti. Dodavatel je povinen odvést pouze daň, která mu náleží k jeho přidané hodnotě (Široký, 2016).

2.1.2 Negativa DPH

Velkou nevýhodou daně z přidané hodnoty je administrativní zátěž, se kterou je spojena. Je obtížné již její spuštění a následně i její zaznamenávání do systému. Pro výpočty DPH je potřeba vést detailní a přesné účetnictví ve spojení tří účtů. První účet znázorňuje DPH, jež plátce zaplatil dodavatelům, na druhém účtu jsou zaznamenávány veškeré daně patřící ke všem fakturám vystaveným plátcem daně odběratelům. Poslední účet znázorňuje rozdíl mezi vstupy a výstupy, dle něhož si může plátce uplatnit nárok na odpočet (Široký, 2016).

2.2 Předmět DPH

Předmětem DPH, dle § 2 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, se rozumí určitá daň ze spotřeby. § 2 v prvním odstavci vymezuje veškeré transakce, jež jsou předmětem daně. V dalších odstavcích jsou sepsána naopak plnění, která nejsou předmětem daně. DPH zatěžuje všechny spotřebitele, kteří ji platí. Daň z přidané hodnoty je odváděna do veřejných rozpočtů prostřednictvím podnikatelů. Tito podnikatelé a zároveň plátcí DPH distribuují a prodávají statky a služby ve velkém množství (Hálek, 2015).

Předmětem DPH se dle § 2 odstavce 1 ZoDPH rozumí:

- **„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 Evropské unie** 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,

- **pořízení nového dopravního prostředku** z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani,
- **dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku**“ (zákon č. 235/2004 Sb.; Galočík & Paikert, 2019, s. 8).

Z hlediska Soudního dvora Evropské unie je třeba zmínit, že se hodnotí pouze věcný charakter převodu obchodu mezi dvěma stranami, ale ne záměr ani konečný výsledek. Tím je myšleno, že do předmětu daně jsou zahrnuty i transakce, které neodpovídají právním předpisům jiných členských států, například karuselové podvody (Drábová, Holubová, & Tomíček, 2015).

2.3 Plnění

Zákon o dani z přidané hodnoty vymezuje definici plnění a příklady použití v §§ 13-20 ZoDPH. Lze zde nalézt i to, co předmětem daně není, konkrétně v § 2a ZoDPH (zákon č. 235/2004 Sb.; Galočík & Paikert, 2019, s. 82).

Důležité je také vymezit pojem osvobozené a zdanitelné plnění. Tyto dva pojmy lze rozlišovat jen v případě, kdy je plnění považováno za předmět daně. V této problematice se často chybuje (Galočík & Paikert, 2019).

Zdanitelné plnění je předmětem daně z přidané hodnoty, a tím pádem je zdaněno. Pro lepší pochopení se jedná například o tržby, které v sobě zahrnují i DPH na straně dal, tedy daň na výstupu. Příkladem je například plátce DPH, který provozuje svůj obchod v tuzemsku a prodá zde zboží v hodnotě 121,- (100 Kč + 21 Kč), kde 21 Kč následně plátce DPH odvede finančnímu úřadu (daň na výstupu) (Kadlec, 2017).

Kromě zdanitelného plnění existuje také osvobozené plnění, které se týká pouze zákonem vymezených případů. Prvním příkladem může být plátce daně, jehož předmět činnosti je například provozování hazardních her. Toto podnikání je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet. Druhým příkladem je plátce daně, který se zabývá dovozem zboží. Tento podnikatel si může nárokovat odpočet daně. Zde je možné setkat se s problematikou podvodů na DPH (Kadlec, 2017).

2.4 Správce daně

Z právního hlediska je pojem správce daně vymezen třemi předpisy. Jedná se o daňový řád, zákon o finanční správě a zákon o celní správě. Na tyto předpisy potom navazuje

další legislativa. Komentář k § 243 odstavci 4 trestního zákoníku definuje, že „Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen orgán veřejné moci) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní“ (zákon č. 280/2009 Sb.). V současné době jsou správcem daně jednotlivé orgány finanční správy, konkrétně **finanční úřad** a **finanční ředitelství**, ale také **celní správa**. Lze hovořit také o orgánech obcí v tuzemsku (na základě zvláštních právních předpisů). V České republice 1. 1. 2013 došlo k významné změně české daňové správy. Došlo ke kompenzaci soustavy územních finančních orgánů za orgány Finanční správy. Tím bylo dosaženo zvýšení efektivity, zlepšení funkčnosti orgánů, zjednodušení v oblasti správy příjmů, vytvoření nové personální struktury pracovníků atd. (Hálek, 2015). Povinností územních finančních úřadů je vytvořit registry a evidence všech subjektů majících daňovou povinnost. Jejich činnost spočívá v nalezení všech daňových subjektů.

2.5 Sazba DPH v ČR

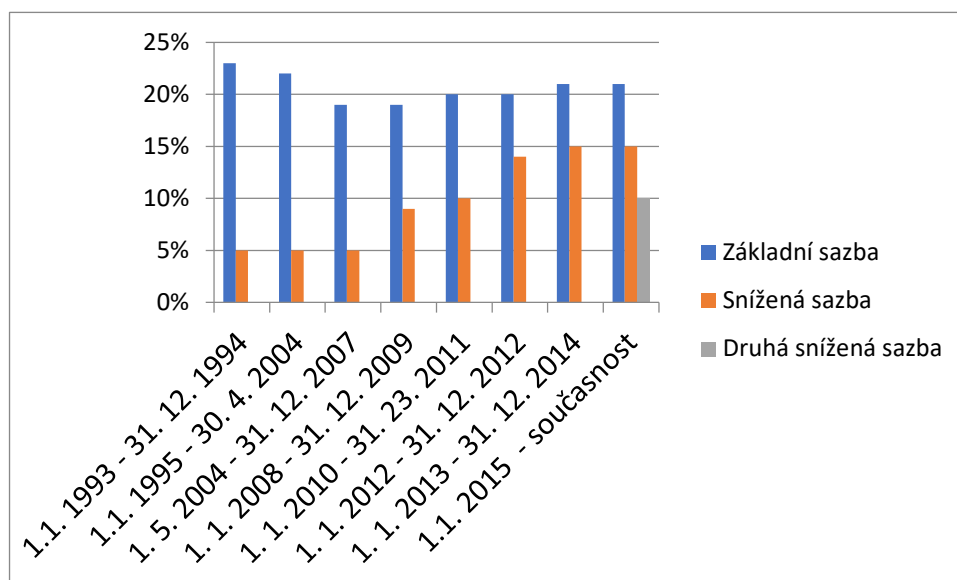
V § 47 zákona o dani z přidané hodnoty jsou určeny sazby daně u zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty. V České republice se člení sazby daně z přidané hodnoty do 3 úrovní: základní sazba 21 %, první snížená sazba 15 % a druhá snížená sazba DPH na úrovni 10 %. Všichni plátcí DPH mají povinnost používat základní sazbu 21 %, pokud v zákoně není stanoveno jinak. Do 15% sazby se zahrnují dle zákona o DPH například potraviny, teplo a chlad, ale také ubytovací služby, stravovací služby a nápoje. Snížená sazba platí také pro stravování ve vzdělávacích institucích, v nemocnicích nebo v oblasti sociální péče. Výjimkou jsou alkoholické nápoje a tabákové výrobky, na které se uplatňuje základní sazba DPH. V zákoně o DPH lze nalézt všechny položky, kterých se týká druhá snížená sazba daně. Do této skupiny se zařazují například medikamenty, knihy, nezaměnitelná výživa pro děti, kadeřnické služby, různé opravy bot a oblečení apod. (Jak podnikat, 2019; Strémy & Hangáčová, 2017).

Legislativa spojená s touto problematikou se může měnit a také se v průběhu let několikrát změnila. Změna se týká například výše sazeb nebo interakce mezi výrobkem nebo službou a sazbami.

Mimo těchto výše zmíněných sazeb je možné osvobození od DPH. Existují dva typy osvobození. Prvním z nich je osvobození s nárokem na odpočet a druhým je osvobození

bez nároku na odpočet. Důvodem zavedení 1. a 2. snížené sazby a osvobození od daně u některého zboží nebo služeb je zmenšení tzv. regresivního dopadu na daň z přidané hodnoty. V podstatě to znamená, že lidé s nižšími příjmy zaplatí na DPH relativně více, než lidé, kteří mají vyšší příjmy (Vančurová & Zídková, 2019).

Obr. 1: Vývoj sazeb v České republice



Zdroj: Kurzycz, 2019a, vlastní zpracování

Na obrázku číslo 1 lze vidět vývoj sazeb DPH v České republice. Od roku 1993 do roku 2014 se používaly pouze dvě sazby. Od roku 2015 do současnosti jsou 3 sazby. Základní sazba ve výši 21 %, snížená sazba 15 % a druhá snížená sazba 10 %.

2.6 Plátce DPH

Plátcem DPH se podle § 6 ZoDPH stává osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 milion Kč. Výjimkou jsou osoby, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. V § 100 ZoDPH je uvedeno, že plátce je povinen sestavovat přehled o veškerých informacích týkajících se daně z přidané hodnoty. Tím je myšleno sestavování daňového přiznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení. Plátce je také povinen podávat v elektronické formě přihlášku k registraci nebo zprávu o změnách údajů, kontrolní hlášení, souhrnné hlášení a s nimi související přílohy (zákon č. 235/2004 Sb., Galočík & Paikert, 2019, s. 363).

3 Daňové úniky v oblasti DPH

Judikatura Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie definuje, že podvodem na dani z přidané hodnoty se rozumí případ, ve kterém jeden z účastníků obchodu neodvede daň do státního rozpočtu a druhý z účastníků si daň odpočte. Důvodem je čerpání daňového zvýhodnění, které neodpovídá směrnici Rady 2006/112/ES. Tato směrnice pojednává o společném systému daně z přidané hodnoty.

Podle Keen a Smith (2007) existuje několik druhů podvodů na DPH. Prvním jsou podvody, které se dělají přímo v systému DPH. Mezi tyto podvody patří například vydávání falešných faktur obsahujících vysoké peněžní částky s cílem navýšit daň na vstupu. Druhým typem podvodů jsou podvody tzv. nepřímého zdanění. Tím je myšleno, že určitá část prodaného zboží bude nabízena bez jakéhokoli dokladu či potvrzení o obchodu a také bez zápisu do účetních či jiných knih o evidování obchodních transakcí. V této skupině se vyskytují i relativně jednoduché podvody týkající se povinnosti registrovat se k dani. Jde především o subjekty nacházející se na pomezí přiznat se k registraci daní. Z větší části tyto podvody využívají maloobchody, velkoobchody méně. Posledním známým, v práci zmiňovaným, druhem podvodů je nekompetentní využití zvýhodnění na dani. Subjekt prodává nějaké zboží, na které se vztahuje nižší sazba daně, anebo je úplně osvobozeno od daně. Fakticky ovšem prodává úplně jiné zboží, na které se tyto výhody nevztahují (Keen & Smith, 2007).

Široký (2008) uvádí ve své publikaci, že v současné době se velká část peněžních prostředků ve většině ekonomik přesouvá do podoby daní. Z toho vyplývá snaha poplatníků snížit na minimum svoji povinnost odvodu daní. Snížení daňové povinnosti na co nejnižší částku je možno realizovat dvěma způsoby. První z nich se týká legálních daňových úniků, v anglickém jazyce se uvádí odborný název „**tax avoidance**“. Tato problematika se nazývá daňovou optimalizací. Opakem je nelegální daňový únik, tedy „**tax evasion**“. V případě nelegálních triků a snahy vyhnout se odvodu daní jde o tzv. daňový únik (Široký, 2008; Sejkora, 2019).

Daňové úniky lze zařadit do tzv. šedé ekonomiky. Tato skupina ekonomiky obsahuje aktivity, z nichž nejsou odváděny daně státu. V České republice dochází ke každoročnímu úbytku daňových výnosů státu přibližně ve výši jedné miliardy korun

právě prostřednictvím těchto daňových úniků. Největší oblast, ve které dochází k nepovoleným odpočtům, je u daně z přidané hodnoty. Takový daňový únik stát objeví pomocí daňového inkasa v pokladně státu. Úniky na daních se v České republice vyskytují zejména v oblasti podnikání s alkoholem a palivy (Hubinková, 2008; Sejkora, 2017).

„Judikatura soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám“ (NSS 1 Afs 37/2012 – 50, bod 44).

S daňovými úniky je spojen také pojem daňový delikt, z latinského slova delictum, lze ho přeložit jako provinění. Tímto pojmem se rozumí jakékoli porušení společenského chování v oblasti daní. Základem daňového deliktu je trestný čin, ale i pouhé přestupky (Hendrych, 2009).

3.1 Zákonné daňové úniky

Legální daňové úniky se využívají k minimalizaci odvodů daní a využití všech mezer v zákoně ke snížení daňové povinnosti. V literatuře se tento termín uvádí jako „**tax avoidance**“, který se do češtiny dá přeložit jako vyhýbání se placení daní. Tax avoidance je na jedné straně možné označit jako používání různých právních norem, jež zákonná moc měla v úmyslu takhle vytvořit, nebo došlo k pochybení na straně zákonodárců při psaní daňových zákonů (Široký, 2008). K minimalizaci daňové povinnosti lze využít různá osvobození, slevy, společné zdanění manželů a další prostředky, které jsou do daňových zákonů zahrnuty za účelem zvýhodnění zvolené skupiny daňových subjektů nebo podpory určité činnosti (Hálek, 2008). Je obtížné určit, zda se jedná o úmyslné vyhýbání se zákonu či pouze o neznalost předpisů (Široký, 2008).

3.2 Nezákoné daňové úniky

Nelegální daňové úniky jsou zamýšlené, ale i nezamýšlené činnosti, kterých se dopouští různé subjekty s cílem minimalizovat, nebo se úplně zbavit daňové povinnosti. V anglické terminologii se uvádí název „**tax evasion**“. V současné době není nikde přesně definován pojem nezákonný daňový únik. Dle Širokého (2008) se jedná o činnosti, jež je možné prokázat a následně nějakým způsobem potrestat viníka

za spáchání trestného činu. Mezi jednotlivými členskými státy EU bývá rozdíl v postihu, ale také ve výpočtu sankce za tyto vzniklé skutečnosti. Pojem „trestný čin“ se ovšem nepoužívá ve všech státech, některé státy se tomuto názvu v oblasti daňových podvodů vyhýbají a nepoužívají jej. Aby se dal nelegální daňový únik označit za trestný čin, je potřeba dosažení požadované výše způsobené škody a především musí jít o úmyslné a vědomé zavinění (Široký, 2008). Klimešová (2014) říká, že nezákonné daňové úniky se stávají trestnou činností v případě překročení hranice 50 tisíc Kč a také, pokud jsou si subjekty vědomy tohoto činu (Klimesšová, 2014). V některých případech si subjekty ani nejsou vědomy, že se dopustily daňového podvodu. Příčinou je například neznalost, neinformovanost, neuváženost, nepozornost atd.

V případě České republiky český daňový úřad udělí pokutu ve výši 0,05 % z vyměřené daně za každý následující den od doby, kdy měla společnost nebo podnikatel podat daňové přiznání. V horším případě udělí tento úřad pokutu ve výši 20 % z daně, která nebyla odvedena. Povinností plátce daně je také zaplatit úrok, který vznikl od doby po pátém dni od data splatnosti daně. V trestním zákoníku se uvádí, že v případě, kdy podnikatel nelegálně provádí krácení daně, může být potrestán odnětím svobody od 6 měsíců až po 3 roky. Je také možné udělit zákaz činnosti. V případech, kdy podnikatel provádí krácení daně ve velkém rozsahu, je možné sankcionovat takové jednání odnětím svobody na dobu až 10 let (zákon č. 40/2009 Sb.).

3.3 Důvody vzniku daňových úniků

Daně jako takové znamenají zásadní příjem státního rozpočtu a jsou tedy nezbytnou nutností. Znamená to tedy, že jsou nedobrovolně povinné a jsou ze zákona vynutitelné. Pravidelně se opakují bez nároku na jakékoli protiplnění. Navíc plátce předem neví a ani nemá možnost ovlivnit, na co bude odvedená daň použita. V podstatě pro povinné subjekty se jedná z jejich pohledu o negativní záležitost, která pro ně navíc znamená nepřijemnou zátěž. Kromě zvýšené administrativy dochází s každou zaplacenou daní ke snížení jejich příjmů. Je tedy přirozené, že mají snahu tyto následky co nevíce zmírnit. A to je důvodem vzniku daňových podvodů. Jednotliví plátcí hledají cesty, jak se placení daní vyhnout, jak tuto záležitost obejít. Záleží pak na každém jedinci, zda toto řeší legální cestou nebo způsobem, který je v rozporu se zákonnými předpisy. V druhém případě často hraje roli vidina snadného zisku, zejména pak s vědomím, že kontrolní orgány nejsou natolik pružné a vůbec schopné takovéto jednání odhalit

a rozkrýt. Daňové podvody na DPH patří mezi nejčastěji se vyskytující daňové podvody. Jsou využívány především při mezinárodním obchodování. Podvody na DPH se daňovým subjektům „vyplatí“ realizovat z důvodu vysoké sazby daně, která je aktuálně nastavena na 21 %, 15 % a 10 %. Je tedy možné získat až 1/5 z ceny zboží. Dalšími důvody jsou například komplikovanost zákonů, platby v hotovosti, nepřesné charakteristiky zboží nebo evidované, nikoli však realizované škodní události (Hubinková, 2008; Šimka, 2015).

3.4 Nejčastější typy podvodů na DPH

U nejvyššího správního soudu byl prezentován názor generálního advokáta Colomera v případech Kittel a Recolta Recycling, jež se týkají podvodů v oblasti DPH, že existuje velké množství složitých a komplikovaných podvodů, kde ve většině případů není odvedeno DPH (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2012, č. j. 1 Afs 13/2012 – 49, Rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 – 232.)

Je možné využít různé triky, jak obejít režim přenesené daňové povinnosti. Například v případě komodity zlata dochází k jeho nahrazení jinými kovy, jako je například stříbro nebo platina a tím vznikají nové daňové úniky (Říhová, n. d.).

Obchodování s povolenkami se také řadí mezi páčání podvodů v oblasti DPH. Byly poprvé odhaleny v roce 2006 jak v EU, tak i v České republice. Jedná se o otevřený trh, kde je možné se pouze zaregistrovat bez jakéhokoli specifického oprávnění. Obchodování probíhá prostřednictvím elektronického systému, převod lze uskutečnit v relativně krátkém čase. Tento podvod je analogií karuselových podvodů nebo akvizičních podvodů, na jejichž konci se nachází burza jako konečný spotřebitel. Podvody na povolenkách se týkají vysokých částek, díky čemuž také došlo k jejich odhalení (Říhová, n. d.).

Dalším a velmi častým podvodem v oblasti DPH jsou tzv. Missing Trader Intra-Community Fraud – MTIC. Celý mechanismus je založen na principu chybějícího účastníka. Dodavatel ze společnosti, která se nazývá conduit company, pochází z členského státu například z České republiky a dodá zboží, jež je osvobozeno od DPH, odběrateli (missing trader) z druhého členského státu. Tento missing trader následně pokračuje v podvodu tím, že v jeho státě prodá zboží za velmi zajímavé ceny. V cenách zboží je zahrnuto i DPH, ale není odvedeno státu, neboť missing trader zmizí. Zákazník v druhém členském státě se nazývá tzv. broker, který buď předstírá, že o žádném

podvodu neví, anebo je součástí podvodu a prodává zboží zpět dodavateli (conduit company) do prvního členského státu a současně si nárokuje odpočet DPH, kterou odvedl chybějícímu účastníkovi. Existuje možnost, že se zbožím se vůbec nemanipuluje a podvod probíhá pouze „na papírech“. Karuselové podvody se týkají zejména obchodu s drahými kovy, čipy do PC ale také nehmotných položek (plyn, elektřina, atd.) (Danielescu, 2016; Lixandriou, 2019).

Dalším případem podvodů na DPH je podhodnocování nebo nesprávné ohodnocení zboží z dovozu (cca 40 %), zejména textil a obuv z Číny. Úřad OLAF pro boj proti těmto podvodům vytvořil vzájemnou celní akci mezi jednotlivými státy (Danielescu, 2016).

Řetězové podvody

Řetězové podvody bývají velmi často substituovány pojmem karuselové podvody. Od 1. ledna 2016 byl vytvořen nástroj proti těmto řetězovým únikům na DPH nazývaný kontrolní hlášení. Na počátku celého řetězce stojí obchodník, který neodvede daň do státního rozpočtu a zboží se neustále prodává mezi obchodními subjekty. Při každé této operaci je uplatněn odpočet na vstupu při nákupu zboží a pokračuje to tím, že po dodání zboží se uplatní daň na výstupu. Hlavní podstata řetězového podvodu je v tom, že první subjekt daň neodvedl, druhý subjekt požádal o nárok na odpočet daně. Řetězové podvody se od karuselových neboli kolotočových podvodů liší především v tom, jak už z názvu vyplývá, že se zboží prodává neustále dál, kdežto u karuselových podvodů zboží najde svého konečného spotřebitele.

Karuselové podvody

Vykazování a odvody DPH sahají až do počátku 60. let 19. století. Z důvodu rychlého technologického a informačního rozvoje se systém vykazování a odvodů nestíhá přizpůsobovat současné situaci, a tím dochází k výrazným nedostatkům v oblasti DPH. Největší mezeru tvoří tzv. karuselové podvody nebo také jinak řečeno kolotočové (kruhové) podvody, při nichž dochází k velkému úniku peněz, které mají přijít do veřejného rozpočtu státu (Machková, Černošlávková, Sato et al., 2014). Z anglického pojmosloví se užívají také názvy jako „Carousel Frauds“ nebo „Missing Trader Frauds“. Subjekty provádějící tyto karuselové podvody většinou prodávají zboží přes hranice státu v rámci Evropské unie, kdy následně je dodávka osvobozena od daně z přidané hodnoty. Podkategorii těchto karuselových podvodů tvoří již zmíněné řetězové podvody na DPH. Na rozdíl od karuselových podvodů, kdy zboží neustále

obíhá ve známém kruhu subjektů či podnikatelů, řetězové podvody na DPH je možné provádět mezi různými podnikateli a s různým zbožím. Jednotným rysem těchto dvou podvodů je účast tzv. „Missing trader“. V podstatě se jedná o zmizení jednoho z členů řetězce, který neodvede DPH. Těmto lidem nebo subjektům se říká bílí koně (Danielescu, 2016; Strémy & Hangáčová, 2017; Sejkora, 2017).

Počátek karuselového podvodu začíná u společnosti, jejímž předmětem podnikání jsou obchodní služby. Této společnosti vzniká povinnost odvést DPH státu v okamžiku, kdy nakoupí zboží od státu z Evropské unie a jejím dalším úmyslem je toto zboží prodat v tuzemsku. Dalším účastníkem podvodu je bílý kůň, který se snaží prodat zboží včetně DPH obchodní společnosti. Společnost nakoupí zboží od bílého koně a tím pádem mu zaplatí DPH. Dalším krokem je, že společnost prodá zboží bez DPH do členského státu Evropské unie. Podstata je ukrytá v tom, že firma si nárokuje nadměrný odpočet na DPH. Bílý kůň z trhu zmizí, a proto není odvedeno ani DPH, které měl bílý kůň zaplatit státu (Finanční správa, 2016). Karuselové podvody při minimálním počtu účastníků by byly snadno odhalitelné finanční správou, bohužel ve skutečnosti tomu tak není. Účastníků karuselových podvodů je celá řada tvořící složité struktury, které obsahují více bílých koní. Jedná se o několik desítek až stovek aktérů a jejich odhalení finanční správou trvá spoustu let (Finanční správa, 2016; Hálek, 2015).

Jedná se o riskantní, detailně vypracovanou aktivitu, která se řadí mezi trestnou činnost. Největší část na daňových únicích tvoří právě tyto karuselové podvody. V rámci nich jsou tvořeny velmi složité struktury a pro orgány finanční správy bývá obtížné je vypátrat, odhalit a případně postihnout nějakým trestem, penalizací či pokutou.

4 Stav a systém DPH v ČR a v EU

Evropský jednotný trh je tvořen 28 členskými zeměmi. Jedná se o tzv. Společenství. Česká republika do Evropské unie vstoupila v květnu 2004, přičemž se zavázala přizpůsobit svůj daňový systém systému Evropské unie.

4.1 Současný stav

Pro posílení a správné fungování systému DPH existuje v rámci EU program Fiscalis, ze kterého jsou placeny aktivity, které jsou spojeny s provázaností informací, různých kontrol a dalších činností (Danielescu, 2016). Prostřednictvím spolupráce ve Společenství vznikl systém vzájemné výměny informací mezi členskými státy EU. Využívá se několik nástrojů k dosažení získání informací. Například získání informací na žádost mezi dvěma státy nebo dle formulářů, za pomoci systému VIES, kontroly uvnitř dvou nebo více států EU za přítomnosti daňových úředníků, využití sítě Eurofisc k získání konkrétních informací o podvodech na DPH a další (Danielescu, 2016).

V případě, že dodavatel registrovaný k DPH v jednom členském státě prodává zboží odběrateli sídlícímu v jiném členském státě, kde je také registrovaný k DPH, dodavatel má právo na nulovou sazbu DPH. Daňové úřady jsou povinny osvobodit zboží od DPH, pokud je zboží distribuováno nebo přemísťováno zákazníkovi do jiného členského státu.

Ve Společenství je nutností, aby každý dodavatel měl své daňové identifikační číslo a také, aby podával pravidelně souhrnné hlášení, které se předkládá daňovým úřadům v místě dodání zboží. Pro lepší provázanost informací o všech obchodnících registrovaných k DPH v rámci EU byl vytvořen systém VIES. Do tohoto systému jsou obchodníci povinni zapisovat veškeré údaje ze souhrnného hlášení, které jsou následně kontrolovány institucemi uvnitř Společenství (Danielescu, 2016; Lixandriou, 2019).

Při vývozu zboží nebo služeb do jiného členského státu v rámci Evropské unie vzniká riziko, že nedojde ke zdanění těchto statků. Podvody na DPH jsou velkým únikem jak pro jednotlivé státy, tak i pro celou Evropskou unii. Bylo zjištěno dle auditu Evropského účetního dvora, že systém v Evropské unii není příliš účinný z důvodů chybějících informací, ukazatelů a provázanosti ve Společenství EU (Danielescu, 2016). Podle směrnice Rady 2006/112/ES „Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské

soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce“ (Směrnice Rady 2006/112/ES, odst. 7).

System DPH v Evropské unii je složený z určitých pravidel ve formě právních předpisů na úrovni celé EU, nicméně v jednotlivých členských státech jsou rozdílné principy uplatňování daně z přidané hodnoty. Pravidlem daně z přidané hodnoty je, že se platí u statků u všech obchodních partnerů v rámci dodavatelského řetězce, který vede až ke konečnému spotřebiteli. Veškeré zboží koupené nebo prodané v oblasti Evropské unie podléhá DPH v případě, kdy společnosti mají sídlo v členském státě Evropské unie. U služeb platí, že se o nich účtuje v době jejich vykonávání. Účtování DPH není potřeba při vývozu zboží mimo členské státy Evropské unie, tedy do zemí mimo Evropskou unii. V situaci, kdy společnost vyváží zboží přes hranice Evropské unie, je zapotřebí dokázat prostřednictvím dokladů, že bylo zboží skutečně dovezeno mimo Evropskou unii. Účtování DPH probíhá ve státě importu zboží a zároveň exporter není povinen k vykázání DPH (Evropská unie, 2020).

V každé členské zemi EU se používají různé sazby DPH. Závisí to především na druhu zboží nebo služby. V současné době má nejvyšší základní daň z přidané hodnoty Maďarsko ve výši 27 % a nejnižší základní daň má Lucembursko 17 %. Česká republika se nachází někde na průměru všech členských států. Základní sazbu musejí mít určenou všechny členské státy a nesmí překročit minimální hranici ve výši 15 %. Dále je možné si stanovit jednu či dvě snížené sazby, jejichž minimální hranice nesmí překročit 5 %. Výjimku tvoří tzv. zvláštní sazby, které jsou povoleny v některých státech EU. Jedná se například o supersníženou sazbu, nulovou sazbu nebo parkovací sazbu (Evropská unie, 2020).

Propojování informací mezi členskými státy EU v oblasti daní se neustále rozšiřuje a zdokonaluje. Velké množství států sepsalo dohodu o vzájemné výměně informací o obyvatelích daného státu vzhledem k jejich kapitálovým příjmům, ale také ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Tato automatická výměna údajů se řídí standardem OECD. Všechny země v Evropské unii i některé mimo Evropskou unii se podílí na této dohodě o automatickém propojování informací se snahou zabránit únikům v oblasti DPH. Do této činnosti se zapojují české banky, jejichž povinností je zaznamenávat veškeré informace o svých zákaznících uvnitř daného státu a poskytovat tyto údaje jiným státům. Generální finanční ředitelství ČR má oprávnění k tomu poskytovat informace

smluvním zemím. Informace, které si mezi sebou země poskytují, obsahují především příjmy z dividend, příjmy z úroků, příjmy ze smluv o pojištění, majetek nebo výnosy z prodaného finančního majetku. Ze zkušeností z praxe, při využití automatické výměny údajů, daňové subjekty zatím nemají znalosti, aby si mohly aktivně kontrolovat svá daňová přiznání nebo výše uvedené příjmy (Novotná, 2017).

Hlavní právo ve schvalování nových zákonů mají členské státy Evropské unie. Komise EU ale přesto doporučuje vytvářet statistické tabulky získané od států EU, které obsahují důležité informace o daňových podvodech, a tím zajistit potřebné informace ve Společenství EU. Komise EU dále doporučuje umožnit provádět křížové kontroly informací o DPH a clu (Danielescu, 2016).

Výměna informací mezi členskými zeměmi se považuje za účinnou v oblasti DPH a jde také o nařízení Rady EU č. 904/2010. Výjimkou z tohoto nařízení jsou další dohody, které byly uzavřeny například se Slovenskou a Polskou republikou. Česká republika se také podílí na provádění tzv. souběžných multilaterálních kontrol ve spolupráci s ostatními státy EU a také na činnosti sítě Eurofisc (Prováděcí rozhodnutí rady, 2019).

Dne 5. 6. 2019 došlo k uzavření dohody mezi Českou republikou a Německem k efektivnější výměně informací v souvislosti s daní z přidané hodnoty. V rámci této spolupráce Finanční správa ČR s německou stranou dochází k lepší a účinnější kooperaci mezi těmito dvěma státy v oblasti DPH. Stejná dohoda o kontrole přeshraničních transakcí probíhá již se Slovenskou a Polskou republikou (Finanční správa, 2016a).

Další dohodu v boji proti daňovým únikům uzavřela Česká republika s USA v roce 2010. Jde o dohodu s názvem FATCA. Dohoda spočívá v poskytování informací od pojišťoven a dalších peněžních institucí z různých zemí daňovým úřadům sídlícím v USA. Cílem této dohody je zabránit únikům na DPH u subjektů, které mají bankovní účty v zahraničí (Novotná, 2017).

Dne 1. 2. 2020 vystoupila Velká Británie z Evropské unie. Dokument, který doprovází tento odchod z EU, se nazývá „Dohoda o vystoupení“. Do konce tohoto roku se mluví o tzv. přechodném období, kdy se Velká Británie řídí starými postupy a pravidly EU (Finanční správa, 2020).

4.2 Plánované změny

Komise EU navrhla nový systém DPH, který by měl být údajně spuštěn od roku 2022, v případě odsouhlasení všemi členskými státy. Nový systém nahradí ten stávající, jenž funguje od roku 1993. Hlavním cílem tohoto systému je eliminace daňových úniků na DPH, zejména v přeshraničním obchodě. Při obchodování přes hranice státu v rámci Evropské unie musí společnosti čelit rozdílným postupům týkajícím se DPH. V současné době je možné z hlediska starého systému provádět daňové podvody a využívat mezer v zákonech. Nový systém by měl snížit ztráty, které vznikají v oblasti DPH přibližně o 80 %. Prostřednictvím této reformy bude možné snížit povinnosti společností, které obchodují přes hranice členských států EU. Výhoda společností bude také lepší konkurence na světovém trhu. Na rozdíl od společností, které se pohybují a obchodují pouze v tuzemsku, mají podniky, které obchodují mezinárodně v rámci EU vyšší náklady (až o 11 %) s vyřizováním a dodržováním povinností a předpisů. Zavedený nový systém by měl snížit náklady celkem o 1 miliardu Eur. Hlavním důvodem zavedení nového systému DPH je snaha o minimalizaci daňových podvodů v oblasti DPH. V současnosti je možné osvobodit se při prodeji zboží od DPH, což vede k tzv. karuselovým podvodům.

Jednotné kontaktní místo je dalším prvkem nového systému DPH, které již funguje při prodeji elektronických služeb. Společnostem se sníží administrativní náklady a budou podávat informace o daních a uskutečňovat platby přes internetový portál. Každý obchodník z dané země má možnost si nastavit svůj rodný jazyk a dle šablon vše vyplnit podle povinných a jednotných pravidel.

Země určení je dalším prvkem, který se doposud používá pouze u elektronických služeb. Země určení se bude využívat k tomu, že DPH bude odvedeno vždy v místě, kde se nachází konečný spotřebitel.

Nový systém povede také ke zjednodušení povinností při vydávání faktur. Společnost vydá fakturu na základě svých pravidel ve své zemi i v případě, že bude obchodovat přes hranice státu v rámci EU. Společnosti nebudou muset vyplňovat souhrnná hlášení o svých mezinárodních transakcích. Věrohodný obchodník, tento pojem bude určen společností, které jsou plátcí daně a plní veškeré své povinnosti (Zastupitelství Evropské komise v ČR, 2017).

5 Právní úprava DPH

Podle čl. 11 odst. 5 zákona č. 2/1993 Sb., listiny základních práv a svobod, lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Proto i daň z přidané hodnoty je právně upravena ve všech zemích příslušnými zákonnými předpisy. Každý stát má svůj daňový systém a svá normativní pravidla, která jsou odlišná od ostatních zemí, neboť vychází z historických aspektů, národních zvyklostí a státní suverenity. V následující kapitole je popsána právní úprava systému DPH v České republice. V další kapitole je pak zmíněna právní úprava v Evropské unii, neboť tato je pro členské státy EU závazná a postupně je implementována do národních legislativ jednotlivých zemí (zákon č. 2/1993 Sb.; Široký, 2018).

5.1 Právní úprava DPH v ČR

Legislativa DPH v ČR zaznamenala dva významné mezníky. Jedním bylo rozdělení Československa na Českou a Slovenskou republiku v roce 1993 a druhým byl vstup České republiky do Evropské unie v květnu 2004. Při těchto událostech bylo vždy zapotřebí provést nemalé úpravy v systému DPH, aby korespondoval s danou situací a bylo tedy žádoucí, aby byl v souladu s existujícím stavem. V současné době je DPH v ČR upravena řadou norem a pramenů. Některé jsou zásadní a z nich pak vycházejí ty ostatní, které danou problematiku řeší jen okrajově nebo v dílčích částech. Jedná se o zákony, vyhlášky, usnesení vlády, směrnice, nálezy Ústavního soudu, nařízení vlády, metodiky, zpravodaje apod. Mezi důležité dokumenty patří i tzv. pokyny D, pokyny, které se vztahují k daním. Tyto pokyny dříve vydávalo Ministerstvo financí ČR, nyní jsou vydávány Generálním finančním ředitelstvím. Všechny tyto předpisy jsou k dispozici na internetových stránkách především Ministerstva financí ČR a Finanční správy.

Základním právním předpisem, který upravuje DPH v ČR je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Správa daně je pak vedena podle procesního předpisu, kterým je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dovoz a vývoz zboží je regulován zákonem č. 242/2016 Sb., celní zákon. Další zákony využívané v dané problematice jsou, zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, zákon č. 227/2000 Sb., zákon o elektronickém podpisu, zákon č. 89/2012 Sb.,

občanský zákoník, zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (Kurzycz, 2020).

Všechny tyto právní předpisy a daňový systém Česká republika přizpůsobila principům stanoveným právními předpisy Evropské unie, neboť se k tomuto zavázala při svém vstupu do EU v roce 2004.

5.2 Právní úprava DPH v EU

„Daň z přidané hodnoty je jednou z nejmladších daní ve světě a přesto, nebo právě proto, je tato daň také jednou z nejoblíbenějších. Svědčí o tom nejen to, že je základem nepřímého zdanění ve většině vyspělých zemí světa, ale také fakt, že se tato daň stala, jako prozatím jediná, objektem daňové harmonizace v rámci Evropského společenství (dále jen „ES“). ES, uvědomujíc si důležitost jednotné úpravy DPH pro fungování jednotného vnitřního trhu, přistoupilo k postupnému sjednocování národních regulací této daně v zájmu zpřehlednění a rozvoje evropského hospodářství. Pro zajištění fungování společného trhu je harmonizace DPH nezbytná“ (Koziel, 2009; Široký, 2018).

Velkou „rolí zde totiž hraje daňová konkurence. Ta je způsobena jednak snahou států o zvýhodňování domácího zboží oproti zahraničnímu nižší úrovní zdanění – neboli daňovou diskriminací – a jednak také daňovými rozdíly danými uspořádáním daňové soustavy a systému finančních orgánů, historickými tradicemi, sociologickými faktory či ekonomickou situací dané země. Rozdíly spočívají v nestejném vymezení základu daně, okruhů subjektů, které dani podléhají a především v rozdílných sazbách. Tyto rozdíly musí být pro řádné fungování jednotného vnitřního trhu minimalizovány“ (Týč, 2010, s. 301).

Dani z přidané hodnoty je věnována nemalá pozornost, neboť se jedná o jedinou daň, která směřuje do rozpočtu EU. Základním právním předpisem, který jednotně upravuje DPH v rámci celé EU a novým pramenem harmonizace této daně je od 1. 1. 2007 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, tzv. Recast.

Prováděcím předpisem této směrnice je prováděcí nařízení Rady č. 282/2011 (Koziel, 2009; Široký, 2018; Strémy & Hangáčová, 2017).

DPH je v rámci EU usměrňována i dalšími právními předpisy jako např. směrnice Rady 2008/9/ES, která upravuje postupy pro vrácení daně v EU, směrnice Rady č. 2010/45/ES, která stanovuje pravidla pro vystavování a uchovávání daňových dokladů a další (Drábová et al., 2015, s. 992).

Vzhledem k nejednotnosti systémů DPH a právních předpisů v jednotlivých členských zemích EU, hraje velice důležitou roli Soudní dvůr EU (dále jen SDEU), který se zabývá výkladem unijního práva a dohlíží na jeho uplatňování. Rozhodnutí SDEU mají povahu obecného právního pravidla.

Proces harmonizace systému DPH v EU je složitá a několikaletá záležitost. Příslušné právní předpisy podléhají poměrně často změnám a musí být novelizovány a aktualizovány. Předpokladem však je postupné přiblížení legislativy, zjednodušení pravidel a sjednocení systémů DPH ve všech zemích EU, což by mělo vést k bezproblémově fungujícímu jednotnému trhu, a to jak uvnitř států, tak i na úrovni celé unie.

6 Boj s daňovými podvody

Daňové podvody jsou velice negativním jevem, se kterým je spojeno množství nežádoucích důsledků. S každým spáchaným daňovým podvodem se rozbíhá řetězová reakce, která začíná snížením příjmu do rozpočtu státu. Na toto snížení stát pak reaguje zvýšením daní, což pro obyčejné lidi znamená vyšší daňovou zátěž. Daňové podvody tedy negativně působí jak na stát, tak potažmo i na samotné jeho občany. Proto je v zájmu všech, páchaní těchto podvodů bránit a bojovat proti nim.

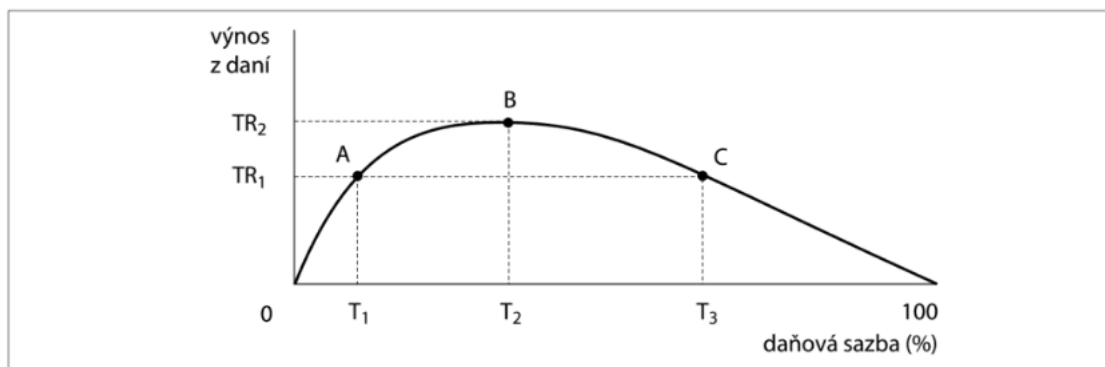
6.1 Nástroje

Podvody v oblasti DPH jsou hlavním problémem, se kterým se potýkají jednotlivé členské státy Evropské unie a jsou pro ně značným rizikem. Proto byly vytvořeny níže uvedené nástroje, jež mají bránit podvodům na DPH. Potřebné je, aby státy v rámci Evropské unie efektivněji prováděly křížové kontroly informací o clech a o DPH. Daňové orgány mezi sebou relativně dobře spolupracují, ale je nutné tuto spolupráci zlepšit, zrychlit atd. (Danielescu, 2016). Snahou Evropské unie je harmonizace a tvorba jednotného právního předpisu o DPH. Dochází k úniku až miliard korun, které mají směřovat do státního rozpočtu, a proto je důležité zaměřit se na nástroje, které tomu zabraňují. Prevence v boji proti daňovým únikům se neustále zlepšuje a vytváří se čím dál více nástrojů, a tím dochází ke snižování objemu daňových podvodů.

Dle statistik Finanční správy od poloviny roku 2018 je objem zadržených nadměrných odpočtů na DPH výrazně nižší. Pro srovnání lze uvést rok 2014, kde se částky v lednu pohybovaly okolo 9 miliard Kč. V roce 2019 se pohybují už okolo 1 miliardy a neustále klesají (Habáň, 2019; Danielescu, 2016).

Jednotlivé státy svádí neustálý boj s daňovými podvody a hledají stále nové nástroje, které by v tomto boji byly účinné. Jedním z prvních návrhů, jak zabránit, respektive omezit daňové podvody na DPH, bylo snížení sazeb například na 5-7 %. Tenhle návrh graficky znázorňuje tzv. Lafferova křivka, která demonstruje závislost daňového výnosu na daňové sazbě a lze ji vidět na obr. č. 2 (Kubátová, 2018).

Obr. 2: Lafferova křivka



Zdroj: Jurečka, 2017

Lafferova křivka, nazvaná dle známého ekonoma Arhura Laffera, vyjadřuje závislost mezi výnosy, které plynou z daní a daňovou sazbou. Příliš vysoká daňová sazba vede ke snižování motivace k práci, dochází ke zvyšování daňových úniků, a tím k úbytku kapitálu včetně toho lidského. Od určité výše daňové sazby začíná docházet k poklesu příjmů z daní. Vysoká sazba zapříčiní tvorbu šedé, ale také černé ekonomiky a přesun kapitálu do zemí s nižšími daňovými sazbami. V případě 100% zdanění bude docházet k tomu, že se poplatníci budou snažit vyhýbat placení daní. Optimální bod výše sazby se nachází někde mezi 0 % a 100 % tam, kde bude maximální výnos. Z ekonomického hlediska při 100% daňové sazbě bude vláda dosahovat nulových příjmů, neboť poplatníci nemají motivaci pracovat, nebo se snaží najít jiný postup, jak daň neplatit (Holman, 2005). Lafferova křivka zcela jasně vysvětluje, že varianta nízkých sazeb na DPH tedy není tím správným nástrojem, jak zamezit daňovým podvodům.

V několika dalších podkapitolách jsou podrobněji popsány nástroje a opatření, které jsou používané v České republice za účelem potírání podvodného jednání v oblasti DPH.

6.1.1 Elektronická evidence tržeb

Ministerstvo financí tvrdí „Daně nezvyšujme, raději lépe vybírejme“ (Švancara, 2015). Principem elektronické evidence tržeb (EET) je zaznamenávat jakoukoli platbu, která proběhne buď v hotovosti, anebo za pomoci jiných platebních způsobů. Cílem EET je evidovat všechny důležité informace o platbách. Systém EET přesně určuje, kdo musí a od kdy využívat kontrolu plateb prostřednictvím softwaru. Samozřejmě je možné se přihlásit i dobrovolně (Dušek, 2017).

Elektronická evidence tržeb je režim, jehož cílem je zefektivnit prostředí mezi podnikateli na území České republiky a boj proti daňovým únikům. Elektronická evidence tržeb je již zavedena v několika evropských zemích, například Chorvatsko, Maďarsko, Slovinsko nebo Slovensko atd. Ještě před spuštěním celoplošného režimu zaznamenal ČSÚ každoročně nevykázané tržby ve výši 160 miliard Kč. Tento systém byl poprvé spuštěn v rámci zkušební verze 1. listopadu v roce 2016. Společnosti si na základě zavedení softwaru do jejich podnikání vyzkoušely, jak to funguje, a zda s tím nebudou mít problémy. V prosinci byl zaveden ostrý režim EET, tedy první fáze. Tato kategorie zahrnovala podnikatele z oblastí pohostinství, ubytovacích a stravovacích služeb. Druhá fáze z 1. března 2017 se týkala maloobchodu a velkoobchodu. V květnu roku 2020 by měla být spuštěna 3. fáze a 4. fáze, která obsahuje všechny aktivity neobsažené v předchozích fázích. Například železniční osobní nebo silniční nákladní doprava, ale také zasáhne například lékaře, právníky, kadeřnice, stavební pracovníky (elektrikář, obkladač...) atd. Další novinka ve 3. a 4. vlně je druhá snížená sazba ve výši 10 % na točené pivo a nealkoholické nápoje v restauračních zařízeních. Hlavním cílem snížení daně je podpořit podnikatele provozující tato zařízení. Výjimku tvoří prodej piva u stánků, kde je sazba daně je na úrovni 21 % (Businessinfo, 2019; Zpěváčková, 2020).

6.1.2 Kontrolní hlášení

Stejně jako v jiných státech Evropské unie byl zaveden tento nástroj v ČR jako důležitý nástroj proti daňovým únikům (Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2015). Nástroj „kontrolní hlášení“ byl poprvé zaveden k 1. 1. 2016. Kontrolní hlášení musí měsíčně podávat všichni plátcí DPH. Tento dokument musí být zasílán pouze v elektronické podobě ve formátu zvoleném správcem daně. Smyslem je moci zkontrolovat odvod daně pomocí kontroly jednotlivých obchodníků. Jimi poskytnutá data jsou vzájemně provázána, existuje tedy kontrolní mechanismus. Mezi dodavatelem a odběratelem dochází ke spojování všech informací souvisejících s danou transakcí. Nástroj kontrolní hlášení slouží ke kontrole všech plátců DPH. Finanční úřad tím získává informace o společnostech a peněžních pohybech provedených mezi obchodními partnery (Finanční správa, 2016b). Správce daně dokáže detailně analyzovat zaslání kontrolní hlášení od plátců a odhalit tak, který z nich nelegálně čerpá peněžní prostředky v rámci

žádostí o nadměrné odpočty. Hlavním cílem zavedení tohoto nástroje bylo eliminovat a zabránit a také zefektivnit zjišťování zejména karuselových podvodů (Ševčík, 2018).

Ve změně ZoDPH z roku 2014 se uvádí, že „cílem a smyslem kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky“ (Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR 2015, s. 64).

Hospodářská komora České republiky vydala v roce 2016 zprávu, ve které uvádí celkové shrnutí výsledků všech podnikatelů majících povinnost podávat kontrolní hlášení, zda mají nějaké problémy s podáváním a jak velká zátěž to pro ně je. Ankety se zúčastnilo 831 respondentů, kteří jsou zároveň plátcí DPH. Hlavním problémem při podávání kontrolního hlášení bylo, že podnikatelé a společnosti měli problém s konkrétními čísly pro jednotlivé doklady. Nevýhodou nástroje je administrativní zatížení pracovníků finančních úřadů. Dalším negativem jsou také náklady subjektů na podávání tohoto kontrolního hlášení. Především se jedná o koupi požadovaného softwaru. Bylo zjištěno, že 48 % plátců DPH zaplatilo při zavádění softwaru (včetně s ním spojených nákladů) až 10 tisíc Kč (Hospodářská komora ČR, 2016).

Lze vytknout, že hlavním důvodem vytvoření nástroje kontrolního hlášení bylo zaplnit mezeru v oblasti DPH, která se pohybuje mezi 5 – 10 % ročně. Daňovou mezerou se rozumí rozdíl mezi tím, co mělo být vybráno od všech plátců DPH a co bylo ve skutečnosti odvedeno do státní kasy (Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2015).

6.1.3 Reverse charge

Reverse charge, neboli přenesená daňová povinnost, je dalším z nástrojů boje proti daňovým únikům v oblasti DPH. Tento nástroj je popsán v §§ 92a - 92i ZoDPH (zákon č. 235/2004 Sb.). Hlavním cílem přenesené daňové povinnosti je minimalizovat podvody na DPH. Nástroj reverse charge byl poprvé zaveden 1. 4. 2011. Povinnost odvést a vypočítat DPH má odběratel namísto dodavatele. DPH, které je součástí výrobku nebo služby a je dodané od dodavatele, zaplatí odběratel. Na faktuře od dodavatele není uvedeno DPH, ale pouze formule, že výši DPH vypočte a zároveň odvede odběratel. Odběratel nebo také příjemce plnění musí vyplnit na daňovém dokladu vypočtenou výši daně. V tomto případě je příjemce plnění odpovědný za výši daně a další související povinné podmínky. Reverse charge platí jen pro vybraná plnění

v prostředí plátců DPH. Tato povinnost se netýká koncových spotřebitelů. Na základě nařízení vlády podléhají některá plnění tomuto režimu buď trvale anebo dočasně (Jak podnikat, 2019a). Reverse charge se zejména vztahuje k boji proti karuselovým podvodům. Komentář k § 92a zákona o dani z přidané hodnoty definuje, že osoba může požádat GFŘ o posouzení, zda jejich poskytované zdanitelné plnění podléhá režimu reverse charge. Od 1. 7. 2017 došlo k úpravě právního předpisu, že režimu přenesené daňové povinnosti podléhají i činnosti při dodávání stavebních dělníků a montérů, dodávky investičního zlata, nucené prodeje nemovitostí atd. (Finanční správa, 2017).

Česká republika usuzuje, že reverse charge je dobrým nástrojem zejména v boji proti karuselovým podvodům. Správce daně rozhoduje o tom, že příjemce věděl, nebo alespoň vědět mohl („vědomostní test“), že dodavatel neodvede DPH. K neschválení nároku na odpočet dochází právě prostřednictvím vědomostního testu. Tento případ zobrazuje judikatura Soudního dvora EU v rozsudku z roku 2006 s názvem Kittel. Česká daňová správa zasílá podnikům „vědomostní dopisy“, ve kterých je upozorňuje na to, že jsou pravděpodobně součástí nějakého podvodu (Prováděcí rozhodnutí rady, 2019).

Pokud se chce podnik registrovat k placení DPH, dochází nejprve k prověřování, zda se nejedná o možný karuselový podvod. Takové prověřování je z pohledu České republiky efektivní a zabraňuje rizikovým subjektům ve vstupu do režimu placení DPH. V České republice také funguje tzv. dobrovolný mechanismus oddělených plateb, kdy příjemce DPH zaplatí DPH přímo správci daně. Jedná se pouze o dobrovolný mechanismus, neboť kdyby se jednalo o povinnost, bylo by to z hlediska finanční a administrativní náročnosti opravdu obtížné (Prováděcí rozhodnutí rady, 2019).

Rada přijala dne 20. 12. 2018 směrnici Evropské unie 2018/2057, která pojednává o užívání tzv. všeobecného mechanismu reverse charge, který se týká plnění překračujícího hodnotu 17 500 EUR. Dle pravidel definovaných ve směrnici je možné, aby státy Evropské unie mohly užívat všeobecný mechanismus reverse charge až do 30. 6. 2022. Česká republika podala žádost o povolení, aby mohla užívat tento mechanismus. Veškeré povinnosti, které musí stát splňovat a informace o všeobecném mechanismu jsou obsaženy ve směrnici o dani z přidané hodnoty čl. 199/c/1-4. Další mechanismus je odvětvový reverse charge dle směrnice o DPH čl. 199 a 199a, kdy došlo k prohloubení a detailnějšímu zpracování odvětvové přenesené daňové povinnosti, konkrétně se jedná například o práce ve stavebnictví, obchod s mobilními

telefony, laptopy, herní konzole nebo obiloviny. Pokud se jedná o Českou republiku, tak tato opatření jsou velmi efektivní, ale dochází k častým přesouváním podvodů na jiná odvětví. Příkladem lze uvést změnu z mobilních telefonů na jiná rozdílná elektronická zařízení (Prováděcí rozhodnutí rady, 2019; Sejkora, 2017).

6.1.4 Daňová Kobra

Od roku 2014 funguje tzv. Daňová Kobra, jejímž cílem je odhalovat daňové úniky, bránit státní rozpočet, stíhat osoby organizující trestné činy, případně iniciovat změny v legislativě. Daňová Kobra je jedním z nástrojů finanční správy. V roce 2015 se Daňová kobra dělí na regionální a centrální. Do tzv. Daňové Kobry patří Policie ČR, Celní a Finanční správa. Díky takové struktuře si mohou vzájemně dle zákona vyměňovat informace a následně jednodušeji odhalovat případné kauzy. Tato vzájemná kooperace mezi výše uvedenými členy byla vytvořena z důvodu boje proti daňovým únikům na DPH a trestné činnosti v oblasti DPH ale také spotřební daně. Daňová Kobra od počátku svého vzniku do konce roku 2019 zabránila úniku 11,7 miliard korun. Cílem vytvořeného projektu Daňová Kobra je snadnější objevování a odhalování různých případů spojených s daňovými úniky ještě před tím, než subjekty realizují krácení daní. V případě, že krácení daní již proběhlo, projekt Daňová Kobra cílí na možné organizátory celého podvodu a snaží se získat zpět peněžní prostředky do státního rozpočtu (Pěknicová, 2019).

6.1.5 Pomoc Praze

Dalším nástrojem finanční správy bylo v posledním čtvrtletí roku 2014 odstartování akce na pomoc Praze. Přes 100 kontrolorů z různých regionů se vydalo do ulic Prahy se snahou zkontrolovat celou řadu subjektů. V současné době je velkým trendem pro společnosti mít sídlo v Praze a doufat, že z důvodu malého počtu zaměstnanců finanční správy nedojde k jejich kontrole. První fáze v akci „Pomoc Praze“ se týkala až 800 daňových subjektů. Hlavním úkolem této akce je kontrola nadměrných odpočtů na DPH a imaginárních sídel společností. V tiskové zprávě se uvádí, že bude provedena kontrola dalších 500 podniků s podezřením na páchaní úniků na daních v oblasti DPH. Nevýhodou této akce je, že zasáhne i společnosti, které fungují dobře. Ve zprávě se také uvádí, že kontroloři mají značné zkušenosti a nemělo by to nijak omezovat slušné a čestné podnikatele (Praha, 2014).

6.1.6 Ručení příjemce zdanitelného plnění

Dalším nástrojem, který používá stát v boji proti daňovým únikům, se nazývá ručení příjemce zdanitelného plnění. Ručení příjemce zdanitelného plnění bylo poprvé uvedeno v českém právním řádu 1. 4. 2011. Tento pojem je vymezen v § 109 ZoDPH a do dnešního dne již došlo k několika změnám. Vzorem k úpravě zákona byla judikatura Soudního dvora EU. Z této judikatury plyne, že jakékoli peněžní ztráty vzniklé v kolotočových podvodech je možné požadovat po jakémkoli členu řetězce, v tom případě, že účastník tohoto řetězce věděl o podvodu, nebo případně vědět mohl (zákon č. 235/2004 Sb.; Lichnovský, 2013).

6.1.7 Analýza transakčních sítí

Nový nástroj nazvaný analýza transakčních sítí (TSA), který byl poprvé uveden v květnu 2019, také slouží k zabránění a omezování páchání podvodů na DPH. Pomocí tohoto softwaru by mělo docházet k ještě většímu propojení důležitých informací mezi jednotlivými státy Evropské unie. Nástroj TSA se zaměřuje především na obchod přes hranice států. Byl vytvořen na potlačení podvodů v oblasti DPH, kterými stát přichází o značné částky do veřejných rozpočtů. Nástroj TSA byl vytvořen díky blízkému partnerství mezi členy EU, Komisí EU a dalšími experty (Eurofisc) nacházejícími a zabývajícími se touto problematikou v Evropské unii. Pierre Moscovici, komisař pro hospodářské a finanční záležitosti, daně a cla uvedl, že daňové podvody v oblasti DPH tvoří velký problém ve veřejných financích a je potřeba vytvořit propracovanější systém DPH, který bude eliminovat podvody. Na hranicích dochází k velkému počtu obchodů mezi státy, a proto se EU snaží vytvořit nástroje, které by snižovaly počet těchto podvodů (Evropská komise, 2019).

6.1.8 Nespolehlivý plátce

V boji proti daňovým podvodům byl vytvořen tzv. institut nespolehlivého plátce. Za nespolehlivého plátce DPH dle § 106a zákona o dani z přidané hodnoty se považuje osoba, která nějakým způsobem nedodrží pravidla, nařízení a povinnosti, které se vztahují k dani z přidané hodnoty. Nespolehlivý plátce neporušuje pouze povinnosti z hlediska hmotně právního, ale také z hlediska procesního, jež vychází z daňového řádu. Mezi porušení se z pohledu daně z přidané hodnoty řadí například nepodání daňového priznání, ale také nereagování na výzvy od správce daně pro podání daňového

přiznání atd. Od 1. 7. 2017 se lze setkat také s pojmem „nespolehlivá osoba“ definovaným v § 106ab ZoDPH. Za nespolehlivou osobu se považuje neplátce DPH, který výrazným způsobem porušil své povinnosti k DPH (zákon č. 235/2004 Sb.).

Dle ZoDPH za nespolehlivého plátce může správce daně označit osobu, která nedodrží daňové povinnosti, dle stanovených kritérií, kterými jsou například: součet nedoplatků DPH v hodnotě převyšující hranici 500 tisíc Kč v období tří po sobě jdoucích měsíců, nepodání daňového přiznání k DPH minimálně dvakrát v období dvanácti po sobě jdoucích měsíců, uvedení nepravdivých nebo nedostatečných údajů potřebných k registraci k DPH atd. (zákon č. 235/2004 Sb.; Prováděcí rozhodnutí rady, 2019).

6.2 Daňové podvody v trestněprávní rovině

Pachatelé daňových podvodů se stále zdokonalují a pružně reagují na nové nástroje. Neustále používají nové praktiky a hledají nové způsoby páčání daňových podvodů. Legislativa státu v oblasti DPH soustavně reaguje na existující situaci a zavádí další opatření, čímž se mezery v zákoně zmenšují a ubývají. Existuje stále méně prostoru k legálnímu snižování daňové povinnosti, proto se některé subjekty uchylují k nelegální cestě.

6.2.1 Trestnost daňových úniků podle Trestního zákoníku

Samotným statutem podvodu na DPH se literatura nezabývá do detailu, i když se jedná o závažný problém dnešní doby. Tento pojem je hodně používán zejména judikaturou Soudního dvora EU, ale také Nejvyššího správního soudu (Fryšták & Hrušáková, 2017).

Za daňový únik se ve většině případů v oblasti DPH považuje neodvedení daně, nebo její zkrácení. Zkrácením je myšleno to, že osoba (poplatník), která měla odvést a zaplatit skutečnou daň tak neučiní a osoba účelně vypočte nižší základ daně a tak odvede i nižší daň. Také může nastat situace, kdy osoba tuto povinnost vůbec nepřizná. Subjekt je povinen přiznat a odvést daň příslušnému orgánu. Do forem daňových podvodů na DPH se zahrnuje například záměrné chování pachatele, kam se řadí například podání úmyslně nepravdivého daňového přiznání (nepřiznání výše zisků, výše výdajů, uvedení nižších cen za dodané zboží nebo služby...). Rozhodnutí o tom, zda pachatel spáchal úmyslně trestný čin, ovlivňuje především výše platby, typ předmětu, o který se jedná, a další související informace. Další z možností, jak zkrátit daň z přidané hodnoty, je, že se pachatel nemusí vůbec registrovat k placení této daně.

Základním paragrafem trestního zákoníku po linii daňových podvodů je § 240. Ustanovení uvedeného paragrafu chrání zájem státu na správném vyměření daně a dalších plateb a na příjmu z těchto povinných plateb, ze kterých je financována činnost státu a činnosti vykonávané ve veřejném zájmu (Beck, n. d.).

Za trestný čin se nepovažuje to, že subjekt podá daňové přiznání, ale neodvede požadovanou částku, nebo že došlo k nesprávnému vyměření daně z důvodu chyb v účetnictví. Skutková podstata trestného činu zkrácení daně je naplněna, když hodnota škody přesáhne 50 tisíc Kč včetně. Čím bude škoda větší, tím samozřejmě subjektu hrozí větší postih, který se může vyšplhat až na 10 let odnětí svobody v případě, kdy škoda bude větší než 5 milionů Kč (Novotná, 2017).

6.2.2 Účinná lítost

Ukončení nebo také zánik trestné činnosti může nastat dvěma různými způsoby. Prvním z nich je takzvané promlčení. Druhým způsobem je použití účinné lítosti (Novotná, 2017).

Dle trestního zákoníku existuje tzv. účinná lítost. Účinná lítost dle § 33 trestního zákoníku znamená zbavení se trestnosti činu, který daňový subjekt spáchal. Daňový subjekt může uplatnit účinnou lítost v případě, kdy přizná, že zkrátil daň a později ji dobrovolně zaplatí, nebo dobrovolně získanou daň odvede zpět. Dobrovolné jednání vychází z judikatury Nejvyššího soudu, kdy daňový subjekt nesmí reagovat na případnou hrozbu či začínající trestní stíhání. Společnost tedy nebude trestně stíhaná v oblasti podvodu na daních. Účinná lítost je vymezena pouze obecně společně s trestnými činy. Průběh postupů v praxi o účinné lítosti je specifikován z větší části soudní judikaturou. Účinnou lítost je možné označit jako „záchrannou brzdu“.

6.2.3 Trestní odpovědnost právnických osob

K 1. 1. 2012 nabyt účinnosti zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále jen ZoTOPO). Uvedený zákon upravuje podmínky trestní odpovědnosti právnických osob, tresty a ochranná opatření, která lze uložit za spáchání trestných činů uvedených v trestním zákoníku, vyjma činů taxativně vyjmenovaných v § 7 ZoTOPO. Dále jsou v tomto zákoně upraveny postupy v řízení proti právnickým osobám (Zákon č. 418/2011 Sb.; Beck, n. d.).

Za spáchání trestného činu zkrácení daně je na základě ZoTOPO možné uložit jako postih například omezení nebo úplný zákaz činnosti v podnikání, finanční pokutu, zákaz čerpání dotací apod. (Novotná 2017).

Trestným činem spáchaným právnickou osobou je protiprávní čin, který byl spáchaný v jejím zájmu nebo v rámci její činnosti. Právnická osoba je zproštěna trestní odpovědnosti v případě, že je prokázáno, že vynaložila veškeré úsilí, které na ní bylo možno spravedlivě požadovat, aby spáchání činu zabránila. Trestní odpovědnost právnické osoby přechází i na všechny její právní nástupce. I v případě trestní odpovědnosti právnické osoby lze podle ZoTOPO využít institutu účinné lítosti. V § 15 ZoTOPO je pak uveden výčet trestů a ochranných opatření, které lze za trestné činy spáchané ze strany právnické osoby uložit. Jedná se o zrušení právnické osoby, propadnutí majetku, peněžité trest, propadnutí věci, zákaz činnosti, zákaz plnění veřejných zakázek nebo účasti ve veřejné soutěži, zákaz přijímání dotací a subvencí, uveřejnění rozsudku, zabránění věci nebo zabránění části majetku (Zákon č. 418/2011 Sb.; Beck, n. d.).

6.3 Boj s daňovými podvody v rámci EU

Státy Společenství musí mezi sebou úzce spolupracovat proti podvodům na DPH. Spolupráce probíhá s orgány daňové správy v rámci EU i mimo ní. Hlavním cílem EU je omezit daňové podvody a za pomoci účinných nástrojů jim předcházet (Danielescu, 2016).

Za velmi účinný a efektivní nástroj, uvedený v roce 2013, v boji proti daňovým únikům je vyplňování elektronických dotazníků. Jediným problémem, který u nich nastal, bylo jejich opožděné odevzdávání. Naopak výhodou těchto elektronických dotazníků spočívá v možnosti jejich použití při možném soudním sporu, kdy slouží jako důkaz (Danielescu, 2016).

Dalším velmi účinným nástrojem je VIES, který pomáhá při zabraňování daňových úniků. Jeho princip spočívá v provázanosti informací o dodaném zboží ve Společenství mezi jednotlivými členskými státy EU. Samozřejmě i tento systém je ještě nedokonalý a neúplný (Danielescu, 2016).

Síť Eurofisc patří mezi další nástroje EU a je složena z daňových a celních úředníků. Tato síť se zaměřuje na podvody v podnicích a jejich obchodech s jinými zeměmi (Danielescu, 2016).

Celní režim 42, takhle se nazývá další nástroj, který je používán všemi členskými státy Evropské unie. Tento režim se používá v případech, kdy dochází k dovozu zboží a jeho následné přepravě do jiného státu EU. DPH se platí až ve státě určení. Existuje celá řada předpokladů ke správnému fungování celního režimu 42: osoba, která dováží zboží je povinna podávat přesné a kompletní informace o DPH, celní orgány jsou povinny kontrolovat tyto informace, než dojde k přepravě zboží do jiného státu a následně tyto informace předat správci daně, úkolem správce daně je porovnání údajů s údaji obsaženými v souhrnném hlášení o DPH, veškeré informace mají k dispozici všechny členské státy v systému VIES (Danielescu, 2016).

Evropská rada informovala o nedostatečné spolupráci mezi řadou orgánů. To bohužel vede ke snižování efektivnosti v bránění daňovým podvodům na DPH. Hlavními příčinami jsou například nedostatečná komunikace (sdílení informací), příliš nízká propracovanost systémů a jejich nefunkční propojenost, pozdní posílání a nízká kvalita informací. V Belgii se díky společnému systému snížily podvody v oblasti DPH o 85 %. Především jde o výměnu informací v rámci spolupráce celních, daňových a policejních orgánů. V Evropské unii není vytvořena jednotná politika, která by plynule umožnila stíhání podvodů (Danielescu, 2016).

Komise EU doporučuje tvorbu společného a jednotného systému, který by sloužil k měření výkonnosti a efektivnosti. Komise EU dále doporučuje jednotlivým členským státům, aby vytvořily jednotnou analýzu rizik a sociálních sítí, které by pomohly v přesunu informací cílených na podvody pomocí Eurofiscu. Aby dále došlo ke zrychlení předávání těchto informací, mělo by být plně využíváno informačnětechnologického prostředí. Pomocí nastavení vhodných cílů a ukazatelů by měla být měřena výkonnost všech oblastí, ve kterých se pracuje. Komise také doporučuje, aby se členské státy účastnily veškerých činností v rámci Eurofiscu (Danielescu, 2016).

6.4 Boj proti daňovým podvodům ze strany jednotlivých podnikatelů

Boj proti podvodům na DPH je veden napříč celou EU. Boj daňové správy je bojem za vyšší objem vybraných daní a minimalizaci daňových úniků. Daňové kontroly bývají v současné době četnější a roste počet případů, kdy podnikateli není uznán nárok na odpočet DPH z důvodu neodvedení DPH ze strany jeho obchodního partnera. Stále častěji se objevují případy, kdy podnikatelský subjekt ručí za nezaplacenou daň svého dodavatele. Finanční úřad pak v těchto situacích zkoumá, nakolik si je daňový subjekt vědom skutečnosti, že se možná účastnil podvodu na DPH. Zda a do jaké míry se předmětný obchod odlišuje od běžných srovnatelných transakcí. Dále, zda podnikatel učinil dostatečné preventivní kroky k ochraně proti daňovému podvodu. Zkrátka, zda o daňovém podvodu věděl, nebo vědět měl.

Není neobvyklé, že podnikatel, který vždy řádně dodržoval všechna nařízení a předpisy, je postižen za podvodné jednání svého obchodního partnera. Příčinou je skutečnost, že podnikatel neprováděl žádná kontrolní opatření, díky kterým by podvod včas odhalil. Většina podnikatelů totiž riziko, že by se právě oni mohli nevědomě stát účastníky podvodu na DPH, pokládá za nemožné. V důsledku toho pak nečiní žádná opatření a neprověřují předem své obchodní transakce a partnery. Pro mnohé tato jejich nebezpečnost může vést k fatálním následkům.

Finanční správa se snaží za pomoci některých nástrojů, jako je například kontrolní hlášení, ručení, reverse charge atd. nepřímo apelovat na jednotlivé podnikatele, aby byli obezřetní, aby učinili všechna potřebná opatření k zamezení jejich nevědomé účasti na daňových podvodech.

7 Známé případy

Daňové podvody představují problém dalekosáhlých rozměrů a mohou mít značné dopady. S ohledem na jejich komplikovanost není jednoduché je odhalit včas ještě před vznikem škody. Navíc je potřeba každý jednotlivý případ důkazně podložit a řádně objasnit, což je časově náročné. Škody, které mohou daňové podvody napáchat, dosahují vysokých částek, a proto je důležité proti nim bojovat. V této kapitole je pro názornost uvedeno několik konkrétních případů boje našich státních orgánů proti daňovým podvodům.

7.1 Mosty

Regionální Kobra zasahovala u případu v Královéhradeckém kraji. Ve spolupráci Generálního ředitelství cel a Finančního úřadu v tomto regionu došlo k odhalení daňových podvodů na DPH. Efektivní činnost Daňové Kobry odhalila případ, ve kterém byl hlavním organizátorem cizinec z Ukrajinské republiky. Podvod spočíval v tom, že cizinec vytvořil minimálně 16 firem sídlících v České republice, kde na začátku řetězce je tzv. bílý kůň, který nezaplatí DPH. Cizinec v podstatě veškeré finanční prostředky vybíral z různých běžných účtů firem.

Daňové Kobře se podařilo zachránit přes 20 mil. Kč, což odpovídá únikům vzniklým na DPH. Organizátor celého podvodu byl sankcionován odnětím svobody na více než 10 let (Barešová, 2019).

7.2 River

V případě River docházelo k fiktivnímu vývozu cigaret. Na základě informace získané od neznámé osoby bylo potvrzeno, že dochází k nelegálnímu vývozu do daňových rájů. Celou organizaci podvodu měla na starost společnost Qanto. Vývoz cigaret byl také potvrzen databází Intrastat. Exportovány měly být cigarety ve výši 1 miliardy Kč. Na základě zkoumání bylo zjištěno, že jde pouze o vymyšlený export s cílem nárokovat si odpočet na DPH. Dne 14. 3. 2014 odbor Generálního ředitelství cel na základě trestního spisu započal úkony trestního řízení z podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně nebo jiných povinných plateb uvedených v trestním zákoníku v § 240. Škoda za zkrácení daně na DPH se vyšplhala na částku 248 113 943 Kč. Do celého

případu se zapojila Daňová Kobra, zahraniční partneři, ale i Armáda ČR. Ze spáchání trestného činu bylo obviněno celkem 14 osob (Celní správa České republiky, n. d.).

7.3 Další případy

Úspěšnou akcí provedenou zaměstnanci Specializovaného finančního úřadu byly kontroly ve dvou provozovnách hazardních her v Praze, na které byla uvalena exekuce za nezaplacenou daň. Součástí této akce byla i kontrola provedená v Plzni, kde se podařilo získat 625 tis. Kč (Klimešová, 2019).

V období od srpna do září 2019 se vydali zaměstnanci Finančního úřadu na kontrolu správného používání zaznamenávání tržeb do systému EET do různých míst v Jihočeském kraji. Prvním místem, kam pracovníci FÚ zamířili, byla oblast Vltavy. Kontroly probíhaly v pěti různých restauracích při řece Vltavě. Zde bylo využito toho, že zaměstnanci FÚ Vltavu také sjížděli na lodi, aby nebyli tolik nápadní. Porušení správného používání režimu EET bylo odhaleno v 80 % kontrolovaných případů. Příkladem zjištěných pochybení je například nevydávání účtenek nebo nezaznamenávání tržeb do systému. Kontrola EET probíhala také v Českých Budějovicích na veletrhu „Země živitelka“. Nesprávné používání EET bylo zjištěno u 50 % prodejců. Poslední akce v tomto období byla na Strakonické pouti, kde se kontrolovalo celkem 17 subjektů a až v 70 % došlo k nesprávnému používání systému EET (Králová, 2019).

V rámci akce zaměřené na EET na tržišti v Praze byly provedeny kontroly ve formě nákupu od 14 místních prodejců. U každého prodejce došlo k pochybení. Celkem 12 prodejců porušilo zákon o EET a vůbec nezaznamenalo tržbu do přístroje používaného k EET. Zbytek prodejců porušil § 247 daňového řádu, kdy nesplnili registraci k dani, a tím pádem jim ani nebylo uděleno žádné DIČ. V tomto případě je možné udělit za porušení pokutu až 500 tisíc Kč (Musilová, 2019a).

Další případ se týká karuselových podvodů, kdy si čtyřiašedesátiletý podnikatel ze Zlínského kraje v letech 2010 – 2014 nárokoval na odpočtu daně z přidané hodnoty celkem částku vyšší než 300 milionů Kč. Podnikatel vytvořil řetězec firem v České republice a jeho hlavní činností byl obchod s hutním materiálem od dodavatelů ze sousedního Slovenska. Zásah společnosti provedla zlínská Daňová Kobra. Celkem

jsou za trestnou činnost obžalováni 4 lidé a hrozí jim až 10 let odnětí svobody (Javorková, 2019).

Obchody s vínem se staly součástí dalších podvodů při krácení daně z přidané hodnoty. Tento případ, jímž se zabývá Daňová Kobra, se odehrál opět ve Zlínském kraji a škoda byla vypočtena až na 10 milionů Kč. Tímto případem se z počátku zabýval celní úřad a následně byl případ předán do rukou policie, oddělení hospodářské kriminality. Ze spáchání trestného činu bylo obviněno 14 lidí. Do podvodu se zapojilo 11 firem. Hlavním šéfem celé akce byl 45 letý muž z Uherského Hradiště, který řídil chod jednotlivých společností. Na základě přezkoumání veškerých doložených skutečností bylo zjištěno, že pachatel nikdy nenakupoval víno, a tedy jej nikdy nemohl prodat (Pavlíček, 2019).

Další úspěšná akce označená názvem „Lucerna“ probíhala na území Prahy. Kontroloři zacílili na poplatníky, již byli v minulosti potrestáni za neplnění svých povinností, například za nezaznamenávání tržeb do EET. Takové kontroly poplatníků mají smysl a neustále dochází ke snižování počtu podvodů na DPH (Musilová, 2019).

8 Shrnutí

Podvody na DPH znamenají pro každý stát nezanedbatelnou ztrátu příjmu. Boj proti daňovým podvodům je poměrně zdlouhavý a zdánlivě nekonečný proces. Nástrojů, které slouží k boji proti těmto podvodům, již existuje mnoho a řada z nich je skutečně efektivní a účinná. V předcházejících kapitolách byly některé tyto nástroje a opatření podrobněji popsány a vysvětleny. V následující tabulce lze názorně vidět jejich přehled včetně identifikace jejich pozitiv a negativ.

Tab. 1: Přehled nástrojů a opatření

| Nástroj/Opatření | Pozitiva | Negativa |
|--------------------------|---|---|
| EET | <ul style="list-style-type: none"> • zvýšení efektivnosti výběru daní • snížení daňových úniků • cílí zejména na šedou ekonomiku • narovnání podnikatelského prostředí • vysoký účinek z pohledu státu • efektivnější výběr DPH (ale i například daně z příjmu) | <ul style="list-style-type: none"> • administrativní náročnost pro plátce DPH • náklady při zavádění EET u finanční správy • náklady při zavádění EET u podnikatelů (internet, software...) |
| Kontrolní hlášení | <ul style="list-style-type: none"> • zvýšení efektivnosti výběru daní • snížení daňových úniků • správce daně získá všechny potřebné informace o společnostech • správce daně dokáže odhalit karuselové podvody | <ul style="list-style-type: none"> • administrativní náročnost pro plátce DPH a pro pracovníky finančních úřadů • náklady subjektů (koupě softwaru) |
| Reverse charge | <ul style="list-style-type: none"> • snížení podvodů na DPH a vratek DPH v oblasti karuselových podvodů • zlepšení CF u některých podnikatelů • usnadňuje kontrolní činnost správci daně | <ul style="list-style-type: none"> • náklady na úpravu IT systému • zjišťování toho, zda je protistrana plátce DPH • administrativní náročnost (školení zaměstnanců...) • zhoršení CF u podnikatelů, kteří nemají plný nárok na odpočet |

| Nástroj/Opatření | Pozitiva | Negativa |
|--|--|---|
| Daňová kobra | <ul style="list-style-type: none"> • kooperace mezi finanční správou, celní správou a policií • odhalování závažných daňových úniků • ochrana státního rozpočtu • stíhání organizátorů trestných činů • iniciování změn v legislativě | <ul style="list-style-type: none"> • duplicitní řízení • časové prodlevy při předávání informací • formalismus • regionalismus • omezené kompetence • oddělené systémy, informační i personální zdroj |
| Pomoc Praze | <ul style="list-style-type: none"> • personální posílení pražských finančních úřadů • vyšší četnost kontrol v Praze • odhalení řady nepoctivých subjektů a bílých koňů • preventivní účinek – povědomí o hrozbě kontroly | <ul style="list-style-type: none"> • zasahuje i poctivé subjekty • nedostačující rozsah • personální oslabení regionálních finančních úřadů |
| Ručení příjemce zdanitelného plnění | <ul style="list-style-type: none"> • velké zamezení karuselových podvodů • zvýšení odvodů DPH, příjmu státního rozpočtu • učí subjekty chovat se obezřetně | <ul style="list-style-type: none"> • riziko dvojí úhrady DPH • složité dokazování, zda subjekt věděl nebo vědět mohl, že obchoduje s nepoctivým partnerem • zvýšení časové a administrativní zátěže subjektů |
| Analýza transakčních sítí | <ul style="list-style-type: none"> • zabránění a omezování páčání podvodů na DPH • větší propojení informací mezi státy EU • rychlejší předávání informací | <ul style="list-style-type: none"> • zaměřeno jen na obchod přes hranice státu • není ještě dostatečně osvojené všemi státy |
| Nespolehlivý plátce | <ul style="list-style-type: none"> • možnost získání informací o obchodních partnerech a jejich prověření • účinný nástroj boje proti podvodům • zvýšení efektivity výběru daní • bezplatné a jednoduché | <ul style="list-style-type: none"> • zdlouhavý proces zápisu do registru • represivní účinek • pro správce daně administrativně náročné |

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Kromě nástrojů vypsanych v tabulce existuje řada dalších opatření, a to jak na národní, tak i na nadnárodní úrovni, např. vyplňování elektronických dotazníků, nástroj VIES, síť Eurofisc, Celní režim 42...

8.1 Rizikové faktory

I přes všechna tato opatření a nemalé úsilí státních orgánů, institucí jsou daňové podvody, i když v menší míře, páčány i nadále. Stále se lze setkat s množstvím rizikových faktorů, které jsou jednou z příčin vzniku podvodu na DPH. Riziko s vysokou pravděpodobností podvodu na DPH představují firmy, které využívají pro své sídlo virtuální nebo hromadné adresy. Dalším rizikem mohou být platby v hotovosti do 270 tisíc Kč, jinak řečeno „šmoulování“, při nichž je možné vyhnout se povinnosti platby daně z přidané hodnoty. Indikátorem rizika je také zboží, se kterým se běžně obchoduje za neobvykle vysokou nebo nízkou cenu. Dalším častým ukazatelem takového rizika je například příliš nízká marže zboží. S podvody na DPH jsou také spojovány obchody s rizikovými komoditami, jako jsou například drahé kovy nebo pohonné hmoty. Pravděpodobnost podvodu na DPH je i v případech, kdy subjekt nepožaduje pojištění zboží, nebo se spokojí jen s pojištěním na mnohem nižší částku, která neodpovídá skutečné hodnotě přepravovaného zboží. Další způsob, jak se vyhnout dani z přidané hodnoty, je vystavování nových faktur při přepravě zboží, kdy původní faktury jsou nahrazeny a příjemci tak zůstává odesílatel neznámý. Dále např. uzavírání ústních smluv nebo obchodování s cizími neproověřenými protistranami jsou dalšími možnými riziky nepoctivého jednání. Odmítání prověřování totožnosti obchodních partnerů může vést k velkým a zároveň dlouhodobým problémům. Účasti na daňovém podvodu je možné se vyhnout, pokud si podnikatel ověří, zda budoucí obchodní partner má ve Sbírce listin založené povinné listiny. V případě, kdy tyto chybí, lze předpokládat přinejmenším problémy s tímto partnerem. Za podezřelé lze také považovat vedení jednání nebo předávání zboží na nestandardních místech jako jsou např. parkoviště atd. Dalšími možnostmi, kdy se firma může vyhnout daňové povinnosti, jsou například chyby při účtování transakcí, nebo vzájemné započítávání pohledávek, nebo nestandardně zvýhodněné ceny u tzv. věrných zákazníků.

Pro přehlednost jsou možná rizika daňových podvodů shrnuta v následující tabulce.

Tab. 2: Vybraná rizika vzniku podvodu na DPH

| | |
|-----|---|
| 1. | Rizikové komodity (drahé kovy, pohonné hmoty, atd.) |
| 2. | Sídlo na virtuální nebo hromadné adrese |
| 3. | Platby v hotovosti |
| 4. | Zboží za příliš nízkou nebo naopak vysokou cenu |
| 5. | Nízká marže zboží |
| 6. | Ústní smlouvy |
| 7. | Obchod s cizími účastníky |
| 8. | Odmítání prověřování totožnosti obchodní partnerů |
| 9. | Obchod na neobvyklých místech |
| 10. | Vzájemné započítávání pohledávek |
| 11. | Nestandardně zvýhodněné ceny u tzv. věrných zákazníků |
| 12. | Placení za zboží pouze z 80 % ceny zboží |
| 13. | Vystavování nových faktur při přepravě |
| 14. | Nepojištěné zboží |
| 15. | Chyby v účetnictví |
| 16. | Chybějící povinné dokumenty ve Sbírce listin |

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Silným rizikovým faktorem je slabá nebo dokonce chybějící obezřetnost podnikatelů. Většina společností v České republice považuje rizika spojená s podvody v oblasti DPH za zanedbatelná. Proto u většiny podnikatelů absentují základní opatření, která by směřovala k odhalení možných podvodů na DPH. Firma se tak může lehce stát účastníkem daňového podvodu. Při odhalení podvodu to pro firmu v první řadě znamená odmítnutí požadovaného nároku na odpočet DPH a jeho nepřijetí nebo vrácení již vyplaceného nadměrného odpočtu DPH. Dalším následkem zatažení firmy do podvodu jsou náklady spojené s vedením daňové kontroly nebo dokonce náklady vynaložené na případný soudní spor. Dalším nežádoucím výdajem, a potažmo ztrátou pro firmu,

jsou další náklady např. na reorganizaci. Všechny tyto důsledky mohou dovést firmu až do likvidace a zániku.

8.2 Obezřetnost podnikatelů

Podnikatelé by ve vlastním zájmu měli být obezřetní a činit pravidelně patřičná opatření a kontrolovat své obchodní partnery. Všichni by měli pečlivě zvážit a vyhodnotit své standardní obchodní praktiky a vytvořit si vlastní soubor a proces kontrolních praktik vedoucích k prověření a odhalení případných nežádoucích rizik možných podvodů. Znamená to pravidelné vytěžování dostupných informačních systémů jako např. ARES, Registr nespolehlivých plátců, Sbírnka listin atd. Dále je nutné dbát zvýšené pozornosti při uzavírání obchodních smluv a transakcí, jejich obsahu, podmínek apod. Důležité je také nepodceňovat vzdělávání a školení všech svých zaměstnanců. U větších podnikatelů je vhodným nástrojem odpovídající software, který je schopen automaticky provádět potřebné kontroly, nebo získávat a filtrovat důležité informace.

V následující tabulce jsou pro názornost shrnuty nejběžnější možnosti, kterými lze předcházet zatažení podnikatele do podvodu na DPH.

Tab. 3: „Jak být obezřetný při obchodování“

| | |
|----|---|
| 1. | nepodceňovat existenci rizik |
| 2. | vytvořit si vlastní soubor a proces kontrolních praktik vedoucích k prověření a odhalení případných nežádoucích rizik možných podvodů |
| 3. | zvážit a vyhodnotit své standardní obchodní praktiky z pohledu jejich bezpečnosti |
| 4. | detaillní prověření všech stávajících dodavatelů, partnerů (ARES, veřejný rejstřík, obchodní rejstřík, insolvenční rejstřík, registr nespolehlivých plátců) |
| 5. | zjišťování všech informací o daných subjektech z interních a externích zdrojů |
| 6. | prověřování všech budoucích obchodních partnerů a transakcí |
| 7. | zvýšená pozornost při uzavírání smluv a transakcí (obsah, podmínky) |
| 8. | školení zaměstnanců, kteří budou nést odpovědnost při výběru dodavatelů či jiných obchodních partnerů |

| | |
|-----|---|
| 9. | patříčná opatření provádět pravidelně |
| 10. | mít zavedený celý systém vnitřních kontrol |
| 11. | pořízení softwaru pro provádění pravidelných kontrol, odhalování rizikových subjektů, apod. |

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Internetový magazín uvádí, že množství podvodů v oblasti DPH se neustále snižuje a už nejsou tak časté, jako dříve. Hlavním důvodem, proč se téměř ztratily, je nová legislativa, online softwary a také došlo k transformaci činností různých administrátorů. Vzhledem k eliminaci těchto podvodů dochází ke zlepšení konkurenčního prostředí, k posílení pozice pro spolehlivé dodavatele, ale také k zajištění bezpečí a důvěry ve všech odvětvích. Díky zvýšenému objemu příjmů souvisejícím s efektivnějším výběrem daní v oblasti DPH, může stát využit finanční prostředky k investování do různých veřejných statků (Bezvamoney, 2019).

9 Analýza možností, návrhy řešení

I přes všechna zavedená opatření se dosud nepodařilo podvody na DPH zcela vymýtit. V boji proti daňovým podvodům neustále existuje prostor pro vytváření dalších nástrojů. Je však nutné hledat nové nástroje? Nebylo by ekonomičtější a účinnější využít nástroje stávající a zúročit tak zkušenosti s nimi získané a tyto jen lépe využívat, případně upravit či rozvinout? Tímto směrem je vedena tato kapitola, která vychází z již zavedených opatření a praktik a snaží se najít jejich možné zdokonalení a prohloubení s cílem dosažení jejich optimální účinnosti.

9.1 Účtenková loterie

V průběhu zpracování této diplomové práce došlo ze strany Ministerstva financí ČR k neplánovanému kroku a Účtenková loterie tzv. Účtenkovka byla zrušena. Bylo tak učiněno po té, co vláda vyhlásila pro území České republiky z důvodu ohrožení zdraví v souvislosti s prokázáním výskytu koronaviru na území ČR nouzový stav a došlo tak ke změně rozpočtových priorit.

„Svůj hlavní cíl Účtenkovka splnila. Od začátku byla považována za dočasný nástroj, který má podpořit efektivitu elektronické evidence tržeb. Jejím smyslem je motivovat zákazníky k přebírání účtenek, coby standardu běžného v nejvyspělejších zemích, což se podařilo. Za celou dobu fungování Účtenkovky se do hry zapojilo 1,1 milionu lidí, kteří doposud zaregistrovali přes 463 milionů účtenek. Do slosování bylo následně zařazeno celkem více než 404 milionů účtenek. Během dosavadních 29 slosování bylo na výhrách rozděleno 156 milionů korun“ (Žurovec, 2020).

I přes tuto skutečnost kapitola v diplomové práci zůstává, neboť Účtenkovka hrála v boji proti podvodům na DPH důležitou roli a není ani vyloučen, někdy v budoucnu, její návrat a její znovuzavedení. Navíc Účtenková loterie není jen o výhrách, jejím hlavním smyslem bylo, naučit lidi brát si od prodejců účtenky, a tím přimět obchodníky účtenky vystavovat a evidovat a řádně odvádět daně. Tento zájem státu nadále trvá a vůbec není jisté, nakolik je zvyk brát si účtenky a evidovat tržbu ve společnosti upevněn. Proto tato problematika stojí za rozpracování a pokus o její zdokonalení a rozšíření.

Účtenková loterie byla zavedena v České republice 1. 9. 2017. Jedná se o doplněk k elektronické evidenci tržeb, který sloužil k lepší efektivnosti výběru daní a zabránění v nezákonném podnikání. Jakákoli účtenka, kterou vydal obchodník zaregistrovaný k elektronické evidenci tržeb, byla tiketem, s nímž bylo možné vyhrát různé ceny (Vlková, 2017).

Provozovatelem a zároveň pořadatelem Účtenkové loterie bylo Ministerstvo financí České republiky na základě § 35 zákona č. 112/2016 Sb., zákon o evidenci tržeb.

Podle Ministerstva financí byl největší počet hráčů, kteří zapsali alespoň jednu účtenku, v listopadu roku 2017, tedy 2 měsíce po jejím spuštění. Rekordní počet dosáhl v listopadu až na 477 952 účastníků (Veselíková, 2018).

Registrace uživatelů a účtenek

Do Účtenkové loterie se bezplatně mohla zapojit každá osoba starší 18 let, bez ohledu na státní příslušnost. Registrace účtenek byla možná pouze v případě, kdy byli obchodníci přihlášení k elektronické evidenci tržeb. Registrace účtenek fungovala na systému 1-1-1. To znamená, že bylo možné zaregistrovat pouze jednu vydanou účtenku od jednoho obchodníka v jeden konkrétní den (Vlková, 2017).

Registraci účtenek bylo možné provést přes webové stránky nebo pomocí mobilní aplikace. U každého způsobu zadávání účtenek se muselo uvést telefonní číslo a e-mailová adresa hráče (Vyhraj, 2019).

Výhody a nevýhody

Mezi hlavní výhody a také důvod zavedení Účtenkové loterie patřila lepší efektivnost při výběru daní. Účtenková loterie měla veřejnost motivovat k tomu, aby požadovali při každé obchodní transakci účtenku a podnikatele, aby ji zaevidoval a tím se také zlepšila kontrola všech podnikatelů a potažmo odvádění daní. Hlavní motivací pro účastníky byla možnost získání výhry (Vyhraj, 2019).

Za nevýhodu se dá označit skutečnost, že Účtenková loterie je v podstatě hazardní hra, což s sebou nese i možné nežádoucí chování (Vyhraj, 2019).

Výhry

Hlavním důvodem zapojení se do Účtenkové loterie byla možnost zapojit se vlastně zdarma, bez jakýchkoli vstupních nákladů, do soutěže a hrát o zajímavé ceny. V případě

výhry byl účastník informován prostřednictvím e-mailu nebo sms zprávou. Hrál o 21 025 cen (Vyhráj, 2019).

Tab. 4: Výhry od roku 2017 po současnost (v mil. Kč)

| 2017 – listopad 2018 | Prosinec 2019 |
|---|--|
| 1 milion Kč x (1) | 1 milion Kč x (1) |
| 300 tisíc Kč x (1) | 300 tisíc Kč x (1) |
| 200 tisíc Kč x (1) | 200 tisíc Kč x (1) |
| 100 tisíc Kč x (1) | 100 tisíc Kč x (1) |
| 20 tisíc Kč x (10) | 20 tisíc Kč x (20) |
| 1 tisíc Kč x (200) | 1 tisíc Kč x (1000) |
| 100 Kč x (30 000) | 100 Kč x (20 000) |
| Automobil v hodnotě cca 400 tisíc Kč (2 typy) | Osobní automobil v hodnotě cca 400 tisíc Kč (2 typy) |

Zdroj: Účtenkovka, 2020, vlastní zpracování

Firma DieboldNixdorf s.r.o. obstarávala veškerý chod Účtenkové loterie. Jedná se o společnost, která se jako jediná účastnila výběrového řízení. Zákon o evidenci tržeb uvádí v § 35 odst. 3, že veškeré výdaje spojené s vyplácením peněžních částek, určených k výhrám, jsou vypláceny ze státního rozpočtu (Účtenkovka, 2020).

9.1.1 Analýza a porovnání všech aspektů

Zavedení Účtenkové loterie s sebou nese celou řadu problémů. V prvních měsících od spuštění se uživatelé mohli setkat s potížemi v aplikaci pro zadávání účtenek. Aplikace obsahuje čtečku, která dokáže zaznamenat veškeré potřebné informace, kromě času, data nebo celkové částky nákupu. Čtečka ovšem nebyla zpočátku plně funkční a hlásila účtenky jako chybné, zejména v rozeznání a načtení DIČ (Veselíková, 2018).

Další problém, se kterým se potýkala Účtenková loterie, bylo velkého množství zaregistrovaných účtenek během jednoho dne od jedné osoby. Někteří uživatelé zaregistrovali kolem 400 účtenek denně z různých obchodů, což by v přepočtu znamenalo, že každý měsíc zaregistrovali až 12 000 účtenek. Dle Ministerstva financí

zatím nikdo z těchto aktivnějších účastníků nevyhrál žádnou z hlavních osmi výher a také nepřipouští, že by se jednalo o podvod. Ministerstvo financí pravidelně kontrolovalo veškerá pravidla a plynulý chod Účtenkové loterie. Ministerstvo bylo při jakémkoli zjištění porušení pravidel schopno zrušit účet hráče, případně registraci účtenky. V prosinci 2019 bylo z Účtenkové loterie vyloučeno až 25 tisíc účtenek. K tomuto vyloučení registrovaných účtenek došlo z důvodu podvodně zadaných tržeb. V prosinci roku 2019 došlo k úpravě pravidel při zadávání účtenek do systému, kdy konkrétně se jednalo o omezení na 500 účtenek měsíčně od jednoho hráče (Účtenkovka, 2019). Účtenková loterie prošla řadou změn, neboť zájem lidí v posledních letech klesal. Ministerstvo financí v prosinci 2019 zvýšilo šanci na výhru. Došlo ke zvýšení počtu výher z 21 025 na 30 125. Další změna se týkala druhé příčky hlavních výher, konkrétně šlo o osobní automobil značky Ford (EET Money, 2019).

9.1.2 Vyhodnocení, závěrečná doporučení a návrhy

V roce 2019 byla Účtenková loterie podpořena několika různými formami marketingu. Jednalo se o reklamu v rádiích, která probíhala na jaře a v létě, a stála přibližně 3,2 milionu korun. Účtenková loterie využívala i sociální sítě, konkrétně Facebookové stránky, kde však k březnu 2020 měla pouze 760 fanoušků (EET Money, 2019).

Vzhledem ke klesajícímu zájmu veřejnosti o Účtenkovou loterii by bylo vhodné zaměřit se na lepší propagaci například ve formě OOH (Out of home) reklamy. Tím je myšlena reklama mimo domov cílové skupiny. Především by šlo o plakáty (viz příloha) nebo reklamní tabule přímo při východu z obchodu, respektive při placení u pokladen. Dalším návrhem, jak podpořit Účtenkovou loterii, je lepší tvorba obsahu na Facebookových stránkách. Ačkoli existuje skupina na Facebookových stránkách, obsahový marketing není příliš dobrý, aby zaujal veřejnost a fanoušky přiměl zapojit se do Účtenkové loterie. Proto je potřeba tvořit kvalitní obsah, který by mohl přilákat nové potenciální hráče.

Pro lepší povědomí o Účtenkové loterii by bylo vhodné vytvořit televizní krátké vysílání o slosování výherců.

Pro efektivnější výběr daní a snížení podvodů s nimi spojených by se mohl stát podělit o kontrolní činnost se zákazníkem, a to tím, že by zákazník měl zákonnou povinnost brát si od prodejce účtenku. V případě nepřevzetí účtenky od obchodníka by hrozil adekvátní postih. V opačném případě, kdy prodejce odmítne vystavit zákazníkovi

účetku, musí tento obchodník počítat s možnou návštěvou kontrolních orgánů, kterou zákazník může iniciovat. Také správně mířená reklama, informační a upozorňující tabule by jistě vedly k tomu, že povinnost vzít si účetku by přešla do povědomí všech a stala by se tak automatickým chováním a běžnou rutinou.

9.2 Proces zavádění nových opatření

Každý proces zavádění něčeho nového s sebou nese řadu problémů. Všechny účastníky to stojí „čas a peníze“, zvláště když se jedná o plošné opatření napříč celou ekonomikou. Ukázkovým a nejaktuálnějším příkladem je zavádění EET. Je na ní možné vidět, vysvětlit a analyzovat, jaká úskalí to může skýtat, a není vůbec jednoduché pro zúčastněné strany jim čelit a vypořádat se s nimi.

Evidence hotovostních tržeb je praktikována v různých formách již ve více než desítkách zemí Evropy. V České republice se jedná o formu elektronické evidence a je zaváděna postupně v jednotlivých vlnách. Na každé opatření a zejména opatření tak velkého rozsahu je nutné se řádně připravit a věnovat patřičnou pozornost a úsilí všem etapám, nejen zavádění nového nástroje, ale i jeho následnému praktikování.

1. etapa – Rozhodování

V první etapě je nutné návrh na zavedení nového nástroje detailně rozpracovat, analyzovat a propočítat a dojít tak k závěru, že zamýšlené opatření bude pro stát skutečně přínosem, a že je realizovatelné jak ze strany státu, tak ze strany daňových poplatníků. V závěru této fáze jsou pak shromážděny veškeré podklady vedoucí k úspěšnému schválení realizace daného opatření. Po odhlasování poslaneckou sněmovnou a podpisu prezidenta následuje zveřejnění novely zákona ve Sbírce zákonů s údajem o počátku její platnosti. Všechny tyto úkony jsou činěné na státní náklady, které jsou již zahrnuté do rozhodovacího procesu.

2. etapa - Příprava

Poté následuje etapa přípravy na zavedení nového opatření. Zde jsou opět vynakládány další nemalé výdaje ze strany státu a to na potřebnou osvětu, reklamy, metodiky, postupy, poradenství, proškolení, na nové personální síly a dále na zajištění budoucích administrativních požadavků jako jsou např. tiskopisy, informační systémy apod.

Kromě nákladů vynaložených státem zde již přistupují i náklady, které musí vynaložit daňoví poplatníci, kteří se potýkají s řadou otázek jako např. jak se nejlépe a co nejjednodušeji připravit, jaké budou náklady na zavedení, co vše bude potřeba pořídit a zajistit, na co nezapomenout, atd. Nápomocen jim v tomto ohledu je v první řadě internet a nepřehledné množství informací. Zde je však potřeba provádět zdravou selekci a čerpat jen ze spolehlivých a ověřených zdrojů, nejlépe přímo ze stránek Finanční správy a neztrácet čas na diskusních fórech. Další možností je využití služeb a poradenství právnických či jiných specializovaných kanceláří a firem, daňových poradců nebo přímo finančních úřadů.

V případě EET musí podnikatelé v této fázi absolvovat několik postupných kroků vedoucích k evidenci tržeb. V první řadě si poplatník zjistí, zda se ho to vůbec týká, tedy zda se povinnost evidovat tržby na něj také vztahuje. Dále je nutné vědět, zda, a v jakém režimu bude poplatník tržby evidovat. Zákon č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb umožňuje evidovat tržby v běžném, zjednodušeném nebo zvláštním režimu a taxativně uvádí tržby, které jsou vyloučené z evidence tržeb.

Pokud poplatník zjistí, že je povinen k evidenci tržeb, musí absolvovat další přípravný krok, který spočívá v pořízení nezbytného vybavení, jako je pokladní zařízení, software, tiskárna, internetové nebo datové připojení, atd. (EET, n. d.).

Následujícím krokem je získání autentizačních údajů a zřízení přístupu do webové aplikace Elektronická evidence tržeb na společné technické zařízení správce daně umožňující poplatníkovi správu příslušných údajů a certifikátu.

Dalším krokem je na základě přidělených autentizačních údajů prostřednictvím společného technického zařízení získat jeden nebo více certifikátů. Poplatník může mít více certifikátů, např. pro každou provozovnu či kasu zvlášť, nebo může mít jeden certifikát pro všechna svá zařízení (Způsoby evidence tržeb, n. d.).

Poslední krok před samotnou implementací EET není nutný, ale určitě se doporučuje, neboť umožňuje předejít případným budoucím potížím. K dispozici je několik free verzí aplikace EET, které je možné si zdarma vyzkoušet. Rovněž EET server je možné testovat ve zkušebním režimu. Podnikatelé tak mají možnost zjistit a odstranit nedostatky a závady dříve, než bude spuštěn tzv. „ostrý provoz EET“.

3. etapa - Spuštění, provoz a údržba

Etapa přípravy je poměrně náročná a zabere několik týdnů i měsíců. Samotná implementace EET naopak proběhne během max. 3 dnů a znamená pouze nepatrné náklady. Rovněž tak samotná elektronická evidence náklady nijak závratně nenavyšuje. Odeslání všech údajů automaticky zajistí pokladna s příslušným softwarem připojená k internetu. Žádná další administrativa ve vztahu k úřadům již není nutná, naopak díky elektronizaci by mělo dojít k poklesu nadbytečné administrativy.

Náklady, se kterými je však v této etapě nutné počítat, jsou prostředky, které si žádá následný pravidelný servis a údržba všech zařízení a pravidelné platby za internet a za využívání aplikace.

9.2.1 Analýza a porovnání všech aspektů

Spuštění EET s sebou nese velké množství diskutovaných témat. Vždy však tím stěžejním je obava, že zavedení EET bude obnášet investice za tisíce. Tato starost skutečně může být u řady podnikatelů opodstatněná. Celkové vynaložené náklady se totiž mohou podstatně lišit podnik od podniku. Na samotnou potřebu, způsob pořízení, následnou funkčnost a provoz příslušných zařízení mají jednotliví podnikatelé v rozličných případech a za odlišných podmínek různé požadavky, které se odvíjejí od jejich podnikatelské činnosti. Již na počátku při zjišťování, co vše bude potřeba a jaký postup a povinnosti je nutné dodržet, má každý podnikatel možnost se rozhodnout, zda má dostatek času a je schopen sám si vše nastudovat a sám se v problematice zorientovat, nebo raději vynaloží náklady na poradenskou službu případně službu, která vše kompletně zajistí. Svým rozhodnutím buď ušetří čas, nebo peníze. I v dalším kroku si každý jedinec musí rozmyslet, zda si potřebné zařízení obstará sám, zda na to bude mít dostatek časového prostoru, nebo zda si nechá částečně nebo kompletně vybavit nějakým dodavatelem vše potřebné.

Náklady na zavedení EET se mohou pohybovat od zhruba 7 000 Kč až do několika desítek tisíc korun (EET, n. d.; EET poradna, 2016). Stát si je samozřejmě těchto nákladů vědom a adekvátně v rámci možností se snaží na tyto skutečnosti reagovat. Například drobnější podnikatelé za podmínek uvedených v § 11a zákona č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb si mohou zvolit evidování tržeb ve zvláštním, tzv. offline, režimu. Tímto se můžou vyhnout např. nákladům na pořízení pokladny a mobilní data (Způsoby evidence tržeb, n. d.).

Dalším opatřením pro snížení nákladů vynaložených při zavádění EET, je jednorázová sleva na dani. Podnikatelé ji mohou uplatnit nevíce do částky kladného rozdílu mezi 15 % dílčího základu daně ze samostatné činnosti a základní slevy na poplatníka, maximálně však 5 000 Kč.

Tato tzv. sleva na EET se však týká pouze poplatníků daně z příjmu fyzických osob. Drobní podnikatelé tuto slevu vzhledem ke svému nízkému základu daně nemohou využít v plné výši nebo dokonce vůbec (Způsoby evidence tržeb, n. d.).

Pokud se jedná o právnické osoby, na ty se výše uvedená sleva ani evidence tržeb ve zvláštním režimu nevztahuje. Podnikatelé se statutem právnické osoby si náklady na zavedení EET mohou kompenzovat tím, že si nákup potřebných zařízení dají do nákladů jako daňově uznatelný výdaj, čímž si mohou ponížít svůj daňový základ.

Další možností, jak zmírnit finanční zatíženost subjektů, kterým nově vzniká povinnost k elektronické evidenci tržeb, je snížení sazby DPH na 10 % u řady zboží, například u točeného piva či e-knih a u vybraných služeb, například u poskytovatelů domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené občany, u kadeřníků, apod. (Kašparová, 2019).

Poplatníci si podle svého uvážení a dle svých možností vyberou pro ně nejvýhodnější postup a pořídí optimální zařízení. Na trhu je již poměrně velká nabídka příslušného sortimentu a konkurenční prostředí snižuje ceny na příznivější částky. V rámci rozhodování nejsou podnikatelé vázáni žádným nařízením ohledně výběru konkrétního dodavatele nebo skupiny prodejců. Ani dodavatelé příslušných zařízení a služeb a ani tato jednotlivá zařízení a služby nepodléhají povinné certifikaci či kalibraci.

Této možnosti, která se objevuje na volném trhu jako nová příležitost, pohotově využívají firmy, jako příhodného podnikatelského záměru. Na zavedení EET reagují podnikaví obchodníci a zahrnují trh nabídkou širokého spektra různých zařízení. Na rozsáhlou nabídku zboží pak navazují firmy, které napomáhají orientovat se v množství nabídek a vyhledat nejlevnější, nejkvalitnější a pro daný subjekt nejlepší řešení. Samozřejmě následně nastupuje služba, která je schopná zajistit pořízení, instalaci, zprovoznění a následný servis vybraného zařízení. V souvislosti s danou problematikou využívají situace na trhu i různé školicí firmy, které nabízejí poradenství a proškolení v průběhu všech etap celého procesu zavádění elektronické evidence tržeb.

9.2.2 Vyhodnocení, závěrečná doporučení a návrhy

Vzhledem k různorodosti subjektů a jejich potřeb a mnoha možnostem volby postupu, od zaplacení kompletního servisu až po zařízení si všeho potřebného svépomocí, se nedá reálně dojít jen k několika konkrétním částkám, které by vyčíslily, kolik za EET podnikatelé skutečně zaplatí. V každém případě se podnikatelům náklady na pořízení EET ani za využití všech výše popsanych úlev zdaleka v plné výši nevrátí. Navíc kromě jednorázových nákladů na pořízení jsou tu i budoucí náklady na provoz, údržbu a servis. Je proto obtížné najít řešení, které by vyhovovalo všem, a to nejen v případě EET, ale i v případě zavádění jiných nových nástrojů. Plošné řešení, které by bylo jednotné pro všechny subjekty, nepřipadá v úvahu, neboť by mj. znevýhodňovalo velké podnikatele a značně by pokřivilo podnikatelské prostředí. Jako další možnost se nabízí řešení stanovením úlevy konkrétním slevovým procentem na určité období. To však s sebou nese riziko, že subjekty, ve snaze ušetřit, pořídí méně kvalitní potřebná zařízení, což negativně ovlivní hladký a bezproblémový průběh fungování nově zavedeného nástroje.

Možná by stálo za úvahu zaměřit se na problém z mnohem širšího hlediska a plně využít přirozeného tržního koloběhu. Pokud by stát podnikatelům refundoval všechny oprávněné a řádně doložené náklady vynaložené na zavedení nového nástroje, řada subjektů by si mohla pořídit dražší zařízení, která jsou kvalitnější, což by pozitivně ovlivnilo průběh zavádění a následného fungování nového nástroje. Vyšší poptávka, větší objem nákupů znamená vyšší úspěšnost obchodů, větší prostor pro nové pracovní příležitosti, větší tržby a tím i vyšší daňové odvody. Tento globální přístup tedy kladně podpoří ekonomiku státu, což se projeví i navýšením příjmu státního rozpočtu.

9.3 Praha – daňový ráj v ČR

Je všeobecně známé, že: „Praha je daňovým rájem v Čechách“. Podle on-line databáze českých firem Merk má své sídlo v Praze téměř polovina tuzemských firem. Řada těchto firem zde má své sídlo mj. právě z důvodu nižšího rizika kontrol ze strany finančního úřadu (Hovorková, 2017).

Sídlo

Pojmy sídlo a provozovna podnikání bývají často zaměňovány. Jedná se však o dvě významově odlišná slova. Jejich pojetí je primárně zakotveno v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník a rovněž v zákoně č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání.

Každá právnická osoba je povinna mít své sídlo. Existencí sídla je podmíněn zápis společnosti do obchodního rejstříku. Sídlo společnosti je tedy adresa sídla právnické osoby, která je uvedena v obchodním rejstříku.

Adresa sídla je místo, ze kterého by měl podnikatel řídit svoji podnikatelskou činnost. V této lokaci by mělo docházet k rozhodování, uzavírání obchodních smluv, vystavování faktur, měla by zde být přebírána a vyřizována veškerá korespondence a prováděny další podnikatelské úkony.

Každý podnikatel může mít pouze jedno sídlo, které je povinen mít zapsané a nahlášené u příslušných institucí jako je rejstříkový soud, finanční úřad, zdravotní pojišťovna, správa sociálního zabezpečení a další. Adresa sídla pak určuje místní příslušnost podnikatele ve vztahu k orgánům státní správy a od uvedené adresy se tedy odvíjí jeho místní příslušnost pod územní pracoviště zmíněných příslušných úřadů.

Se sídlem společnosti je spojena řada zákonných povinností, jako například: označení sídla společnosti názvem a identifikačním číslem, zajištění přebírání písemností zasílaných na sídlo společnosti, zajištění kontaktu s veřejností a státními úřady v sídle společnosti, uvádění sídla společnosti na všech objednávkách, obchodních dopisech, fakturách i webových stránkách, prokázání vlastnického nebo užívacího práva k prostorám, kde je sídlo společnosti, při změně sídla společnosti povinnost nahlásit změnu všem příslušným úřadům a další. Za nesplnění nebo porušení některé ze zákonných povinností mohou příslušné úřady podnikateli uložit pokutu nebo dokonce rozhodnout o zrušení či likvidaci dané společnosti.

Provozovna

Vedle sídla mohou mít podnikatelé jednu nebo libovolný počet provozoven. Adresa provozovny může být totožná s adresou sídla a jedná se o místo, kde je realizována samotná činnost, která je předmětem podnikání. Jde tedy o prostor, v němž je vykonávána určitá činnost, přičemž není podmínkou, aby se vždy jednalo o místo, které má adresu s číslem popisným nebo evidenčním. Provozovnou může být např. dílna, prodejna nebo i mobilní stánek nebo automat apod.

Povinností podnikatele je všechny své provozovny nahlásit na živnostenském úřadě. Každá provozovna má své číslo, které jí živnostenský úřad přidělí a tímto číslem musí být provozovna označena

Virtuální sídla

V posledních deseti letech jsou u nás na vzestupu virtuální sídla firem tzv. office houses. Do roku 2009 muselo být sídlo firmy dle zákona totožné s místem, kde společnost reálně podnikala, kde byla kontaktní pro své obchodní partnery, veřejnost i úřady. Právě rok 2009 spolu s novelou občanského zákoníku odstartoval rozmach virtuálních sídel, když tuto možnost zlegalizoval. Virtuální sídla jsou v ČR od roku 2009 plně legální a podnikatelé nemusejí mít při zřizování virtuálního sídla obavy z případných postihů. Stejně tak tomu je i např. ve Velké Británii, USA nebo Německu (Sídla pro firmy a podnikatele, n. d.).

Virtuální sídlo je v podstatě služba, při které je ze strany poskytovatele za poplatek pronajata konkrétní adresa podnikateli, jako adresa jeho sídla, aby mohl být v první řadě učiněn zápis firmy podnikatele do obchodního rejstříku, tedy aby v podstatě firma jako taková mohla vůbec vzniknout a existovat. Firma pak pronajaté prostory fakticky vůbec nemusí využívat a na jedné adrese pak může mít sídlo svého podnikání mnoho dalších společností.

„... poslední známá čísla o počtu firem na virtuálních adresách: Každá osmá firma v ČR má sídlo na virtuální adrese“ (Matzner, 2019).

Stav v Praze – výhody sídla firmy v Praze

Při zakládání firmy každý podnikatel pečlivě zvažuje umístění sídla firmy, které sídlo nejlépe osloví budoucí klienty a obchodní partnery, které sídlo bude společnosti tvořit její dobré jméno. Všeobecně se traduje, že sídla, která zesilují podnikatelskou image společnosti, jsou právě sídla v Praze. Tato jsou buď fyzická sídla, která spočívají v reálně plně vybavené a funkční kanceláři nebo virtuální sídla, která využívají firmy, jež ke svému podnikání fyzické kanceláře nepotřebují, nebo se často přesouvají.

Silným důvodem sídla firmy v Praze, ke kterému se však veřejně nikdo nepřiznává, je nižší pravděpodobnost kontrol z finančních a dalších úřadů. Vzhledem k hustotě subjektů v dané lokalitě jsou totiž příslušné úřady velmi vytížené a od toho se odvíjí i vlastní realita a tím i nižší intenzita případných kontrol.

„Praha je bezesporu nejmodernějším českým městem. Je kosmopolitní, drží krok s dobou a hravě se může srovnávat s jinými evropskými metropolemi. Česká republika je na mezinárodních technických veletrzích oceňována za svou inovativnost

a technickou vyspělost. Pokud tedy nechcete ztratit kontakt s dobou a být u vzniku všeho nového a průlomového, vaše sídlo by nemělo být jinde než v Praze“ (Sídla pro firmy a podnikatele, n. d.).

„Například tři minuty chůze od Staroměstského náměstí se v ulici Rybná 24 nachází celkem nenápadný dům. Vypadá jako klasický nájemní. V přízemí jsou nebytové prostory a v patrech byty a kanceláře. Přitom jde o dům s nejvíce sídly tuzemských firem. Podle obchodního rejstříku uvádí tuto adresu 3 746 firem. Zjistila to on-line databáze českých firem Merk.cz.“ „Druhou nejčastěji využívanou adresou v metropoli najdeme v ulici Kaprova 14, kde je zapsaných 2 732 společností. Pokud bychom analyzovali celé ulice, potom nejvíce sídel je vedených opět v ulicích Rybná, Kaprova a následně Sokolovská. V Brně mezi domy s největší koncentrací firem patří Lidická 19 s 1 209 sídly, Příkop 4 s 952 sídly a Příkop 6 s 651 sídly,“ říká Tomáš Berger zakladatel Merk.cz (Hovorková, 2017).

9.3.1 Shrnutí

Jak je výše popsáno, sídlo firmy v Praze na nějaké lukrativní adrese má své výhody a může mít pro společnost nezanedbatelný přínos. Je však potřeba odlišit společnosti, které své sídlo, ať již fyzické či virtuální, na adrese v Praze volí z nepoctivých důvodů. Jedná se v první řadě o záměr napomáhání, podílení se nebo dokonce páchaní nějakého nelegálního jednání, nejčastěji právě daňových podvodů. Pražská metropole díky své monstróznosti skýtá v těchto případech tolik žádanou a vyhledávanou anonymitu. Svě sídlo zde má tisíce firem, které se tak snáze stávají nekontaktními a nedohledatelnými, a to jak ze strany státních orgánů tak svých klientů. Provést u takového daňového subjektu místní šetření pro ověření údajů nebo dokonce daňovou kontrolu je prakticky nemožné. Tyto firmy vykazují své daňové povinnosti v minimální nebo dokonce nulové výši. Mnohé z těchto společností byly zřízeny účelově pro tzv. praní peněz s následným vylákáním daňové výhody v rámci podvodného řetězce plátců. Statutárními orgány těchto firem jsou většinou nekontaktní osoby, které mívají trvalé bydliště na obecním úřadě, pocházejí z jiného státu, pohybují se v sociálně nižších vrstvách, žijí na hranici životního minima, zjednodušeně řečeno jde o tzv. „bílé koně.“

Společnost Bisnode, která se zabývá poskytováním ekonomických informací o firmách v rámci monitorování nespolehlivých plátců DPH, zjistila, že 44 % z nich má registrovanou adresu právě na virtuálním sídle. A téměř každý druhý z těchto

nespolehlivých plátců má v obchodním rejstříku zapsanou pražskou adresu (Hovorková, 2017).

Stát, v první řadě finanční úřady, se snaží již několik let aktivně činit různé kroky a opatření. Nižší riziko finančních kontrol v Praze v poslední době přestává být pro společnosti tolik preferovanou výhodou. Již při registraci u správce daně adresa v Praze, zvláště pak pokud se jedná o virtuální adresu, vyvolává pochybnosti a podezření a takováto firma je pak mnohem více monitorována a je k ní přístupováno s patřičnou obezřetností.

Již v roce 2014 byla spuštěna rozsáhlá kontrolní akce Pomoc Praze, kdy několik desítek kontrolorů z různých finančních úřadů se účastní provádění kontrol daňových subjektů v Praze. Tato akce je zaměřena kromě daňových neplátců i na plátce DPH, speciálně však na ty, kteří mají virtuální sídlo. Finanční kontroloři u těchto společností v praxi provádějí kontroly mnohem častěji a v širším rozsahu. Populárnost virtuálních sídel na pražských adresách v centru města v poslední době klesá, neboť jsou daňové subjekty v těchto případech ze strany správce daně více sledovány a hrozí jim, že budou označeny jako nespolehlivý plátce, nebo je ohrožena samotná jejich existence.

Zároveň v roce 2016 byla stanovena celostátní územní působnost finančních úřadů, což znamená, že kterýkoliv finanční úřad může provádět daňovou kontrolu v rámci republiky u kteréhokoliv daňového subjektu, tedy i u subjektů, které svým sídlem územně spadají na základě místní příslušnosti jinému finančnímu úřadu.

9.3.2 Vyhodnocení, závěrečná doporučení a návrhy

Finanční správa postupně v rámci svých stávajících možností vytipovává daňové subjekty např. právě podle sídla zapsaného na virtuální adrese a u těchto provádí kontroly, zda společnost je kontaktní a funkční, zda si řádně plní své povinnosti či zda se nejedná o nespolehlivou nebo dokonce podvodnou firmu s fiktivní adresou sídla. Při zjištění porušení pak správní orgán přistupuje k příslušným sankcím a postupům. Vzhledem ke značnému množství existujících společností je však personálně, finančně i časově nereálné u všech těchto firem provést plošnou kontrolu a dodatečně doměřit daňové povinnosti a závadové společnosti sankcionovat případně zrušit.

V uvedeném směru lze působit preventivně už při registraci podnikatelů jako plátců daně a ještě lépe již při zápisu společnosti do veřejného rejstříku. V tomto okamžiku

by měla být řádně prověřena adresa zapisovaná jako sídlo společnosti. Zároveň by také měla být prověřována osoba statutárního zástupce, zda má plnohodnotné trvalé bydliště, tedy ne obecní úřad a zda existuje vysoká míra pravděpodobnosti, že bude kontaktní, dále, zda jeho jméno nefiguruje či nefigurovalo v řadě dalších firem, zvláště pokud tyto firmy vykazují znaky pochybnosti a nespolehlivosti apod.

Co se týče rozšířené pravomoci finančních úřadů, která spočívá v možnosti kontrolovat podnikatele bez ohledu na jeho sídlo, tak problémem zde je, že pokud finanční úřad nemá příležitost využít své místní znalosti, je v tomto směru odkázán pouze na podněty a poznatky třetích osob nebo na vlastní šetření.

Finanční správa je sice v posledních letech stále více aktivní, mj. i v četnosti kontrol zaměřených na notoricky známý „daňový ráj v Praze“, ale pořád ještě zůstává velké množství pochybných společností. Rovněž je vyvíjeno i nemalé úsilí při prověřování nově zapisovaných sídel daňových subjektů a při provádění kontrol místně nepříslušnými finančními úřady. Vše je však stále nedostačující, neboť státní správa nedisponuje dostatečně velkým aparátem a dalšími prostředky. Možná by stálo za úvahu v tomto směru navýšit potřebné kapacity i za cenu nemalých nákladů. Toto opatření by jistě v nezanedbatelném objemu navýšilo příjem do státního rozpočtu díky doměření daňových povinností, čímž by mj. byly vynaložené náklady získány zpět. Rovněž by se tak podařilo zamezit páchání nových daňových úniků.

Správci daně jsou při své činnosti vázáni zákonnými postupy a různými lhůtami a většina řízení je tak značně zdlouhavá. Odborníci by se měli zaměřit na tento problém a hledat řešení také tímto směrem. Řada legislativních překážek by jistě šla zmírnit, nebo dokonce odstranit a jednotlivé procesy by se tím urychlily.

Zároveň by vysoká pravděpodobnost kontroly správce daně a existence přísnějších lhůt vešla do povědomí a každý potenciální podnikatel by sám dbal na to, aby měl řádné trvalé bydliště, řádné sídlo, aby byl kontaktní, spolehlivý, a aby spolupracoval pružněji a případné závady rychle odstraňoval.

9.4 Bílý kůň

Pojem „bílého koně“ se začal používat na počátku devadesátých let v případech, kdy skuteční pachatelé ve snaze zakrývat své nekalé chování místo své osoby nechali vystupovat osobu jinou. Jako „bílý kůň“ je tedy hovorově označovaná osoba, která je

takzvaně nastrčená k páchání trestné činnosti. Bílý kůň pod vidinou zisku a ve slepé důvěře učiní vše, oč je žádán a pravý pachatel tak zůstává v pozadí, sám nikde nefiguruje, přitom však on je hlavním organizátorem a strůjcem veškerých dějů. „Bílý kůň“ má mnohdy pocit, že svým konáním dosáhne lepší budoucnosti, osoby, se kterými spolupracuje, považuje za zkušené a znalé oboru, proto jim plně důvěřuje a nechá se jimi poslušně vést, přičemž má však pocit, že on je ten, kdo rozhoduje, neboť podepisuje řadu dokumentů a jeho jméno figuruje ve vrcholové pozici společnosti. Takovýto „bílý kůň“ si však neuvědomuje, že jen on sám nese za vše odpovědnost a že vše skončí jeho velkou zadlužeností.

Tento postup byl v České republice využíván zejména v první polovině 90. let 20. století, kdy v euforii po pádu socialismu a umožnění svobodného podnikání mnoho podnikatelů nebylo dostatečně opatrných a stali se snadnou obětí této trestné činnosti (Juridictum, n. d.).

Kdo se stává bílým koněm (Bílý kůň v současnosti)

V současné době je pojem „bílého koně“ již dobře znám, proto se jimi již nestávají důvěřiví lidé, kteří by se nechali zlákat na příslib vysokých zisků a lepších zítřků. V drtivé většině se osoby stávají „bílým koněm“ za peníze. Jedná se tedy o jedince ze sociálně slabších vrstev a ze sociálně oddělených lokalit. Takoví lidé jsou pro organizátory ideálním objektem, neboť jsou ochotni učinit cokoli i za směšně malou částku. Zároveň tito lidé jsou nemajetní a nemají tedy obavy o to, že by mohli něco ztratit. V největší míře jsou tedy jako „bílé koně“ zneužíváni bezdomovci, přesněji osoby s trvalým bydlištěm na radnici, dále narkomani a osoby pohybující se na okraji společnosti.

Často také do role „bílého koně“ bývá stavěna osoba, která je nevzdělaná, osoba s nízkou inteligencí, osoba, která ani nemusí vědět, že se dopouští protiprávního jednání.

Malou skupinu „bílých koní“ pak také tvoří osoby, které jsou blízké pachateli, které mu chtějí pomoci, nebo které mu vzhledem k příbuzenské vazbě důvěřují.

Formy využívání „bílých konů“

„Bílí koně“ nejčastěji figurují v případech obcházení daňových zákonů, legalizace výnosů z trestné činnosti, podvodů, zneužívání dotací, úvěrových podvodů,

při oddlužování, tunelování a likvidaci firem apod. Nejvíce však firmy řízené „bílým koněm“ páchají daňové a úvěrové podvody a provádějí machinace s DPH.

Mechanismus páchání daňových podvodů v současné době funguje tak, že se pachatelé zapojí do tzv. řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty. Podstatou podvodu na DPH je existence více na sebe navázaných společností, které mezi sebou zdánlivě legálně obchodují, a to v následujícím řetězci Missing Trader (chybějící obchodník), Buffer (narázníková společnost) a Profit Trader (příjemce prospěchu) (Procházka, 2019).

Obchodní společnosti jsou zakládány úmyslně již se záměrem nezaplatit daně, nebo odčerpat značné částky ze státního rozpočtu, nebo odebrat zboží bez jeho řádné úhrady. Využitím osoby „bílého koně“ se reálné vztahy stávají značně nepřehledné a složité. Jednání s „bílým koněm“ je komplikované, neboť nemá potřebné informace a povědomost, neplní řádně své povinnosti a ve většině případů je nekontaktní a těžko dohledatelný.

Společenská škodlivost a trestní odpovědnost tzv. „bílého koně“

Podle analýzy společnosti Bisnode v České republice přibývá firem, které vlastní či řídí „bílí koně“ s bydlištěm na úradě. Počet lidí s trvalou adresou na radnici, kteří zároveň působí v nějaké firmě, vzrostl již na více než deset tisíc (Horáček, 2018).

„Spolupůsobením toho, kdo svou totožnost a své jméno propůjčí k převzetí práv a povinností, které ve skutečnosti nechce autenticky vykonávat, resp. je vědomě vykonává v roli dobrovolné loutky, je trestné, pokud dojde k poruchovému jednání, jež naplňuje skutkovou podstatu nějakého majetkového či hospodářského trestného činu“ (Vávra, 2015).

Po zvážení výše výsledných finančních škod způsobených státu trestnými činy spáchanými za pomoci „bílých koňů“, lze jejich jednání označit za „vysoce společensky škodlivé“. Vysoce škodlivé je toto jednání i z důvodu zakrývání osob pravých pachatelů, organizátorů a strůjců dané trestné činnosti, což je činí beztrestnými.

Opatření a postihy

Důležitá a přínosná je samotná prevence. Existuje řada legislativních opatření správních orgánů, které zamezují a znesnadňují trestnou činnost. Jedná se např. o kontrolní hlášení, elektronickou evidenci tržeb, institut nespolehlivého plátce, provádění kontrol

a následné vedení řízení při porušení povinností apod. Samozřejmě preventivně působí i existence hrozících sankcí a postihů při porušení nebo neplnění svých povinností.

V kriminální rovině policie při prověřování a vyšetřování tohoto druhu trestné činnosti využívá všech možností, které jí zákon povoluje. Jedná se o operativně pátrací prostředky jako odposlechy, sledování, použití agenta, předstíraný převod věci a také podpůrné operativně pátrací prostředky jako informátoři, krycí prostředky, zabezpečovací technika, zvláštní finanční prostředky. Rozsáhlost a sofistikovanost tohoto druhu trestné činnosti klade velké požadavky jak na odbornost policistů, tak na analytickou činnost, bez níž není myslitelné tyto složité případy prověřovat a vyšetřovat. Celorepublikový útvar Policie ČR, Národní centrála proti organizovanému zločinu má ve svých řadách specialisty, kteří se daňovou problematikou zabývají i více než 15 let a mají k dispozici rozsáhlé informační zdroje (Procházka, 2019).

Postih za pomoc „bílého koně“ ke spáchání trestného činu může být různý, neboť se odvíjí od konkrétního trestného činu, k jehož spáchání došlo.

9.4.1 Shrnutí a závěrečná doporučení

Důležité v těchto případech je rychlé předávání informací mezi jednotlivými složkami státního aparátu. To vede k tomu, že pachatelé mají pro páchaní protiprávního jednání méně času a je tak možné je odhalit i dříve, než dojde ke způsobení škody.

Významná je také snaha orgánů činných v trestním řízení prioritně postihovat právě organizátory trestné činnosti a následně až „bílé koně“. Jedině tak je možné zajistit výnosy z trestné činnosti, se kterými nedisponují „bílé koně“ ale právě organizátoři.

Vzhledem k řadě opatření a nástrojů, které stát neustále rozšiřuje, je páchaní daňových podvodů a dalších protiprávních činů stále složitější. Po stránce organizační i co do odbornosti je páchaní uvedené činnosti mnohem náročnější a vyžaduje hledání nových možností a legislativních mezer. Je tedy důležité, aby stát pružně a co nejrychleji reagoval na nové formy obcházení a porušování zákona.

Konkrétně fenomén „bílého koně“ lze řešit např. zákazem převádění dluhů podnikatele na další osobu. Dále by jistě měl nemalý vliv zákaz převedení zadlužené společnosti, kdy původní vlastník by se měl se svými dluhy a závazky vypořádat sám, tedy pokud by chtěl převádět společnost, tak pouze dluhově nezátíženou. Dalším řešením by bylo zavedení povinnosti původního vlastníka či statutárního orgánu být kontaktní a nést

zodpovědnost ještě po určitou dobu poté, co společnost převede, a to v případech, kdy se nový vlastník stane nekontaktní. A samozřejmě možná nejúčinnější by bylo, neumožnit zapisovat jako vlastníky firem a statutární orgány osoby, které mají adresu na úřadě. Všechna tato opatření vedou k obchodnímu rejstříku a jeho lepší a důslednější funkčnosti.

9.5 Veřejný rejstřík

Pojem veřejných rejstříků upravuje zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob (dále jen ZoVR). Tento pojem je mj. zakotven i v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník a dalších.

Podle zákona o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob se veřejnými rejstříky právnických a fyzických osob rozumí spolkový rejstřík, nadační rejstřík, rejstřík ústavů, rejstřík společenství vlastníků jednotek, obchodní rejstřík a rejstřík obecně prospěšných společností. Do veřejného rejstříku se zapisují zákonem stanovené údaje o právnických a fyzických osobách. Veřejný rejstřík je informačním systémem veřejné správy, je veden rejstříkovým soudem v elektronické podobě. Rejstříkový soud vede pro každou zapsanou osobu zvláštní vložku, do které se zapisují zákonem stanovené údaje o právnických a fyzických osobách jako je např. firma, její sídlo, identifikační číslo, právní forma, statutární orgán, základní kapitál, předmět podnikání, společníci atd. Veřejné rejstříky jsou přístupné každému, každý do nich může nahlížet a pořizovat si z nich výpisy, opisy nebo kopie.

Prislušnost rejstříkového soudu je dána § 75 ZoVR a odvíjí se od sídla zapsané osoby, přičemž veřejné rejstříky jsou vedeny na úrovni krajských soudů. V České republice je většina osob zapsaná v rejstříku u Městského soudu v Praze.

Sbírka listin

Součástí veřejného rejstříku je Sbírka listin, která obsahuje všechny důležité listiny týkající se zapsaných osob. ZoVR v ustanovení § 66 stanovuje výčet dokumentů, které jsou osoby zapsané ve veřejném rejstříku povinny zakládat do Sbírky listin. Povinně zakládanými listinami jsou např. zakladatelská listina, společenská smlouva, stanovy, podpisové vzory statutárních zástupců, výroční zprávy a další.

Sbírka listin je dle ZoVR veřejně přístupná na příslušném oddělení rejstříkového soudu a díky postupné elektronizaci je možné do ní nahlížet i dálkově prostřednictvím internetového portálu justice.cz, který je provozován Ministerstvem spravedlnosti ČR.

Povinnosti zapsaných osob

ZoVR zapsaným osobám ukládá v § 72, že listiny zakládané do Sbírky listin tyto osoby předloží rejstříkovému soudu bez zbytečného odkladu od vzniku rozhodné skutečnosti. Zákon a příslušné prováděcí pokyny rovněž stanoví v jaké lhůtě, jakou formou, např. zda v listinné nebo elektronické podobě, s jakými náležitostmi, v jakém počtu, v jakém formátu, v jaké velikosti apod. je zapsaná osoba předmětné listiny povinna předložit.

Je povinností každého člena statutárního orgánu mít povědomí o existenci Sbírky listin rejstříkového soudu. Každý z nich by se měl zajímat o to, které listiny je společnost povinna do této Sbírky listin zakládat. Jsou to právě oni, kdo jsou za plnění zákonných povinností vztahujících se ke společnosti, kterou zastupují, plně odpovědní.

Sankce

Zapsané osoby jsou vázány konkrétními zákonnými povinnostmi. Zákon k vynucení dodržování těchto povinností obsahuje konkrétní sankce, které je možné při jejich porušení v daných situacích uložit. Např. dle § 104 ZoVR v případě, kdy zapsaná osoba po výzvě rejstříkového soudu nesdělí požadované skutečnosti nebo nepředloží potřebné listiny, může předseda senátu zapsané osobě uložit pokutu až do výše 100 000 Kč. Pokud tato zapsaná osoba neplní povinnost dle § 104 ZoVR opakovaně, nebo může-li takové neplnění mít závažné důsledky pro třetí osoby a je na tom právní zájem, může dle § 105 ZoVR rejstříkový soud i bez návrhu zahájit řízení o zrušení zapsané osoby s likvidací, přičemž se má za to, že člen statutárního orgánu takovéto právnické osoby porušuje péči řádného hospodáře.

Pokud se jedná o nedoložení účetních dokumentů či jiné porušení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jsou příslušné zákonné sankce ukládány ze strany finančních úřadů.

Další sankce za uvedené poruchové jednání mohou být podnikatelským subjektům ukládány i v trestněprávní rovině. Trestného činu zkraslování údajů o stavu hospodaření a jmění se podle § 254 trestního zákoníku dopustí ten, kdo nevede účetní knihy, zápisy

nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, nebo kdo v těchto uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, nebo je změni, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně, nebo kdo uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje v podkladech důležitých pro skutečnosti vedené ve veřejném rejstříku nebo tyto podklady bez zbytečného odkladu rejstříkovému soudu nepředloží, ač je k tomu podle zákona nebo smlouvy povinen. Za takové jednání podle výše způsobené škody může soud vyměřit trest odnětí svobody na dvě léta až osm let nebo zákaz činnosti, přičemž tento trest může postihnout jak fyzickou tak právnickou osobu. Běžně se praktikuje, že firma na základě smlouvy pověří třetí osobu k vedení a zakládání zákonem stanovených dokumentů do Sbírký listin a plnění dalších povinností společnosti. Pokud však dojde k chybnému plnění nebo opomenutí, pro orgány státní správy je za toto porušení plně odpovědný statutární orgán.

Účel a význam

V ZoVR je rovněž zakotven princip tzv. formální a materiální publicity. Princip formální publicity znamená, že veřejný rejstřík je každému volně přístupný. Každý má právo do veřejného rejstříku nahlížet a pořizovat si z něho výpisy, opisy nebo kopie. Rejstříkový soud vydá každému na požádání úředně ověřený opis dokumentu uloženého ve Sbírcé listin.

K principu materiální publicity je v § 8 ZoVR uvedeno, že proti osobě, která právně jedná důvěřujíc údají zapsanému do veřejného rejstříku, nemá ten, jehož se zápis týká, právo namítnout, že zápis neodpovídá. Znamená to, že pro toho, kdo jedná v dobré víře ve stav, který je zapsán ve veřejném rejstříku, je tento zapsaný stav brán jako skutečný a platný.

Veřejný rejstřík je každému přístupný zdarma, a to buď fyzicky na rejstříkovém soudu nebo elektronicky dálkovým přístupem prostřednictvím webového portálu justice.cz. Elektronicky však lze získat dokumenty, které byly do Sbírký listin zakládány až od roku 1997, kdy bylo přistoupeno k elektronizaci Sbírký listin.

Veřejný rejstřík disponuje pokročilou aplikací pro online vyhledávání informací o konkrétních osobách zapsaných ve veřejném rejstříku. Zpřístupněním rejstříku veřejnosti tak třetí osoby mají zajištěnou jistotu ohledně právních a ekonomických

poměrů týkajících se zapsané osoby a je tak zaručen zákonný princip ochrany dobré víry třetí osoby v zápis ve veřejném rejstříku.

„Dokumenty založené ve veřejně dostupné Sbírce listin zajišťují osobám uvnitř společnosti i třetím osobám řadu informací, které se týkají vedení a hospodaření společnosti. Dokumenty ve Sbírce listin také přinášejí informace o ekonomických, strategických a dalších změnách, které ve společnosti probíhají nebo v nedávné minulosti probíhaly“ (Kurzycz, 2019b).

9.5.1 Shrnutí, závěrečná doporučení a návrhy

Zákon taxativně určuje rozsah a druh dokumentů, které jsou zapsané osoby povinny dokládat do sbírky listin veřejného rejstříku a fyzické a právnické osoby zapsané v rejstříku jsou povinny bez zbytečného odkladu příslušné listiny předložit rejstříkovému soudu. Všichni by si měli být této povinnosti vědomi, chovat se jako správní hospodáři a předejít tak možným nežádoucím postihům, které z neplnění uvedených povinností plynou. Podnikatelský subjekt, který tyto povinnosti neplní, může být v krajním případě, jako osoba zapsaná ve veřejném rejstříku zrušen rejstříkovým soudem z moci úřední a tím úplně zaniknout a zároveň může být i trestně stíhán.

Zapsaná osoba má povinnost bez zbytečného odkladu iniciovat rejstříkovému soudu zápis každé zásadní změny. Při každém tomto úkonu musí podnikatel složit správní poplatky, což v mnoha případech je důvod, proč podnikatelský subjekt tento krok odkládá, nebo mu to dokonce jeho ekonomická situace nedovoluje. V tomto směru by možná bylo vhodné se zamyslet, zda správní poplatky nez mírnit nebo ošetřit nějakým zvýhodněním např. daňové úlevy.

Podle ustanovení § 80 ZoVR soud nebo jiný orgán veřejné moci upozorní rejstříkový soud na neshodu mezi skutečným stavem a zapsaným údajem vždy, jakmile tato skutečnost při jeho činnosti vyjde najevo. Rejstříkový soud pak vyzve příslušnou právnickou nebo fyzickou osobu k dodání potřebného v určité lhůtě. Konkrétní lhůty jsou stanoveny i pro předkládání jednotlivých dokumentů. Bylo by přínosné zaměřit se na úpravu lhůt. Zapsaná osoba má za povinnost být kontaktní a pravidelně si vyzvedávat poštu, pošta, zejména v současné době prostřednictvím datových schránek, je velmi rychlá a je mnoho možností, jak být tzv. „in-time“ kontaktní, např. SMS, e-mail. Česká pošta disponuje aplikacemi, které s těmito možnostmi již umí pracovat, tak

proč je nevyužit. Když se zkrátí lhůty ke konkrétnímu konání a navíc při nekonání bude hrozit přiměřená sankce, každý jedinec si raději vše řádně ošetří a sám učiní patřičné kroky, které zaručí, že bude kontaktní. Datovou schránku, mobilní telefon a e-mail má dnes každý podnikatelský subjekt a všechny aplikace mají možnost volby upozornění na novou skutečnost.

Rejstříkový soud by také měl obratem všechna tato negativní zjištění avizovat Finanční správě, mj. jako podnět pro zápis do registru nespolehlivého plátce nebo osoby a dále předat i podnět orgánům činným v trestním řízení.

Orgány veřejné moci však případné neshody zjišťují jen v rámci své další činnosti. Pravidelné kontroly z kapacitních důvodů nejsou prováděny. V současné době, kdy jsou všechny evidence a rejstříky elektronizované a z velké míry i vzájemně propojené, by tyto pravidelné a automatické kontroly mohl provádět systém sám. Jedná se sice o nákladnou záležitost, ale přínosem by jistě bylo odhalení a zamezení budoucích daňových úniků, potažmo úniků ze státního rozpočtu.

9.6 Registr nespolehlivých plátců

V roce 2013 byl novelizován zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tato novela zavedla další nástroje v boji proti daňovým podvodům jako alternativní možnost postihu ke zrušení registrace u plátců DPH. V § 106a ZoDPH byl zakotven institut Nespolehlivého plátce, v § 108a institut Ručení oprávněného příjemce a v § 109 institut Ručení příjemce zdanitelného plnění. Nespolehlivým plátcem je plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně.

„Zákon blíže nespecifikuje, co je myšleno „porušením povinností závažným způsobem“ – z důvodové zprávy vyplývá, že se musí jednat o „takové porušení, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty“. Není tak možné postihovat pouhá formální porušení zákonných povinností plátce DPH, např. opomenutí údajů v přihlášce k registraci apod.“ (Šabatka, 2015).

GFŘ v komentáři k novelizaci vydalo seznam situací, které jsou považovány za závažná porušení plnění povinností plátce DPH, kdy dochází k vážnému ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH. Na základě těchto kritérií je pak možné uplatnit institut nespolehlivého plátce.

Nespolehlivým plátcem je označován ten, kdo nemá v pořádku daňové doklady a finanční úřad mu doměří daň alespoň půl milionu korun, nebo opakovaně nedodrží lhůty pro povinná podání, nebo vůbec daňové přiznání nepodává, neplatí vykázanou daň, či nespolupracuje při daňové kontrole. Nespolehlivým plátcem se může stát i ten, kdo je podezřelý z účasti na pochybných obchodech, či zapojení do podvodného jednání. Automaticky je považován za nespolehlivého plátce podnikatel, který vede obchod přes účet, který není správcem daně zveřejněn jako účet, který firma používá ke své činnosti. Další situací, na základě které lze plátce označit za nespolehlivého, je jeho účelová nekontaktnost, přičemž mnohem přísněji jsou správcem daně posuzovány společnosti sídlící na virtuálních adresách.

Důsledky označení nespolehlivým plátcem

Správce daně vždy konkrétní porušení plnění daňových povinností posoudí ve vztahu k osobě samotného plátce DPH a dosavadní zkušenosti s ním a dále vezme v úvahu všechny objektivní důvody, které zapříčinily nebo měly podíl na nesplnění zákonných povinností. Vždy je hledána účelovost, nelegální jednání, snaha o krácení daně nebo vylákání neopodstatněné daňové výhody. Podnikatelský subjekt udělením statutu nespolehlivého plátce ztrácí důvěru obchodních partnerů, zejména odběratelů a zároveň mu vyvstává nová povinnost přejít ze čtvrtletního na měsíční zdaňovací období. Toto označení má podnikatel minimálně 1 rok. Celý rok plátce nesmí porušit povinnosti vztahující se ke správě DPH. Teprve po roce má možnost plátce podat žádost o vyřazení z registru nespolehlivých plátců. Finanční úřad žádost může zamítnout. V takovém případě pak plátce může další žádost podat až po uplynutí dalšího roku.

Ručení příjemce zdanitelného plnění

Nespolehlivý plátce pro ostatní osoby, které jsou plátcem DPH, představuje riziko, že za něj budou ručit, přesněji za DPH, kterou on má odvést finančnímu úřadu. Zjednodušeně řečeno, odběratel ručí za dodavatele při odvodu DPH. Pokud dodavatel neuhradí DPH, finanční úřad požaduje její úhradu po odběrateli. V tomto případě se pak posuzuje, zda příjemce zdanitelného plnění věděl, nebo vědět měl a mohl, že DPH nebude zaplácena. Je přezkoumáváno, zda obchod proběhl za standardních podmínek, za běžné ceny, na zveřejněný běžný účet, zda dodavatel je nespolehlivým plátcem a další aspekty. Vždy však platí, že odběratel se stává ručitelem automaticky v případech, kdy dodavatel je na seznamu nespolehlivých plátců.

Negativa

Do pozice ručitele se může jednoduše dostat i spolehlivý a řádný podnikatel. Stát v tomto případě přenechává aktivitu a zodpovědnost v režii jednotlivých podnikatelů. Každý sám ve svém zájmu by měl provádět patřičná preventivní opatření. Minimálně by měl každý obchodník, zejména před realizací transakce, pravidelně kontrolovat registr nespolehlivých plátců a prověřovat tak spolehlivost svých dodavatelů. Tento krok sice s sebou nese časovou a administrativní zátěž, ale vzhledem k závažnosti možných důsledků je tato zátěž zanedbatelná.

Zvláštní zajištění daně

Institut „zvláštní zajištění daně“ je zakotven v § 109a ZoDPH. Podle uvedeného paragrafu může příjemce uhradit DPH související se zdanitelným plněním za poskytovatele přímo na účet správce daně. Tímto se příjemce vyhne možného postavení ručitele. K takovému postupu si však musí zajistit písemný souhlas dotčeného poskytovatele. Jedná se o nejspolehlivější způsob, jak se vyhnout ručení za daň nezaplacenou dodavatelem. Jediným problémem v tomto případě, který může nastat, je získání souhlasu poskytovatele. Zamítavý postoj dodavatele v tomto směru však již může avizovat jeho budoucí nespolehlivost.

Nespolehlivá osoba

Institut nespolehlivá osoba byl zaveden 1. 7. 2017 a je zakotven v § 106aa ZoDPH. Nespolehlivou osobou je osoba, která není plátcem, a která závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně. Tento institut byl zaveden jako reakce na chování nespolehlivých plátců, kteří našli možnost, jak se vymazat z registru nespolehlivých plátců, a to tím, že přestali být plátcem DPH. Proto bylo nutné zavést opatření, na základě kterého by tito podnikatelé byli i nadále někde evidováni jako nespolehliví. Z těchto důvodů byl zřízen registr nespolehlivých osob.

ARES

Registr nespolehlivých plátců DPH a nespolehlivých osob je zdarma a volně přístupný na internetu a je možné ho najít na webových stránkách Finanční správy ČR nebo v Administrativním registru ekonomických subjektů, tzv. ARES.

ARES je informační systém Ministerstva financí České republiky, který umožňuje vyhledávání veřejných informací o ekonomických subjektech registrovaných

v České republice. Je veřejně dostupný na <http://www.info.mfcr.cz> a shromažďuje a poskytuje data z řady jednotlivých registrů státní správy, tzv. zdrojových registrů. Jedná se zejména o Obchodní (resp. veřejný) rejstřík, Živnostenský rejstřík, Registr ekonomických subjektů (RES) s daty ze statistického úřadu, Registr plátců DPH, evidenci dotací z rozpočtu a také údaje z Centrální evidence úpadců a Insolvenčního rejstříku. ARES čerpá informace i z mnoha dalších zdrojů a další zdroje a informace používá pro kontrolu jejich správnosti.

Výhodou vyhledávání informací v ARES je možnost na jednom jediném místě zjistit o příslušném subjektu všechny základní informace a po prokliknutí zdroje tyto informace také přímo zobrazit ve zdrojovém registru (Kurzycz, n. d.).

ARES tedy není primárním zdrojem informací, ale je zprostředkovatelem, který svým uživatelům poskytuje ucelené soubory informací o subjektech získané z různých informačních zdrojů. Uživatelé tak nemusejí hledat a vytěžovat jednotlivé registry zvlášť. Zde na jednom místě získávají souhrnný přehled o svých obchodních partnerech, o všech zúčastněných osobách, jejich ekonomické pozici a jejich historii. Je však potřeba mít na vědomí, že všechny informace získané prostřednictvím systému ARES, mají pouze informativní charakter, nejedná se tedy o úřední listiny.

Statistika

Ke konci roku 2019 došlo k masivnímu nárůstu nespolehlivých plátců i osob. Počet firem, které nespolehlivě odvádí DPH a mohou své obchodní partnery přivést do problémů, již překonal hranici 20 000. V porovnání s rokem 2018 však došlo k výraznému zpomalení. Nespolehliví plátcí DPH budou nepochybně přibývat i nadále. Podle nejnovějších statistik se tak bude dít mnohem pomaleji. Z regionálního pohledu se nespolehliví plátcí DPH koncentrují v okolí metropolí. V hlavním městě Praze má registrované sídlo 54 % nespolehlivých subjektů (BusinessInfo.cz, 2020).

9.6.1 Shrnutí, závěrečná doporučení a návrhy

Správce daně o přidělení statutu nespolehlivého plátce rozhoduje příslušným rozhodnutím, přičemž proti rozhodnutí správce daně lze podat odvolání. Rozhodnutí musí nejprve nabýt právní moci a až pak se stává účinným a lze zapsat subjekt do registru nespolehlivého plátce. Teprve až po té se veřejnost dovídá o tom, že plátce je nespolehlivý. Rozhodnutí správce se může stát vykonatelným již jeho doručením

plátcí DPH jen ve výjimečných případech. Proces rozhodování o zápisu subjektu do registru nespolehlivých plátců může trvat i několik měsíců a během této doby může být uzavřena řada transakcí, které mohou mít pro poctivé protistrany negativní důsledky. Zde je na místě se zamyslet nad možností zpřístupnit veřejnosti již informace o tom, že se vede řízení o označení subjektu jako nespolehlivého. Dotčené subjekty by tak měly větší zájem na tom, aby řízení bylo co nejrychleji ukončeno. Snažily by se ochotně spolupracovat, být kontaktní, urychleně odstraňovat závady apod.

Institut nespolehlivého plátce DPH je plně využíván a postupně, na základě praktických zkušeností a reakcí, je patřičně upravován. Například byla zpřísněna dolní hranice kumulativního nedoplatku na 500 tisíc Kč bez příslušenství daně jako hlavní kritérium pro označení plátce jako nespolehlivého. Dále byl také dodatečně zaveden institut nespolehlivé osoby. Správce daně tedy reaguje na existující situaci a snaží se o maximální efektivnost uvedených opatření.

Pokud se jedná o kritiky ohledně přenesení odpovědnosti na jednotlivé podnikatele a s tím spojené zvýšené zátěže při prověřování obchodních partnerů, zde je nutné uvést, že podnikatelé tak mají kvalitní možnost bezplatného a jednoduchého získání řady důležitých informací o svých obchodních partnerech a jejich prověření. Tyto informace mohou mít pro podnikatele i širší využití, např. v oblasti marketingové nebo personální apod.

Komplexně je možné institut nespolehlivého plátce hodnotit jako účinný nástroj boje proti podvodům na DPH. Zavedením tohoto nástroje dochází ke zvýšení efektivity výběru daní a k částečnému zamezení páchání daňových podvodů. Ze strany podnikatelů jde sice o zvýšení zátěže, ale toto je zanedbatelné s ohledem na možnosti, které tímto získávají, a je jen na nich, zda je dovedou využít a ve svém podnikání zúročit.

9.7 Registr spolehlivého obchodního partnera

V předcházející kapitole byla pozitivně vyhodnocena účinnost institutu nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby. To však neznamená, že je „hotovo“, že by měl být konec. Naopak. Tato úspěšnost by se měla zúročit. Nástroj by se měl dále vyvíjet, zdokonalovat, rozšiřovat. Rozvíjení však nemusí vždy jít stejným směrem. Často je dobré se zamyslet z opačného úhlu, z druhé strany. V tomto případě to znamená

nehledat negativní, represivní nástroj ale naopak pozitivní, progresivní. Vytvořit registr, který by nedával přehled o tom kdo je špatný, ale o tom, kdo je spolehlivý. Takový ukázkový model a jeho úspěšná funkčnost a kvitování ze strany uživatelů lze vidět v již mnoho let užívaných internetových srovnávacích cen a zboží.

Internetové srovnávače

Téměř každý se již setkal s nějakým internetovým srovnávačem. Velká část zákazníků je aktivně využívá. Lidé si zvykli vyhledávat a porovnávat za pomoci dostupných webů. Proto existuje již velký počet on-line srovnávačů. Jejich výhodou a přínosem je maximum informací na jednom místě, čas, ve kterém tyto informace lze získat a snadno a rychle je porovnat. Mezi nejznámější a nejvíce využívané srovnávače patří např. heureka.cz, zbozi.cz, hledej ceny.cz, srovnanicen.cz, nejlepsiceny.cz, akcniceny.cz, trivago.cz, klik.cz, tarifomat.cz a řada dalších. V internetovém prostředí působí desítky webových portálů, které se specializují na srovnávání podle různých kritérií např. ceny, dostupnosti, dopravy atd. a také podle různých kategorií zboží a služeb, např. nábytku, módy, letenek, pojištění, bankovních účtů, telefonních tarifů, ubytování, zájezdů apod. Srovnávače jsou nástrojem, který činí nákupy jednodušší, rychlejší a bezpečnější. Mnohé z nich jsou schopné zprostředkovávat i reálné zkušenosti uživatelů ve formě recenzí. Mezi oblíbené patří ty, které kromě zboží a cen poskytují informace i o samotném obchodníkovi. Na základě zpětné vazby od zákazníků na takovýchto portálech získává obchodník pozitivní hodnocení a na základě těchto recenzí je mu pak udělen např. certifikát ověřeného obchodníka. Zákazníci pak ve většině případů upřednostní nákup od takto označeného obchodníka, neboť tímto minimalizují rizika a případné problémy spojené s nákupem.

Registr spolehlivého obchodního partnera

Zavedení registru spolehlivého obchodního partnera (dále jen registr SOP) by tedy pro uživatele nebylo něčím neznámým. Všichni se už určitě setkali s nějakým internetovým srovnávačem a existence registru nespolehlivých plátců a osob již také vešla do povědomí podnikatelů. Lidé jsou na tyto servery zvyklí, spoléhají na ně a důvěřují jim. Registr SOP by byl určen zejména podnikatelům jako nástroj pro jejich rozhodování v rámci jejich podnikatelské činnosti. Na rozdíl od registru nespolehlivého plátce nebo osoby by však v registru SOP získali větší jistotu. Tím, že svého budoucího partnera nenajdou v registru nespolehlivého plátce nebo osoby není

potvrzeno, že není nespolehlivý, ale naopak pokud subjekt najdou v registru SOP, je takřka jisté, že se jedná o partnera, se kterým by neměly nastat žádné problémy a riziko daňového či jiného podvodu by zde bylo minimální.

Kritéria nového registru

V registru SOP nepřipadá v úvahu žádné z kritérií běžně používaných v internetových srovnávacích jako např. cena, značka nebo rychlost dodání. V daném případě připadají v úvahu pouze kritéria důvěryhodnosti a spolehlivosti. Jednotliví obchodníci by se snažili plněním svých povinností získávat např. nějaké známky, značky nebo hvězdičky jako je tomu u hotelových služeb. Správce daně by nemusel vést zdlouhavá řízení, vyžadovat prokazování nějakých skutečností, řešit různá odvolání a námítky. Správce daně by pouze na základě splnění povinnosti připsal do registru příslušný symbol. Registr by mohl být dále členěn do několika odstupňovaných kategorií. K zařazení do registru SOP, tedy do nejnižší kategorie, by musel subjekt splnit všechna povinná kritéria. Získání postu ve vyšší kategorii by pak bylo podmíněno například získáním dalších, vedlejších, symbolů nebo jejich vyššího počtu apod.

9.7.1 Shrnutí srovnání nespolehlivý x spolehlivý

Nespolehlivým plátcem a nespolehlivou osobou je subjekt, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně. Naopak spolehlivým obchodním partnerem by byla označena osoba, která řádně plní své povinnosti vztahující se ke správě daně.

Se zápisem do registru nespolehlivého plátce nebo osoby je spojeno zdlouhavé řízení, které je pro správce daně poměrně administrativně náročné, tedy i nákladné. Správce daně při zjištění závad, musí subjekt žádat o odstranění, přičemž každý úkon je lhůtován, subjekty bývají nekontaktní nebo plní požadavky správce v nedostatečném rozsahu, úkony se musí často opakovat a doplňovat, subjekty se brání a využívají za tímto účelem všechny své zákonné možnosti, podávají odvolání a stížnosti o kterých je následně rozhodováno, kdy s tímto je spojené další doručování a vyrozumívání atd. Zkrátka jde o zdlouhavou záležitost.

V tomto směru by byly zápisy do registru SOP diametrálně odlišné. Správce daně by do tohoto registru prováděl zápisy pouze na základě splnění konkrétní povinnosti a nebylo by potřeba vést v této souvislosti žádné řízení. Vedení registru by tím bylo

v porovnání s vedením registru nespolehlivého plátce a osoby takřka bez dalších nákladů jen s minimální administrativní zátěží státu a rovněž by registr SOP zaručoval aktuálnost poskytovaných informací.

Pokud se jedná o pohled samotného podnikatele, tak registr nespolehlivého plátce nebo osoby pro něj znamená nedobrovolné, negativní a represivní opatření. V okamžiku, kdy je subjekt do tohoto registru zapsán, získává „cejch“, kterého se jen tak nezbaví. O vyškrtnutí z registru může požádat až po roce, přičemž po celou dobu nesmí porušit povinnosti vztahující se ke správě DPH a navíc má povinnost měsíčního zdaňovacího období. Není však vždy jednoduché podnikat s označením za nespolehlivého, neboť odběratelé a obchodní partneři podnikateli nedůvěřují a raději dají přednost uzavření obchodu s někým jiným.

Na druhou stranu registr SOP by měl být pro podnikatele dobrovolnou, pozitivní a progresivní záležitostí. Jeho hlavním zájmem by mělo být získání základních hodnotících symbolů a dosažení zápisu do registru SOP. Následně by se pak měl podnikatel neustále snažit o pravidelné získávání dalších symbolů a udržení si své pozice zapsané v tomto registru. Podnikatele by to nijak nezatěžovalo, jen by si poctivě plnil veškeré své povinnosti. Skutečnost, že je podnikatel veden v registru SOP by také mohla v konečném výsledku převážit i nad nákladnou reklamní kampaní. Na rozdíl od reklamy by zde spolehlivost a důvěryhodnost podnikatele byla garantována státem.

Co se týče podnikatelů stojících na druhé straně obchodních transakcí, tedy poctivé obchodníky, kteří se chtějí ochránit a předejít případným problémům, pro ně se registr SOP také jeví jako výhodnější než registr nespolehlivých plátců nebo osob. V obou případech je sice nutné pravidelně registry kontrolovat a vytěžovat a ověřovat si své obchodní partnery a jejich spolehlivost. V obou případech je pravdivost získaných informací zaručena státem. Rovněž vytěžování těchto registrů a zadávání potřebných parametrů klade na uživatele díky své jednoduchosti takřka nulové nároky. Nejzásadnější rozdíl zde je v aktuálnosti poskytovaných informací. Z registru SOP by uživatel měl okamžitou odpověď, že zájmový obchodní partner je spolehlivý. Pouze pokud by ho zde nenašel, musel by se dotazovat v registru nespolehlivých plátců nebo osob. Pokud však subjekt není nalezen v tomto registru, nesvědčí to jednoznačně o tom, že je spolehlivý. Může to také znamenat, že je vedeno řízení o jeho zápisu do registru jako nespolehlivého, nebo že jeho nepoctivé jednání jen ještě nebylo odhaleno.

Odolnější vůči podvodům na DPH a s účinnější prevencí by tedy jednoznačně byl registr SOP.

Srovnání Registru nespolehlivého plátce (NP) nebo osoby (NO) a Registru spolehlivého obchodního partnera (SOP).

Tab. 5: Spolehlivý plátce x nespolehlivý plátce

| | Parametr | Registr NP, NO | Registr SOP |
|---|---|----------------|-------------|
| Negativní | Nákladné pro stát | ✓ | X |
| | Vedení řízení o zápisu do registru | ✓ | X |
| | Administrativně náročné | ✓ | X |
| | Vyžadování dokladů | ✓ | X |
| | Písemné oslovování subjektů ze strany správce daně | ✓ | X |
| | Řešení odvolání a stížností | ✓ | X |
| | Nežádoucí vliv na podnikání zapsaného subjektu | ✓ | X |
| | Represivní účinek | ✓ | X |
| | Riziko daňového podvodu | ✓ | X |
| | Obtížné vyřazení z registru | ✓ | X |
| | Negativní dopad na jméno zapsaného subjektu | ✓ | X |
| Pozitivní | Údaje garantované státem | ✓ | ✓ |
| | Účinnost v boji proti daňovým podvodům | ✓ | ✓ |
| | Efektivita výběru daní | ✓ | ✓ |
| | Nízká náročnost vytěžování registru pro uživatele | ✓ | ✓ |
| | Nízká nákladovost vytěžování registru pro uživatele | ✓ | ✓ |
| | Dobrovolné plnění povinností vůči státu | X | ✓ |
| | Vysoká míra spolupráce se správcem daně | X | ✓ |
| | Dobrovolnost | X | ✓ |
| | Snaha subjektu být zapsán v registru | X | ✓ |
| | Aktivní účast podnikatelů | X | ✓ |
| | Rychlý zápis podnikatele do registru | X | ✓ |
| | Vysoká míra aktuálnosti informací | X | ✓ |
| | Kontaktní subjekt | X | ✓ |
| | Důvěryhodnost zapsaných subjektů | X | ✓ |
| | Jistota bezproblémové obchodní transakce | X | ✓ |
| | Transparentnost podnikání | X | ✓ |
| | Důvěra veřejnosti | X | ✓ |
| Preferovaný přístup ze strany uživatelů | X | ✓ | |
| Pozitivní reklama pro zapsaný subjekt | X | ✓ | |
| Progresivní účinek | X | ✓ | |
| Silná pozice zapsaného subjektu na trhu | X | ✓ | |

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

9.7.2 Možnost dalšího rozšíření

V případě úspěšného zavedení registru SOP a jeho úspěšného osvojení ze strany uživatelů by se nabízelo jeho další rozvinutí a zavedení nadstavbové části. Tato by již nebyla plně zaručovaná státem, neboť by se na jejím tvoření podílely samy subjekty. Fungovalo by to obdobně jako některé internetové srovnávače. Server by byl rozšířen o nové funkce, které by umožňovaly uživatelům vkládat například recenze, své zkušenosti, svá hodnocení apod. Za pomoci další funkce by pak mohli podnikatelé exportovat tato hodnocení a recenze na své vlastní webové stránky jako reklamu a prezentování své spolehlivosti a záruky ověřeného obchodníka s dobrou pověstí.

Registr SOP by tak poskytoval mnohem širší informace o jednotlivých subjektech. Kromě jejich ukázněnosti v oblasti daňové správy by uživatelé viděli i jejich chování v obchodní rovině a měli by zároveň možnost, jedním klikem, být přesměrováni přímo na webové stránky daného subjektu. Podnikatelé by tak získali objektivní a ověřený názor na kvalitu a spolehlivost obchodníka a stát další silné a účinné opatření v boji proti daňovým podvodům.

9.8 Jednotná Finanční policie

V současné době v České republice na úseku správy daní působí tři základní instituce. Jedná se o Finanční správu ČR, Celní správu ČR a Policii ČR. Každá z těchto institucí má své postupy, svoji legislativu a interní předpisy. Po linii DPH se však některé jejich činnosti překrývají.

Finanční správa

Finanční správa kromě řady dalších agend zajišťuje řádnou správu všech daní. Vybírání daní, vyšetřování daňových úniků a provádění auditů jsou její klíčové funkce. V rámci své činnosti v oblasti své působnosti řeší porušování povinností ze strany daňových subjektů, vede řízení o přestupcích, vybírá poplatky, odvody, úhrady, pokuty a penále (Finanční správa, 2015).

Celní správa

Celní správa je bezpečnostním sborem, který mj. zajišťuje výkon správy některých daní. Celní správa provádí správní, vyhledávací, kontrolní a dohledové činnosti z pozice správce daně i jako policejní orgán. Dochází zde k efektivnímu spojení trestního

a daňového řízení. Současně tedy v rámci trestního řízení je zjištěno a prokázáno spáchání trestného činu a tento je následně spravedlivě potrestán a zároveň je zrealizováno daňové řízení, kdy je zjištěna a stanovena daň a zajištěna její úhrada. Správu DPH však celní správa provádí pouze při dovozu zboží jen ve vybraných případech dle ZoDPH (Celní správa, 2020).

Policie ČR

Policie se zabývá prověřováním, vyšetřováním a prokazováním mj. trestných činů spáchaných na úseku DPH. Podle rozsahu trestné činnosti a výše způsobené škody jsou jednotlivé případy zpracovávány na různých úrovních, tj. okresní, krajské nebo celorepublikové. Těmi nejzávažnějšími skutky se zabývá Národní centrála proti organizovanému zločinu (NCOZ), která má působnost na celém území České republiky. Kromě závažné hospodářské trestné činnosti se NCOZ rovněž specializuje na odhalování organizovaného zločinu, který úzce souvisí s daňovými podvody velkých rozměrů. Policie se tedy nezabývá samotnou správou daní ale pouze trestní stránkou této problematiky (Policie ČR, 2020).

Průběh řízení - překrývající se procesy

Jednotlivé případy vedené pro porušení pravidel po linii DPH se od sebe mohou diametrálně odlišovat. Některé vznikají již při registraci subjektu k DPH, kdy správce daně požaduje řadu dokumentů a smluv a dochází k prověřování dokládáných údajů. Většina případů se objevuje v rámci správy daní, kdy správce monitoruje plnění povinností ze strany jednotlivých plátců. Daňové subjekty se dopouštějí nekalého jednání v oblasti daní například tím, že záměrně nevedou informace v daňovém přiznání, nebo zamlčí část příjmů, nebo dokonce daňové přiznání úmyslně nepodají, nebo vyžadují neoprávněně nárok na odpočet DPH, přičemž provádějí různé machinace ve svém účetnictví, nebo neuvádějí pravdivé údaje ve svých daňových přiznáních apod. Správce daně v rámci prováděných kontrol všechny předkládané údaje prověřuje, ověřuje jejich pravdivost a opodstatněnost.

Při zjištění nesrovnalostí správce komunikuje se subjektem a požaduje zjednání nápravy, opravu údajů, doložení chybějícího, zdůvodnění tvrzených skutečností atd. V případě podezření z možné účasti na daňovém podvodu správce zkoumá, zda subjekt o podvodu na DPH věděl, nebo vědět měl, a zda učinil dostatečné preventivní kroky, aby mu předešel.

Výsledkem vedeného řízení pak může být doměření daňové povinnosti, neuznání nároku na odpočet DPH, uložení příslušných sankcí, nebo podání podnětu pro posouzení v trestně právní rovině.

Řízení vedené správcem daně bývá dost zdlouhavé, neboť správce musí dodržet všechny zákonné postupy. Jedná se o informování subjektů, žádosti, výzvy, rozhodnutí, řešení odvolání, vymáhání pokut, vyřizování žádostí o jejich promíjení a odpouštění, přičemž jednotlivá rozhodnutí musí být subjektům doručena a nabýt tak právní moci, aby byla účinná. Teprve po prokázání protiprávního jednání po linii správního řízení správce daně dává podnět orgánům činným v trestním řízení. Policejní orgán pak zahajuje řízení v trestně právní rovině, kdy opětovně provádí dožadování o předložení účetní evidence, vysvětlujících zpráv a podání vysvětlení od zúčastněných osob. Podle komentáře k trestnímu zákoníku může policejní orgán vyžadovat i údaje ze spisového materiálu správce daně, avšak pro odborné posouzení věci musí přibírat soudního znalce, který na základě zajištěné účetní evidence vypracovává znalecký posudek.

Negativa vedení dvojího řízení – slabé stránky

Obě řízení, správní i trestní, postupují stejným směrem. Jejich hlavním cílem je boj s daňovými úniky a podvody. V rámci obou řízení jsou v podstatě prováděny shodné nebo hodně podobné úkony avšak na základě různých zákonů. Jednotlivé orgány by mezi sebou měly dle zákona aktivně spolupracovat, zasláním dožádáním by měly bez zbytečného odkladu vyhovovat. Rozsah i samotné poskytování informací je však striktně vymezen daňovým a trestním řádem a musí být zachovány všechny zákonné postupy. Vzhledem k časové prodlevě a nekomplexnosti předávaných informací lze toto považovat za jednu ze slabých stránek této spolupráce. Pokud se jedná o zákonnou oznamovací povinnost správce daně, tento podává podnět policejním orgánům až po té, co sám provede a ukončí své řízení, tedy až několik měsíců i let po spáchání činu subjektem. Policejní orgán pak začíná provádět šetření se značným časovým odstupem. Uvedené problémy se netýkají případů vedených celní správou, neboť zde je daňové i trestní řízení vedeno souběžně. Zásadním negativem zde však je, že celní správa provádí správu DPH jen v zákonem vymezených případech pouze při dovozu zboží.

Daňová Kobra

O tom, že užší spolupráce mezi uvedenými orgány je realizovatelná a úspěšná a účinná svědčí existence známé Daňové Kobry. Nejedná se o žádný útvar či instituci, jde

v podstatě o speciální metodu práce. Daňová Kobra je společný tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel, který bojuje proti daňovým únikům a daňové kriminalitě. Hlavním cílem fungování Daňové Kobry je zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a postih pachatelů (Daňová kobra, 2020).

Členové týmu svojí vzájemnou koordinací a kooperací snáze vyhledávají, odhalují a potírají daňové úniky, což je dáno převážně tím, že si operativně a rychle vyměňují informace a o trestné činnosti se tak dovídají včas a často mají možnost jí i předejít, nebo zabránit jejímu dokonání a vzniku škody. Díky včasnému konání je také více šancí úspěšně zajistit náhradu škody.

Kauzy, které řeší Daňová Kobra, jsou však kauzy velkého rozsahu a velkých daňových úniků. Obdobná týmová spolupráce by jistě byla účinná a úspěšná i na nižších úrovních státní správy.

9.8.1 Shrnutí, závěrečná doporučení a návrhy

Daňové podvody jsou poměrně komplikovanou záležitostí a není vždy snadné je odhalit včas, tedy ještě dříve, než dojde ke vzniku škody. Je časově i procesně náročné rozkrýt a prokázat tyto kauzy. Pachatelé podvodů jsou velice flexibilní a rychle se přizpůsobují nově zaváděným státním opatřením. Legislativa je v tomto směru neustále upravována, zdokonalována a zpříšňována. I přesto podvody na DPH stále existují. Zákonodárci by měli svoji pozornost zaměřit i na zjednodušení a zmírnění překážek, se kterými se státní orgány v boji proti daňovým podvodům potýkají. Možná by stálo za to se zamyslet nad různými lhůtami a postupy, které zapříčiňují zdlouhavost jednotlivých řízení. Naopak promlčecí lhůty by mohly být upraveny opačným směrem. Jistě by se našel prostor pro rozšíření kompetencí a základních procesů v rámci činnosti státních orgánů. Také co se týče trestů, zde není nejúčinnější jejich zvýšení, již teď jsou dost vysoké. Mohl by se však změnit přístup při jejich ukládání. Často je totiž pachatelům vyměřen jen trest podmíněný. Pokud by místo podmíněných trestů bylo ukládáno více trestů nepodmíněných, vešlo by to do povědomí a působilo by to jako účinná prevence.

Finanční policie

Jiná možnost, kterou lze navrhnout, je vytvoření jednoho orgánu, jedné Finanční policie. Finanční policie by byla vytvořena po vzoru již osvědčené Daňové Kobry.

Jednalo by se o spojení všech procesů a informačních i personálních zdrojů finanční správy, celní správy a policie, které se týkají daňové problematiky. Tím by byly odstraněny všechny negativní jevy, které se vyskytují v rámci současné spolupráce existujících orgánů jako je formalismus, nedůvěra, neochota, regionalismus, pasivita apod. Přínosem by bylo sjednocení činností a rozšíření kompetencí. Byly by efektivně nastaveny jednotné základní procesy a jejich uplatňování, informace by byly přístupné v celém potřebném rozsahu, byly by plně k dispozici příslušné informační zdroje, atd. Nezanedbatelným přínosem by jistě bylo i dosažení mnohem vyšší úrovně odbornosti a profesionality, a to spojením odborníků z řad ekonomů a právníků. Tím by se také mohl snížit objem zdlouhavých a nákladných znaleckých zkoumání v trestním řízení. Finanční policie by řešila veškeré protiprávní jednání, které by mohlo vést k daňovému podvodu.

Zřízením jednotné Finanční policie by byla odstraněna roztržičnost činných orgánů a jejich nekomplexní spolupráce. Došlo by tím k zamezení duplicitních řízení a nežádoucích časových prodlev. Co do objemu personálu by situace byla nejspíš stejná, jen by se stávající specialisté přesunuli pod jeden orgán. Určitě by pak jejich spolupráce probíhala mnohem lépe, rychleji a erudovaněji. Vše by fungovalo podstatně rychleji a pružněji. Jednoduše řečeno: bylo by jedno řízení, jeden orgán, jedny náklady.

Dalším přínosem pouhé existence Finanční policie by byla působnost na veřejnost. Samotné povědomí blízké reálnosti možného odhalení a postihu by jistě mnohé odradilo od zapojení se do nějakého daňového protiprávního chování a fungovalo by tedy i jako účinná prevence. Zároveň by každý dbal na to, aby měl vše v pořádku, aby si plnil včas a všechny povinnosti, aby byl kontaktní a spolehlivý.

Zavedení Finanční policie se jeví jako velice slibné a účinné opatření, a to nejen v boji s podvody na DPH, ale i jako nástroj, který by podporoval řádné odvádění daní, zlepšoval ukázněnost daňových subjektů, a tím i zajišťoval nemalé příjmy do státního rozpočtu (Policie ČR, n. d.)

Závěr

Podvody na DPH jsou velice negativním jevem. Působí záporně jak na stát, tak i na jeho občany. Je s nimi spojeno množství nežádoucích důsledků, jako je snížení příjmu do státního rozpočtu, chybějící prostředky na státní správu a veřejné statky, různé sankce, pokuty či tresty, neuznání nároku na odpočet DPH, ručení příjemce zdanitelného plnění, vyšší daňová zatíženost občanů státu a další, pro některé jedince až likvidační, účinky. Tyto skutečnosti pak zvyšují riziko páchaní nových podvodů ve snaze subjektů svoji daňovou zatíženost minimalizovat a přežít v nerovném konkurenčním prostředí vytvořeném právě páchanými podvody na DPH. Je tedy žádoucí proti podvodům na DPH účinně bojovat. Jednotlivé subjekty tento boj vedou prostřednictvím vlastních kontrolních opatření k zamezení jejich nevědomé účasti na daňových podvodech. V současné době se již mnoho podnikatelů naučilo prověřovat předem své obchodní transakce a partnery a činit preventivní kroky, aby se podvodu včas vyhnuli. Finanční správa v tomto směru působí na jednotlivé podnikatele pomocí některých nástrojů, jako je například kontrolní hlášení, ručení příjemce zdanitelného plnění, reverse charge atd. Stát tedy také aktivně bojuje proti podvodům na DPH a vytváří stále další nástroje a přijímá patřičná opatření k zamezení uvedeného podvodného konání.

Diplomová práce má čtenářům pomoci rozšířit a prohloubit povědomí o daňových podvodech v oblasti DPH. Daň z přidané hodnoty je jedním z nejdůležitějších příjmů do státního rozpočtu. Jde o daň, se kterou se každý pravidelně setkává, platí ji všichni při nákupu většiny zboží a služeb. Jedná se tedy o terminologii, ve které by se každý měl alespoň okrajově orientovat.

Jedním z cílů diplomové práce je provedení literární rešerše v oblasti podvodů na DPH. Pro zavedení do problematiky jsou v úvodu zpracována teoretická východiska. Jsou zde popsány a vysvětleny definice základních pojmů, principy a podstata fungování DPH. Práce čtenáři poskytuje náhled do systému DPH v České republice i v Evropské unii a jeho právní úpravu, a to jak z pohledu národního, který vychází ze státní suverenity, tak i nadnárodního s ohledem na probíhající harmonizaci daňového systému EU. S využitím daňové legislativy a judikatury jsou v práci představeny a rozebrány vybrané daňové podvody včetně nástrojů, které je omezují. V ČR jsou v současné době jako nástroje v boji proti daňovým podvodům největší měrou využívány: EET, kontrolní hlášení, reverse charge, Daňová Kobra, Pomoc Praze, Ručení příjemce zdanitelného

plnění, Analýza transakčních sítí a Nespolehlivý plátce. Tyto, v současnosti nejdiskutovanější, nástroje jsou v práci rámcově představeny a analyzovány. Získané poznatky jsou následně shrnuty a sumarizovány v přehledné tabulce včetně identifikace jejich pozitiv a negativ.

I přes všechna tato opatření se však daňové podvody nedaří zcela vymýtit. Stále se lze setkat s řadou rizikových faktorů, které jsou jednou z příčin vzniku podvodu na DPH. Jedním ze silných rizikových aspektů je slabá nebo dokonce chybějící obezřetnost podnikatelů. Rizikové faktory a doporučení jak být obezřetný při obchodování jsou v diplomové práci přehledně prezentovány ve vypracovaných tabulkách.

Podvody na DPH jsou relativně složitou záležitostí. Jejich pachatelé se však neustále zdokonalují a pružně odpovídají na nově zaváděné nástroje a opatření. Vždy nacházejí nové možnosti a legislativní mezery. V průběhu zpracování diplomové práce byly detekovány a prozkoumány konkrétní oblasti s potenciálem pro vytvoření nových možností vedoucích ke zlepšení daňové morálky a k posílení boje proti podvodům na DPH. Celkem lze v práci nalézt osm podrobně rozpracovaných možností reagujících na současné formy obcházení a porušování zákona po daňové linii a existující nedostatky, které úzce souvisejí s danou problematikou. Jednotlivé možnosti jsou vždy detailně popsány, vysvětleny a analyzovány. Na základě zjištěných skutečností a provedeném vyhodnocení jsou pak na závěr zpracovány návrhy na rozšíření a vylepšení stávajících nástrojů či opatření, případně jsou vysvětleny možnosti vytvoření a zavedení nástroje nového, včetně popisu jejich důvodnosti a účelnosti. Konkrétně je v diplomové práci rozpracována možnost rozšíření Účtenkové loterie, přístupu státu k Procesu zavádění nových opatření, řešení problému Prahy jakožto daňového ráje v ČR, způsob vypořádání se s fenoménem Bílého koně, zlepšení funkčnosti Veřejného rejstříku, zkvalitnění činnosti a významu Registru nespolehlivých plátců, vytvoření Registru spolehlivého obchodního partnera a zřízení jednotné Finanční policie. Jako nejpřínosnější, nejméně nákladné a vysoce účinné se po provedení rozboru jeví návrhy a doporučení týkající se Registru spolehlivého obchodního partnera a Finanční policie. Samozřejmě z globálního hlediska největší efekt je dosažitelný použitím všech doporučení současně. Je však nutné připomenout, že každé doporučení zde uvedené je pouze návrhem možné cesty, kterou se může státní legislativa vydat. Každou variantu je potřeba podrobit důkladnému posouzení příslušných specialistů. Přínos diplomové práce je tedy spatřován zejména v možnosti případného využití tohoto

podkladu státem v boji proti daňovým podvodům a zhodnocením systému z trochu jiného úhlu pohledu. Diplomová práce má však i svůj specifický přínos, a to pro jednotlivé konkrétní subjekty, které zde mají příležitost seznámit se s daňovou problematikou, se záležitostmi podvodů na DPH, s existujícími riziky a nástrahami, se kterými se mohou setkat. Zároveň v práci mohou nalézt i doporučení vedoucí k obezřetnosti a předcházení daňovým podvodům.

Závěrem lze pouze uvést, že všechny zadané cíle byly splněny. Diplomová práce obsahuje množství informací a návrhů, které se jeví jako způsobilé plnohodnotně obstát a pomoci nejen v boji proti podvodům na DPH. Náměty a doporučení, které ze zpracované práce vycházejí, jsou mířené na narovnání tržního prostředí, na redukci a oslabení rizikových faktorů, na dosažení svědomitého přístupu subjektů ke svým povinnostem, na zamezení odlivu příjmu státního rozpočtu, atd. Ve výsledném efektu jsou závěry této práce schopné příznivě ovlivnit ekonomiku státu a kvalitu běžného života občanů.

Seznam použitých zdrojů

Knižní zdroje

- Drábová, M., Holubová, O., & Tomíček, M. (2015). *Zákon o dani z přidané hodnoty*. Praha, Česko: Wolters Kluwer, a.s.
- Drábová, M., Holubová, O., & Tomíček, M. (2010). *Zákon o dani z přidané hodnoty*. Praha, Česko: Wolters Kluwer, a.s.
- Dušek, J. (2017). *Elektronická evidence tržeb v přehledech: aktualizované vydání*. Praha, Česko: GRADA Publishing, a.s.
- Fryšták, M., & Hrušáková, M. (2017). *Nové jevy v hospodářské kriminalitě se zaměřením na kriminalitu finanční*. Brno, Česko: Masarykova univerzita
- Galočík, S., & Paikert, O. (2019). *DPH 2019*. Praha, Česko: Grada Publishing a.s.
- Hálek, V. (2015). *Karuselové obchody*. Hradec Králové, Česko: Tiskárna PRINT 09 s.r.o.
- Hejduková, P., & Pavlásek, V. (2010). *Veřejné finance a daně v České republice*. Plzeň, Česko: NAVA
- Hendrych, D., et al. (2009). *Právní slovník*. (3., podstatně rozš. vyd.). Praha, Česko: C. H. Beck
- Holman, R. (2005). *Základy ekonomie pro studenty vyšších odborných škol a neekonomických fakult*. Praha, Česko: C. H. Beck
- Hubinková, Z., et al. (2008). *Psychologie a sociologie ekonomického chování*. Praha, Česko: GRADA Publishing a.s.
- Jurečka, V., et al. (2017). *Makroekonomie*. (3., aktualizované a rozšířené vydání). Praha, Česko: GRADA Publishing, a.s.
- Klimešová, L. (2014). *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. Praha, Česko: Wolters Kluwer.
- Kubátová, K. (2009). *Daňové teorie: úvod do problematiky*. Praha, Česko: Wolters Kluwer, a.s.
- Machková, H., Černošlávková, E., Sato, A., et al. (2014). *Mezinárodní obchodní operace*. Praha, Česko: GRADA Publishing, a.s.
- Sejkora, T. (2017). *Finančně právní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha, Česko: Nakladatelství Leges, s.r.o.
- Strémy, T., & Hangáčová, N. (2017). *VAT Frauds (CarouselFrauds)*. Praha, Česko: Nakladatelství Leges, s.r.o.
- Ševčík, M. (2018). *Karuselové podvody*. Praha, Česko: Nakladatelství Leges, s.r.o.
- Široký, J. (2008). *Daňová teorie: s praktickou aplikací*. Praha, Česko: C. H. Beck
- Široký, J. (2016). *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha, Česko: Wolters Kluwer, a.s.

Široký, J. (2018). *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. Praha, Česko: Nakladatelství Leges, s.r.o.

Týč, V. (2010). *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. (6., přepracované a aktualizované vydání). Praha, Česko: Nakladatelství Leges s.r.o.

Vančurová, A., & Zídková, H. (2019). *Daně v podnikání*. Praha, Česko: VOX

Elektronické zdroje

Barešová, R. (2019). *Regionální Kobra v akci Tisková zpráva*. Dostupné 10. 2. 2020 z https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-financnich-uradu/2019/KHK_regionalni-kobra-v-akci-10175

Beck online (n. d.). *Beck online. Dokumenty*. Dostupné 23. 3. 2020 z <https://www.beck-online.cz/bo/search-results.seam>

Bezvamoney (2019). *Podvody s DPH jsou čím dál méně časté, mnohé prakticky vymizely*. Dostupné 15. 2. 2020 z <https://www.bezvamoney.cz/clanky/podvody-s-dph-jsou-cim-dal-mene-caste-mnohe-prakticky-vymizely/>

Businessinfo (2019). *Články. Elektronická evidence tržeb*. Dostupné 27. 1. 2020 z <https://www.businessinfo.cz/clanky/special-elektronicka-evidence-trzeb-eet>

BusinessInfo.cz (2020). *Oficiální portál pro podnikání a export*. Dostupné 23. 3. 2020 z <http://www.businessinfo.cz/clanky/v-cesku-je-uz-20-tisic-firem-ktere-nespolehlive-plati-dph/>

Celní správa (2020). *Celní správa České republiky*. Dostupné 29. 3. 2020 z <https://www.celnisprava.cz/cz/Stranky/default.aspx>

ČTK (2019). *Hospodářské noviny*. Dostupné 17. 3. 2020 z <https://byznys.ihned.cz/c1-66614140-vyber-dani-se-zlepsil-struktura-je-ale-slozita-a-roste-administrativa-i-naklady-vyplyva-ze-zpravy-nku>

Danielescu, D., et al. (2016). *Zvláštní zpráva č. 24/2015: Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření*. Dostupné 10. 2. 2020 z <https://www.eca.europa.eu/cs/Pages/DocItem.aspx?did=%7BEEF979AD-4697-4CF6-948C-A559B611DD67%7D>

Daňová kobra (2020). *O Daňové Kobře*. Dostupné 27. 1. 2020 z <https://www.danovakobra.cz/>

Deloitte (2020). *Obrana proti podvodům na DPH*. Dostupné 14. 2. 2020 z <https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/tax/articles/cze-tax-obrana-proti-podvodum-na-dph.html>

EET (n. d.). *Největší web o osobních financích. Peníze.cz*. Dostupné 12. 3. 2020 z <https://www.penize.cz/elektronicka-evidence-trzeb-eet>

EET Money (2019). *Největší server specializovaný na EET*. Dostupné 13. 3. 2020 z <https://eet.money.cz/blog/ministerstvo-financi-zvysuje-sanci-na-vyhru-v-uctenkovce>

EET poradna (2016). *Obavy podnikatelů: co když vypadne internet*. Dostupné 12. 3. 2020 z <https://eet.money.cz/blog/obavy-podnikatelu>

- Evropská komise (2019). *Nový nástroj umožní zemím EU zakročit proti podvodům v oblasti DPH a vrátit do veřejných rozpočtů miliardy eur*. Dostupné 25. 2. 2020 z https://ec.europa.eu/czech-republic/news/190515_nastroj_proti_podvodum_dph_cs
- Evropská unie (2020). *Oficiální internetová stránka EU*. Dostupné 18. 3. 2020 z https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_cs.htm
- Finanční správa (2015). *Kompetence a činnosti FS*. Dostupné 29. 3. 2020. z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>
- Finanční správa (2016). *Karusel. Karuselový podvod*. Dostupné 28. 1. 2020 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>
- Finanční správa (2016a). *Česká republika a Německo posilují vzájemnou spolupráci v boji proti podvodům na DPH*. Dostupné 9. 2. 2020 z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/cr-s-nemeckem-posiluji-spolupraci-v-boji-s-podvody-na-dph-9795>
- Finanční správa (2016b). *Kontrolní hlášení*. Dostupné 28. 1. 2020 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>
- Finanční správa (2017). *Od července dochází k rozšíření režimu reverse charge na další plnění*. Dostupné 18. 3. 2020 z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2017/od-cervence-dochazi-k-rozsireni-rezimu-r-8551?>
- Finanční správa (2019). *Legislativa a metodika*. Dostupné 11. 3. 2020 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika>
- Finanční správa (2020). *Informace k daňovým dopadům vystoupení Velké Británie z EU (BREXIT)*. Dostupné 18. 3. 2020 z https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2020/danove_dopady-BREXIT-10324
- Habáň, P. (2019). *Finanční správa zadržuje historicky nejméně nadměrných odpočtů DPH – Tisková zpráva*. Dostupné 10. 2. 2020 z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/fs-zadrzuje-historicky-nejmene-nadmernych-odpocetu-dph-9928>
- Horáček, J. (2018). *Irozhlas*. Dostupné 29. 3. 2020 z https://www.irozhlas.cz/ekonomika/analyza-bisnode-bily-kun-bezdomovec-firmy_1812060800_dbr
- Hospodářská komora ČR (2016). *Výsledky ankety ke kontrolním hlášením*. Dostupné 29. 1. 2020 z https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:ljh-d2h_zgIJ:https://www.businessinfo.cz/app/content/files/dokumenty/Vysledky-ankety-ke-kontrolnim-hlasenim.docx+&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz
- Hovorková, K. (2017). *Idnes. Zpravodajství – finance*. Dostupné 12. 3. 2020 z https://www.idnes.cz/finance/prace-a-podnikani/virtualni-kancelare-podnikani-kontroly-financi.A171005_113311_podnikani_kho
- IRozhlas (2019). *Výběr daní. Finanční správa. DPH*. Dostupné 11. 3. 2020 z https://www.irozhlas.cz/ekonomika/vyber-dani-financni-sprava-dph-dane-dan-z-prijmu_1901130915_jgr

- Iuridictum (n. d.). *Encyklopedie o právu. Bílý kůň*. Dostupné 29. 3. 2020 z https://iuridictum.pecina.cz/w/Bílý_kůň
- Jak podnikat (2019). *Sazby DPH*. Dostupné 7. 11. 2019 z <https://www.jakpodnikat.cz/dph-sazby.php>
- Jak podnikat (2019a). *Přenesená daňová povinnost*. Dostupné 29. 1. 2020 z <https://www.jakpodnikat.cz/prenesena-danova-povinnost.php>
- Javorková, L. (2019). *Krácením daní připravili stát o více než 300 milionů korun*. Dostupné 11. 2. 2020 z <https://www.policie.cz/clanek/kraceni-dani-pripravili-stat-o-vice-nez-300-milionu-korun.aspx>
- Kadlec, M. (2017). *Portál Pohoda. Zdanitelná/osvobozená plnění a nárok na odpočet DPH*. Dostupné 7. 2. 2020 z <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/zdanitelna-osvobozena-plneni-a-narok-na-odpocet-v/>
- Kašparová, L. (2019). *Měšec. Váš průvodce finančním světem*. Dostupné 12. 3. 2020 z <https://www.mesec.cz/clanky/eet-temer-pro-vsechny-schvaleno-uz-neuniknou-ani-drobne-sluzby/>
- Klimešová, L. (2019). *Specializovaný finanční úřad zopakoval exekuční akci u provozovatele hazardních her – Tisková zpráva*. Dostupné 10. 2. 2020 z https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-financnich-uradu/2019/SFU_zopakoval-exekucni-akci-u-provozovatele-hazardnich-her-9936
- Kozíel, M. (2009). *Finance. EU. Harmonizace právní úpravy DPH*. Dostupné 20. 3. 2020 z <https://www.finance.cz/zpravy/finance/221085-eu-harmonizace-pravni-upravy-dph/>
- Králová, J. (2019). *Kontroly plnění zákona o evidenci tržeb v Jihočeském kraji – Tisková zpráva*. Dostupné 10. 2. 2020 z https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-financnich-uradu/2019/JCK_kontroly-plneni-zakona-o-eet-10092
- Kučera, P. (2018). *Do účtenkovky se už zapojíte snadněji, vyplňování údajů je rychlejší*. Dostupné 28. 2. 2020 z <https://zpravy.aktualne.cz/finance/nakupovani/uctenkovka-registrace/r~14b0e8d01e0611e88560ac1f6b220ee8/>
- Kurzycz (2019). *DPH. Základní pojmy*. Dostupné 23. 1. 2019 z <https://www.kurzy.cz/dph/zakladni-pojmy/>
- Kurzycz (2019a). *DPH. Sazby*. Dostupné 1. 3. 2020 z <https://www.kurzy.cz/dph/sazby/vsnizena-sazba/>
- Kurzycz (2019b). *Obchodní rejstřík. Sbírká listin*. Dostupné 14. 3. 2020 z <https://rejstrik-firem.kurzy.cz/obchodni-rejstrik/sbirka-listin/>
- Kurzycz (2020). *Zákon o dani z přidané hodnoty*. Dostupné 20. 3. 2020 z <https://www.kurzy.cz/zakony/235-2004-zakon-o-dani-z-pridane-hodnoty-dph/>
- Kurzycz (n. d.). *ARES – obchodní rejstřík, další registry*. Dostupné 23. 3. 2020 z <https://rejstrik-firem.kurzy.cz/ares/obchodni-rejstrik/>
- Lichnovský, O. (2013). *Daňový expert*. Dostupné 18. 3. 2020 z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=44115>

- Matzner, J. (2019). *Podnikatel.cz. Právo a zákony*. Dostupné 12. 3. 2020 z <http://www.podnikatel.cz/clanky/je-virtualni-sidlo-spolecnosti-legalni-a-jake-ma-vyhody-a-nevyhody/>
- Mladěnka, P. (2019). *Co je nutné znát o DPH. Plátce, výpočet a další*. Dostupné 7. 11. 2019 z <https://financer.com/cz/dph/>
- Musilová, R. (2019). *Více jak čtvrtina kontrolovaných opakovaně nezaevidovala tržbu - Tisková zpráva*. Dostupné 10. 2. 2020 z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-financnich-uradu/2019/vice-jak-ctvrtina-kontrolovanych-opakova-9668>
- Musilová, R. (2019a). *Kontrolní akce na pražském tržišti ukázala mnohá pochybení – Tisková zpráva*. Dostupné 10. 2. 2020 z https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-financnich-uradu/2019/HMP_kontrolni-akce-na-prazskem-trzisti-ukazala-mnoha-pochybeni-9812
- Novotná, M., et al. (2017). *Účinná lítost*. Dostupné 11. 2. 2020 z http://www.roedl.net/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/brozury/2017/Ucinna_litost_11_2017_CZ.pdf
- Pavliček, L. (2019). *Daňová Kobra vyšetřuje milionové podvody s vínem na Zlínsku*. Dostupné 11. 2. 2020 z <https://ct24.ceskatelevize.cz/regiony/2923154-danova-kobra-vysetruje-milionove-podvody-s-vinem-na-zlinsku>
- Pěkníková, K. (2019). *Daňová kobra zachránila státu už téměř 11,7 miliardy*. Dostupné 28. 1. 2020 z <https://www.mvcr.cz/clanek/danova-kobra-zachranila-statu-uz-temer-11-7-miliardy.aspx>
- Policie ČR (2020). *Policie České republiky*. Dostupné 29. 3. 2020 z <https://www.policie.cz/>
- Policie ČR (n. d.). *Národní centrála proti organizovanému zločinu SKPV*. Dostupné 29. 3. 2020 z <https://www.policie.cz/clanek/narodni-centrala-proti-organizovanemu-zlocinu-skpvc.aspx>
- Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR (2015). *Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony*. Dostupné 29. 1. 2020 z <https://www.psp.cz/>
- Praha (2014). *Chystá se akce „Pomoc Praze“*. Co to je? Dostupné 2. 2. 2020 z <http://www.praha.cz/zpravy-z-prahy/chysta-se-akce-pomoc-praze--co-to-je>
- Procházka, J. (2019). *Businessinfo. Víc bílých koní ve vedení firem, ne zločinů*. Dostupné 29. 3. 2020 z <https://www.businessinfo.cz/clanky/vic-bilych-koni-ve-vedeni-firem-ne-zlocinu/>
- Prováděcí rozhodnutí rady (2019). *Evropská komise*. Dostupné 5. 4. 2020 z <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52019PC0283>
- Sídla pro firmy a podnikatele (n. d.). *Comeflex office*. Dostupné 12. 3. 2020 z <https://comeflexoffice.cz/#id1>
- Šabatka, P. (2015). *Právní rádce. Institut nespolehlivého plátce DPH*. Dostupné 23. 3. 2020 z <https://pravnihradce.ihned.cz/c1-63652730-institut-nespolehliveho-platce-dph>

Švancara, P. (2015). *ČT 24. Ekonomika*. Dostupné 11. 3. 2020 z <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/1574414-babis-dal-odklada-start-evidence-trzeb-nyni-na-polovinu-roku-2016>

Účtenkovka (2020). *O účtenkovce*. Dostupné 11. 3. 2020 z <https://www.uctenkovka.cz/ouctenkovce>

Vávra, L. (2015). *Právní prostor. Trestní odpovědnost tzv. "bílého koně"*. Dostupné 29. 3. 2020 z <https://www.pravniprostor.cz/judikatura/trestni-pravo/trestni-odpovednost-bileho-kone>

Veselíková, M. (2018). *Účtenková loterie. Klesající zájem a bazary úctenek*. Dostupné 28. 2. 2020 z <https://www.penize.cz/elektronicka-evidence-trzeb-eet/337704-uctenkova-loterie-klesajici-zajem-a-bazary-uctenek>

Vintrlík, J. (2019). *Boj s daňovými úniky a podvody funguje*. Nyní je prioritou pomoc podnikatelům. Dostupné 27. 1. 2020 z <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/boj-s-danovymi-uniky-a-podvody-funguje-n-35829>

Vlková, J. (2017). *Jak funguje Účtenková loterie? Bez internetu si nehrajete*. Dostupné 28. 2. 2020 z https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/uctenkovka-pravidla-uctenkova-loterie-eet-prehledne.A170913_102944_ekonomika_ane

Vlková, J. (2019). *Zloději DPH se zapotí, podvody na daňových vratkách prakticky vymizely*. Dostupné 14. 2. 2020 z https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/danova-kobra-dph-zlodej-podvod-dane.A190111_450072_ekonomika_mato

Vyhraj (2019). *Všechny potřebné informace: od přihlášení až po registraci úctenek*. Dostupné 28. 2. 2020 z <http://vyhraj.com/kategorie/uctenkova-loterie-uctenkovka/>

Zákon č. 280/2009 Sb. (2020). *Zákonný daňový řád*. Dostupné 4. 2. 2020 z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

Zastupitelství Evropské komise v ČR (2017). *Chystá se revoluce v placení daně z přidané hodnoty u přeshraničního obchodu*. Dostupné 14. 2. 2020 z <http://www.edotace.cz/clanky/chysta-se-revoluce-v-placeni-dane-z-pridane-hodnoty-u-preshranicniho-obchodu>

Zpěváčková, B. (2020). *Novinky.cz*. Dostupné 18. 3. 2020 z <https://www.novinky.cz/domaci/clanek/tym-profiku-fakt-navrh-na-ruzne-sazby-dph-u-piva-je-podle-opozice-absurdni-40312423>

Způsoby evidence tržeb (n. d.). *Generální finanční ředitelství. etrzby*. Dostupné 12. 3. 2020 z <https://www.etrzby.cz/cs/zakladni-kroky-a-zpusoby-evidence>

Žurovec, M. (2020). *Účtenkovka končí. V dubnu bude poslední slosování*. Dostupné 23. 3. 2020 z <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/uctenkovka-konci-v-dubnu-bude-posledni-s-37896>

Legislativní zdroje

1 Afs 37/ 2017 – 50, Nejvyšší správní soud

Prováděcí nařízení Rady č. 282/2011

Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 2/2014 Sb.m.s.

Směrnice Rady (EU) 2018/1910

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

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb
Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)
Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní
Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů
Zákon č. 2/1993 Sb., listina základních práv a svobod
Zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu
Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
Zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon
Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovost
Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob
Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim
Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání
Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky
Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád

Firemní publikace a interní materiály

Celní správa České republiky (n. d.). *Odbor pátrání. Jednotka potírání celních a daňových podvodů*. Praha, Česká republika, dostupné z: nepublikováno

Říhová, J. (n. d.). *Česká daňová správa. Generální finanční ředitelství*. Praha, Česká republika, dostupné z: nepublikováno

Šimka, K. (2015). *Podvody na DPH*. VOX, Praha, Česká republika, dostupné z: nepublikováno

Články v elektronickém časopise

Keen, M & Smith, S. (2007). VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done? *National Tax Journal*, 59(4), 861-887. doi: 10.17310/ntj.2006.4.07

Lixandriou, R. (2019). Bulletin of the Transilvania University of Brasov. Series V: Economic Science. *An analysis of Combating Vat Fraud in the European Union*, 51(2), 105-110.

Sejkora, T. (2019). Czech legislation approaching several and joint liability for VAT payment. *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu*, 7(1), 87-105. doi: 10.12775/PBPS.2019.005

Ostatní zdroje

Canva (2020). *Mobilní aplikace. Grafický editor*. Dostupné 20. 3. 2020 z https://www.canva.com/cs_cz/

Seznam tabulek

| | |
|---|----|
| Tab. 1: Přehled nástrojů a opatření | 49 |
| Tab. 2: Vybraná rizika vzniku podvodu na DPH..... | 52 |
| Tab. 3: „Jak být obezřetný při obchodování“ | 53 |
| Tab. 4: Výhry od roku 2017 po současnost (v mil. Kč)..... | 57 |
| Tab. 5: Spolehlivý plátce x nespolehlivý plátce | 84 |

Seznam obrázků

| | |
|---|----|
| Obr. 1: Vývoj sazeb v České republice | 20 |
| Obr. 2: Lafferova křivka..... | 35 |

Seznam použitých zkratk

| | |
|----------------|--|
| ARES | Administrativní registr ekonomických subjektů |
| CF | Cash flow |
| ČR | Česká republika |
| DIČ | Daňové identifikační číslo |
| DPH | Daň z přidané hodnoty |
| EET | Elektronická evidence tržeb |
| EU | Evropská unie |
| Eurofisc | Síť odborníků EU určená k boji proti daňovým podvodům v oblasti DPH |
| FATCA | Foreign Account Tax Compliance Act |
| GRŘ | Generální finanční ředitelství |
| MTIC | Missing Trader Intra Community |
| NCOZ | Národní centrála proti organizovanému zločinu |
| NSS | Nejvyšší správní soud |
| OECD | Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj |
| OLAF | Evropský úřad pro boj proti podvodům |
| OOH | Out of home |
| PC | Personal computer |
| Reverse charge | Přenesená daňová povinnost |
| Sb. | Sbírka zákonů |
| SDEU | Soudní dvůr EU |
| SOP | Spolehlivý obchodní plátce |
| TSA | Analýza transakčních sítí |
| USA | United States of America |

| | |
|--------|--|
| VAT | Value added tax |
| VIIES | VAT Information Exchange System |
| ZoDPH | Zákon o dani z přidané hodnoty |
| ZoTOPO | Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim |
| ZoVR | Zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob |

Seznam příloh

Příloha A: Plakát pro Účtenkovou loterii č. 1

Příloha B: Plakát pro Účtenkovou loterii č. 2

Příloha A: Plakát pro Účtenkovou loterii č. 1

Účtenková loterie
WWW.UCTENKOVKA.CZ
2020

**Zaregistruj účtenku
&
vyhraj!**

30 000 výher každý měsíc

Hlavní výhry:

- 1 000 000 Kč
- Osobní automobil
- 300 000 Kč
- 200 000 Kč
- a další...



Účtenkovou loterii zajišťuje společnost:
Diebold Nixdorf

Zdroj: Účtenkovka, 2020; Canva, 2020, vlastní zpracování

Příloha B: Plakát pro Účtenkovou loterii č. 2



Zdroj: Účtenkovka, 2020; Canva, 2020, vlastní zpracování

Abstrakt

Nováková, T. (2020). *Daňové podvody v oblasti DPH* (Diplomová práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: daňové podvody, daňové úniky, daň z přidané hodnoty, karuselové podvody, judikatura, bílý kůň, účtenková loterie, daňový ráj, nespolehlivý plátce, spolehlivý plátce, sbírka listin, veřejný rejstřík, finanční policie, elektronická evidence tržeb

Diplomová práce se zabývá účinností nástrojů používaných k zamezení daňových podvodů u DPH v praxi ČR a hledá nové možnosti pro posílení boje s těmito podvody. Po úvodním zavedení do dané problematiky, po vysvětlení základních pojmů a zprostředkování orientačního náhledu do současného systému DPH v České republice i v Evropské unii, jsou v práci představeny a rozebrány vybrané daňové podvody včetně nástrojů, které je omezují. Dále jsou v práci charakterizovány nejčastější rizikové faktory podvodů na DPH a je zde vypracován přehled doporučení, jak tato rizika minimalizovat. Následně je v práci identifikováno celkem osm možností vedoucích ke zlepšení daňové morálky a ke zvýšení efektivity boje proti podvodům na DPH. Každá z těchto možností je detailně analyzována a vyhodnocena. K odborné diskuzi jsou pak, s konkrétními argumenty, předloženy jednotlivé návrhy na zdokonalení již existujících nástrojů či opatření, případně návrh variant zavedení nástrojů nových.

Abstract

Nováková, T. (2020). *Tax fraud in the field of VAT* (Master's Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics.

Key words: tax frauds, tax evasions, value added tax, carousel frauds, case law, white horse, bill lottery, tax haven, unreliable payer, reliable payer, collection of instruments, public register, financial police, electronic registration of sales

The master thesis is dealing with the effectiveness of tools used to avoid tax fraud in VAT in practice in the Czech republic and looks for new possibilities to get power for fight with this deceptions. After the opening introduction into the current problematics and explaining the basic concepts and providing an indicative view into the current VAT system in the Czech republic and the European Union, are selected tax frauds in the thesis, including tools that limit them. Further in thesis are characterised the most common risk factors for VAT fraud and an overview of recommendations describubg how to minimalise these risk. A total of eight options are then identified at thesis to improve tax morale and to increase the effectiveness of the fight with VAT fraud. Each of these options is analysed in detail and evaluated. Individual proposals to improve existing instruments or measures, or outline the possibilities of introducing new instruments, are then presented in expert discussion, with specific arguments.