

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Problematika daňových úniků v České republice
po roce 1989 po současnost

Ludmila Příhodová

Bakalářská práce
2015

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Ludmila Příhodová**
Osobní číslo: **E11320**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Ekonomika pro kriminalisty**
Název tématu: **Problematika daňových úniků v České republice po roce 1989 po současnost.**
Zadávací katedra: **Ústav ekonomických věd**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cílem práce je analýza, geneze a deskripce problematiky daňových úniků v České republice od roku 1989 po současnost, měření daňových úniků a zařazení v mezi nelegální ekonomické činnosti včetně zpracování stupně nebezpečnosti pro společnost, ekonomické zátěže a nákladů.

Osnova:

- Typy daňových úniků.
- Legislativa související s problematikou.
- Zachycení vývoje daňových úniků od r.1989.
- Praktické dopady na ekonomiku.
- Současný trend daňových úniků.

Rozsah grafických prací: -
Rozsah pracovní zprávy: cca 35 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická
Seznam odborné literatury:

FASSMANN, M. Stínová ekonomika I: (příčiny, důsledky, měření). 1. vyd. Praha: Soudy, 2002, 107 s. Pohledy (Soudy). ISBN 80-868-0903-X.
MARTINEZ, Jean-Claude. Daňový únik. 1. vyd. Praha: HZ, 1995, 144 s. ISBN 80-901-9183-5.
ŠULC, Z. Daňová soustava v mechanismu fungování ekonomiky. Vyd. 1. Praha: [S.n.], 1990, 78 s. ISBN 80-701-4032-1.
VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2014. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-808-7480-236.



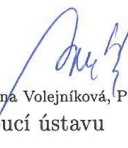
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Zdeněk Řízek, Ph.D.
Ústav ekonomických věd

Datum zadání bakalářské práce: 29. září 2014
Termín odevzdání bakalářské práce: 30. dubna 2015



doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.



doc. Ing. Jolana Volejníková, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 29. září 2014

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 18. června 2015

Ludmila Příhodová

PODĚKOVÁNÍ:

Ráda bych poděkovala své rodině za trpělivost a podporu, kterou mi po celou dobu studia věnovala.

ANOTACE

Práce je zaměřena na problematiku související s daňovými úniky a zachycuje období od 90. let. Popisuje druhy daňových úniků, daňový systém a legislativní úpravu daňové oblasti České republiky s návazností na právní normy Evropské unie.

KLÍČOVÁ SLOVA

daňový únik, legislativní úprava, Česká republika, Evropská unie

TITLE

Problems of the tax evasions in the Czech Republic from 1989 up to the present.

ANNOTATION

The work deals with problems of the tax evasions and captures the period since 90s. Describes the kinds of tax evasion, tax system and legislation regulation the taxation area in the Czech Republic with a link to the legal standards of the European Union.

KEYWORDS

tax evasion, legislative regulation, Czech Republic, European Union

OBSAH

ÚVOD.....	10
1 ÚVOD DO DAŇOVÉ PROBLEMATIKY.....	11
1.1 Historie daní.....	11
1.2 Daňový únik jako pojem.....	12
1.3 Daňový systém České republiky.....	13
2 TYPY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ.....	15
2.1 Daňové úniky z nepřímých daní.....	15
2.1.1 Daňové úniky u DPH.....	15
2.1.2 Daňové úniky u spotřební daně.....	16
2.2 Daňové úniky z přímých daní.....	18
2.2.1 Daňové úniky páchané fyzickými i právnickými osobami.....	18
2.2.2 Daňové ráje.....	19
2.2.3 Daňové úniky na odvodech ze zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení.....	20
3 LEGISLATIVA SOUVISEJÍCÍ S PROBLEMATIKOU.....	22
3.1 Vývoj legislativy České republiky.....	22
3.2 Legislativa Evropské unie.....	25
3.3 Ostatní dohody a úmluvy.....	28
4 ZACHYCENÍ VÝVOJE DAŇOVÝCH ÚNIKŮ OD ROKU 1989.....	30
4.1 Daňové úniky s pohonnými hmotami před vstupem do Evropské unie.....	30
4.2 Daňové úniky s pohonnými hmotami po vstupu do Evropské unie.....	32
5 PRAKTICKÉ DOPADY NA EKONOMIKU.....	36
5.1 Funkce daní.....	36
5.2 Měření daňových úniků.....	36
5.3 Daňová kriminalita v číslech.....	38
5.4 Praktické dopady na stát.....	39
5.5 Praktické dopady na společnost.....	41
6 SOUČASNÝ TREND DAŇOVÝCH ÚNIKŮ.....	43
ZÁVĚR.....	45
POUŽITÁ LITERATURA.....	46
SEZNAM PŘÍLOH.....	53

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: Schéma daňového systému ČR	13
Obrázek 2: Zjednodušené schéma karuselového podvodu podle Evropské komise	15
Obrázek 3: Rozlišení forem mezinárodní daňové spolupráce	26
Obrázek 4: Inkaso spotřební daně z minerálních olejů v závislosti na spotřebě motorové nafty	35
Obrázek 5: Vývoj trestné činnosti v oblasti krácení daně v letech 2000 až 2013	39

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Výběr spotřební daně (v mld. Kč)	17
Tabulka 2: Počet českých společností s vlastníkem z daňového ráje	20
Tabulka 3: Měření daňových úniků podle Fassmanna	37
Tabulka 4: Velikost vyvolaných nákladů pro sledované daně – ČR, 2007	42

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
EHS	Evropské hospodářské společenství
ESUO	Evropské společenství uhlí a oceli
EU	Evropská unie
Euratom	Evropské společenství pro atomovou energii
FATCA	Dohoda mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku
Fiscalis	Program financovaný z rozpočtu Evropské unie, zaměřený na daňovou oblast
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
Sb.	Sbírka zákonů
TIEA	Dohoda o výměně informací v daňových záležitostech
USA	Spojené státy americké
VIIES	Informační systém pro předávání informací o dani z přidané hodnoty v rámci členských států Evropské unie
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty

ÚVOD

Problematika související s daňovými úniky nezná hranic, tematika inkasa daní je velmi rozsáhlá a vyžaduje v současném světě velkou pozornost.

Cílem bakalářské práce je zachytit historii daňových úniků od 90. let po současnost na území České republiky, zhodnotit tento vývoj a zároveň vyhodnotit celkové důsledky daňových úniků.

Práce ve své první části zavítá do minulosti a krátce líčí historii daní a vznik některých z nich. Zabývá se také pojmoslovím souvisejícím s daňovým únikem a popisuje daňovou soustavu České republiky.

Následuje rozlišení typologie daňových úniků podle daní přímých a nepřímých. Rozlišení daňových úniků podle daní přímých a nepřímých spíše slouží k přehlednější orientaci v problematice, nejedná se o oficiální členění, které bychom dohledali v odborných publikacích.

Hlavní část práce je zaměřena na vývoj daňových úniků v čase po roce 1989. Tato část je rozdělena do dvou období, a to před vstupem do Evropské unie a po vstupu do Evropské unie. Rozdělení souvisí s legislativními úpravami, které vstup do Evropské unie vyvolal.

Legislativa upravující daňovou oblast a zabývající se bojem s daňovými úniky se prolíná všemi částmi bakalářské práce. Je velmi významným atributem, podle kterého se činnost pachatelů daňových úniků dále odvíjí.

Více se aktivitou pachatelů daňových úniků věnuje část pátá. Zde je uveden i způsob měření daňových úniků a vyčíslení napáchaných škod z této nezákonné činnosti. Kapitola se věnuje také praktické otázce a zkoumá vliv daňových úniků a inkasa daní na výlohy státu a daňových poplatníků.

Poslední část bakalářské práce je věnována z větší části legislativním novinkám, které jsou vyvolány potřebou zkrotit rostoucí vývojovou tendenci daňových úniků.

1 ÚVOD DO DAŇOVÉ PROBLEMATIKY

První kapitola připomene počátky daní, které se prolínají vývojem mnoha staletími. Také vysvětlí, jak rozumět pojmu daňový únik a popíše současný daňový systém České republiky.

1.1 Historie daní

Pokud jde o samotnou historii daní, jejich strukturu, možnosti výběru a vlastní druhy daní, musíme se ponořit hluboko do minulosti, abychom mohli propátrat archaické základy dnešních daní.

A nejlépe začít v místě, které se označuje za „kolébku civilizace“, v Mezopotámii. Z této oblasti jsou známé historicky první daňové reformy, a to z let 2351 - 2342 př. n. l. a 2091 - 2047 př. n. l. V Mezopotámii se objevovaly především přímé daně, např. daň ze sklizně, daň z lovu. Výběrem daní již v této době byly pověřeny zodpovědné osoby (úředníci). Platba daně mohla probíhat i v naturáliích. První zmiňovaná daňová reforma byla pro obyvatelstvo tehdejší Mezopotámie velkým přínosem. Řada daní byla totiž tamějším panovníkem zrušena. Ze zrušených daní můžeme jmenovat např. daň z rozvodu, daň z úmrtí.

Druhá z reform, vydaná již pod vedením jiného panovníka, byla zaměřena spíše na rovnoměrný způsob výběru, kdy se určilo daňové zatížení na celý rok a samotné platby daně probíhaly měsíčně. To přinášelo tu výhodu, že panovník mohl lépe plánovat „rozpočet“ podle očekávaných příjmů do své pokladny.

Zajímavá je i historie daní ve starodávném Egyptě. Zde se budeme pohybovat kolem roku 2000 př. n. l. Egypťané pro evidenci půdy zavedli katastr. Katastr nemovitostí známe i z naší historie, princip byl velmi podobný. Půda se rozdělila na pozemky, podle jejich bonity se platila daň. Egypťané podávali také daňová přiznání k dani z příjmu. Kdo tuto povinnost nesplnil, ten přišel o život. Můžeme konstatovat, že to se oproti dávné minulosti změnilo. V českém daňovém systému je sankcí za nepodané nebo pozdě podané daňové přiznání pokuta. Výše pokuty se řídí podle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

Za zmínku stojí i antické Řecko, konkrétně Athény, kde se objevují daně nepřímé, např. mýtné a poplatky za použití veřejných statků a další daňové zatížení – clo z dovozu ve výši 2 %, vývozu ve výši 1 %. [30]

Přeskočíme-li několik století a opustíme tak historické počátky některých daní, ocitneme se ve Francii. Zde, v roce 1954, vznikla nejvýnosnější a nejpoužívanější daň současnosti, daň z přidané hodnoty. [35]

Daň z přidané hodnoty můžeme najít nejen v evropských zemích, ale i na ostatních světadílech, např. v Asii – v Thajsku, ve Vietnamu, v Africe – v Jihoafrické republice, v Egyptě, v Austrálii, v Jižní Americe – v Brazílii a v Chile. [8]

Sazby této daně se ve jmenovaných zemích velmi liší, v tom tkví i výhoda daně samotné. Změny sazeb mohou vlády zemí použít pro rychlou reakci na nastalou ekonomickou situaci, například pokud je potřeba doplnit daňové výnosy do rozpočtu země, zvýší se sazba DPH a tím i daňové zatížení obyvatelstva. Platby daně z přidané hodnoty se v ČR provádí měsíčně či čtvrtletně¹, proto se efekt ze změny sazby daně projeví velmi rychle, oproti ostatním typům daní.

1.2 Daňový únik jako pojem

Ze stručného přehledu historie daní se přesuneme k pojmu, který úzce souvisí s existencí daní a především jejich výběru, resp. vyhýbání se výběru, k daňovému úniku. V literatuře nalezneme mnoho forem vysvětlení pro pojem daňový únik. Tato vysvětlení se mění většinou v závislosti na pestrosti autorova jazyka, samotná podstata pojmu však zůstává vždy zachována stejná. Literatura se tedy spíše liší v pojmosloví užívaném pro daňový únik – nelegální a snížení daňové povinnosti zákonným způsobem, tzn. daňový únik legální.

Například podle Ministerstva financí ČR a jeho zveřejněné zprávy Daňové nedoplatky a daňové úniky [5] z října 2013 lze chápat daňový únik jako porušení zákonných ustanovení (zatažení příjmů, prodejů, umělé navýšení nákladů, atd.). V této zprávě se taktéž můžeme dočíst o rozdílů mezi daňovým únikem a daňovou optimalizací. Daňovou optimalizací rozumíme využití všech dostupných zákonných ustanovení k minimalizaci odvedené daně. Může se jednat buď o přímý úmysl zákonodárce, nebo o využití nedostatku v zákonech. Hlavní rozdíl mezi daňovým únikem a daňovou optimalizací je přirozeně mez zákona. Daňový únik je nelegální, zatímco daňová optimalizace legální.

Výše popsané vymezení daňového úniku najdeme takřka ve všech odborných publikacích. Například francouzský spisovatel Martinez [13] ve své publikaci Daňový únik vysvětluje tento pojem obšírně na několika stranách. Označuje daňový únik jako legální

¹ § 99, § 99a, § 99b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

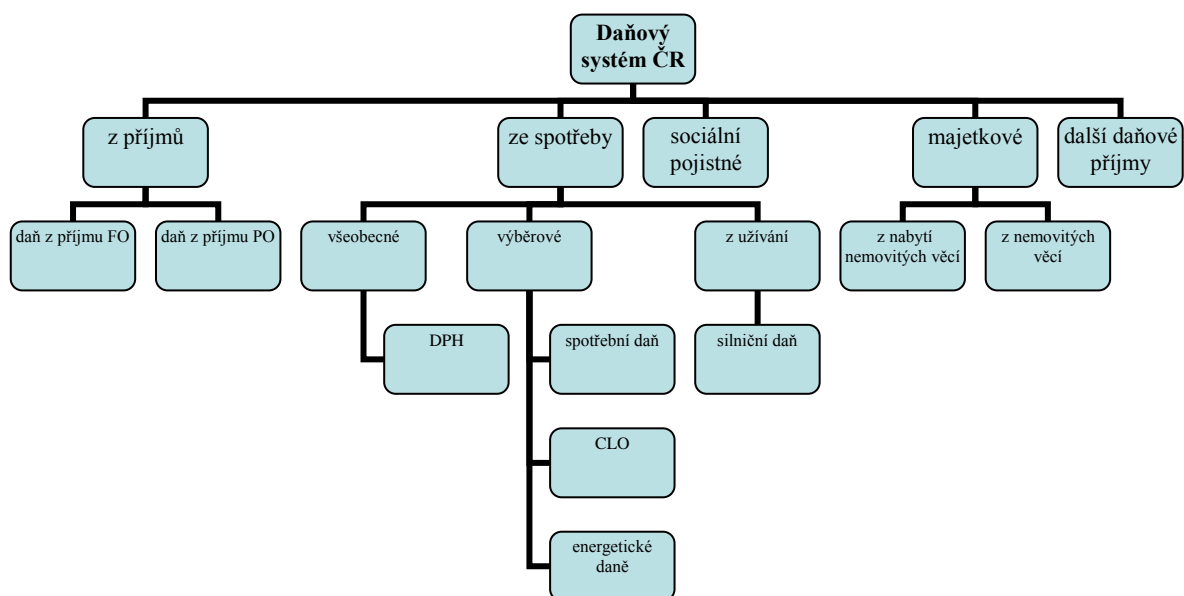
daňový únik a nezákonný daňový únik. V podstatě se jedná stále o totéž jako daňový únik a daňovou optimalizaci, které jsou vysvětleny výše, princip vysvětlení zůstává stejný, jen použitá terminologie se v závislosti na autorovi odlišuje.

Zajímavé je také rozlišení Evropské komise, orgánu Evropské unie, která ve svém příspěvku Boj proti daňovým podvodům a únikům [2] k zasedání Evropské rady z května 2013, rozlišuje pojmy daňový podvod a daňový únik. Daňový únik popisuje jako nelegální postup, kdy se daňová povinnost skrývá nebo ignoruje. Toho poplatník dosáhne zatajením příjmů či informací. Oproti tomu daňový podvod chápe Komise jako druh záměrného se vyhýbání dani, kdy tento druh činnosti je obecně trestný podle trestního práva. Podle Komise je nejčastějším typem daňového podvodu karuselový podvod.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník používá termínů jako je zkrácení daně v § 240 nebo neodvedení daně v § 241. V zákonech pojem daňový únik nenalezneme, přesto ho instituce typu Ministerstvo financí ČR, Finanční správa ČR, Celní správa ČR běžně používají ve svých oficiálních vystoupeních a tiskových zprávách. Lze tedy konstatovat, že široká veřejnost rozumí pojmu daňový únik spíše citem a zdravým rozumem.

1.3 Daňový systém České republiky

Problematika daňových úniků úzce souvisí s daňovým systémem České republiky. Ten představuje utříděnou soustavu všech typů daní, se kterými se na našem území můžeme setkat. Pro představu je na Obrázku 1 vyobrazena konstrukce daňového systému ČR.



Obrázek 1: Schéma daňového systému ČR

Zdroj: upraveno podle [37]

Pokud hovoříme o daňovém systému, je na místě si představit samotný pojem daň. Podle Vančurové a Láchové lze definovat daň podle určitých specifických znaků a těmi jsou - *daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová.*²

Daně dále členíme na daně přímé a nepřímé. Rozdíl mezi přímými a nepřímými vyplývá z toho, kdo platí (odvádí daň), zda plátce nebo poplatník a zda je nutné podávat daňové přiznání pro doznání daně. Mezi přímé daně patří daně z příjmů, majetkové a silniční. Nepřímou daní je daň z přidané hodnoty, spotřební daň, clo, energetické daně, všeobecně tedy daně ze spotřeby. Z tohoto výčtu lze vycítit rozdíl mezi přímými a nepřímými daněmi. Například daně z příjmu hradí ten, kdo prodává určitý statek, službu a zdaňuje se tak jeho příjem z prodeje. Daň z přidané hodnoty platíme my všichni při jakémkoliv nákupu těch nejběžnějších statků, vystupujeme jako kupující a daňové přiznání nemáme povinnost podávat.

Tohoto členění daní lze využít i při dělení daňových úniků na daňové úniky z přímých a nepřímých daní.

² VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12., aktualiz. vyd. V Praze: 1. VOX, 2014, 391 s. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-23-6.

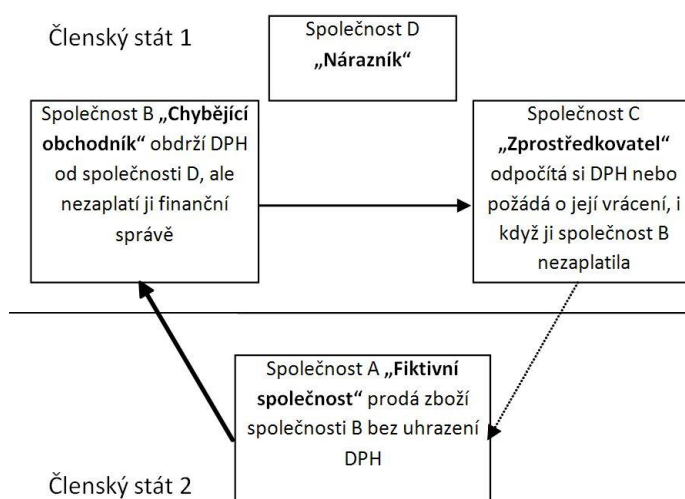
2 TYPY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ

2.1 Daňové úniky z nepřímých daní

Daňové úniky můžeme rozdělit podle typu daně, na které je daňový únik uskutečněn. Nejčastěji je tato nelegální činnost prováděna na dani ze spotřeby, nejběžněji na DPH a spotřební dani.

2.1.1 Daňové úniky u DPH

Obečně nejznámějším daňovým únikem v oblasti DPH, který zaměstnává nejen Českou republiku, ale i členské země a orgány Evropské unie je tzv. karuselový podvod. Často se kromě názvosloví karuselový podvod můžeme setkat i s označením kolotočový či taktéž řetězový podvod. Název se používá z důvodu vysokého počtu subjektů, které do podvodu vstupují. Společnosti mezi sebou utvoří obchodní řetězec, kterým prochází zboží a doklady. Čím více subjektů se do obchodu zapojí, tím hůře se podvodná činnost odhaluje. Zároveň se ve většině případů obchoduje stále s tou samou jednou komoditou, i proto se vžil název kolotočový (řetězový) podvod. Na Obrázku 2 je tento typ daňového úniku vyobrazen.



Obrázek 2: Zjednodušené schéma karuselového podvodu podle Evropské komise

Zdroj:[17]

Schéma výše zobrazuje čtyři společnosti. První ze společností, pojmenovaná jako společnost A, je tuzemský prodejce zboží. Jeho úloha je prodat zboží zahraniční

společnosti B. Tento prodej se uskuteční mezi plátcí DPH bez daně, jedná se o dodání zboží do jiného členského státu osvobozené od DPH (§ 64 ZDPH).

Společnost B taktéž neodvádí fyzicky žádnou daň. Z uskutečněného plnění mezi plátcí, členy Evropské unie, sice plyne povinnost odvést daň z přidané hodnoty (§ 25, ZDPH), ale současně má plátce DPH i právo na její odpočet (§ 72 ZDPH). Do této chvíle se nejedná o daňový únik. Společnost B pak obchoduje se zbožím dál, prodá ho společnosti C. Samozřejmě zde je již nutné připočíst k hodnotě zboží i DPH, protože zboží nepřechází hranice, zůstává v tuzemsku, čili se na toto plnění vztahuje tuzemská sazba DPH daného státu.

Společnost C uhradí společnosti B hodnotu samotného zboží navýšenou o daň z přidané hodnoty. Inkasovanou daň již nikdo státu neodvede a společnost C si uplatní nárok ještě na odpočet daně na vstupu. Někdy je do obchodu zapojena společnost D, ta o celé nelegální činnosti nemusí vědět. Jedná se o jeden z legálních subjektů, který odvede daň na výstupu a má nárok na odpočet daně na vstupu. Čím více je zapojených článků do řetězce, tím hůře se daňový únik prokazuje. Zboží se většinou řetězcem vrací ke společnosti A, původci obchodu, a koloběh začíná znovu. Mnohdy se ani nemusí jednat o opravdu provedené transakce, nýbrž jen o fiktivní prodeje. Častokrát se můžeme setkat s případy, kdy se „točí“ stále to samé zboží dokola.

Pokud finanční správa nakonec dojde k podezření, že se jedná o karuselový podvod, neznamená to ještě, že původce podvodu stihne trest. V řetězci se nachází příliš mnoho firem a jejich zástupců, jejichž totožnost je zastřena, nebo se jedná o společnosti, jejichž zástupci jsou pouze nastrčené figurky, „bílé koně“.

Běžným typem daňového úniku je také špatná klasifikace zboží či služeb. Tím, že plátce DPH zařadí při prodeji zboží do nižší sazby DPH, jedná se o daňový únik. Aktuálně se řeší otázka zavedené nové sazby DPH, tzv. druhé snížené sazby DPH. Nová sazba vstoupila v platnost k 1. lednu 2015 ve výši 10 % a vztahuje se na vymezené druhy léků, knihy a kojeneckou výživu. Odborná veřejnost varovala před přijetím třetí sazby, obecně je známo, že čím více daňových sazeb, tím více je systém neprůhledný a vzniká tak prostor pro daňové úniky.

2.1.2 Daňové úniky u spotřební daně

Správu spotřební daně do roku 2004 zajišťovala Finanční správa ČR a plnění týkající se dovozu spadala do kompetence Celní správy ČR. Přijatým zákonem č. 353/2003,

o spotřebních daních se stala správcem daně pouze celní správa (z části ještě spravuje dovoz do ČR). Tyto útvary spolu přesto velmi úzce spolupracují.

Spotřební daní jsou zatíženy minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky. Podle zprávy odboru Ministerstva financí z března 2013 ve všech těchto oblastech vznikají daňové úniky. [5] Stát nejvíce získává ze spotřební daně z minerálních olejů viz. Tabulka 1. Není tedy překvapením, že s minerálními oleji souvisí nejvyšší počet daňových úniků.

Tabulka 1: Výběr spotřební daně (v mld. Kč)

Spotřební daň	2009	2010	2011	2012	2013
Minerální oleje	79,5	81,4	80,9	78,8	76,6
Tabák	37,7	42,5	45,0	47,0	46,8
Lih	7,0	6,5	6,8	6,5	6,4
Pivo	3,4	4,3	4,5	4,7	4,5
Víno	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Celkem	127,9	135,0	137,5	137,3	134,6

Zdroj: upraveno podle [57]

Daňový únik na dani s minerálními oleji spočívá především v lehké zaměnitelnosti minerálních olejů, přičemž každý z minerálních olejů podléhá jiné sazbě spotřební daně. Jednotlivé sazby spotřební daně dosud nejsou sjednoceny Evropskou unií, proto se daň vybírá až v místě, v zemi, kde bude produkt spotřebován, tento postup se nazývá princip zdanění v zemi spotřeby. Sazby daní nalezneme v § 48 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Výjimkou ani není tzv. pančování. Jedná se o přimíchávání mazacích nebo rostlinných olejů do paliva, kdy cílem tohoto přimíchávání je ušetření na daních. Jmenované oleje totiž nejsou zatíženy spotřební daní.

Pančování nafty není úplnou novinkou, již na počátku 19. století se do nafty přidávaly složky, které do ní nepatřily, ve své době to byl například líh. [3]

Ministerstvo financí ČR ve své zprávě o daňových nedoplatcích a daňových únicích [5] ještě uvádí jeden z příkladů daňového úniku, a to přijetí vybraného výrobku do daňového skladu nad jeho zajištění. Vybraným výrobkem se označuje právě pět skupin produktů, které jsou již představeny v úvodu kapitoly – minerální oleje, tabák, líh, pivo, víno. Podle Vančurové a Láchové *je daňový sklad objekt (prostorově ohraničené místo), ve kterém se*

*vybrané výrobky vyrábějí, zpracovávají, skladují, přijímají nebo odesílají.*³ Zajištění daně probíhá při přepravě vybraného výrobku na území Evropské unie i v rámci tuzemska. Bez zajištění není možné dodávku expedovat z daňového skladu. Zajištění se provádí podle § 21 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Principem takového daňového úniku je, že zajištěná částka je nižší a neodpovídá skutečné hodnotě přepravované komodity. Státu sice toto zajištění propadá v případě nezaplacení spotřební daně ke dni její splatnosti, přesto tímto způsobem dochází ke ztrátám.

Mimoto spotřební daň se stává součástí ceny produktu, který dále při prodeji podléhá dani z přidané hodnoty. Stát je tak daňovými úniky ze spotřební daně potrestán dvakrát.

2.2 Daňové úniky z přímých daní

Od daňových úniků páchaných na nepřímých daních se přesuneme k přímým daním, kde bude blíže vysvětlen daňový podvod u daní z příjmu, neodvedení daně na sociálním a zdravotním pojistném nebo odvod nezdaněných finančních prostředků do daňových rájů.

2.2.1 Daňové úniky páchané fyzickými i právnickými osobami

Daňovým únikem, kterého se dopouštějí fyzické i právnické osoby, je zatajování příjmů (výnosů) nebo zvyšování výdajů (nákladů) za účelem zkreslení daňového základu a odvedení nižší daně z příjmů. Například s nevydáním účtenky za nakoupené zboží, popř. službu se v běžném životě setkalo mnoho lidí. Jedná se o činnosti, které Martin Fassmann [7] zařazuje do stínové ekonomiky. Prodejem služby nebo zboží nedošlo k žádnému protiprávnímu aktu, jedná se tedy o legální činnosti. Nelegální je až samotný fakt nepřiznání daného příjmu plátcem (prodejcem) a tím pádem jeho celkové nezdanění. V případě plátců daně to znamená neodvedení částky DPH z ceny prodaného produktu a zároveň je tak zkreslené účetnictví, jehož údaje slouží k výpočtu daně z příjmů.

Pracovníci finančních úřadů se při svých kontrolách taktéž často potýkají s vystavenými fiktivními daňovými doklady, většinou se jedná o faktury. Faktury jsou vystaveny zpravidla za neexistující materiál nebo nikdy neprovedenou službu, výjimkou nejsou ani smyšlené údaje o dodavateli. Úkolem takových faktur je pouze uměle navýšit náklady a tím snížit daňovou povinnost.

Běžným typem daňového úniku je také neoprávněné využití daňových odpočtů a slev, dále účelové a především neopodstatněné tvoření rezerv, odpisů, odčitatelných položek,

³ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12., aktualiz. vyd. V Praze: 1. VOX, 2014, 391 s. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-23-6

opravných položek nebo chybné zařazení fyzické osoby podnikatele do výdajového paušálu. Tyto všechny vyjmenované prostředky buď snižují daňový základ, nebo daň samotnou. Jejich využití je legální, pokud se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu nebo zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu.

Například v prosinci 2013 zveřejnila Finanční správa ČR tiskovou zprávu o odhalených daňových únicích na dani z příjmu u pojišťovacích agentů a zprostředkovatelů ve výši přes 30 mil. Kč. [20] Důvodem daňového úniku bylo v první řadě vůbec nepodané daňové přiznání a v druhé řadě, pokud daňové přiznání bylo podané, daňové subjekty u něj uplatnily vyšší výdajový paušál.

2.2.2 Daňové ráje

Daňové ráje, to je téma, které zaměstnává i Evropskou unii a boj s nimi vyžaduje dlouhodobou spolupráci organizací na světové úrovni.

Obecně se nám již termín daňový ráj zažil z veřejnoprávních prostředků, v legislativní úpravě takový termín nenalezneme. Pod názvem daňové ráje rozumějme země, které nabízejí velmi nízké zdanění kapitálu zahraničním firmám se zajištěnou naprostou anonymitou. V takových zemích neexistují veřejné seznamy, kde bychom se dopátrali, kdo je vlastník firmy, jaký má firma kapitál, zisk a další informace, které by naopak finanční správy nejen evropských zemí zajímaly nejvíce. Proto jsou daňové ráje velmi vyhledávanou lokalitou pro umístění sídla společností. Se zárukou mlčenlivosti a nízkého zdanění se sem odklánějí příjmy z celé Evropy.

Podle současného českého ministra financí Ing. Andreje Babiše lze označit za daňový ráj i naše hlavní město Praha. V rozhovoru z června 2014 pro deník Právo [26] uvedl fakt, že podniku na tomto území hrozí kontrola jednou za 300 let. Dále v rozhovoru upozornil, že Finanční správa v Praze nestihá doměřovat daňové povinnosti, natož aby aktivně hledala daňové úniky. V jistém slova smyslu můžeme s ministrem financí souhlasit, z hlediska kontrolovatelnosti této oblasti se jedná o specifický český daňový ráj.

Vrátíme-li se od pražského daňového ráje k obvyklým světovým daňovým rájům, níže je uveden přehled nejznámějších světových daňových rájů se zohledněním pouze české účasti. Z Tabulky 2 zjistíme, že počty českých společností s vlastníkem z daňového ráje mají stále plíživě stoupající trend. Sama Evropská unie odhaduje, že země EU přicházejí o desítky miliard eur na neodvedených daních z prostředků uložených v daňových rájích.

Tabulka 2: Počet českých společností s vlastníkem z daňového ráje

Země	2013	2012	Změna 2012-2013	Změna (%) 2012-2013	2011	2010	2009
Bahamy	39	39	0	0,00	35	35	33
Belize	145	118	27	22,88	94	83	77
Bermudské ostrovy	7	7	0	0,00	5	5	6
Britské Pan. ostrovy	453	455	-2	-0,44	438	422	424
Gibraltar	74	74	0	0,00	66	66	70
Hongkong	91	80	11	13,75	69	59	49
Jersey (Velká Británie)	56	57	-1	-1,75	59	59	58
Kajmanské ostrovy	33	37	-4	-10,81	38	32	33
Kypr	2 018	1 904	114	5,99	1 705	1 550	1 411
Lichtenštejnsko	237	261	-24	-9,20	255	245	262
Lucembursko	1 144	1 173	-29	-2,47	1 192	1 254	1 241
Malta	149	122	27	22,13	102	92	82
Monako	60	51	9	17,65	54	64	48
Maršallov ostrovy	31	14	17	121,43	5	5	5
Nizozemské Antily	15	16	-1	-6,25	15	14	13
Nizozemí	4 368	4 443	-75	-1,69	4 501	4 519	4 551
Panama	216	199	17	8,54	190	170	162
Seychelská republika	717	512	205	40,04	414	330	262
Spojené arabské emiráty	255	225	30	13,33	214	184	162
Spojené státy americké	2 939	2 903	36	1,24	2 750	2 635	2 545
Celkem	13 047	12 676	371	2,93	12 196	11 818	11 489

Zdroj: [10]

2.2.3 Daňové úniky na odvodech ze zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení

Jestliže hovoříme o daňových únicích na pojistném, okamžitě by každého měl napadnout výraz – „Švarcsystém“. Švarcsystém nahrazuje pracovněprávní vztah v podstatě obchodním vztahem. Zaměstnavatel, který provozuje Švarcsystém, vymění stálé zaměstnance najatou silou na základě například smlouvy o dílo, atd. Takto najatá síla zpravidla vlastní živnostenské oprávnění a koná činnost na základě tohoto oprávnění. Zaměstnavatel tedy neřeší odvody pojistného ani za sebe ani za své zaměstnance, jenom proplatí hodnotu fakturované práce. Kámen úrazu je v zaměnění činností, co se považuje za závislou činnost a přesto se tato činnost praktikuje jako obchodní vztah. V Zákoníku práce bychom marně hledali přímou definici pro Švarcsystém, ale nalezneme v něm definici pro závislou činnost. Závislá činnost je upravena v § 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce.

§ 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce⁴

(1) Závislou prací je práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně.

(2) Závislá práce musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě.

Pokud v kontrast postavíme definici z § 555 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku o zastřeném protiprávním jednání, vyjde nám rovnice, ze které lze vyvodit meze pracovněprávního vztahu, obchodního vztahu a tedy i překročenou hranici Švarcsystémem.

§ 555 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku⁵

(1) Právní jednání se posuzuje podle svého obsahu.

(2) Má-li být určitým právním jednáním zastřeno jiné právní jednání, posoudí se podle jeho pravé povahy.

Problematice se také věnuje zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti. Novelou účinnou k 1. lednu 2012 vymezuje nelegální práci v § 5 písm. e) jako výkon závislé práce fyzickou osobou mimo pracovněprávní vztah. Odhalená nezákonná činnost je pak postihována pokutou a doměněním nejen neodvedeného pojistného, ale i daně z příjmu. Kontrolní činnost odhalující Švarcsystém (nelegální zaměstnávání) provádí Státní úřad inspekce práce.

Daňové úniky v oblasti odvodů pojistného lze provádět i mnohem jednodušším, dalo by se říci „elegantnějším“ způsobem. Zaměstnavatel svým zaměstnancům proplatí oficiálně pouze minimální mzdu, z které se řádně odvede veškeré pojistné a zbytek zaměstnavatel vyplatí tzv. načerno, bez jakékoliv evidence v účetních záznamech.

⁴ § 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce

⁵ § 555 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku

3 LEGISLATIVA SOUVISEJÍCÍ S PROBLEMATIKOU

Legislativa České republiky od roku 1989 probíhala vývojem, který do značné míry souvisel s jejím státním uspořádáním a otvíráním hranic okolnímu světu. Podle Prouzy *byla doba po tomto roce poznamenána nedočkavostí a došlo k přehlédnutí některých jejich průvodních jevů, právní systém se tak vyvíjel spíše kvantitativně než kvalitativně.*⁶

3.1 Vývoj legislativy České republiky

Po roce 1989 do 31. prosince 1992, kdy jsme vůči ostatním státům vystupovali jako Česká a Slovenská Federativní Republika, jsme od předešlého, totalitního režimu, převzali celou legislativu. Základním krokem tedy bylo přepracovat stávající zákony, aby vyhovovaly a kopírovaly postupný přechod od předešlé, centrálně řízené ekonomiky k ekonomice tržní. V tomto meziobdobí platila například daň z obratu, o které v dnešní době neuslyšíme. Daň se řídila zákonem č. 73/1952 Sb., o dani z obratu. Předmětem daně byl obrat z veškerého prodeje zboží a výrobků. Výše daně se řídila sazebníkem, který čítal více jak tisíc položek a spravovalo ho Federální ministerstvo financí.

K 1. lednu 1993 se daň z obratu dočkala zrušení a nahrazení novou daní - zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ke stejnému dni byla datována i účinnost zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, který jako jediný z těchto tří přijatých zákonů se dočkal pouze novelizací a stále je platným.

Po vstupu České republiky do Evropské unie bylo nutné Zákon o dani z přidané hodnoty a Zákon o spotřebních daních upravit novým podmínkám, otevřenému trhu a zrušeným hranicím mezi členskými státy. Ze strany České republiky bylo důležité harmonizovat naše zákony s legislativou Evropské unie. Účinným je tak od roku 2004 zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Těmito zákony, popř. jejich novelami, se řídíme doposud.

Vrátíme-li se ještě zpět do období let 1989 – 1993, je třeba zmínit zákon č. 156/1989 Sb., o odvodech do státního rozpočtu, jež se stal účinným k 1. lednu 1990. Jednalo se o zákon, který například upravoval odvody ze zisku a odvody z objemu mezd. Z našeho pohledu se jednalo o předchůdce dnešních daní - dani z příjmu právnických osob a odvodu na sociální zabezpečení. Daň z odvodu ze zisku byla určena lineárně, sazba byla stanovena

⁶ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. 1. vyd. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, 260 s. ISBN 80-239-6622-7.

na 55 %.⁷ V zákoně existovaly výjimky, které podléhaly i vyššímu zdanění nebo zdanění na základě jiných právních předpisů, například podle zákona č. 172/1988 Sb., o zemědělské dani. Aktuálně sazba daně z příjmu právnických osob činí 19 %.

Pravidla správy daní, práva a povinnosti daňových subjektů a správců daně se do roku 2010 řídila zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. I s ohledem na nové podmínky, které vznikly vstupem do Evropské unie a na zastaralost zákona, byl zákon s účinností od roku 2011 zrušen a nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. Daňový řád upravuje, jak už bylo řečeno, správu daní a provinění typu daňových nedoplatků, určuje sankce za nepodaná daňová přiznání či podmínky doměření daně. Můžeme konstatovat, že zákon vymezuje daňové prohřešky malého rozsahu. Za vyjmenované skutky upravené Daňovým řádem hrozí daňovým subjektům pouze sankce peněžité.

Rozmezí výše škody, respektive rozsahy škod, najdeme vymezeny v § 138, trestního zákoníku.

§ 138 Hranice výše škody, prospěchu, nákladů k odstranění poškození životního prostředí a hodnoty věci a jiné majetkové hodnoty⁸

(1) Škodou nikoli nepatrnou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 5 000 Kč, škodou nikoli malou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 25 000 Kč, větší škodou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 50 000 Kč, značnou škodou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 500 000 Kč a škodou velkého rozsahu se rozumí škoda dosahující nejméně částky 5 000 000 Kč.

(2) Částek uvedených v odstavci 1 se užije obdobně pro určení výše prospěchu, nákladů k odstranění následků poškození životního prostředí, hodnoty věci a jiné majetkové hodnoty.

Daňové úniky páchané ve větším rozsahu jsou zakotveny v zákoně č. 40/2009 Sb., trestním zákoníku a najdeme je ve Zvláštní části pod Hlavou VI. – Trestné činy hospodářské, v Dílu 2 Trestné činy daňové, poplatkové a devizové. Zde především můžeme hledat pod § 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, kde nejvyšší sankcí je odnětí svobody v rozsahu na pět až deset let.

Do roku 2010 byl platný zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, který upravoval hospodářské trestné činy taktéž ve Zvláštní části, ale pod Hlavou II., v Oddílu třetím: Trestné činy proti měně a trestné činy daňové. Zde bychom hledali pod § 148 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, kde nejvyšší postih byl stejný – odnětí svobody, nicméně v rozsahu pět až dvanáct let. Horní hranici trestu zákonodárci v nově přijatém zákoně snížili.

⁷ § 8 zákona č. 156/1989 Sb., o odvodech do státního rozpočtu

⁸ § 138 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

V posledních letech se, částečně i vlivem Evropské unie, zvyšuje tlak na tvorbu právních předpisů postihujících oblast daňových úniků. Jedním z termínů, který zavedla právě Evropská unie, je mechanismus zvaný „reverse charge“ neboli přenesení daňové povinnosti.

Systém přenesení daňové povinnosti nejvíce zneklidnil většinu našich podniků v roce 2012, kdy se tento systém začal nově vztahovat na montážní a stavební práce, které byly uskutečněny v tuzemsku, výhradně mezi dvěma plátcí daně z přidané hodnoty.

Samotný mechanismus reverse charge spočívá v tom, že povinnost odvést daň se převede z poskytovatele plnění na příjemce plnění. Je nutné ještě vysvětlit, že samotný příjemce plnění, ač má povinnost daň odvést, odvádět ji nebude, protože zároveň s povinností odvodu mu plyne i nárok na odpočet daně na vstupu.

Vymezení přenesené daňové povinnosti najdeme v zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v § 92a-e. V systému reverse charge by ani nemělo docházet, lidově řečeno k „vratkám DPH“, tedy situaci, kdy daň na vstupu převyší daň na výstupu a podnik má právo na vrácení takového přeplatku.

Evropská unie si od tohoto mechanismu slibuje snížení daňových podvodů a cílí tento systém nasazovat na výrobky, u nichž je vysoké riziko daňového úniku. Systém reverse charge velmi propaguje i náš současný ministr financí, Ing. Andrej Babiš. Do budoucna by rád rozšířil skupinu výrobků a služeb, na které se tento systém dosud vztahuje. Fakticky tedy konečnou daň zaplatí až občan - spotřebitel - neplátce DPH, který ji nikde dál na finančním úřadě nebude a ani nemůže nárokovat.

Relativní novinkou, ač již novelizovanou, bylo zavedení institutu ručení příjemce zdanitelného plnění do právního systému. Ručení nabylo účinnosti v dubnu 2011 a je upraveno v § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Současnou podobu ručení lze vysvětlit následujícím způsobem. Pokud jsem plátcem daně z přidané hodnoty a zároveň příjemcem zdanitelného plnění (tedy běžným odběratelem), které se uskuteční s místem plnění v tuzemsku, vystavuji se, za určitých podmínek, riziku zaplacení daně za svého dodavatele v případě, že můj dodavatel za toto uskutečnění neodvedl finančnímu úřadu DPH.

S ručením úzce souvisí taktéž nový termín - institut nespolehlivého plátce DPH zakotvený v § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinný od ledna 2013. I tento nový institut prošel novelou. Nespolehlivým plátcem se může plátce stát, pokud řádně a včas neplní své závazky vůči finančnímu úřadu. Zároveň pravomoc označit

plátce DPH za nespolehlivého přísluší pouze finančnímu úřadu. Pokud plátce stihne takový trest, velmi si tím komplikuje své další podnikatelské působení. Ve výše zmíněném § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který upravuje ručení, je výslovně v odst. 3 uvedeno ručení v případě plnění od nespolehlivého plátce.

1. lednem 2012 nabyl účinnosti zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. V zákoně jsou přesně vymezeny trestné činy podle trestního zákoníku, kterých se může právnická osoba dopustit. V českém právním řádu jde o úplnou novinku, kdy se pachatelem trestného činu může stát i osoba neživá disponující právní subjektivitou. Podle Ministerstva vnitra ČR a jeho Zprávy o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2013 [59] bylo za rok 2012 stíhaných 18 právnických osob, za rok 2013 již 51 právnických osob. Mezi jednu z nejčastějších příčin stíhání patří porušení již zmiňovaného § 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Ve hře proti krácení daně je i návrh zákona Ministerstvem financí ČR na elektronickou evidenci tržeb. Jedná se o propojený systém pokladny živnostníků se systémem finanční správy. Změna by se týkala především pohostinských služeb.

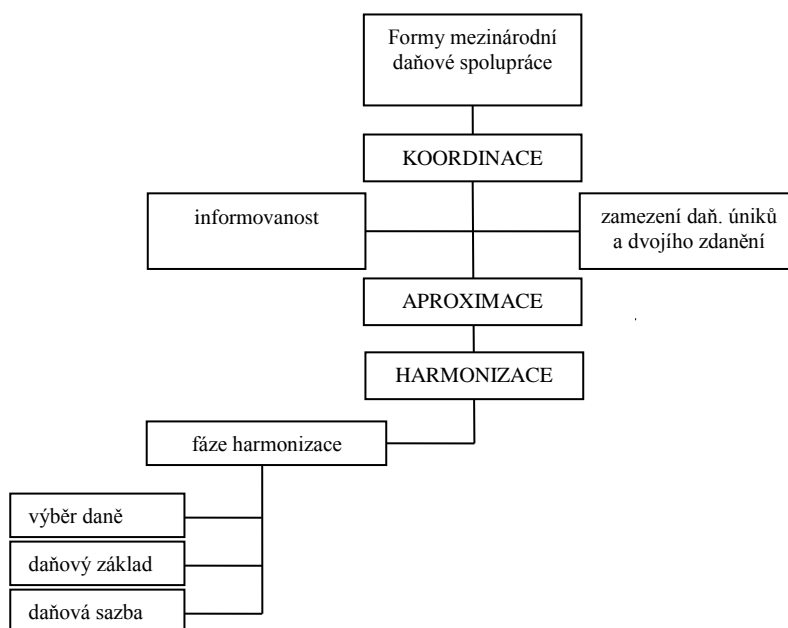
3.2 Legislativa Evropské unie

Evropská unie si klade za cíl od svých prvopočátků sjednotit evropské země, to je hnací silou Evropské unie. Základy mezinárodní spolupráce a samotné Evropské unie se formovaly již po druhé světové válce. Roku 1951 byla sepsána Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO), první ze čtyř základních smluv. Následovala Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (Euratom) a Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (EHS). Poslední sepsanou smlouvou byla tzv. Maastrichtská smlouva o vytvoření Evropské unie, účinná k 1. listopadu 1993.

V současnosti tvoří Evropskou unii 28 členských států. Česká republika byla přibrána do členství v roce 2004. Jak již bylo uvedeno, cílem Evropské unie je evropská hospodářská, měnová a politická integrita, to se týká i daňové oblasti a s tím souvisejícím bojem proti daňovým podvodům a únikům. Na Obrázku 3 jsou rozlišeny formy mezinárodní daňové spolupráce.

Velmi důležitou součástí kooperace evropských zemí je daňová harmonizace. Podle Širokého probíhá harmonizace ve třech fázích⁹:

1. určení daně, která má být harmonizována
2. harmonizace daňového základu
3. harmonizace daňové sazby



Obrázek 3: Rozlišení forem mezinárodní daňové spolupráce

Zdroj:[33]

Evropská unie je schopna docílit jisté jednoty i pomocí svých vydávaných právních aktů, v daňové oblasti se většinou jedná o směrnice a nařízení. Směrnice i nařízení jsou pro členské země právně závazné s tím rozdílem, že u směrnice má každý členský stát jistou benevolenci při jejím plnění a tedy zapracování do svého právního systému.

Jedna z nejdůležitějších směrnic upravujících daň z přidaného hodnoty je Směrnice 2006/112/ES z listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Směrnice byla v podstatě kuchařkou pro fungování daně z přidané hodnoty mezi členskými státy. Je členěna na patnáct hlav, ty dále na kapitoly a oddíly. Vysvětluje základní pojmy,

⁹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2013. ISBN 80-7201-593-1.

např. územní působnost, místo plnění, základ daně, zdanitelná plnění, atd. Tato směrnice se dočkala již více jak deseti pozměňovacích aktů (novel) a souvisí s ní Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 z března 2011, kterým se stanovuje prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. I toto nařízení již bylo aktualizováno, zabývá se stejnou problematikou jako předešlá směrnice s tím rozdílem, že vysvětluje některé pojmy do hloubky, aby mohla být směrnice převedena do praxe způsobem jednotným a harmonizovaným ve všech členských státech.

Mezi dalšími právními předpisy Evropské unie upravujícími správu daní můžeme jmenovat Směrnici o zdanění příjmů z úspor 2003/48/ES, která upravuje zdanění příjmu z úroků nabytých v jiném členském státě. Dále bychom neměli opomenout ani Nařízení o správní spolupráci v oblasti DPH č. 904/2010, která upravuje výměnu informací mezi členskými státy a spolupráci v oblasti DPH. S výběrem daní souvisí i Směrnice o vzájemné pomoci při vymáhání daní 2010/24/EU, ta upravuje například i způsob předávání informací mezi členskými zeměmi. Přínosnou směrnicí k tématu daňových úniků je i Směrnice o přenesení daňové povinnosti u DPH 2010/23/EU, která se věnuje již zmiňovanému mechanismu reverse charge. Je nutné ještě doplnit informaci, že poslední dvě jmenované směrnice vždy upravují a novelizují určitou oblast ústřední a zmiňované Směrnice 2006/112/ES.

Pro oblast kontroly daní slouží na evropské bázi elektronický systém VIES (VAT Information Exchange System) zřízený Evropskou komisí. Většina podnikatelských subjektů tento systém zná a běžně s ním pracuje. Pomocí něj lze ověřit, kdo je plátcem DPH v jakékoliv z členských zemí. Správcům daně slouží ke kontrole dat priznaných, uhrazených nebo i osvobozených zdanitelných plnění.

Pro tuto kontrolu slouží i formulář zvaný Souhrnné hlášení. Jedná se o protokol, který v podstatě doplňuje daňové priznání k dani z přidané hodnoty. Vyplňuje ho každý, kdo uskutečnil dodání zboží do jiné členské země, povinnost se vztahuje i na dodání některých služeb. Přesné podmínky jsou vymezeny v § 102 Zákona o DPH.

Spolupráci v rámci boje proti daňovým podvodům a únikům se snaží EU podporovat také programově. EU připravila pro své členské země program s názvem Fiscalis 2020 [19]. Jedná se o následnický program Fiscalis 2013. Rozpočet programu pro rozmezí let 2014-2020 činí 234 370 000 EUR. Základním cílem je součinnost daňových správ při boji proti daňovým únikům. Nejedná se o program, který podporuje harmonizaci daňových

správ, nýbrž o program, který se zaměřuje na boj s daňovými úniky a na snížení nákladů spojených s výběrem daní jak finančních správ, tak i poplatníků samotných.

Dalším z nástrojů, který používají členské země, patří automatická výměna informací [1]. Výměna informací v rámci Evropské unie funguje od roku 2003. O předání informací se žádá pomocí formuláře, který je od ledna 2013 všem členských zemím k dispozici v jejich rodném jazyce, to přináší zjednodušení a především zrychlení celého procesu.

3.3 Ostatní dohody a úmluvy

Daňové úniky se netýkají jen ekonomik zemí v rámci Evropské unie. I mimo ni Česká republika podepsala již několik úmluv o spolupráci. Například s USA existuje dohoda zvaná podle amerických právních předpisů tzv. FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act). [18] Tato spolupráci rozšiřující dohoda byla podepsána dne 8. srpna 2014 za účelem mezinárodní výměny informací při boji proti daňovým únikům. V souvislosti s uzavřenou dohodou byl přijat zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní.

Dalšími uzavíranými smlouvami jsou dílčí smlouvy s „daňovými ráji“ o výměně informací v daňových záležitostech, neboli TIEA - Tax Information Exchange Agreement [22]. K srpnu 2014 eviduje Česká republika osm takových smluv, např. s Kajmanskými ostrovy, Britskými Panenskými ostrovy, Bermudami, Bahamským společenstvím a dalšími. Smlouvy vycházejí ze standardů světové organizace OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) pro výměnu informací, jejímž členem je Česká republika od roku 1995.

S OECD souvisí i další uzavírané smlouvy o spolupráci – Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Především podle modelu smlouvy vytvořené OECD Česká republika zpracovává smlouvy o zamezení dvojího zdanění. [28] Tyto dohody se týkají zdanění příjmů právnických i fyzických osob, tedy přímých daní. Uzavřené dohody určují způsoby zdanění příjmů ve státě, v němž je osoba daňovým rezidentem a zároveň ve státě, kde se právě nachází a vytváří si příjem.

Podle stavu k 5. březnu 2015, který uvádí Ministerstvo financí ČR [23], má Česká republika uzavřeno více jak 80 takových smluv, všechny musí být a jsou publikovány ve Sbírce mezinárodních smluv. Například mezi prvními vešla v platnost v r. 1980 smlouva se Švédskem, o rok později se Španělskem.

Pod taktovkou OECD ve spolupráci s Radou Evropy existují ještě další dvě úmluvy, které se týkají potírání daňové kriminality, na něž jsme rovněž přistoupili. První z nich se nazývá Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech. Úmluva upravuje doručování dokumentů, výměnu informací a pomoc při vymáhání daní. Které daně úmluva upravuje je přesně v dokumentu vyjmenováno. Můžeme ji nalézt ve Sbírce mezinárodních smluv pod č. 2/2014.

Druhou zmiňovanou úmluvou je Dohoda o automatické výměně informací o finančních účtech. Podle článku v Hospodářských novinách [9], publikovaného v listopadu 2014, na tuto dohodu přistoupilo více než 50 zemí, mezi nimi např. Kajmanské ostrovy, Britské panenské ostrovy, Švýcarsko. Výměna informací by měla začít fungovat od září 2017 a týká se nejen informací o bankovních účtech, stavu účtu nebo majiteli účtu, ale i informací o investičních příjmech.

4 ZACHYCENÍ VÝVOJE DAŇOVÝCH ÚNIKŮ OD ROKU 1989

Historií České republiky se zřejmě nejvíce prolínají daňové úniky související s pohonnými hmotami. Daňové úniky tohoto typu se datují od 90. let, počínaje velice mediálně známou kauzou s lehkými topnými oleji. Dnes se píše rok 2015 a dějiny jsou téměř nepřepsané. Zpřísnují se zákony, neustále se upravují pravidla, přesto daňové úniky s pohonnými hmotami již několik let vítězí nad snahami státních úředníků o jejich vymýcení.

4.1 Daňové úniky s pohonnými hmotami před vstupem do Evropské unie

90. léta jsou poznamenána kauzou s lehkými topnými oleji, která v podstatě ještě úplně neskončila a zasahuje i do dnešních let, a to soudními spory souvisejícími s násilnými trestnými činy z dotčené doby.

Samotný vznik daňového úniku byl velmi prostý a zakládal se pouze na správném pojmenování komodity, se kterou se obchodovalo. Lehký topný olej a motorová nafta mají identické složení, nelze je od sebe okem ani chemickým rozbořem rozlišit, v tom tkvěla podstata podvodů. Tyto dvě komodity byly tedy mezi sebou složením lehce zaměnitelné, rozdíl mezi nimi byl jeden zásadní - v sazbách spotřební daně.

Zákony dob minulých obsahovaly mezery, které nadaní obchodníci uměli využít. V předešlé kapitole bylo zmíněno, že pojem spotřební daň se v právní úpravě objevuje až v roce 1993. Do tohoto roku se na pohonné hmoty nevztahovala tedy spotřební daň, nýbrž daň z obratu, upravena zákonem č. 73/1952 Sb., o dani z obratu. V roce 1990 došlo k novele tohoto zákona, v účinnost tak květnem stejného roku vešla jeho novější verze. Předmět daně byl vymezen v § 3 tohoto zákona a byl jím jakýkoliv obrat z prodaného zboží vyrobeného i nakoupeného. Obrat z prodeje zboží do zahraničí této dani nepodléhal. Daňové sazby byly stanoveny Federálním ministerstvem financí a zveřejněny v Sazebníku daně z obratu.¹⁰

Zmiňovaná úprava platila do 1. ledna 1993, kdy se stal účinným zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních a č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, jež nahradily daň z obratu.

¹⁰ § 6 zákona č. 107/1990 Sb., kterým se doplňuje a mění zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu

Mezerou daných zákonů bylo dvojí zdanění věcí stejných, neodlišených, tedy lehkých topných olejů a motorové nafty. Podle Zákona o spotřebních daních platného v roce 1993 byla motorová nafta zatížena sazbou daně 8 250 Kč za tunu¹¹, lehké topné oleje spotřební dani nepodléhaly vůbec. To znamenalo start rekordních daňových úniků.

Ještě v roce 1993 (k 1. srpnu) se stala účinnou novela Zákona o spotřebních daních vydaná ve Sbírce zákonů pod č. 199/1993. Ve snaze postihnout podvody s pohonnými hmotami se provedla úprava zákona v § 18 Plátcí. Plátcem se podle novely mohla stát jakákoliv právnická i fyzická osoba, která získala výrobky zatížené spotřební daní bez této daně a použila je jako pohonnou hmotu. Legislativní změna znamenala možnost vybírat daň u konečného spotřebitele, běžného občana, který nevědomě nezdaněnou pohonnou hmotu natankoval u čerpací stanice.

Další důležitá změna stejného zákona proběhla v roce 1994, s účinností od 1. ledna 1995. Do zákona byla zakomponována sazba daně i za lehký topný olej v částce 2 200 Kč za tunu, sazba daně motorové nafty se mírně zvedla na 8 340 Kč za tunu. Rozdíl ve zdanění topných olejů a nafty byl stále markantní a vyplatilo se dále v daňových podvodech pokračovat.

Jedním ze zákonů, který měl zpřísnit obchodování s minerálními oleji, byl zákon č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a opatřeních s tím souvisejících, účinný k 1. červenci 1994. Zákonu se v prvotním znění vyčítala jeho „krátkozrakost“. Zákonodárci při jeho schvalování zohlednili vazbu barvení a značkování minerálních olejů v souvislosti s jejich názvem. Správně měla být v zákonu uvedena vazba na použití komodity. Barveny a značkovány podle zákona měly být střední a topné oleje, mazací a ostatní oleje, ani toto opatření daňové úniky nezastavilo.

Až s novelou Zákona o barvení a značkování paliv a maziv, účinnou k 26. dubnu 1996, se vyrovnala sazba spotřební daně z lehkého topného oleje a motorové nafty na stejnou hodnotu - 8 340 Kč za tunu.

Úryvek ze zákona č. 95/1996 Sb.¹²

16. V § 22 v položce celního sazebníku 2710 se ve sloupci „Sazba daně“ slova „2200 Kč/t“ nahrazují slovy „8340 Kč/t“ ve všech případech. Ve sloupci „Text“ se u položky „topné oleje lehké a velmi lehké (s výjimkou topných olejů lehkých a velmi lehkých, používaných jako pohonná hmota nebo jako suroviny či polotovary pro výrobu bionafty podle § 19 odst. 3)“ vypouští text uvedený v závorce včetně závorek.

¹¹ § 22 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních

¹² Čl. III., odst 16. zákona č. 95/1996 Sb., kterým se doplňuje a mění zákon č. 136/1994 Sb. o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a o opatřeních s tím souvisejících

Podle České statistického úřadu [14] byla v roce 1995 průměrná cena nafty 16,- Kč/l, přičemž cena lehkého topného oleje se pohybovala kolem 4,-/kg. [11] Rozdíl mezi cenami tvoří daně, které zůstaly v rukách obratných obchodníků.

Problematický byl také vývoz pohonných hmot. Pokud byla pohonná hmota vyvezena do zahraničí, plátce si mohl podle § 12 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních nárokovat vrácení daně. To znamená, že stát nejenom nevybíral částky za spotřební daň, ale ještě k tomu je vracel.

Média uvádějí trhlinu v daňových příjmech státního rozpočtu za toto období v řádech miliard Kč. Většina těchto obchodů se uskutečnila pomocí železniční přepravy, kdy se jednalo o několik stovek cisteren, které se na nádraží bez postihu měnily dle potřeby v cisternu s motorovou naftou nebo lehkým topným olejem.

4.2 Daňové úniky s pohonnými hmotami po vstupu do Evropské unie

Vstupem České republiky do Evropské unie roku 2004 se otevřely hranice členských států, to znamenalo volný pohyb osob, zboží a služeb. Na nový stav musela reagovat legislativa.

Přijali se nové zákony upravující problematiku spotřební daně a daně z přidané hodnoty. Byly jimi zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, účinný k 1. lednu 2004. Některá ustanovení zákona měla výjimku a byla účinná ihned vyhlášením ve Sbírce zákonů nebo až přímo se vstupem do Evropské unie a zákon č. 235/2004 Sb., o daních z přidané hodnoty, účinný vstupem do Evropské unie, některá ustanovení měla také výjimku.

Oba zákony již byly několikrát novelizovány. Například zákon o spotřebních daních během deseti let již téměř čtyřicetkrát, to svědčí o reakci zákonodárců na problematiku. Poslední a zároveň velmi rozsáhlá novela nabyla účinnosti dnem 1. ledna 2015.

Zákon o spotřební dani vychází ze směrnic Evropské unie. V roce 2004 to byla Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhající spotřební dani, při poslední novele se již řídí Směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní.

Se vstupem do Evropské unie se změnil správce spotřební daně, do roku 2004 to byl především finanční orgán, celní orgán dohlížel pouze na dovoz. V dnešní době je správcem spotřební daně celní orgán. I tak oba státní orgány fungují při šetřeních a kontrolách v součinnosti.

Mohlo by se zdát, že zásluhou členství v Evropské unii a harmonizací legislativy se daňové úniky zastaví. Členstvím se spíše nastartovala spolupráce evropských zemí, ta ale nezastavila iniciátory daňových podvodů.

Pohonné hmoty ještě upravují další předpisy, mezi nimi zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a dříve zákon č. 136/1994 Sb, o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a o opatřeních s tím souvisejících, jež je od roku 2007 součástí zákona o spotřebních daních, nalezneme ho v Části IV.

Daňové úniky ze spotřební daně u pohonných hmot nezmizely ani z novodobých dějin, od 90. let se liší absencí násilných trestných činů, zapojením silniční přepravy a větší vynalézavostí nutnou k obcházení zákonů.

Provedení daňového úniku spočívá v dovozu suroviny na české území firmou, která je většinou ovládána „bílým koněm“, čili jakoukoliv nastrčenou osobou, většinou v hmotné nouzi, která se nechá za malý obnos peněz vmanévrovat do daňového úniku pouze poskytnutím svého podpisu, popř. plné moci. Pohonná hmota se po převozu na území České republiky rozprodá, přičemž daně nikdo neodvede. Firma většinou pak zmizí. Pokud přeci jen nestihne zmizet a je přistižena při nezákonném konání, stíhán je většinou s celou situací neseznámený bílý kůň. Z tiskové zprávy Finanční správy ČR [6] z prosince 2013 vyplývá, že strategie s bílým koněm jsou kombinované i se zcela fungujícími společnostmi, které nezdaněné pohonné hmoty prodají přes své čerpací stanice. Samozřejmě rozdíl neodvedené daně plyne do kapes společností.

Stejně jako v 90. letech byl v českém prostředí problémový vývoz pohonných hmot, za který stát vracel daně, i v dnešní době tato oblast zasahuje tentokrát celou Evropskou unii - karuselovými podvody. Zde se jedná o překročení hranic v rámci tzv. intrakomunitárního plnění, tzn. plnění uvnitř hranic členských zemí. Dopady jsou stejné - neoprávněné vrácení daně.

K 1. dubnu 2011, na ochranu před daňovými úniky, vstoupila v platnost novela zákona o dani z přidané hodnoty, která zavedla nový pojem – institut ručení za nezaplacenou daň. Posláním ručení je zajistit odvedení daně do státního rozpočtu i za cenu toho, že plátcem daně se stane odběratel, který ač i nevědomě, se zapletl do nečistých obchodů, jako jsou daňové podvody.

Specifikum konkrétně České republiky jsou karuselové podvody s pohonnými hmotami. Princip karuselového podvodu je vysvětlen v Kapitole 2.1.1.

V roce 2014 zveřejnilo Ministerstvo financí ČR rozhovor s Generálním ředitelem Finanční správy ČR [25], Martinem Janečkem, kde uvádí, že nejúčinnější obranou proti těmto typům podvodů jsou vysoké kauce pro distributory pohonných hmot a systém přenesené daňové povinnosti, čili „reverse charge“, kdy se daň z přidané hodnoty účtuje až konečnému spotřebiteli, neplátcí DPH. Následné vrácení daně z přidané hodnoty je z toho důvodu vyloučeno.

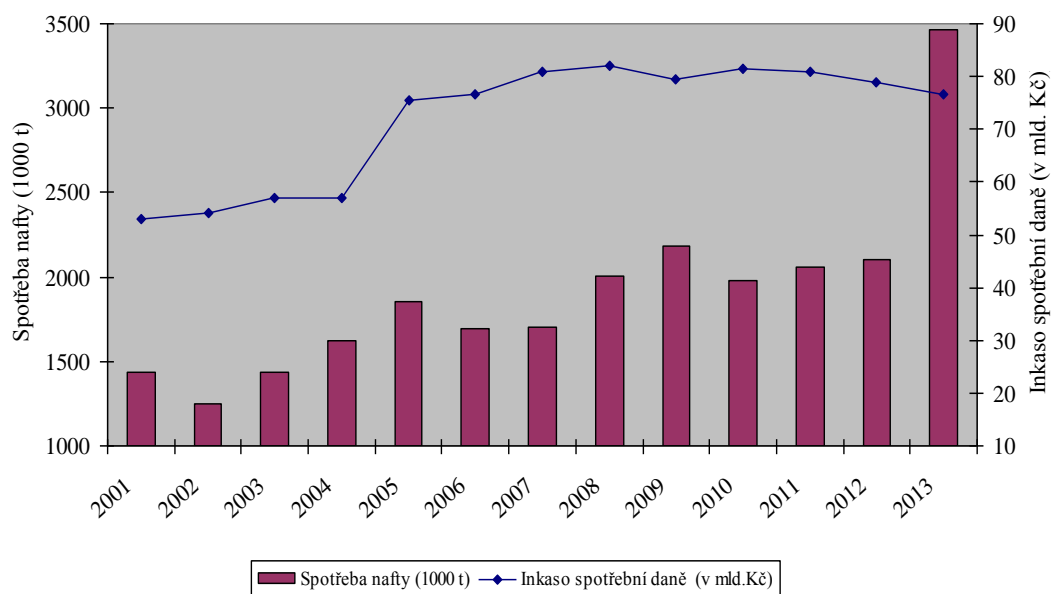
S vysokými kaucemi se stát dostal do velkých obtíží. Novelou zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, vydanou v červnu 2013, požadoval stát kauce 20 mil. Kč. Nakonec kauzu řešil na návrh senátorů Ústavní soud. Výsledkem byl požadavek na přepracování ustanovení zákona týkajícího se kaucí.

Lednem 2015 vstoupila v účinnost nejranější z novel Zákona o spotřebních daních, která se snaží zeštíhlit prostor pro černý trh s pohonnými hmotami. K již existujícímu Registru distributorů pohonných hmot se přidává Registr osob nakládajících se zvláštními minerálními oleji na základě povolení. Zpřísňuje podmínky pro provozování daňového skladu. K získání povolení pro nakládání se zvláštními minerálními oleji, tedy těmi oleji, na které se nevztahuje spotřební daň, dokazuje subjekt podle § 43c Zákona o spotřebních daních spolehlivost, bezdlužnost, ekonomickou stabilitu, oprávnění provozovat živnost umožňující výkon činnosti související s povolením a skutečnost, že není v likvidaci nebo úpadku. Zákon dále popisuje, jakým způsobem subjekt prokáže skutečnosti, které jsou po něm požadovány.

Obrázek 4 zobrazuje výběr spotřební daně v letech 2001 – 2013 v závislosti na spotřebované motorové naftě, vychází ze statistik Celní a Finanční správy ČR a údajů Českého statistického úřadu.

Z grafu můžeme vyčíst skokové zvýšení výběru spotřební daně z minerálních olejů na přelomu let 2004/2005, tedy po vstupu České republiky do EU. K zajímavé skutečnosti dochází v poslední sledovaný rok, kdy spotřeba nafty narostla o více než jeden milion tun, přesto výběr spotřební daně zůstal srovnatelný s uplynulými roky.

Inkaso spotřební daně z uhl. paliv a maziv v závislosti na spotřebě motorové nafty



Obrázek 4: Inkaso spotřební daně z minerálních olejů v závislosti na spotřebě motorové nafty

Zdroj: vlastní zpracování, vstupní data [29], [58]

5 PRAKTICKÉ DOPADY NA EKONOMIKU

Hovoříme-li o praktických dopadech daňových úniků na ekonomiku, musíme se nejdříve zastavit u funkcí samotných daní.

5.1 Funkce daní

Podle Vančurové a Láchové [37] vybírané daně plní funkci:

- **fiskální** - vybrané daně plynou do veřejných rozpočtů a jsou jejich významným příjmem
- **alokační** - stát příjem z daní umístí (přidělí) tam, kde je podle něj nepotřebnější a neefektivnější využití
- **redistribuční** – stát by měl zajistit přerozdělení příjmů z inkasovaných daní na základě rovného, spravedlivého přístupu ke společnosti
- **stimulační** - funkce by měla především motivovat společnost k státem žádoucímu chování a to formou různých daňových úlev nebo naopak vyššího zdanění
- **stabilizační** - daně napomáhají stabilizovat ekonomiku při jejích nevyzpytatelných cyklických vývoích. V době vyšších příjmů daní do veřejných rozpočtů, vlivem silné a zdravé ekonomiky, by měl stát vytvářet rezervy na doby stagnace a celkového útlumu, kdy je potřeba ekonomiku zase nastartovat.

Z tohoto pohledu je nejvíce daňovými úniky ohrožena funkce fiskální, od které se dále všechny ostatní funkce daní odvíjí, a tedy jedním z dopadů na ekonomiku je významné ochuzování příjmu veřejných rozpočtů.

Některá média i Ministerstvo financí ČR odhadují ztrátu v příjmech státního rozpočtu zapříčiněnou daňovými úniky kolem 100 - 200 mld. Kč. Přesné číslo nelze vypočítat. Tím se dostáváme k otázce měření daňových úniků.

5.2 Měření daňových úniků

Z českých odborníků se tématu měření daňových úniků asi nejdůkladněji věnuje Martin Fassmann. Ve své publikaci Stínová ekonomika I. [7] se zabývá samotným pojmem stínová ekonomika, dále jejími příčinami, důsledky a samozřejmě měřením. Fassmann

stínovou ekonomiku popsal takto: „*Stínovou ekonomiku můžeme tedy charakterizovat jako ty příjmy, resp. činnosti, jejichž nejbyťostnějším zájmem je, aby zůstaly skryty (alespoň před orgány státního represivního aparátu)*...“¹³ Věta pokračuje dále, ale již z tohoto úryvku je patrné, že daňové úniky jsou neoddelitelnou součástí stínové ekonomiky.

Daňové úniky lze měřit několika způsoby, Fassmann rozlišuje dvě metody měření, přímou a nepřímou, které dále člení.

Tabulka 3: Měření daňových úniků podle Fassmanna

Přímá metoda	Nepřímá metoda
Výběrová šetření	Metody rozporů
Sledování daňových úniků	Monetární metody
	Metody trhu práce
	Metody fyzického inputu
	Vícefaktorové kombinované metody

Zdroj: vlastní zpracování

Přímé metody patří k těm jednodušším, lépe uskutečnitelným, méně nákladným na čas i peníze, ale i méně vypovídajícím. Základem výběrových šetření je v podstatě dotazování poplatníků pod zaručenou anonymitou a sledování daňových úniků je založeno na údajích z finančních správ, kdy se na základě výsledků kontrol provede odhad daňových úniků.

Nepřímé metody jsou na výpočet složitější, jejich vypovídací schopnost je sice větší, ale stále se jedná pouze o odhady. **Metoda rozporů** vychází z teorie, že příjmy ze stínové ekonomiky se formou výdajů musí zase do ekonomiky dostat. Pomocí výdajů a hodnoty oficiálních příjmů lze zjistit hodnotu těchto příjmů. Existují i další možnosti této metody, jednou z nich je poměřit rozdíl mezi oficiálním příjmem z daně z příjmu a jejím odhadem na základě nastaveného daňového systému a vývoje ekonomiky. **Monetární metody** byly již několikrát upravovány. Obecně metoda předpokládá, že směna ve stínové ekonomice probíhá především v hotovosti, proto jakýkoliv výkyv nad normální běžný stav v oběhu hotových peněz signalizuje výskyt stínové ekonomiky. Záporom této metody je skutečnost, že k výpočtu je nutná základna, rok „0“, tím dochází ke zkreslení výsledků.

¹³ FASSMANN, Martin. *Stínová ekonomika I: (příčiny, důsledky, měření)*. 1. vyd. Praha: Soudy, 2002, 107 s. Pohledy (Soudy). ISBN 80-868-0903-X.

Metody trhu práce, podle názvu, souvisí s pracovní silou v oficiálním sektoru a ve stínové ekonomice. Metoda předpokládá určitý podíl pracujících ve stínové ekonomice, který je tím vyšší, čím nižší počet pracujících je v té oficiální části ekonomiky. Za pomoci výpočtu produktivity práce lze určit objem stínové ekonomiky. **Metoda fyzického inputu** využívá pro svůj výpočet hodnotu fyzických vstupů do výroby a objemem vykázané výroby. Pro představu mohu uvést např. vstup - elektrickou energii. Z vypočtené spotřebované elektrické energie lze odhadnout předpokládaný objem produkce, na který tato energie bude spotřebována. Pokud se liší tento potenciální odhad a skutečná výroba, pak tento rozdíl opět značí výskyt stínové ekonomiky. **Vícefaktorové kombinované metody** nemají žádný předepsaný styl výpočtu, používají se vzhledem k okolnostem a potřebám.

5.3 Daňová kriminalita v číslech

Daňová kriminalita je součástí hospodářské kriminality a zahrnuje především trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Jeden z případů daňového úniku odhalil Nejvyšší kontrolní úřad [38] při svém prověřování kooperace systému finanční a celní správy v souvislosti s plněním veřejných rozpočtů výběrem DPH z dovozu ze třetích zemí. Kontrola byla zaměřena na rozmezí let 2008 – 2010 a jejím výsledkem byl alarmující rozdíl mezi údaji z daňových přiznání a údaji o dovozu od celních orgánů v hodnotě 445 mld. Kč. Pokud na tuto částku aplikujeme průměrnou sazbu DPH, vyjde daňový únik na DPH v hodnotě 20 mld.

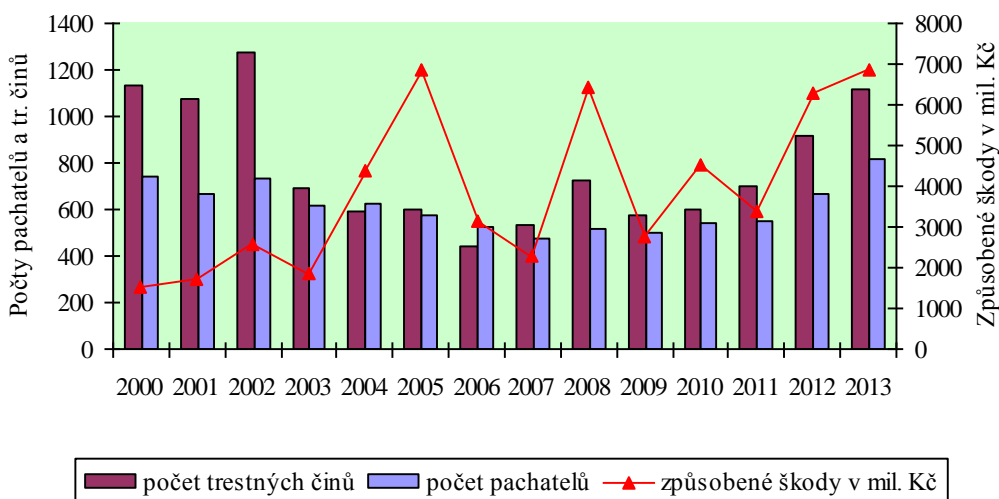
Dalším ukazatelem daňových úniků, který sleduje a reportuje Evropská unie, je tzv. VAT gap. VAT gap můžeme vysvětlit jako rozdíl mezi skutečným výběrem DPH a očekávaným inkasem této daně. Podle odhadů Evropské unie [32] pro rok 2011 činila tato mezera ve výběru DPH v České republice 4 241 mil. Eur, vyjádřeno procentuelně - je to část 2,7 % HDP. Na chvostu statistiky se umístilo Rumunsko, Řecko a Lotyšsko s hodnotou více než 4 %. V roce 2011 měla Evropská unie 26 členů a průměr všech činil 2,1 % HDP, čili Česká republika má také co vylepšovat.

Podle zprávy Ministerstva vnitra ČR o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2013 [59] se nejvíce na způsobených hmotných škodách trestnou činností podílí daňová kriminalita – konkrétně trestný čin krácení daně, a to hodnotou 6,8 mld. z celkové sumy škod 29 mld.

Zkrácení daně se nejvíce projevilo na daních spotřebních a výběru DPH. Ve značné většině případů se jednalo o organizované skupiny pachatelů a o podvody známé jako karuselové.

Obrázek 5 uvádí počet pachatelů trestných činů a výši škod v rozmezí let 2000 – 2013. Z vyobrazeného grafu můžeme sledovat pokles trestných činů v období let 2003 až 2011, od roku 2012 se počty trestných činů zase zvyšují. O poklesu nemůžeme hovořit v oblasti napáchaných škod, kdy jejich vývoj během zachycených let nelze žádným způsobem předvídat ani zobecnit.

Vývoj trestné činnosti v oblasti krácení daně v letech 2000 - 2013



Obrázek 5: Vývoj trestné činnosti v oblasti krácení daně v letech 2000 až 2013

Zdroj: vlastní zpracování, vstupní data [31]

5.4 Praktické dopady na stát

Náklady státu spojené s bojem proti daňovým únikům nelze přesně vyčíslit. Kapitola se zabývá spíše vymezením, na jaké činnosti a opatření stát vynakládá své finanční prostředky a jaké další následky kromě fiskálních daňové úniky znamenají.

Velké finanční náklady jsou spojené s tvorbou nové legislativy a jejím zapracováním do právního systému. V praxi to znamená zavedení nových formulářů finančních správ, předání informací veřejnosti, úpravy stávajícího softwarového systému a v neposlední řadě školení státních zaměstnanců.

Podle autora Pudila můžeme náklady dělit na **administrativní a vyvolané**¹⁴. Vyvolaným nákladům bude věnována až následující kapitola. Nyní se budeme zabývat náklady administrativními, tedy těmi, které přímo souvisí s výběrem daní. Administrativní náklady jsou kryty z peněz státu, veřejného sektoru, a vytvářejí je instituce podílející se na správě daní, tzn. orgány finanční správy, celní správy, správy sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovny. Můžeme sem zahrnout všechny režijní náklady, ať už jsou to prostředky vynaložené na mzdy nebo na samotný chod těchto institucí. Administrativní náklady lze změřit, na jejich výpočet existuje vzorec.

Vzorec je velmi složité poskládat. Zahrnuje rozpis nákladů institucí na výběr jednotlivých daní a rozpis nákladů na zaměstnance. Náklady na inkaso daní jsou očištěny od režijních nákladů vztahujících se k nedaňové činnosti. Pro dosažení do vzorce jsou důležité také počty zaměstnanců zabývajících se výběrem daní. Takto vytvořený vzorec absolutních administrativních nákladů ještě upravujeme koeficientem pro přepočet nákladů. Výsledek se pak podělí inkasem sledované daně a vynásobí stem, získáme tak relativní vyjádření administrativních nákladů na její výběr. [24]

Administrativní zátěž daňových systémů sleduje i OECD. V roce 2002 Česká republika dosáhla výsledku 2,08 %. Tento údaj znamená, že na 100 Kč inkasované daně připadá 2,08 Kč nákladů na její výběr. Zasloužili jsme si tak jedno z nejhorších hodnocení z členských zemí OECD. Ministerstvo financí ČR však provedlo přepočet zveřejněné studie a ve spolupráci s Finanční správou ČR se dopracovalo k jinému číslu - 1,19 %. [15]

Daňové úniky přináší i další následky, mezi nimi pokřivení podnikatelského klima. Vysoké finanční výnosy z této činnosti mohou předznamenávat prorůstání vlivu do veřejné správy, hrozí riziko podplácení a korupce. Daňová kriminalita je většinou páchána organizovaně, tyto větší skupiny se neštítí použít ani prostředků hrubšího zrna, vydírání, ale i útoku na život samotný. Vzpomeňme na nedávnou „metylovou“ aféru z roku 2012, kde hlavní pohnutkou bylo obohacení se na zkrácení spotřební daně z lihu. Konečné číslo obětí, ač nepadly přímo rukou viníků, se vyšplhalo k číslu padesát. Vysokými daňovými úniky trpí i „image“ státu, která může zapříčinit odliv seriózních investorů a naopak přilákat další nežádoucí živly.

Daňové úniky a šířící se stínová ekonomika má i přímý vliv na vnitřní uspořádání a rozhodování ve finanční správě. Finanční správa ČR, z důvodu nízkého počtu

¹⁴ PUDIL, Pavel, Václav VYBÍHAL, Leoš VÍTEK, Jan PAVEL A KOLEKTIV. *Zdanění a efektivnost*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, 158 s. ISBN 80-868-6107-4.

zaměstnanců pro zajištění daňových kontrol a správy samotné, provádí od konce roku 2014 masivní nábor nových zaměstnanců. Ze statistik Ministerstva financí ČR vyplývá, že v roce 2009 se počty zaměstnanců Finanční správy ČR dotýkaly čísla 15 376 a až do roku 2012 stavy pracovníků klesaly. V roce 2013 měla Finanční správa ČR 14 991 zaměstnanců, z nichž se 2 713 věnovalo kontrolní činnosti. [57]

5.5 Praktické dopady na společnost

Vlivem daňových úniků ztrácí veřejné rozpočty podstatnou část svých příjmů. Pro společnost to ale není viditelná a citelná ztráta, mnohem více daňoví poplatníci vnímají a reagují na následné změny a úpravy legislativy. Změny právního systému, které by měly zabraňovat daňovým únikům, vyvolávají v běžném občanu i podnikatelském subjektu většinou velmi negativní ohlasy. Změny obecně stojí čas a peníze.

Vzniklé náklady firem jsou spojeny se školením zaměstnanců a jejich seznamování se s problematikou, využívání rad právníků, daňových poradců, popř. i služeb auditorů. S novou legislativou jde zpravidla „ruku v ruce“ i nutnost pozměnit či upravit účetní systém, z toho plyne, že zaměstnáno je kromě finančního i IT oddělení.

Ke snižování nákladů státu i daňových poplatníků měl vést projekt zvaný „Jedno inkasní místo“, kdy všechny inkasované daně měly plynout na jeden bankovní účet státu. Jeden bankovní účet by představoval velké usnadnění administrativy oproti nynějšímu zasílání plateb všech druhů daní na několik různých bankovních čísel. Zatím došlo k zakomponování projektu do právního systému, najdeme ho ve Sbírce zákonů pod číslem 458/2011 Sb., zákon o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů. Účinnost zákona se zatím stále odkládá.

Nyní se přesuneme k výpočtu nákladů společnosti, tzv. vyvolaných nákladů. Podle Pudila, který se touto problematikou zabývá ve svém díle *Zdanění a efektivnost*, se tyto *náklady rovnají takové výši, která by daňovým poplatníkům nevznikla, pokud by daňový systém neexistoval.*¹⁵

Měření vyvolaných nákladů se provádí například formou rozhovorů, dotazníkovým průzkumem, pozorováním, odvozováním ze záznamů státní správy nebo i simulací a modelováním. Nevýhodou uvedených metod je, že se opět jedná o odhady zjištěné na základě výběrových šetření.

¹⁵ PUDIL, Pavel, Václav VYBÍHAL, Leoš VÍTEK, Jan PAVEL A KOLEKTIV. *Zdanění a efektivnost*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, 158 s. ISBN 80-868-6107-4.

Ministerstvo financí ČR zadalo provést analýzu nákladů daňových poplatníků Vysoké školy ekonomické v Praze. Analýza byla zveřejněna v roce 2009 a rozbor nákladů se věnoval roku 2007.

Z provedené studie vyplývá, že poměrově nejvyššími náklady jsou náklady spojené s výběrem daní z příjmu fyzických osob z podnikání. Studie samotná to přičítá vysoké časové náročnosti daně na zpracování.

Tabulka 4: Velikost vyvolaných nákladů pro sledované daně – ČR, 2007

Daň	Předpis daně (mld. Kč)	Vyvolané náklady (mld. Kč)	Vyvolané náklady/daň
Daň z příjmu právnických osob	135,0	7,5	5,5 %
Daň z přidané hodnoty	234,3	10,6	4,5 %
Daň z příjmu fyzických osob ze záv.čin.	125,0	3,8	3,0 %
Pojistné na veřejné zdravotní pojištění	151,9	5,3	3,5 %
Pojistné na sociální zabezpečení	366,2	5,4	1,5 %
Daň z příjmu fyz. osob z podnikání	23,1	6,7	34,4 %
Daň silniční	5,8	1,0	16,4 %
Daň z nemovitostí	5,0	0,4	8,1 %
Celkem	1 046,3	40,7	3,9 %

Zdroj: [39]

6 SOUČASNÝ TREND DAŇOVÝCH ÚNIKŮ

Trend daňových úniků je stále vzrůstající. Od roku 2009, kdy Policie ČR zaznamenala zhruba šest set trestných činů zaměřených na krácení daně, se uvedené číslo do roku 2013 téměř zdvojnásobilo.¹⁶

Ministerstvo financí ČR i Celní a Finanční správa ČR se ve svých tiskových prohlášeních nejvíce orientují na daňové úniky související s karuselovými podvody. Jak už bylo řečeno v kapitolách výše, Česká republika se potýkala již od 90. let s daňovou kriminalitou v oblasti podnikání s pohonnými hmotami. Současný ministr financí, Ing. Andrej Babiš, vsadil na vítězství bitvy s daňovými podvody pomocí režimu přenesení daňové povinnosti.

Samotný režim přenesení daňové povinnosti zákonodárci rozšířili. Novelou¹⁷ Zákona o dani z přidané hodnoty zavedli do naší legislativy nové pojmy - dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti a mechanismus rychlé reakce. Novela vychází z právní úpravy Evropské unie, konkrétně ze Směrnice rady 2013/42/EU ze dne 22. července 2013.

Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti se týká pouze zdanitelných plnění nad limit 100 tisíc Kč a vztahuje se na zákonem vyjmenovaný seznam zboží a služeb. Použití tohoto režimu může stanovit vláda svým nařízením, čehož hned naše vláda využila nařízením č. 361/2014 Sb. Vymezila tak již konkrétní skupinu zboží a služeb, kdy se dočasné použití režimu použije. Dočasným se nazývá z toho důvodu, že vláda by se měla do roku 2018 rozhodnout, zda svým nařízením vybranou skupinu zboží a služeb navrátí zpět do běžného režimu zdanění nebo ponechá natrvalo v režimu přenesené daňové povinnosti.

Mechanismus rychlé reakce také souvisí s přenesenou daňovou povinností. Se souhlasem Evropské komise může vláda nařízením stanovit použití režimu přenesení daňové povinnosti, a to pouze u komodity, u které se domnívá, že hrozí riziko podvodů. Režim lze použít na dobu maximálně devíti měsíců, do vypršení této lhůty by měli zákonodárci včlenit takto ohroženou komoditu do dočasného režimu přenesení daňové povinnosti. Lhůta devíti měsíců je tedy vyčleněna na práci zákonodárců.

¹⁶ Viz Obrázek 5: Vývoj trestné činnosti v oblasti krácení daně v letech 2000 až 2013 v kapitole 5.3

¹⁷ Zákon č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

Vůči daňové kriminalitě lze bojovat i jinými způsoby než legislativně. Dne 11. dubna 2014 podepsali ministr financí Andrej Babiš a ministr vnitra Milan Chovanec dohodu zakládající pravidla spolupráce Finanční správy ČR, Celní správy ČR a Policie ČR, dohodu o fungování tzv. Kobry. [4]

Jedná se o ojedinělou spolupráci, kdy prvotním účelem je boj proti daňovým podvodům zejména v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Cílem vzniklého útvaru je nejen zadržet pachatele trestné činnosti, ale také zajistit výběr „nezinkasované“ daně do státního rozpočtu.

ZÁVĚR

Daňové úniky se prolínají dějinami lidstva od počátku samotného vzniku daní a především jejich výběru, kterému se mu tak snažíme bránit.

V bakalářské práci jsem se snažila zachytit vývoj daňových úniků od 90. let po současnost a došla jsem závěru, že daňové úniky jsou páchané na všech typech daní, přímých i nepřímých, ty nejvyšší z nich však souvisí s pohonnými hmotami a tento trend se v zachyceném čase nezměnil.

V historii České republiky se objevuje stále stejný typ daňového podvodu. Obchod s pohonnými hmotami zajišťuje výnosný příjem. Zdanění této komodity není zanedbatelné, proto se nabízí otázka, proč neprovést z lukrativního příjmu ještě lukrativnější? Většina médií tak alespoň vysvětluje atraktivitu této podvodné činnosti.

Vývoj legislativy neustále probíhá změnami a zákonodárci se snaží reagovat na nelegální aktivity v dotčené oblasti daňových úniků, přesto Finanční a Celní správa České republiky stále nachází tuny nezdaněných pohonných hmot.

S pomocí Evropské unie a dalších světových organizací jako je i OECD, Česká republika bojuje s daňovými podvody pomocí mezinárodních dohod upravujících spolupráci, využívá nových mechanismů a rychlejších nástrojů sloužících ke kontrolní činnosti. Možnost pohotovější reakce a následného zásahu přispívá k odhalování této nelegální a především rozšířené činnosti.

Současný ministr financí, Ing. Andrej Babiš, očekává zásluhou výše vyjmenovaných prostředků značný přísun peněz do státního rozpočtu. Lepším výběrem daní tak chce stabilizovat daňový systém a nezvyšovat daňové zatížení občanů České republiky.

Nezbývá, než poctivě sledovat politickou scénu a další připravované legislativní úpravy týkající se daňové oblasti, mezi nimi například tzv. kontrolní hlášení či zmiňovanou a velmi diskutovanou elektronickou evidenci tržeb.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] Akční plán Evropské komise pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům. *Evropská unie* [online]. 2012 [cit. 2015-03-06]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_cs.pdf.
- [2] Boj proti daňovým podvodům a únikům. *Evropská unie* [online]. 2013 [cit. 2015-03-06]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_cs.pdf.
- [3] Česko – ráj podvodů a pančování pohonných hmot. *Česká televize* [online]. 2004 [cit. 2015-05-24]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/260139-cesko-raj-podvodu-a-pancovani-pohonnych-hmot/>.
- [4] Daňová „Kobra“ startuje. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-06-10]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/danova-kobra-startuje-18119>.
- [5] Daňové nedoplatky a daňové úniky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2015-03-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf.
- [6] Daňové úniky za 250 milionů korun odhalila Finanční správa ČR. *Finanční správa České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-03-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/danove-uniky-za-250-milionu-korun-odhalila-financni-sprava-cr-4572>.
- [7] FASSMANN, Martin. *Stínová ekonomika I: (příčiny, důsledky, měření)*. 1. vyd. Praha: Soudy, 2002, 107 s. Pohledy (Soudy). ISBN 80-868-0903-X.
- [8] GOLA, Petr. *Daň z přidané hodnoty ve světě*. WOLTERS KLUWER, a. s. Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů [online]. 2010 [cit. 2015-03-06]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9493v12364-dan-z-pridane-hodnoty-ve-svete/?search_query=.
- [9] HOUSKOVÁ, Silvie. *Bankovní tajemství se stává minulostí*. HN Hospodářské noviny: Deník pro ekonomiku a politiku. Praha: Economia, a.s, 2014, č. 214.
- [10] Kolem daňových rájů přitahuje, zájem ale neopadá. *Bisnode* [online]. 2014 [cit. 2015-03-06]. Dostupné z: <http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/kolem-danovych-raj-u-pritahuje-zajem-ale-neopada/>.

- [11] LORENCOVÁ, Jana a VEČEŘ, Jiří. *Krvavé oleje: můj přítel vrah*. Brno: Jan Krystek, 2006, 455 s. ISBN 80-239-7050-X.
- [12] MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2015: úplná znění platná k 1.1.2015*. 2015. vyd. Praha: Grada, 2015, sv. ISBN 978-80-247-3206-0
- [13] MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ, 1995, 144 s. ISBN 80-901-9183-5.
- [14] Nafta – rok 1995. *Český statistický úřad* [online]. 2015 [cit. 2015-05-25]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/1-nafta_1995.
- [15] Nákladovost daňové správy v České republice. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2005 [cit. 2015-03-09]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2005/0001-01-01-tiskova-zprava-6222-6222>.
- [16] Nařízení vlády ze dne 22. prosince 2014 o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2014, částka 143, s. 4745-4746. ISSN 1211-1244. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=6773>.
- [17] Omezení „karuselových“ podvodů s DPH. *Euroskop.cz: Věcně o Evropě* [online]. 2009 [cit. 2015-03-06]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8439/14280/clanek/omezeni-karuselovych-podvodu-s-dph>.
- [18] Podepsané znění dohody FATCA a doprovodné Prohlášení. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-03-09]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-vymena-info-v-danove-oblasti/fatca-cr-usa/2014/podepsane-zneni-dohody-fatca-a-doprovodn-18853>.
- [19] Pozměněný návrh nařízení evropského parlamentu a rady. *Evropská unie*. [online]. 2013 [cit. 2015-03-06]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/?fuseaction=list&coteId=1&year=2012&number=465&language=CS>.
- [20] Pracovníkům Finanční správy ČR se podařilo odhalit daňové úniky na dani z příjmů u pojišťovacích agentů a zprostředkovatelů ve výši přes 30 milionů korun. *Finanční správa České republiky* [online]. 2013 [cit. 2015-03-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove>

[zpravy/2013/pracovnikum-financni-spravy-cr-se-podarilo-odhalit-danove-uniky-na-dani-z-prijmu-4524.](#)

- [21] PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. 1. vyd. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, 260 s. ISBN 80-239-6622-7.
- [22] Přehled platných dohod České republiky o výměně informací v daňových záležitostech - (TIEA - Tax Information Exchange Agreement) a o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech ve znění Protokolu. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2015-03-09]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-vymena-info-v-danove-oblasti/platne-smlouvy>.
- [23] Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění - 2015. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-03-09]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2015/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-20782>.
- [24] PUDIL, Pavel, VYBÍHAL, Václav, VÍTEK, Leoš, PAVEL, Jan a kolektiv. *Zdanění a efektivnost*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, 158 s. ISBN 80-868-6107-4.
- [25] Rozhovor s Generálním ředitelem Finanční správy Martinem Janečkem. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-03-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/rozhovor-s-generalnim-reditelem-financni-19859>.
- [26] Rozhovor s ministrem financí Andrejem Babišem v Právu dne 7.6.2014. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-03-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/rozhovor-s-ministrem-financi-andrejem-ba-18064>.
- [27] Směrnice Rady 2006/122/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. *Úřední věstník Evropské unie L347/1* [online]. 2006 [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:cs:PDF>.
- [28] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6.

- [29] Spotřeba paliv a energie 2001 - 2013. *Český statistický úřad* [online]. 2014 [cit. 2015-03-07]. Dostupné z: http://vdb.czso.cz/vdbvo/maklist.jsp?kapitola_id=34&expand=1.
- [30] STARÝ, Marek. *Dějiny daní a poplatků*. Vyd. 1. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-808-7109-151.
- [31] Statistické přehledy kriminality 2000 - 2013. *Policie České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-03-07]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx>.
- [32] Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. *Evropská unie* [online]. 2013 [cit. 2015-03-06]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf.
- [33] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde, 2013, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- [34] ŠUBRT, Bořivoj, LEIBLOVÁ, Zdeňka, PŘÍHODOVÁ, Věra, SKOUMALOVÁ, Alena, DANĚK, Antonín, PŘIKRYLOVÁ, Hana, ŠIMČÍKOVÁ, Růžena, LUKEŠOVÁ, Dana, DORČÁKOVÁ, Jana, MIKYSKA, Martin. *Abeceda mzdové účetní 2015*. 25. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2015. ISBN 978-80-7263-922-9.
- [35] ŠULC, Zdislav. *Daňová soustava v mechanismu fungování ekonomiky*. Vyd. 1. Praha: [S.n.], 1990, 78 s. ISBN 8070140321.
- [36] Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2015-03-09]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-vymena-info-v-danove-oblasti/umluva-o-vzajemne-spravni-pomoci-v-danov>.
- [37] VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2014*. 12., aktualiz. vyd. V Praze: 1. VOX, 2014, 391 s. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-23-6.
- [38] Věstník NKÚ 2013. *Nejvyšší kontrolní úřad* [online]. 2013 [cit. 2015-05-25]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/assets/publikace/vestnik/vestnik-nku-2013-castka-1.pdf>.

- [39] VÍTEK, Leoš a PAVEL, Jan. VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE. *Analýza nákladů soukromého sektoru* [online]. 2008 [cit. 2015-05-01]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/TZ_2009-08_Analyza-nakladu-soukromeho-sektoru-vyvolanych-danovym-systemem-Vyzkumna-studie.pdf.
- [40] Zákon č. 140 ze dne 29. listopadu 1961 trestní zákon. In: *Sbírka zákonů, Československá socialistická republika*. 1961, částka 65, s. 465-512. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=1100>.
- [41] Zákon č. 156 ze dne 13. prosince 1989 o odvodech do státního rozpočtu. In: *Sbírka zákonů, Československá socialistická republika*. 1989, částka 34, s. 1137-1144. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2304>.
- [42] Zákon č. 107 ze dne 19. dubna 1990 kterým se mění a doplňuje zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu. In: *Sbírka zákonů, Česká a Slovenská Federativní Republika*. 1990, částka 23, s. 476-478. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2334>.
- [43] Zákon České národní rady č. 587 ze dne 20. listopadu 1992 o spotřebních daních. In: *Sbírka zákonů, Česká a Slovenská Federativní Republika*. 1992, částka 117, s. 3492-3499. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2640>.
- [44] Zákon České národní rady č. 588 ze dne 24. listopadu 1992 o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů, Česká a Slovenská Federativní Republika*. 1992, částka 117, s. 3500-3517. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2640>.
- [45] Zákon č. 199 ze dne 10. července 1993, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 1993, částka 51, s. 1011-1017. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2695>.
- [46] Zákon č. 136 ze dne 3. června 1994 o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a o opatřeních s tím souvisejících. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 1994, částka 43, s. 1300-1305. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2772>.

- [47] Zákon č. 95 ze dne 13. března 1996, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 1996, částka 32, s. 1096-1102. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2927>.
- [48] Zákon č. 353 ze dne 26. září 2003 o spotřebních daních. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2003, částka 118, s. 5730-5788. ISBN 8-591449-0118019-03. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=4202>.
- [49] Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2004, částka 78, s. 34946-5010. ISBN 8-591449-078016-04. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=4382>.
- [50] Zákon č. 262 ze dne 21. dubna 2006 zákoník práce. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2006, částka 84, s. 3146-3241. ISBN 8-591449-044017-06. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=4930>.
- [51] Zákon č. 40 ze dne 9. ledna 2009 trestní zákoník. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2009, částka 11, s. 354-464. ISSN 1211-1244. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=5405>.
- [52] Zákon č. 280 ze dne 22. července 2009 daňový řád. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2009, částka 87, s. 4038-4104. ISSN 1211-1244. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=5542>.
- [53] Zákon č. 418 ze dne 27. října 2011 o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2011, částka 146, s. 5442-5453. ISSN 1211-1244. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=6076>.
- [54] Zákon č. 89 ze dne 3. února 2012 občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2012, částka 33, s. 1026-1368. ISSN 1211-1244. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=6144>.
- [55] Zákon č. 234 ze dne 26. června 2013, kterým se mění zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění pozdějších předpisů.

- In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2013, částka 91, s. 2196-2202. ISSN 1211-1244. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=6469>.
- [56] Zákon č. 360 ze dne 22. prosince 2014, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2014, částka 143, s. 4731-4744. ISSN 1211-1244. Dostupný také v digitální formě z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=6773>.
- [57] Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2013. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-05-24]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2013_Zprava-o-cinnosti-Financni-spravy-CR-a-Celni-spravy-CR-za-rok-2013.pdf.
- [58] Zprávy o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za roky 2001 - 2013. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2015-05-24]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika>.
- [59] Zpráva o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území ČR v roce 2013. *Ministerstvo vnitra České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-05-25]. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/soubor/zprava-o-situaci-v-oblasti-vnitni-bezpecnosti-2013-pdf.aspx>.

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha A Modelový příklad - Rozdíl v daňovém zatížení příjmů ze závislé činnosti a příjmů z podnikání na základě živnostenského oprávnění
- Příloha B Modelový příklad - Výpočet daňové ztráty z přimíchávání olejů do motorové nafty
- Příloha C Vzor kontrolního hlášení

Příloha A

Modelový příklad – Rozdíl v daňovém zatížení příjmů ze závislé činnosti a příjmů z podnikání na základě živnostenského oprávnění

1. Daňové zatížení příjmů ze závislé činnosti:

Zaměstnanec pobírá hrubou mzdu ve výši 17 000,- Kč. Předpokládáme, že se jedná o pracovní vztah, kdy zaměstnanec má podepsané Prohlášení poplatníka.

Náklady zaměstnavatele za zaměstnance:

- odvody za zaměstnance - 25 % sociální zabezpečení, 9 % zdravotní pojištění

Výpočet: $17\,000 \times 0,25 = 4\,250$ Kč sociální zabezpečení

$17\,000 \times 0,09 = 1\,530$ Kč zdravotní pojištění

Celkem 5 780 Kč/měsíc, vynásobíme-li částku 12 měsíci, roční náklad na odvodech na pojistném činí 69 630 Kč.

Náklady zaměstnance:

- odvody zaměstnance – 6,5 % sociální zabezpečení, 4,5 % zdravotní pojištění

Výpočet: $17\,000 \times 0,065 = 1\,105$ Kč sociální zabezpečení

$17\,000 \times 0,045 = 765$ Kč zdravotní pojištění

Celkem 1 870 Kč/měsíc, vynásobíme-li částku 12 měsíci, roční náklad na odvodech na pojistném činí 22 440 Kč.

- daňové zatížení daní z příjmu ve výši 15 %

Výpočet:

- hrubou mzdu 17 000 Kč navýšíme o odvody zaměstnavatele, o 5 780 Kč

$17\,000 + 5\,780 = 22\,780$ Kč

- daňový základ se zvyšuje na celé 100 Kč nahoru, daň tedy vypočítáme z částky 22 800 Kč

$22\,800 \times 0,15 = 3\,420$ Kč

- odečteme slevu na poplatníka ve výši 2 070 Kč, získáme tak konečnou zálohu na daň z příjmu 1 350 Kč

Zaměstnanec dostane k výplatě částku:

$17\,000 - 1\,105 - 765 - 1\,350 = 13\,780$ Kč

Roční příjem zaměstnance 13 780 x 12 = 165 360 Kč

2. Daňové zatížení příjmů z živnostenského podnikání:

Živnostník podnikající v řemeslné výrobě dostává pravidelně každý měsíc proplacenou fakturu od svého odběratele ve výši 22 780,- Kč. Spočítáme jeho roční odvody na pojistném, daňové zatížení a příjem z této činnosti.

Roční příjem: $22\,780 \times 12 = 273\,360$ Kč

Živnostník si může uplatnit paušál ve výši 80 %.

Výpočet daňového zatížení: $273\,360 \times 0,2 = 54\,672$ Kč

Odečteme od daně slevu na poplatníka ve výši 24 840 Kč.

Daňové zatížení po uplatnění slevě na poplatníka činí 29 832 Kč.

Živnostník zaplatí minimální odvody na sociální zabezpečení ve výši 1 943 Kč/měsíc, na zdravotní pojištění ve výši 1 797 Kč/měsíc, roční úhrn odvodů činí 44 880 Kč.

Čistý roční příjem živnostníka činí $273\,360 - 29\,832 - 44\,880 = 198\,648$ Kč

Na ročních odvodech na sociálním zabezpečení a zdravotním pojištění zaměstnavatel za svého pracovníka zaplatí 69 630,- Kč. Méně pracovníků znamená pro zaměstnavatele úsporu v odvedených platbách na pojistném. Zaměstnanec sám za sebe odvede na pojistném 22 440,- Kč. Živnostník odvede na pojistné 44 880,- Kč.

Celkový rozdíl v odvodech na pojistném činí 47 190,- Kč.

Rozdíl v ročním příjmu zaměstnance a živnostníka je 33 288,- Kč. I pro živnostníka má své výhody nenechat se zaměstnat na pracovní poměr.

Zdroj: vlastní zpracování, upraveno podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Příloha B

Modelový příklad - Výpočet daňové ztráty z přimíchávání olejů do motorové nafty

Ve většině případů je popisováno přimíchávání olejů do motorové nafty 9:1, protože v našich podmínkách je takto malé množství ředění téměř nezjistitelné.

Příklad:

Nafta je zatížena spotřební daní ve výši 10,95 Kč/l, DPH je 21 %, cenu za motorovou naftu zvolíme například 31,80 Kč/l vč. DPH.

Spotřební daň: 1 l 10,95 Kč

DPH: 1 l 5,52 Kč

Celkové daňové zatížení 1 l motorové nafty činí 16,47.

Při nákupu 10 l motorové nafty bez přimíchávání olejů je daňové zatížení 164,70 Kč.

V případě přimíchávání olejů v minimálním poměru 9 : 1 do motorové nafty státní rozpočet přichází o neodvedenou daň 16,47 Kč na 10 l motorové nafty.

VOTAVA CZ s.r.o.

ČS PHM Dřeveš
DIČ: CZ26014611
IČO: 26014611

Datum zdanitelného plnění: 18.06.2015
Doklad: 18.06.2015/00264/1 - 19:52:17

Platba hotovostí

St	Plu	Název	Cena/Mj	Sleva
DPH%	Množství			Celkem
4	000002	Diesel	27101941	
* 21%	10.00	31.80		318.00*
Suma		318.00	Kč	
DPH%	Bez DPH	DPH	Celkem	
21	262.80	55.20	318.00	

Placeno: 5018.00 Kč
Vráceno: 4700.00 Kč

Položky označené hvězdičkou pocházejí z metrologicky ověřeného zařízení

V ceně minerálních olejů, alkoholu a tabákových výrobků je započtena spotřební daň.

Spotřební daň při 15°C na 1000 litrů
NAFTA MOTOROVÁ (271085): 10.950,-- Kč
EKO DIESEL SMN 30: 7.665,-- Kč
AUTOMOBILOVÝ BENZÍN: 12.840,-- Kč

Ukážte tento doklad při kontrole!
DIČ: CZ26014611
VOTAVA CZ s.r.o.
Lažany 46, 539 73 Skuteč

Zdroj: vlastní zpracování, upraveno podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Příloha C

Vzor kontrolního hlášení

VZOR
POUZE PRO INFORMAČNÍ ÚČELY!
KONTROLNÍ HLÁŠENÍ
podle § 101c a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (ZDPH)
platné od 1. 1. 2016

fyzická osoba právnická osoba

Dále je uveden pouze výtisk položek hlášení bez grafických ztotožnění možností výběru z číselníků a dalších funkcí sjednodušujících vyplnění.

Osobní jméno příjemce osob / Jméno a příjmení, titul, fyzická osoba
 Sídlo právnické osoby sdružení sdružení právnických osob podle § 13 odst. 1 daněového řádu
 sídlo a zpopisná a identifikační údaje PSC / sídlo
 Kontaktní informace: ID datové schránky, e-mail, telefon
 Údaje o podepsávající osobě: Kód podepsávající osoby / Příjmení, jméno/úřadní nadměrné / Evidence číslo ověřování daně/ovládání / Název právnické osoby / Příjmení, jméno
 Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daný subjekt, je podepsávající osoba právnickou osobou) s uvedením vztahu k právnické osobě (soust. / jednatel, pověřený pracovník atd.) / Příjmení, jméno / vztah k právnické osobě
 Kontaktní osoba: Příjmení, jméno / telefon

A. Plnění, u kterých je plátcé povinen přiznat daň a uskutečnění plnění v režimu přenesení daňové povinnosti

A.1. Uskutečnění zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce plnění podle § 92a

Číslo řádku	DIČ odvětvové	Ev. číslo daňového dokladu	DUZP	Základ daně	Kód předmětu plnění
1	2	3	4	5	6

A.2. Přijata zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle § 108 odst. 1 písm. b) a c) (§ 24, § 25)

Číslo řádku	Identifikační číslo (VAT ID)	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD**	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

A.3. Uskutečnění plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlatu podle § 101c odst. 1 písm. c) bod 2

Číslo řádku	DIČ odvětvové	Jméno a příjmení	Ověřovací fyzická osoba oprávněná k dani	Motto poplatu	Ev. číslo daňového dokladu	DUP	Hodnota ozevboz. plnění
1	2	3	4	5	6	7	8

A.4. Uskutečnění zdanitelná plnění a povinnosti přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000,- Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez omezení na limit

Číslo řádku	DIČ odvětvové	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD*	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3	Kód režimu plnění	§ 44 ZDPH
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

A.5. Ostatní uskutečnění zdanitelná plnění a povinnosti přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10 000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad

Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6

B. Přijata zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku

B.1. Přijata zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a

Číslo řádku	DIČ odvětvové	Ev. číslo daňového dokladu	DUZP	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3	Kód předmětu plnění
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

B.2. Přijata zdanitelná plnění, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000,- Kč včetně daně a všechny přijaté opravy podle § 44 bez omezení na limit

Číslo řádku	DIČ odvětvové	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD*	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3	Použití poznám.	§ 44 ZDPH
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	13

B.3. Přijata zdanitelná plnění, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10 000,- Kč včetně daně

Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6

C. Kontrolní řádky na Daňové přiznání k DPH (DaP)

DaP	Základ daně
1	A.4. + A.5. celkem základy daně u základní sazby DPH
2	A.4. + A.5. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH
40	B.2. + B.3. celkem základy daně u základní sazby DPH
41	B.2. + B.3. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH
25	A.1. celkem základy daně
10	B.1. celkem základy daně u základní sazby DPH
11	B.1. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH
3+4+5 +6+9+ 12+13	A.2. celkem základy daně

Základ daně/Daň 1 - základní sazba daně, 2 - první snížená sazba daně, 3 - druhá snížená sazba daně
 ** Datum povinnosti přiznat daň dle § 21 ZDPH
 ** Datum povinnosti přiznat daň dle § 24 nebo § 25 ZDPH

! Kontrolní hlášení lze podat pouze elektronicky v příslušném formátu a struktuře !

KH - vzor k 12.5.2015

Zdroj: Formulář kontrolního hlášení dostupný na <http://www.financnisprava.cz/>.