

Aktuální otázky daňových podvodů v oblasti DPH

HOT QUESTION TAX FRAUD IN THE AREA DPH

Bc. Leoš TRTEK

Diplomová práce
2011



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta aplikované informatiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta aplikované informatiky

akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Leoš TRTEK**
Osobní číslo: **A10507**
Studijní program: **N 3902 Inženýrská informatika**
Studijní obor: **Bezpečnostní technologie, systémy a management**

Téma práce: **Aktuální otázky daňových podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty**

Zásady pro vypracování:

1. Zpracujete rešerši literatury, která se vztahuje k tématu diplomové práce.
2. V rámci východiskové hypotézy definujte fenomén daňových podvodů a úniků se zaměřením na daň z přidané hodnoty v rámci České republiky.
3. Provedte komparaci problematiky ve vztahu k zemím Evropské unie.
4. Vymezte související legislativu České republiky a Evropské unie v oblasti daňových podvodů (úniků), včetně komparace a implementace legislativy Evropské unie do právního systému České republiky.
5. Definujte typové vymezení daňových podvodů a typologii pachatelů (modus operandi).
6. V souvislosti s 0% daní z přidané hodnoty definujte korupční souvislosti (dále legalizace výnosů z trestné činnosti, perseverance, reverse charge).
7. V rámci výstupů diplomové práce uveďte vlastní návrhy a postupy k eliminaci daňových podvodů a úniků.

Rozsah diplomové práce:

Rozsah příloh:

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

1. **BÁRTOVÁ,A.-TVRDÝ,J.**Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu a předpisy související,1.vyd.Praha:C.H.Beck,2009.ISBN 9788074000997.
2. **DRAŠTÍK,Antonín.**Přehled judikatury Trestné činy proti majetku Podvod,1.vyd.Praha:ASPI,2010.ISBN 8086395881.
3. **DVOŘÁKOVÁ,L. a kol.**Daně I., Daně II.,1.vyd.Praha:Bilance,2001.ISBN 8086371107.
4. **FITŘÍKOVÁ,Dagmar.**Uplatňování DPH v EU a třetích zemích,1.vyd.Brno: Computer Press,2007.ISBN 9788025115411.
5. **LEDVINKOVÁ,Jana.**Průvodce novelou zákona o DPH k 1.1.2010,1.vyd. Praha:Anag,2010.ISBN 9788072635818.
6. **NOŽINA,Miroslav.**Mezinárodní organizovaný zločin v České republice,1.vyd.Praha: Themis,2003.ISBN 8073120186.
7. **ŠIROKÝ,Jan.**Daně v Evropské unii,2.vyd.Praha:Linde,2007.ISBN 9788072016455.
8. **ŠIROKÝ,Jan a kol.**Daňová teorie s praktickou aplikací,2.vyd.Praha:C.H. Beck,2008. ISBN 9788074000058.
9. **VAJNAROVÁ,I.**Kriminalistika ve finanční oblasti,praní peněz,Praha:Právní praxe,1994.

Vedoucí diplomové práce:

PhDr. Mgr. Stanislav Zelinka

Ústav bezpečnostního inženýrství

Datum zadání diplomové práce:

28. února 2011

Termín odevzdání diplomové práce:

17. října 2011

Ve Zlíně dne 28. února 2011

prof. Ing. Vladimír Vašek, CSc.
děkan



doc. RNDr. Vojtěch Křesálek, CSc.
ředitel ústavu

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá problematikou daňových úniků a podvodů při správě daní z přidané hodnoty, tzv. DPH a s tím spojenou legislativou České republiky a Evropské unie včetně komparace a implementace legislativy Evropské unie do právního systému České republiky. V první části se práce zabývá teoretickým základem, tj. vlastním vývojem daní z historického hlediska, hlavním rozdělením daňového systému, úlohou daní v ekonomice s důrazem na daň z přidané hodnoty a její úlohu v evropské integraci. Klasifikací daňového systému, pojmem DPH jako takovým, definicí hospodářské kriminality a organizované hospodářské kriminality, typovým vymezením daňových úniků a jejich popisem, typologií pachatelů hospodářské trestné činnosti.

Ve druhé, praktické části byla provedena stručná analýza statistiky daňových trestných činů na Krajském ředitelství policie Zlínského kraje a popis realizovaného případu existujícího daňového úniku při správě daně z přidané hodnoty, jakož i analýza problematických postupů a kritických míst v jednotlivých částech realizovaného případu. Projekt řeší opatření, postupy k eliminaci daňových únikům a podvodů v jejich konkrétní podobě a hodnotí přínosy i náklady navržených opatření a to jak z hlediska problematiky Finančních úřadů tak Policie České republiky. Práce by měla přiblížit širokou problematiku daňových úniků se zaměřením na Evropskou unii, seznámit s nástroji zemí Evropské unie v boji proti daňovým podvodům a mimo jiné také čtenáři pomoci, nejen při orientaci v nejdůležitějších daňových ustanoveních, ve smlouvách Evropského společenství, ale také vést k lepší orientaci v daňových systémech vybraných států EU. Diplomovou práci jsem ve druhé, praktické části pojal i jako vytvoření stručné metodiky při odhalování, prověřování a vyšetřování organizované hospodářské kriminality na úseku daňových podvodů. Čtenář, potažmo orgány činné v trestním řízení zjistí a jsou upozorňováni na konkrétní situace z praxe, na vzniklé problémy, slabá místa, spolupráci se zahraničními partnery, nové postupy při prověřování, realizaci a následné vyšetřování předmětné trestné činnosti.

Jsem si vědom, že by uvedeným popisem mohlo vzniknout jisté riziko odhalení metod a postupů Policie České republiky, proto jsem samozřejmě nepopisoval některé úseky trestního řízení příliš detailně.

Klíčová slova: daň, daň z přidané hodnoty, daňový únik, daňový podvod, finanční úřad, reverse charge, kolotočový podvod

ABSTRACT

Thesis deal with problems tax evasion and cheats at repair value added tax, so - called DPH plus accompanying legislature Czech republic and European union inclusive comparsion plus implementation legislature European union to the system of law Czech republic. In forepart work deal with theoretic base, i. e. own development tax on historical aspects, primary objective indicative allocation taxation, exercise given in economy with emphasis on value added tax plus her part in European integration. Classification taxation, conception DPH in itself, definition economic criminality and organized economic criminality, type delimitation tax evasion plus their description, typology offenders economic punishable activities.

In second, practical parts was effected brief analysis statistics tax crime on regional front office police Zlin limit plus description realized case going tax evasion at tax administration from added funds, as well as analysis questionable progress plus critical seat on single parts realized case. Project smoothing - out procuration, advance toward elimination tax evasion plus cheats in their concrete form plus evaluates contributions and costs designed procuration namely how in light of problems revenue authority so police Czech republic. This work would had put near wide problems tax evasion with a view to European union, acquaint with tool land European union in battle against tax Fraud, and among others also readers bear a hand, not only at orientation in most important tax provisions in contracts European company, but also make for better orientation in taxation choice states EU.

Diploma work work I'm in second, practical parts included and like creation in brief methodists at detection plus investigation organized economic criminality on section tax Fraud. Reader, incrustation law enforcement authorities finds out and are warn on concrete situation from practice, on incurred problems, weak seats, cooperation external partners, new procedure at verification, realization plus resulting investigation objective punishable activities.

I'm conscious, he should mentioned description could originate some hazard detection methods and progress police Czech republic, therefore I'm of course didn't describe some way partitions oyer too in detail.

Keywords: assessment, value added tax, tax evasion, tax Fraud, revenue authority, reverse charge, carousel frauds

Poděkování:

Rád bych poděkoval **PhDr. Mgr. Stanislavu Zelinkovi** za metodické a odborné vedení. Za cenné rady, připomínky, pomoc a hlavně ochotu při řešení problémů vzniklých během zpracování mé diplomové práce.

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen v příruční knihovně Fakulty aplikované informatiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně a jeden výtisk bude uložen u vedoucího práce;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

- že jsem na diplomové práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
- že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 14. 10. 2011

podpis diplomanta

OBSAH

ÚVOD.....	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ÚVOD DO DAŇOVÉ TEORIE	13
1.1 POJEM DAŇ.....	13
1.2 HISTORIE	13
2 FUNKCE DANÍ.....	16
3 KLASIFIKACE DANÍ.....	17
3.1 KLASIFIKACE DLE SUBJEKTU DANĚ	17
3.2 KLASIFIKACE DLE OBJEKTU DANĚ.....	17
3.3 KLASIFIKACE DLE ZPŮSOBU PLACENÍ.....	18
3.4 KLASIFIKACE DLE ZPŮSOBU ÚHRADY	18
4 POJEM DPH.....	19
4.1 SLOVNÍČEK POJMŮ	19
4.2 CO JE ZÁKLAD DANĚ?	20
4.3 PRINCIP DPH.....	20
4.4 PLÁTCE DPH.....	20
4.5 DAŇ NA VSTUPU, DAŇ NA VÝSTUPU.....	21
5 SYSTÉM DPH V EU.....	22
5.1 SAZBY DPH V JEDNOTLIVÝCH ZEMÍCH EU	22
5.2 MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE V OBLASTI DANÍ	23
5.2.1 Daňová koordinace.....	23
5.2.2 Daňová aproximace.....	23
5.2.3 Daňová harmonizace	24
5.3 MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE.....	24
5.4 NOVELA DPH.....	26
5.4.1 Vznik ručitelského vztahu.....	27
5.4.2 Cena obvyklá.....	28
5.4.3 Eliminace rizik ručení – zvláštní způsob zajištění daně.....	29
5.4.4 Úhrada daně příjemcem plnění podle § 109a ZDPH	29
6 HOSPODÁŘSKÁ KRIMINALITA.....	30
6.1 ORGANIZOVANÁ HOSPODÁŘSKÁ KRIMINALITA A MODUS OPERANDI.....	31
7 TRESTNÉ ČINY DAŇOVÉHO CHARAKTERU, JEJICH ZJIŠŤOVÁNÍ A STÍHÁNÍ	33
8 DAŇOVÉ PODVODY (TRESTNÁ ČINNOST V DAŇOVÉ OBLASTI).....	35

8.1	ZKRÁCENÍ DANĚ, POPLATKU A PODOBNÉ POVINNÉ PLATBY	35
9	ZÁVAŽNOST HOSPODÁŘSKÉ, DAŇOVÉ KRIMINALITY	38
9.1	PROBLEMATIKA PŘI ODHALOVÁNÍ A VYŠETŘOVÁNÍ DAŇOVÝCH DELIKTŮ.....	41
10	ZPŮSOBY PÁCHÁNÍ DAŇOVÝCH DELIKTŮ.....	43
10.1	DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	43
10.2	DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB.....	43
10.3	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	44
11	KOLOTOČOVÉ PODVODY (CAROUSEL FRAUDS)	45
11.1	CHARAKTERISTIKA KOLOTOČOVÝCH PODVODŮ.....	46
11.1.1	Podvod při vrácení daně.....	46
11.1.2	Podvod se ztraceným obchodníkem	47
11.1.3	Kolotočový podvod	48
11.1.4	Nadhodnocený vývoz	50
11.1.5	Olympijské kruhy – výměna zboží mezi řetězci	51
12	TYPOLOGIE PACHATELE	52
12.1	TYP A.....	54
12.2	TYP B	54
12.3	TYP C.....	55
12.4	TYP D.....	55
II	PRAKTICKÁ ČÁST	56
13	ÚVOD K PRAKTICKÉ ČÁSTI.....	57
13.1	PODVODY S PŘEHRANIČNÍM DPH V ODPADOVÉM PRŮMYSLU	60
13.1.1	Minulost EU (15 členských států).....	60
13.1.2	Současnost EU (27 členských států)	60
13.2	AKCE „MAĐAR“	61
13.3	NÁVRH VHODNÝCH OPATŘENÍ V BOJI PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM A DOPORUČUJÍCÍ STANOVISKA V RÁMCI PROVĚŘOVÁNÍ A VYŠETŘOVÁNÍ DAŇOVÝCH ÚNIKŮ	66
	ZÁVĚR	71
	ZÁVĚR V ANGLIČTINĚ	73
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	75
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	77
	SEZNAM OBRÁZKŮ	79
	SEZNAM TABULEK.....	80
	SEZNAM PŘÍLOH.....	81

ÚVOD

Vzhledem k mému zaměstnání, potažmo pracovnímu zařazení se dnes a denně dostávám do kontaktu s podezřelými či pachateli těch nejzávažnějších hospodářských provinění a zločinů. I z tohoto důvodu jsem se rozhodl zpracovat diplomovou práci na výše uvedené téma. Předmětnou diplomovou práci jsem rozdělil na dvě části. V první jsem se věnoval teorii daňového systému napříč Evropskou unií, postavením daňového subjektu, reverse charge, kolotočovým podvodům (carousel frauds), typologii pachatelů hospodářské kriminality. Ve druhé praktické jsem se podrobněji věnoval konkrétním případům z praxe, kde jsem popsal jednotlivé druhy a typy daňových podvodů, problémy a krizové situace, které nastaly a mohou nastat při vyšetřování předmětné trestné činnosti, a to jak na straně Finančních úřadů, tak především na straně Policie České republiky, které je nutno řešit operativně, precizně a samozřejmě v souladu s trestním zákoníkem a řádem České republiky. V závěru diplomové práce jsou navrhovány vlastní návrhy a postupy k eliminaci daňových úniků.

Cílem diplomové práce je upozornit na problematiku daňových podvodů, popsat jednotlivé typy daňových podvodů, navrhnout příslušné postupy a opatření, která by svým způsobem eliminovaly neustále narůstající procento předmětné trestné činnosti, popsat jednotlivé typy pachatelů, upozornit na postupy, kterými by se dalo zamezit neustále narůstajícím škodám vznikajícím pácháním předmětné trestné činnosti, kterou posléze ve velké míře uhradí daňový poplatník. Vytvořit a popsat typologie pachatelů, stanovit základní metodiku vyšetřování daňových úniků, nastínit problematiku náhrady škody a zajištění majetku pachatelů, a to i vzhledem ke skutečnosti opakovaných škrtů v rozpočtu Policie České republiky, které pokud budou uskutečněny dle vize vládního návrhu mohou být likvidační potažmo mohou vést k situaci, která nastala zejména na Slovensku, kdy se několikanásobně zvýšila korupce ve státních složkách a dochází k nedůvěře mezi jednotlivými útvary Policie Slovenské republiky. S popsaným jevem se nelze ztotožnit, a i z tohoto důvodu vznikla uvedená diplomová práce.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚVOD DO DAŇOVÉ TEORIE

1.1 Pojem daň

Vznik daní je spojen se vznikem států, se vznikem peněžního hospodářství. Historie je velmi bohatá. Definice daně prodělala v průběhu historického vývoje řadu změn. Vyvíjela se současně se vznikem státu a peněžním hospodářstvím, obecně se vznik daní datuje vznikem státu a vznikem peněžního hospodářství.

1.2 Historie

- S předchůdci dnešních daní se setkáváme již ve starém Řecku a Římě.
- Feudální společnost – Tomáš Akvinský¹ (13. století) „Daň je dovolená loupež, která zatěžuje-li poplatníka neúměrně stává se hříchem.“
- Další definice v souladu s teorií směny – 16. a 17. století Thomas Hobbes² a Samuel von Pufendorf³: „Daň je výměna, při níž stát dodává služby a poplatník za ně platí.“
- 18. století - Honoré-Gabriel Riquetti de Mirabeau⁴: „Daň je pojistná prémie na docílení ochrany sociálního pořádku.“
- 19. století - John Stuart Mill⁵: „Daň povinná oběť k uspokojování kolektivních potřeb.“
- ČSR (1. republika) - Karel Engliš⁶: „Daň je příspěvek pro podpůrnou úhradu veřejné správy financované podle osobní a věcné únosnosti poplatníka.“

¹ Tomáš Akvinský (1225-1274), italský učenec, katolík a filozof

² Thomas Hobbes (1588-1679), anglický filozof

³ Samuel von Pufendorf (1632-1694), německý právník, filozof, ekonom

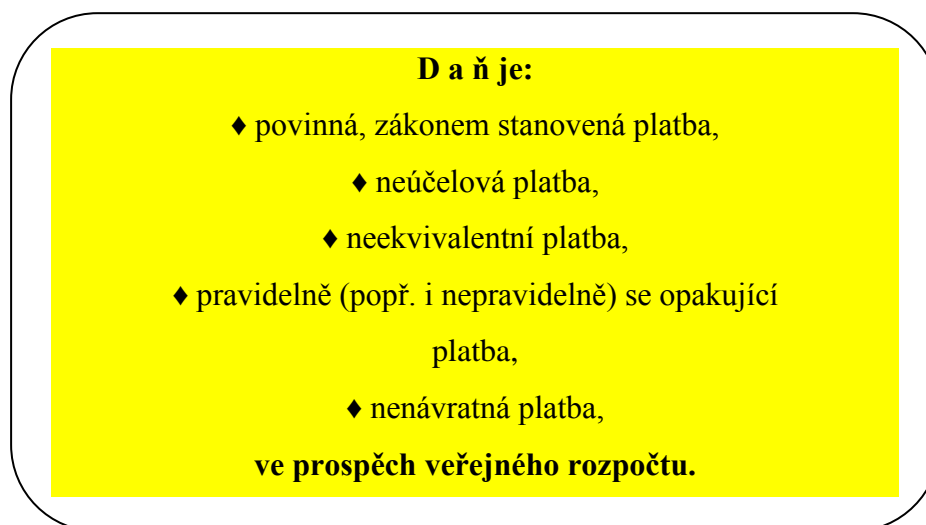
⁴ Honoré-Gabriel Riquetti de Mirabeau (1749-1791), francouzský spisovatel, politik a novinář

⁵ John Stuart Mill (1806-1873), anglický filozof

⁶ Karel Engliš (1880-1961), český ekonom a politik

- Dnešní přístup: „Daň je příjem veřejných rozpočtů, kterou se odčerpává ze zákona část nominálního důchodu subjektu na nenávratném principu, bez nároku na protiplnění.“ - nástroj fiskální politiky.

Legislativní normy České republiky (daňové zákony) pojem daň vůbec nedefinují, a to ani zákon o správě daní a poplatků. Pro vymezení pojmu daň je nutno použít některých jiných zdrojů, zdrojů z literatury právní, ekonomické a hlavně historické. Většina odborných publikací definuje pojem daň následovně⁷:



Neúčelovostí platby rozumíme tu skutečnost, že vybraná daň není určena ke zcela konkrétnímu využití, ale je součástí celkových příjmů veřejných rozpočtů.

Neekvivalentnost znamená, že poplatník daně nemá garantovanou konkrétní protihodnotu, která by odpovídala výši jeho daňové povinnosti.

Veřejným rozpočtem pak budeme rozumět v ČR:

- státní rozpočet ČR,
- rozpočty územních samosprávných celků, tedy:

⁷ Např.: MUSGRAVE, Richard A., MUSGRAVE, Peggy B. *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha : MANAGEMENT PRESS, 1994. s. 581. ISBN 80-85603-76-4.
KUBÁTOVÁ, Květa, VÍTEK, Leoš. *Daňová politika : Teorie a praxe*. 1. vyd. Praha : CODEX Bohemia, s.r.o., 1997. s. 202. ISBN 80-85963-23-X

- rozpočty krajů,
- rozpočty obcí,
- státní fondy (např. fond bydlení, fond dopravní infrastruktury),
- rozpočty veřejných zdravotních pojišťoven,
- a další.

2 FUNKCE DANÍ

Jednotlivé funkce daní jsou odvozeny od funkcí veřejných financí, neboť právě daňové příjmy tvoří jejich nejpodstatnější část a daně tedy plní shodné základní funkce. Těmito základními funkcemi jsou⁸:

Funkce fiskální: cílem daní je vytvořit dostatečný objem zdrojů pro úhradu veřejných výdajů. Tato funkce je funkcí nejstarší a je velmi úzce spjata s funkcí následující.

Funkce (re)distribuční: bez vlivu státu by působení ekonomiky vedlo ke vzniku velmi výrazných rozdílů v dělení bohatství a celková úroveň by byla velmi nízká. Proto stát (vláda) prostřednictvím daní odebírá část důchodů jejich vlastníkům a pomocí plateb různého druhu (transferů) vyrovnává tyto rozdíly. Způsob rozdělování a určení místa použití vytvořených zdrojů je pravděpodobně nejsložitější a politicky (veřejně) nejcitlivější záležitostí.

Funkce stabilizační: zdroje získané prostřednictvím daní mohou být použity pro řešení rozdílů, nestability v tržním mechanismu. Užití zdrojů v ekonomice z úrovně státu pak lze označit za makroekonomický nástroj, kterým jsou tedy i daně.

Funkce alokační: část vytvořených zdrojů je užívána pro produkci veřejných statků, které jsou poskytovány buď zdarma případně za ceny nižší, než jsou vynaložené náklady na jejich produkci.

⁸ MUSGRAVE, Richard A., MUSGRAVE, Peggy B. *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha : MANAGEMENT PRESS, 1994. s. 581. ISBN 80-85603-76-4.

3 KLASIFIKACE DANÍ⁹

Roztřídění daní do několika skupin podle předem stanovených kritérií (není to proces ukončený, protože vznikají daně nové). Každá skupina daní má jiné dopady na ekonomiku, má různou míru spravedlnosti, umožňuje více či méně daňové úniky a podvody.

3.1 Klasifikace dle subjektu daně

Zde je základem určit osobu (skupiny osob), která je nucena daně platit. Podle uvedeného jsou potom daně placené:

- ❖ **jednotlivcem** – individuální fyzickou osobou,
- ❖ **domácností** – osoba, která platí daň za jednotlivou domácnost,
- ❖ **oběma manželi** – tehdy když je v systému daní zavedeno společné zdanění manželů, tzv. manželský splitting,
- ❖ **všemi členy domácnosti** – pouze v případě, že je uvedená varianta zavedena do daňového systému. Obecně lze hovořit o sumarizaci všech příjmů všech členů domácnosti a jejich rozdělení dle stanoveného kritéria (počtem osob v domácnosti, počtem výdělečně činných osob v domácnosti) systému tzv. plný splitting,
- ❖ **firmou** – s určitým záměrem vytvořená právnická osoba, která pro vnější svět vystupuje jako jedna organizace (např. akciová společnost)

3.2 Klasifikace dle objektu daně

Podstatou je stanovení předmětu daně, jehož existence je základem placení daně. Podle tohoto kritéria pak lze daně členit na:

- ❖ **důchodové** – dani podléhá důchod v peněžní i naturální formě (mzda, zisk, úrok, apod.),
- ❖ **majetkové** – dani podléhá movitý a nemovitý majetek,

⁹ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací. I.* Vyd. Praha: C.H.Beck, 2003. s. 249. ISBN 80-7179-413-9.

- ❖ **spotřební** – předmětem daně je spotřeba (zboží a služeb). Lze uplatnit zdanění veškerého zboží a služeb, tedy **univerzální daní** (typický příklad je daň z přidané hodnoty) nebo část zboží či služeb, tedy **selektivní daní** (např. spotřební daň z lihu, tabákových výrobků, apod.),
- ❖ a řadu dalších, např. daň z hlavy, daň obrátová, daň z obchodních operací.

3.3 Klasifikace dle způsobu placení

Dle způsobu placení daně je možno vyčlenit:

- ❖ **daně přímé** – daň je povinen zaplatit poplatník daně na základě svého důchodu nebo vlastního majetku, jsou adresné, nemůže se jim vyhnout. Z uvedené charakteristiky vyplývá, že lze přímé daně rozdělit na dvě skupiny podle předmětu daně, a to na:
 - **daně důchodové** (příjmové) – tvorba daně zároveň přihlíží k výši důchodu poplatníka,
 - **daně majetkové**.
- ❖ **daně nepřímé** – daň, kterou platí všichni při užívání služeb, nakupování spotřebního a jiného zboží, jsou součástí ceny. Lze zároveň konstatovat, že jsou neadresné a zároveň nepřihlíží k majetkové situaci osoby která daň platí. Tato skupina daní je v praktické aplikaci nazývána **daněmi spotřebními**.
Nepřímé (spotřební) daně dělíme podle širě záběru zboží a služeb na dvě skupiny:
 - spotřební daně **všeobecné** – pro velkou skupinu zboží a služeb (typicky daň z přidané hodnoty - DPH),
 - **akcízy** – určené na jednotlivé vybrané komodity, v praxi již na **úrovni zpracovatelů** (dovozců).

3.4 Klasifikace dle způsobu úhrady

Členění podle způsobu úhrady, respektive podle způsobu výběru daně, znamená základní členění na:

- ❖ **daně vybírané srážkou u zdroje příjmu** (např. srážková daň z přijatého úrokového výnosu na běžném či spořicímu účtu v bance),
- ❖ **daně vybírané na základě daňového přiznání**.

4 POJEM DPH

Daň z přidané hodnoty je jednou z nejmladších daní, zároveň lze konstatovat, že předmětná daň patří mezi nejsložitější v daňové oblasti a tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Platí ji všichni při nákupu většiny zboží a služeb.

Aktuálním trendem je upřednostňování nepřímých daní před přímými. Mezi hlavní výhody patří zejména:¹⁰

- uplatnění principu neutrality,
- zajištění dostatečného fiskálního výnosu,
- snižování zdanění zisku a tím také zvýšení množství finančních prostředků, které jsou ponechány k volné dispozici podnikatelům,
- menší pravděpodobnost daňových úniků.

Mezi nevýhody DPH patří dosti značná administrativní náročnost a složitost spojená se systémem jejich evidence, její přímá vazba na možnost ovlivnit cenovou hladinu a jednorázové problémy s jejím zavedením. Způsob zavedení daně vyžaduje rovněž vedení přesného účetnictví, podávání daňového přiznání, uplatňování DPH při prodeji svých služeb nebo zboží zákazníkům a tuto potom daň odvádět vždy po skončení čtvrtletí finančnímu úřadu.

4.1 Slovníček pojmů

DPH = daň z přidané hodnoty.¹¹ Osoba povinná k dani = fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Ekonomická činnost = soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i činnost lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních zalců.

¹⁰ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací.1.* Vyd. Praha: C.H.Beck, 2003. s. 249. ISBN 80-7179-413-9.

¹¹ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Plátce DPH = osoba povinná k dani se plátcem DPH stane dobrovolně nebo povinně, například překročením obratu 1 mil. Kč za dvanáct kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Povinným plátcem DPH se stane také nákupem první služby v zahraničí od plátce DPH nebo nákupem zboží od zahraničního plátce v částce překračující 326 tis. Kč bez DPH.

4.2 Co je základ daně?

Základ daně – je cena za zdanitelné plnění, které neobsahuje daň¹². Je to částka, která slouží pro výpočet daně v závislosti na příslušné sazbě. Jde tedy o prodejní cenu výrobků nebo služeb bez daně. Při poskytnutí slevy z ceny je i hodnota zboží nižší, proto se snižuje i základ daně.

4.3 Princip DPH

„Princip daně z přidané hodnoty spočívá v odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tedy z toho, o kolik se cena zboží u něho zvýší (kolik k hodnotě přidá). Subjekt platí dodavatelům cenu včetně této daně a sám dostává zaplacenou za zboží včetně této daně. Do státního rozpočtu pak odvede rozdíl mezi obdrženou a zaplacenou daní, případně mu může daň být vrácena.“¹³ Daní se tedy vlastně hrubá marže, což je ta „přidaná hodnota“.

4.4 Plátce DPH

Plátcem daně z přidané hodnoty je každý subjekt se sídlem, provozovnou či místem podnikání registrovaný jako plátce DPH. V Česku se plátcem musí povinně stát subjekt, jehož obrat přesáhl za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč. Přihlášku k registraci musí podat do 15 dnů po skončení termínu, v němž subjekt překročil stanovený limit a plátcem se stává prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat. Pokud to neudělá, je mu finanční úřad ze zákona

¹² <http://www.podnikatel.cz/dane/dan-z-pridane-hodnoty/co-je-zaklad-dane-z-pridane-hodnoty/>

¹³ http://cs.wikipedia.org/wiki/Da%C5%88_z_p%C5%99idan%C3%A9_hodnoty

povinný udělit pokutu 10% ze všech příjmů za období, v němž měl být plátcem daně a nebyl.

Od 1. 1. 2010 se plátcem DPH stává každý český podnikatel, který poskytne nebo přijme službu od podnikatele registrovaného k DPH v jiném státu EU. Tedy bez ohledu na výšku obrátu (od 1 Kč).

4.5 Daň na vstupu, daň na výstupu

- ***Daň na vstupu***

daň, která je obsažena v částce za přijaté plnění, daň z poskytnuté úplaty, daň při dovozu zboží, daň při pořízení zboží, daň při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, daň při poskytnutí služby zahraniční osobou, daň přiznaná podle § 92a, nebo daň přiznaná při poskytnutí služby podle § 10 odst. 14

- ***Daň na výstupu***

daň, kterou je plátce povinen přiznat ze základu daně za uskutečněné zdanitelné plnění, z přijaté úplaty, daň při dovozu zboží, daň při pořízení zboží, daň při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, daň při poskytnutí služby zahraniční osobou, daň přiznaná podle § 92a, nebo daň přiznaná při poskytnutí služby podle § 10 odst. 14¹⁴

Zjednodušeně lze říct, že daň na vstupu je DPH, které subjektu účtují jeho dodavatelé. Pokud má řádný daňový doklad a je plátce DPH, sníží si o tuto částku odvod DPH do státního rozpočtu (FÚ). Daň na výstupu je daň, kterou si subjekt bude účtovat svým odběratelům k jeho poskytnutým plněním a kterou odvede do státního rozpočtu. Pokud je daň na výstupu vyšší než daň na vstupu, jedná se o daňovou povinnost, tedy tuto částku musí subjekt odvést státu. Pokud je daň na výstupu nižší než na vstupu, jedná se o tzv. nadměrný odpočet a tuto částku subjektu stát vrátí.

¹⁴ RAMBOUSEK, Jan. *Nový zákon o DPH od vstupu ČR do EU*. Praha : ASPI Publishing. s. 552. ISBN 80-7357-07-33.

5 SYSTÉM DPH V EU

Evropskou unií tvoří 27 zemí: Belgie, Bulharsko, Česká republika, Dánsko, Estonsko, Finsko, Irsko, Itálie, Kypr, Lotyšsko, Litva, Lucembursko, Maďarsko, Malta, Německo, Nizozemí, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Rumunsko, Řecko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko, Švédsko a Velká Británie.

5.1 Sazby DPH v jednotlivých zemích EU

Stát	Základní sazba DPH (%)	Snížená sazba DPH (%)
<i>Belgie</i>	21	6,12
<i>Bulharsko</i>	20	7
<i>Česká republika</i>	20	10
<i>Dánsko</i>	25	-
<i>Estonsko</i>	20	9
<i>Finsko</i>	22	8,17
<i>Francie</i>	19,6	2,1 / 5,5
<i>Itálie</i>	20	10
<i>Irsko</i>	21	4,8 / 13,5
<i>Kypr</i>	15	5,8
<i>Lucembursko</i>	15	3,6,12
<i>Litva</i>	21	5,9
<i>Lotyšsko</i>	21	10
<i>Maďarsko</i>	25	5
<i>Malta</i>	18	5
<i>Německo</i>	19	7
<i>Nizozemsko</i>	19	6
<i>Polsko</i>	22	3,7
<i>Portugalsko</i>	20	5,12
<i>Rakousko</i>	20	10,12
<i>Rumunsko</i>	19	9
<i>Řecko</i>	19	4,5 / 9
<i>Slovensko</i>	19	10
<i>Slovinsko</i>	20	8,5
<i>Španělsko</i>	16	4,7
<i>Švédsko</i>	25	6,12
<i>Velká Británie</i>	17,5	5

Tab. č. 1: Sazby DPH v jednotlivých zemích EU

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, vlastní úprava

5.2 Mezinárodní spolupráce v oblasti daní

Mezinárodní spolupráce v oblasti daní může mít vícero forem a podob. V první řadě se jedná zpravidla o vzájemné předávání informací a přijetí opatření na základě kterých bude do budoucna možné podstatným způsobem zamezit daňovým únikům v závislosti na stupni sladění daňových systému jednotlivých zemí Evropské unie. Rozlišujeme:¹⁵

- daňovou koordinaci,
- daňovou aproximaci,
- daňovou harmonizaci.

5.2.1 Daňová koordinace

Úvodním stupněm v postupu ke sjednocení či sblížení daňových systémů je **daňová koordinace**, která je realizována formou dvou či vícestranných smluv, které brání daňové arbitráži, podporují spolupráci při vzniku a tvorbě daňových zákonů a rovněž zajišťují vzájemnou výměnu dat daňových subjektů dotčených států. Proces daňové koordinace probíhá v zónách volného obchodu a dalších mezinárodních organizacích typu Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj nebo Mezinárodní měnový fond.

5.2.2 Daňová aproximace

Lze konstatovat, že **daňová aproximace** je dalším stupněm oznamujícím vyšší míru ve sblížení daňových soustav. Termín daňová aproximace se objevuje v souvislosti s vývojem mezinárodní spolupráce v oblasti daní v Evropské unii, kdy se některé procesy ve sblížování daňových soustav zpomalují nebo se zcela zastavili. Na vině je především neochota členských států Evropské unie k vyšší míře sladění z ekonomických i čistě politických důvodů.

¹⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii.2.* aktualizované vydání. Praha : LINDE, 2007. s. 255. ISBN 978-80-7201-746-1.

5.2.3 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace představuje proces sbližování a vzájemné přizpůsobení národních daňových soustav a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Je vyvolána potřebou společného postupu zemí proti škodlivé daňové konkurenci. Hlavní cílem není sjednotit daňové soustavy napříč členskými státy, ale především odstranit škodlivou daňovou konkurenci a vytvořit volný trh, kde daně nejsou překážkou volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu mezi státy. Harmonizace spočívá v určení daně, která má být harmonizována, daňové sazby a správy daně a harmonizaci základu daně.¹⁶

5.3 Mezinárodní spolupráce

Proces harmonizací daně z přidané hodnoty přinesl v členských zemích velké významné změny ve struktuře daní a navazující dopady do hospodářské, a sociální oblasti. Důležitou úlohou daně z přidané hodnoty je skutečnost, že je jednak všeobecná, no a hlavně úlohou ve vzájemném obchodě mezi členskými zeměmi Evropské unie i mimo ně je zásadním daňovým příjmem členských zemí i financování Evropské unie jako celku.

Důsledkem vysokého stupně integrace je vzájemný obchod mezi členskými státy Evropské unie z pohledu daně z přidané hodnoty uskutečňován na jednotném území, tzv. intrakomunitární obchod. V rámci uvedeného vymezeného území neexistuje celní kontrola pohybu zboží. Aby bylo možné zamezit daňovým únikům a s tím spojených rozpočtových ztrát, dále pro správné vyměřování a výběr daní z přidané hodnoty, povahu daně z přidané hodnoty byla přijata Směrnice č. 77/799/EHS¹⁷ o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného poté rozšířena směrnicí č. 79/1070/EHS¹⁸ ze dne 6. 12. 1979 na oblast daně z přidané hodnoty.

¹⁶ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 1. vyd. Praha : Aspi, a.s., 2005. s. 245. ISBN 80-7357-142-0.

¹⁷ Směrnice Rady č. 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní

¹⁸ Směrnice Rady č. 79/1070/EHS ze dne 6. prosince 1979, kterou se mění směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní

Jako nástroj proti daňovým únikům a zároveň kontrolní nástroj byly povinně zavedeny tyto instrumenty:

- **daňové identifikační číslo (DIČ)** – neboli jednoznačná identifikace plátce daně (daňového poplatníka). Každý daňový subjekt má své daňové identifikační číslo, které mu přidělí správce daně (finanční úřad) po té, co se daňový subjekt zaregistruje. Daňové identifikační číslo je charakterizováno dvěma písmeny, která znamenají:
 - kód země,
 - za nimi následuje rodné číslo plátce daně.

Pomocí DIČ vlastně sděluje daňový správce daně svou totožnost. I z tohoto důvodu musí DIČ uvádět při každé komunikaci se správcem daně. Zvláště důležité je DIČ pro správnou identifikaci plateb odváděných finančnímu úřadu.

Kromě toho se DIČ používá i pro identifikaci plátců DPH. DIČ identifikuje plátce v rámci celé Evropské unie (v rámci EU je anglicky nazýváno VAT ID). Evropská komise také nabízí službu pro kontrolu správnosti DIČ. Plátcí DPH jsou povinni uvádět DIČ na všech svých dokladech. Neplátcí DPH jej uvádět nesmějí, aby nedošlo k omylu, že jsou plátcí DPH (neplátcí DIČ uvádí pouze ve styku s finančním úřadem).

- informační systém **VIES** (VAT Information Exchange Systém), který umožňuje správcům daně států EU ověřit, zda prodávající měl právo osvobodit zdanitelné plnění, a naopak v zemi určení zkontrolovat, zda kupující nabyté zboží řádně přiznal a zdanil. Systém VIES tedy slouží k zabezpečení výměny informací o pravdivém dodání zboží do jiného členského státu a identifikačních údajů o osobách registrovaných k DPH v rámci EU.
- informační systém **INTRASTAT** – jedná se o statistický systém pro sledování pohybu zboží mezi členskými zeměmi Evropské unie při vnitrounijním obchodu.
- Evropský úřad pro boj proti podvodům (**OLAF**). Smyslem je podporovat členské státy především výměnou informací a možností použití zařízení a infrastruktury, stejně jako pomocí souvisejících navazujících činností.

- **EVROPSKÝ ZATÝKACÍ ROZKAZ** – od roku 2006 rozšířen i na daňové trestné činy. Na základě eurozatykače mohou být do jiného členského státu předány také osoby stíhané i za delikty spáchané v oblasti daní, poplatků a cel.
- **EUROFISC** - v rámci pomoci členským státům vybírat DPH a zamezit daňovým podvodům počítá Evropská komise s vytvořením databáze, která by umožnila Finančním úřadům přístup k daňovým informacím evropských poplatníků. Tento projekt by měl zabránit podvodníkům nárokovat navrácení DPH, která nikdy nebyla zaplacená. Hrozí však, že nebude přijat ve všech evropských hlavních městech. Je proto nutné vytvořit velice striktní pravidla, jak s údaji nakládat. To by mohlo přesvědčit členské státy k jednohlasnému schválení, které je pro přijetí Eurofisku nutné.

Výměna informací mezi daňovými správami členských států zahrnuje je možná třemi způsoby¹⁹:

- **Výměna informací na dožádání** – poskytuje informace o jednotlivých případech na tzv. dožádání o zjištění takových informací, značnou nevýhodou je doba trvání vyřízení předmětného dožádání.
- **Pravidelná výměna informací** – příslušné orgány mohou dohodnout rozsah, lhůty a způsob vzájemné výměny informací poskytovaných bez předchozího dožádání, v pravidelných či nepravidelných intervalech.
- **Poskytování informací z vlastního podnětu** – příslušný orgán spontánně poskytuje jemu dostupné a dostatečně prověřené informace daňové správě jiného členského státu, pokud lze důvodně předpokládat krácení daně v tomto členském státě.

5.4 Novela DPH

Novela zákona o dani z přidané hodnoty, (dále jen ZDPH) provedená zákonem č. 47/2011Sb., s účinností od 1. 4. 2011 zavádí v ustanovení § 109 ZDPH nový institut

¹⁹ Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů

ručení za nezaplacenou daň. Zakotvení ručení do oblasti správy DPH má oporu a vychází z článku 205 Směrnice č. 2006/112/ES, ve znění pozdějších změn. V souladu s tímto ustanovením směrnice je i cílem zavedení předmětného institutu do českého ZDPH podpora činnosti správců daně v boji proti daňovým únikům.²⁰

5.4.1 Vznik ručitélského vztahu

Znakem ručení je jeho subsidiární povaha - realizace může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh (nebo alespoň jeho část), který je ručením zajištěn. Pro aplikaci je výchozím vymezení základních prvků ručitélského vztahu. Těmito jsou subjekt, předmět a obsah:

Subjekt povinný – ručitel; ručitelem v daném případě je odběratel - plátc DPH, který přijal zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku od jiného plátce, jenž záměrně neuhradil DPH z tohoto zdanitelného plnění. Ručitelem je však pouze ten odběratel, který:

- naplnil tzv. znalostní test ohledně neuhrzení daně či zasažení transakce podvodem (blíže viz dále ke skutkové podstatě ručení podle odst. 1 §109 ZDPH) a nebo
- který bez ekonomického opodstatnění přijal zdanitelné plnění za cenu zjevně odchýlnou od ceny obvyklé (skutková podstata ručení dle odst. 2 § 109 ZDPH)

Subjekt oprávněný – správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, resp. který je oprávněn vymáhat nedoplatek na DPH, k níž se vztahuje ručení

Předmět - pohledávka resp. závazek zajištěný zákonným ručením. Ručením podle § 109 ZDPH je zajištěna DPH za konkrétní zdanitelné plnění uskutečněné mezi plátcí v tuzemsku.

Obsahem – je ručitélský závazek, tj. povinnost ručitele uhradit zajištěnou DPH za dlužníka v případě, že ji tento neuhradí. Rozsah nebo výše ručení je omezen resp. dán do výše daně ze zdanitelného plnění. Povinnost ručitele se aktivuje na základě výzvy správce daně (postup ve smyslu ustanovení § 171 a § 172 daňového řádu).

²⁰ Zákon č. 47/2011 Sb., o dani z přidané hodnoty

Podle § 109 odst. 1 ZDPH ručí příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem tohoto plnění správci daně za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo předmětné zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud v okamžiku uskutečnění plnění příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že

- a. daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- b. plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- c. dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Ručitelský vztah vzniká naplněním právě uvedených podmínek; vzniká tak již okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž ke vzniku ručení postačí naplnění alespoň jedné ze skutečností specifikovaných pod písm. a) až c). Pojmy „věděl nebo vědět měl a mohl“ vyjadřují vnitřní psychický vztah příjemce zdanitelného plnění ke skutečnostem a) až c) odst. 1 § 109 ZDPH. Jejich prostřednictvím je tedy vyjádřena míra zavinění. **Z dikce zákona vyplývá, že z hlediska podmínek ručení dle § 109 ZDPH postačuje i zavinění nedbalostní, a to i v podobě nedbalosti nevědomé.** Např. tedy nedostatek znalostí nutných k výkonu funkce nebo nedostatek času pro jejich uplatnění není možno uplatnit jako omluvitelný důvod pro nevynaložení péče řádného hospodáře, tj. že vědět měl a mohl; a v případě sporu pak důkazní břemeno nese daňový subjekt.

5.4.2 Cena obvyklá

Při stanovení ceny obvyklé správce daně vychází z ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. Toto ustanovení považuje za cenu obvyklou cenu, která by byla dosažena při prodeji stejného či obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni uskutečnění plnění. Přitom je nutno zohlednit individuální okolnosti daného případu, které mohou mít na cenu vliv. Do výše obvyklé ceny se však nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu (např. stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit, omezení hospodářské soutěže v daném odvětví), vliv osobních poměrů prodávajícího a kupujícího (př. vztahy majetkové - ekonomická či kapitálová závislost, rodinné nebo jiné osobní vztahy - personální závislost)

nebo též vliv zvláštní obliby (tj. zvláštní hodnota přiřkládaná majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim, např. citový vztah k předmětu plnění). Cenu obvyklou lze zjistit analýzou sjednaných cen v segmentu trhu srovnatelného majetku nebo služby v daném místě a čase.

5.4.3 Eliminace rizik ručení – zvláštní způsob zajištění daně

Příjemce zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku se v důsledku ustanovení § 109 ZDPH ocitá v pozici potencionálního ručitele. Riziko nesoucí v sobě posledně zmíněné ustanovení a už i jen to, že by mohl být vystaven „zkoumání“ ze strany správce daně ohledně možné aplikace ručení, dovoluje zcela eliminovat institut zakotvený v novém ustanovení § 109a ZDPH. Zde upravený zvláštní způsob zajištění daně v podstatě říká, že příjemce, který uhradí správci daně za poskytovatele DPH z uskutečněného zdanitelného plnění, se ve vztahu k tomuto plnění nikdy nemůže dostat do postavení ručitele podle § 109 ZDPH.

5.4.4 Úhrada daně příjemcem plnění podle § 109a ZDPH

Příjemce zdanitelného plnění, který dosud ve vztahu k určitému zdanitelnému plnění nebyl vyzván jako ručitel dle § 109 ZDPH, může daň z takového zdanitelného plnění uhradit za poskytovatele. Úhradu ovšem musí provést na osobní depozitní účet vedený u místně příslušného správce daně poskytovatele zdanitelného plnění a identifikovat jí. Ve vztahu k dani z takto dotčeného plnění nelze pak aplikovat ručení. Úhrada se totiž použije primárně na úhradu daně z tohoto plnění. Správce daně může ručení aplikovat na případy, kdy ručitelství vznikl za účinnosti tohoto znění zákona (rozhodující je tedy datum uskutečnění předmětného zdanitelného plnění). Aplikace ručitelství nemění dosavadní postupy správce daně při řešení daňových úniků, kde v závislosti na okolnostech konkrétního případu půjde např. o postup ve smyslu judikatury Evropského soudního dvora.

6 HOSPODÁŘSKÁ KRIMINALITA

Byly činěny pokusy definovat pojem hospodářské kriminality, ovšem zdá se, že žádný nebyl dost přesvědčivý. Definice je vícero, žádná však není zcela přesná, tak aby vystihovala stav věci. Obecně se hospodářskými trestnými činy rozumí ty činy, jež porušují nebo ohrožují vztahy mezi subjekty hospodářské činnosti v rámci daného hospodářského systému a před kterými chrání trestní právo významné zájmy státu a společnosti na regulovaném fungování tohoto systému. Optimální by bylo sjednotit názory na hospodářskou kriminalitu u zákonodárce, kriminologie i kriminalistiky.

Podle jiné definice je hospodářská kriminalita je trestná činnost páchaná v souvislosti s výrobní, obchodní a další hospodářskou činností podnikatelských subjektů, při správě majetku a rozhodování ve věcech veřejného zájmu.

Subjekt daně a subjekt trestného činu zkrácení daně nemusí být totožný a nelze zaměňovat daňovou povinnost a trestní odpovědnost za zkrácení daně. Pachatelem trestného činu tedy může být i osoba, která není povinným subjektem daňového právního vztahu

Odhalování a dokazování hospodářské kriminality je vysoce obtížné. Faktem a problémem je skutečnost, že na úseku hospodářství lze v mnoha případech velmi obtížně rozlišit co je a co není kriminální jednání, např. u praní špinavých peněz rozlišit sponzorství od úplatkářství apod. Tato skutečnost závisí na složitosti vztahů v hospodářské oblasti, problematika stop se zásadně liší od problematiky stop tradičních kriminálních deliktů, tzn. od obecné kriminality. V drtivé většině oznámených skutků je tzv. známý pachatel, resp. je tady existence podezřelého, na rozdíl od kriminality obecné, kde se pracuje v 90% s počáteční verzí neznámého pachatele. Trestná činnost je páchána vysoce odborně, mnohdy je využíváno zejména nedostatků v legislativě, její nejednoznačnosti, neúplnosti, závisí i na rozdílném výkladu práva, tzv. co není zakázáno je dovoleno. Uplatňují se zde špičkoví odborníci v oblasti práva, ekonomie atp. Jeden z dalších důležitých prvků je vysoká latence. Oznámení občany je méně časté a její odhalování je převážně závislé na aktivitě státních orgánů, v těchto případech se zpravidla jedná o organizovanou hospodářskou kriminalitu.

6.1 Organizovaná hospodářská kriminalita a modus operandi

Úplně jednoduše lze říct, že organizovaná hospodářská kriminalita je kriminalita, která vykazuje jednak znaky hospodářské kriminality, jednak znaky organizované kriminality. Přesněji však lze definovat takto: „*Organizovaná hospodářská kriminalita je plánovitá a snahou po zisku nebo moci motivované páchaní hospodářských trestných činů, dotýkajících se jak individuálních, tak i kolektivních práv, vyznačujících se především útoky latentní povahy směřujícími proti důvěře k hospodářskému systému jako celku nebo proti některému jeho institutu, zejména proti organizaci trhu, zájmům spotřebitelů, regulaci zahraničního obchodu, hospodářské činnosti podniků – za předpokladu, že se tohoto trestného činu účastní více než dvě osoby, které mají mezi sebou rozděleny úlohy, jednají konspirativně, používají struktur podobajících se živnosti nebo obchodu a používají násilí nebo jiných prostředků vhodných k zastrašení či ovlivňují alespoň jednu z těchto sfér*²¹“:

- Hospodářství
- Politiku
- Hromadné sdělovací prostředky
- Státní či veřejnou správu
- Justici
- Policii

Škody způsobené organizovanou hospodářskou kriminalitou jsou mnohem vyšší než škody způsobené obecnou kriminalitou. Pachatelé mají mnohdy velkou a odbornou schopnost vyhledávat a využívat příznivé možnosti a podmínky pro svoji činnost, která směřuje k získání maximálních zisků. Pokud srovnáme „normální“ kriminální scénu s organizovanou hospodářskou, tak tato je mnohem nepřehlednější, utajenější a mnoho

²¹ NĚMEC, Miroslav. *Organizovaný zločin: Aktuální problémy organizované kriminality a boje proti ní*. 1. vyd. Praha : Naše vojsko, 1995. 224s. ISBN 802006-0472-3.

skutků se nepodaří zjistit nikdy. Tzv. bílé límečky i vzhledem ke své ekonomické moci a mnohdy i politickému vlivu dokážou například různá legislativní opatření, a to například ty, které se týkají střetu zájmů, praní špinavých peněz, podvodným bankrotům atp.²² I v České republice jsou zaznamenávány tlaky, zejména ekonomické a politické, aby se rozhodovalo v tzv. „hospodářském zájmu“, aby se nezhoršovaly podmínky pro například daňové úniky.

Sféra organizované hospodářské kriminality má jiný modus operandi než „běžná“ organizovaná kriminality – je mnohem škodlivější, obtížněji odhalitelná a pokud je odhalena je obrovský problém jí dokázat. Mnohdy lze jenom těžce rozpoznat, kde je vůbec hranice mezi zločinem, co je ještě legální a co ne. Vzhledem ke svým způsobům spáchání a formám je organizovaná hospodářská kriminalita velmi různorodá.

²² NĚMEC, Miroslav. Organizovaný zločin: Aktuální problémy organizované kriminality a boje proti ní. 1. vyd. Praha : Naše vojsko, 1995. 224s. ISBN 802006-0472-3-s107-110

7 TRESTNÉ ČINY DAŇOVÉHO CHARAKTERU, JEJICH ZJIŠŤOVÁNÍ A STÍHÁNÍ

Bouřlivý vývoj naší společnosti po listopadové revoluci v roce 1989 je úzce spojen se změnami v ekonomice. Souběžně s rozvojem podnikatelských aktivit soukromého sektoru došlo k nárůstu zahraničně obchodní činnosti, která přestala být oblastí, v níž podnikají pouze velké a známé firmy. Mezinárodnímu obchodu se začali ve větším rozsahu věnovat i drobní a střední soukromí podnikatelé. Z těchto důvodů byl přechod ekonomiky České republiky na novou daňovou soustavu nezbytným krokem, který byl vynucen skutečností, že dřívější daňová soustava, odpovídající potřebám plánovitého řízení hospodářství, nebyla schopna vytvořit vhodné podmínky pro tržní hospodářství. Určité důležité daně scházely a jiné neodpovídaly evropským standardům.

Nová daňová soustava, platná od 1. ledna 1993, nerozlišuje mezi sektory nebo odvětvími. Všem fyzickým i právnickým osobám vytváří stejné podmínky pro hospodaření. V nové daňové soustavě se změnil rovněž poměr mezi přímými a nepřímými daněmi. Předpokládalo se výrazné zvýšení podílu daně z přidané hodnoty a daně spotřební na celkových příjmech státu, protože daň z přidané hodnoty platí všechny podnikatelské subjekty, které vyrábějí nebo prodávají výrobky nebo poskytují služby. Úkolem spotřební daně je zvyšovat ceny výrobků, u nichž je zájem snižovat spotřebu. Vedle nepřímých daní je další důležitou daní daň z příjmů fyzických a právnických osob. Nepřímé daně jsou nástrojem státu k ovlivňování spotřeby, kdežto daně z příjmů fyzických a právnických osob slouží k ovlivňování rozdělování důchodů.²³

Tato opatření s sebou kromě pozitivních změn přinesla i nárůst a nové formy protiprávních jednání zahrnovaných do oblasti finanční kriminality, které jsou páčány velmi různorodou vrstvou pachatelů, od naivních podvodníků až po vysoce inteligentní, a tím nebezpečnější pachatele ze středních a vyšších společenských vrstev, jejichž nelegální

²³ ČASTORÁL, Zdeněk. *Ekonomická kriminalita a management*. 1.. vyd. Praha : Univerzita Jana Amose Komenského, 2011. 352s. ISBN 802006-0472-3-s107-110

činnost bývá někdy označována “kriminalitou bílých límečků”. Větší rozvoj trestné činnosti ve finanční sféře můžeme spatřovat zejména v otevření československého, později českého finančního systému, do roku 1989 přísně centralisticky a důkladně uzavřeně řízeného, což sebou přineslo značný příliv zahraničního kapitálu, volného obchodu, nových možností v oblasti soukromého podnikání a s tím vším i expanzi u nás dosud neznámých nových forem trestné činnosti, pro jejichž páčání zde dosud nebyl prostor. V západní Evropě či v zámoří však nejsou novinkou, tamní úřady s nimi zápasí již více než dvě desítky let.

Finanční kriminalita je v ČR dnes reprezentována širokým spektrem trestné činnosti a lze ji rozdělit do následujících oblastí:

- a. oblast tzv. bankovních podvodů,
- b. oblast daňových podvodů
- c. oblast padělání oběživ,
- d. oblast legalizace výnosů z trestné činnosti (tzv. praní špinavých peněz),
- e. oblast běžných finančních podvodů uskutečněných na bázi běžného obchodního styku.

Výčet jednotlivých typů finanční kriminality je rozsáhlý a nemůže být konečný, neboť se neustále objevují nové, ať už jako “český produkt”, či “dovoz zahraniční technologie”, jakéhosi know how v oblasti finanční kriminality.

8 DAŇOVÉ PODVODY (TRESTNÁ ČINNOST V DAŇOVÉ OBLASTI)

Daňové podvody, které se vyznačují vysokou latencí, patří mezi nejvíce frekventované trestné činy, jimiž jsou způsobovány značné škody státu.

Trestná činnost v daňové oblasti je vymezena přímo trestním zákoníkem (hospodářské trestné činy) podle 6. hlavy zvláštní části trestního zákoníku. Právě již „zastaralý“ trestní zákon č. 140/1961 Sb. ve znění pozdějších novel byl kompletně přepracován a vznikl nový trestní zákoník č. 306/2009 Sb. Mimo jiné zavádí rozdělení trestných činů na přečin a zločin atp.

U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (podle §240 TrZ.) lze obecně říci, že jde o speciální případ k trestnému činu podvodu podle §209 TrZ, neboť většina případů zkrácení daně má charakter podvodných činností směřujících k docílení snížení příslušných základů pro výpočet daně nebo vynětí předmětu daně zcela z daňové povinnosti. V poměru subsidiarity k trestnému činu zkrácení daně mohou být při splnění určitých podmínek také trestné činy zkreslování údajů hospodářské a obchodní evidence, ale i další. V těchto případech se postupuje podle známých metodik vyšetřování - např. podvodů, případně jiných (jsou-li k dispozici). Každé konkrétní jednání pachatele tedy musí být orgánem činným v trestním řízení hodnoceno s ohledem na možnost naplnění skutkových podstat i dalších trestných činů, které trestní zákoník upravuje mimo vlastní oblast daní.

8.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

(2) Odnětím svobody a dvě léta osm let bude pachatel potrestán,

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,

b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo

c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.

(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na správném vyměření daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení nebo zdravotního pojištění, poplatku nebo jiné podobné povinné platby a na příjmech z těchto plateb. Daní je povinná, zákonem stanovená peněžitá dávka, kterou fyzická nebo právnická osoba odvádí ze svých příjmů, případně na základě jiných zákonem stanovených skutečností do státního rozpočtu, a to v zákonem stanovené výši a ve stanovených lhůtách. Clo je platba vyměřovaná celními orgány v souvislosti s dovozem nebo vývozem zboží. Pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění jsou pravidelné platby, na jejichž základě je později poskytováno důchodové zabezpečení, nemocenské dávky a potřebná zdravotní péče. Poplatkem se rozumí platba odváděná ve prospěch státu subjektem za to, že jsou mu (na rozdíl od daně) poskytnuty určité služby (soudní, správní poplatky, poplatek za užívání dálnic apod.).

Vlastní zkrácení daně bude v praxi patrně častější komisivním jednáním, jehož obsahem je vytvoření takové situace v příslušných daňových a účetních dokladech, jejímž následkem bude buď úplná eliminace daňové povinnosti, nebo její snížení pod zákonnou výši. Vzniklou škodou je tedy rozdíl mezi zákonem stanovenou výší daně (daňovou povinností) a daní skutečně vyměřenou (přiznanou), popř. zaplacenou. Nebyla-li dávka v důsledku jednání pachatele vůbec vyměřena, je zkrácením celá skutečná dávka, která měla být vyměřena. Zkrácením daně je i vylákání daňové či celní výhody. Jednáním směřujícím ke zkrácení daně může být i nepodání daňového přiznání (opomenutí, omisivní jednání), nebo nesplnění registrace (např. podle §5 zákona o DPH plátce provádí zdanitelná plnění, ale DPH nevykazuje a neodvádí). Např. podvodné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na základě falešného dokladu o vývozu zboží do zahraničí, které ve skutečnosti vyvezeno nebylo a zůstalo v tuzemsku, je zkrácením daně podle §240 TrZ. Zkrácením daně však není pouze její neodvedení (stejně u pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění), u cla, poplatku či podobné platby jejich nezaplacení. Zde nejde o podvodné jednání, neboť pachatel daň, poplatek atd. řádně vypočetl či přiznal a nevyvolal tedy u příslušného orgánu omyl o jejich výši. V takových případech se pak přiznané, ale nezaplacené daně, platby apod. předepsaným způsobem vymáhají. Pokud by se pachatel v rámci exekuce dopustil toho, že by ztížil výkon rozhodnutí soudu nebo jiného

státního orgánu tím, že by zničil, poškodil, učinil neupotřebitelnou, zatajil, zcizil nebo odstranil věc, které se exekuce týká, mohl by být postižen za trestný čin maření výkonu úředního rozhodnutí. V případě, že by pachatel jako dlužník jednal takto v průběhu řízení o výkon rozhodnutí ještě před zabavením jeho určitých věcí, dopustil by se trestného činu poškozování věřitele.

Pachatelem i spolupachatelem trestného činu podle §240 TrZ může být nejen subjekt daně, poplatku a jiné podobné dávky, ale kdokoli, kdo svým jednáním úmyslně způsobil, že tato daň či dávka nebyla jemu nebo jinému subjektu vyměřena buď vůbec, nebo v nižší než zákonné míře. Subjekt daně a subjekt trestného činu nemusí být totožný, a nelze proto zaměňovat daňovou povinnost a trestní odpovědnost za zkrácení daně. Pachatelem tohoto trestného činu může být tedy jak poplatník daně, tak její plátce. Vedle toho mohou být spolupachateli či účastníky (organizátory, pomocníky) i jiné osoby, např. obchodní partneři, auditoři či daňoví poradci. Tito účastníci pak budou posuzováni podle stejné trestní sazby jako hlavní pachatel.

Trestný čin zkrácení daně je trestným činem úmyslným. Úmysl, byť nepřímý, se musí vztahovat i na fakt, že daň nebo jiná dávka je zkracována. U nepřímého úmyslu dokonce stačí, pokud pachatel ví, že daň svým jednáním může zkrátit, a je s tím pro takový případ srozuměn. Omyl subjektu ohledně předpisů o daních, popř. jiných dávkách je třeba posuzovat jako omyl skutkový. K trestnosti je tedy třeba pachateli prokázat, že věděl o tom, že může porušit daňový předpis, a byl s takovým porušením srozuměn.

Vzhledem k tomu, že pachatelé těchto deliktů většinou neučiní plné doznání, snaží se průběh svého jednání omlouvat neznalostí předpisů a přiznávají maximálně nedbalost, je třeba na formu zavinění usuzovat z celého jejich jednání. Důležitými indiciemi jsou formy a způsoby zásahu do účetnictví, způsob vedení a uschování dokladů, projevy ústní i písemné, např. při dovozu s následným prodejem zboží v tuzemsku. Zkrácení cla při dovozu bude mít za následek i zkrácení DPH, byť zahrnuté jen eventuálním úmyslem.

9 ZÁVAŽNOST HOSPODÁŘSKÉ, DAŇOVÉ KRIMINALITY

Závažnost daňové kriminality spočívá v její vysoké společenské nebezpečnosti a nutnosti důsledného boje proti ní v návaznosti na některé její charakteristické rysy, které lze zformulovat takto:

- Představuje obrovské finanční ztráty rozpočtových prostředků státu, ale i obcí, okresních úřadů a státních fondů. Roční daňové úniky jsou odhadovány na desítky miliard Kč.
- Je velice obtížně prokazatelná.
- Má vysoký stupeň latence a její odhalování je velmi složité.
- Její mnohé formy nejsou dosud známy a budou odhalovány pouze postupně.
- Vzhledem k obrovským finančním objemům, které se v její oblasti pohybují, představuje nebezpečí prorůstání organizovaného zločinu do řídicích sfér ekonomiky a politiky.
- Ze stejného důvodu znamená nebezpečí mezinárodního propojení zločinu.
- Na daňovou kriminalitu se tzv. nabaluje i další závažná trestná činnost, zejména trestné činy proti životu a zdraví (např. dosud neobjasněné vraždy osob podnikajících s pohonnými hmotami) a trestné činy proti svobodě a lidské důstojnosti (např. vydírání podnikatelů, zejména problém tzv. výpalného)

Na základě zkušeností z posledního období je možné daňové úniky rozdělit do dvou základních skupin, kterými jsou:

a) neúmyslné daňové úniky

b) úmyslné daňové úniky

Neúmyslné daňové úniky – mají v současné době stále klesající tendenci u subjektů s delší dobou registrace. Spíše se projevují u nových podnikatelských subjektů a jejich hlavní příčina spočívá především v neznalosti či podcenění daňové nebo účetní problematiky. K tomu přistupuje mimo jiné i složitá, a hlavně často se měnící právní úprava, která již beztak složitou problematiku ještě více komplikuje.

Úmyslné daňové úniky – mají bohužel naopak stále stoupající tendenci. Jejich nárůst je umožněn patrně tím, že podnikatelské subjekty již zvládly teoretický i praktický základ a dnes se již orientují buď samy, či za pomoci finančních poradců podstatně lépe v již zmíněné “houštině” právních předpisů. Z tohoto důvodu je pak možné úmyslné daňové úniky rozdělit na dvě hlavní skupiny, tvořené:

Legálními postupy – kdy se v maximální míře využívá služeb daňových a právních poradců, kteří pro své klienty hledají neustále nové mezery v právních předpisech a ty se pak krátkodobě či dlouhodobě využívají v obchodní sféře. Bohužel právě uplatňování legálních postupů k osobnímu obohacování jednotlivců či celých skupin ukazuje, jak je celý legislativní proces (tj. příprava, tvorby, připomínkové řízení vnitro- i meziresortní, projednávání a schvalování parlamentem, jakož i následné novelizace) v ČR nedokonalý.

Nelegální postupy – které se postupně přesouvají z oblasti neoprávněného uplatňování určitých položek v nákladech do oblasti zatajování a zkracování příjmů. Tyto skutky jsou pečlivě připraveny a promyšleny. Zasaženou oblastí jsou v první řadě nepřímé daně, ale následně všechna ostatní daňová odvětví. Případy zahrnuté v této skupině vykazují zejména následující znaky:

- jsou připravovány zpravidla relativně malou skupinou lidí, perfektně obeznámenou s problematikou daní a fungováním správy,
- jsou prováděny v součinnosti velkého počtu daňových subjektů (někdy i 30 zúčastněných), ve kterých má výše uvedená skupina organizátorů majetkovou účast anebo které ovládá prostřednictvím příbuzných, známých atp.,
- výsledná síť subjektů je vysoce organizovaná, řízená s vysokou pravděpodobností z jednoho centra, a to osobou či osobami přímo ve věci nevystupujícími, nezřídka cizími státními příslušníky sídlícími v zahraničí,
- síť podniků zasahuje do působnosti správců daně, a to i mimo hranice působnosti jednoho finančního ředitelství. Subjekty podle potřeby operativně mění svá bydliště či sídla a tím i místní příslušnost finančních úřadů stanovených ke správě jejich daňových povinností. Pro finanční úřady je organizačně i technicky náročné rychle reagovat na takto dynamicky se měnící situaci,

- při zakrývání své činnosti subjekty používají kriminálních metod a postupů. Jedná se zejména o předkládání falešných dokladů, antidatovaných smluv a jiných písemností, podávání nepravdivých informací. Vedle toho se nebojí používat ani zastrašování, vydírání, případně i vražd,
- řada indicií na sobě nezávislých naznačuje, že se na popisovaných akcích v určitých případech podílejí s největší pravděpodobností i pracovníci některých státních orgánů nebo osoby státem zmocněné k provádění určitých úkonů (např. změny zápisů v obchodním rejstříku, notářsky ověřené zápisy z valných hromad). Tyto subjekty mají velmi dobrou informovanost o nejbližších úkonech policie, daňových orgánů atp.,
- podniky v síti jsou přesně rozděleny podle úloh, které mají při jednotlivých transakcích. Formálně bezúhonné podniky mají veškerou obchodní, účetní a daňovou dokumentaci v naprostém pořádku. A firmy, u kterých zůstává daňová povinnost nezaplacena, se vyznačují tím, že nemají žádný majetek, jejich jednatele a společníci zmizeli nebo se údajně trvale zdržují v cizině, resp. se jedná o cizince ze států, které jsou pro orgány ochrany práva nedostupné z hlediska institutu právní pomoci (jedná se o fiskální delikt),
- často jsou vybírány komodity, které jsou z hlediska ohodnocení jen těžko představitelné a zpracovatelné. Správce daně není schopen v reálném čase např. provést inventuru několika set kilogramů zlatých šperků či drahých kamenů různé ryzosti a kvality. Zmíněné ohodnocení takovýchto komodit se však obtížně zajišťuje i dodavatelsky,
- firmy, na kterých zůstávají daňové dluhy, často nemají žádné účetnictví nebo jim bylo “právě nedávno odcizeno”. Právní úprava dnes pokrývá i tyto případy možnostmi vyměření daně podle pomůcek, scházejí však doklady k získání přehledu o majetku subjektu a prostředcích firmy,
- veškeré transakce formálně probíhají v hotovosti. Existují případy, kdy jsou správci daně k prokázání zdanitelného plnění předkládány doklady o složení např. i 200 milionů Kč v hotovosti. Fyzické osoby formálně disponují prostředky v hotovosti i ve výši více než 500 milionů Kč.

- obchody jsou prováděny za evidentně nereálné ceny, avšak zpravidla tak, aby je správce daně nemohl napadnout.

9.1 Problematika při odhalování a vyšetřování daňových deliktů

Dalších problémů a překážek při odhalování a vyšetřování hospodářské kriminality je samozřejmě celá řada, dovolím si na základě své praxe některé vzpomenout a popsat. Možnými řešeními a návrhy problémů a příčin se budu zabývat v závěrečných kapitolách.

Mezi základní problémy patří v první řadě exodus zkušených kriminalistů, kteří se rozhodli raději pro civilní povolání nebo rovnou pro odchod do důchodu. Toto je jedním z důvodů, proč je dnes policie v boji proti hospodářské kriminalitě málo efektivní. Hospodářských trestných činů se daří objasnit velmi málo, dle ročních statistik je to pod 50% a tento neutěšený stav rok od roku klesá. Uvedený klesající trend trvá odhadem deset let. Říká se, že výchova kvalitního kriminalisty, který pracuje na pozici odhalující oznámenou, potažmo latentní hospodářskou kriminalitu trvá pět, šest let.

Přitom při rozplétání například daňových úniků a zpronevěr chybějí zkušení policisté víc než jinde. Aby se byli schopni v případě orientovat, musí se vyznat i v právu a v ekonomii. Musí dokonale znát obchodní i občanské právo, živnostenský zákon, výborně rozumět ekonomice včetně řízení firem a účetnictví. Musí zvládat minimálně základy psychologie, orientovat se v nových technologiích. Pachatelé hospodářské trestné činnosti si volí ty nejlepší daňové poradce či obhájce, je nutné se jim pokud možno co nejvíce vyrovnat.

Na otázku, proč se zdá boj proti hospodářské kriminalitě v Česku čím dál tím marnější, ale zřejmě není jednoznačná odpověď. Spíš je to celý balík důvodů. Dalším je například vstup Česka do Evropské unie či přesněji do Schengenského prostoru. Zmizely celnice, zmizela evidence zboží přepravovaného přes hranice. Dříve bylo dohledatelné, kam zboží putuje. Dnes už je tohle zjišťování velmi složité. Dnešní pachatelé daňových podvodů jsou čím dál organizovanější. Odhaduje se, že jen kvůli podvodům na daních Česko přichází ročně o zhruba 25 miliard korun.

Dalším problémem policistů vůči tak neutěšené statistice jsou technologické novinky. Práci kriminalistům zřejmě hodně ztěžuje také internet a všechny vymoženosti, které nabízí. Tady nemohu být samozřejmě konkrétnější, nechci dávat pachatelům jakýsi návod. Nelze nezmínit problematiku internetového volání. Pachatelé sice mobily dál používají, nedomlouvají si ale přes ně nic podstatného. A teprve přes bezpečný Skype (internetové volání) řeší to, co policii nejvíc zajímá. U Skype jde v podstatě o volání z jednoho počítače do druhého. Volání je po cestě šifrované a klíč si firma kvůli konkurenci přísně hlídá. Rozmachem tzv. chytrých telefonů dnes mají pachatelé internet v mobilu. Na základě operačního systému, nejčastěji Symbian či Android lze do mobilu stáhnout celou řadu aplikací, např. pro kódování e-mailů či sms zpráv, potažmo existují kryptovací telefony, které odposlouchávat nelze. I při výši pořizovacích nákladů řádově ve stovkách tisíc korun se při výších způsobených škod takové přístroje samozřejmě pachatelům vyplatí.

V neposlední řadě Policii způsobilo značné komplikace rozhodnutí Ústavního soudu České republiky, které zrušilo povinnost shromažďovat a uchovávat informace o elektronické komunikaci mezi lidmi. Nejméně půl roku (nejdéle rok) museli uchovávat záznamy o veškerých hovorech, SMS, emailech nebo i o návštěvách lidí na konkrétních internetových stránkách, uchovávány byly také lokalizační údaje jednotlivých uživatelů. Operátoři neukládali obsah samotných zpráv a hovorů, pouze informace o nich (čas, adresát, zeměpisná poloha, adresa webové stránky). Zákon měl sloužit k obraně země před možným terorismem, operátoři byli povinni na vyžádání informace předat Policii a zpravodajským službám, ale především v rozplétání kriminálních kauz, kdy kriminalista na základě ustanovení § 88a trestního řádu požádal soud o výpis z již uskutečněného telekomunikačního provozu, samozřejmě náležitě odůvodněný. Policie na tomto základě na určitou dobu „oslepla.“ Resort vnitra však začal okamžitě pracovat na nové legislativě. Povinnost operátorů uchovávat tzv. doprovodné údaje o telekomunikačním provozu a předávat je policii totiž zároveň členským státům Evropské unie ukládá směrnice Evropské komise. Nově se budou tzv. výpisy vyžadovat cestou státního zástupce a pouze na konkrétní přečiny či zločiny.

10 ZPŮSOBY PÁCHÁNÍ DAŇOVÝCH DELIKTŮ

Nejčastější nedostatky v účetnictví zjišťované při kontrolách finančních úřadů :

10.1 Daň z příjmů právnických osob

- Zkracování výnosů – nezaúčtování veškerých výnosů, nezdokladovaná storna tržeb, nesoulady evidence tržeb a zaúčtování výnosů, neodpovídající vykazovaná obchodní marže apod.
- V daňových nákladech jsou uplatňovány odpisy hmotného investičního majetku, který není zahrnut do obchodního majetku.
- V daňových nákladech jsou účtovány částky z dokladů jiných daňových subjektů.
- Do daňových nákladů jsou účtovány náklady na služby (průzkum trhu, propagace, zprostředkovatelská činnost), aniž by daňový subjekt prokázal jejich uskutečnění, a tedy oprávněnost jejich zahrnutí do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů
- Do daňových nákladů jsou účtovány manka a škody, které z hlediska zákona o daních z příjmů nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
- Náklady jsou doloženy neúplnými účetními doklady, popř. nejsou doloženy vůbec.
- Daňové náklady jsou doloženy účetními doklady od neexistujících firem.

10.2 Daň z příjmů fyzických osob

- Zatajování zdanitelných příjmů, zejména tržeb v hotovosti.
- Neoprávněné uplatňování výdajů na osobní spotřebu (vybavení domácnosti, zahraniční rekreace, používání motorových vozidel, zahrnutých do obchodního majetku, k soukromým účelům, aniž by o tomto byla vedena evidence apod).
- Do daňových výdajů jsou uplatňovány výdaje za služby (průzkum trhu, propagace, zprostředkovatelská činnost), aniž by poplatníkem bylo prokázáno jejich uskutečnění, nebo jejich cena je evidentně neúměrná doloženým výsledkům.
- Neoprávněné vytváření rezerv.
- Nepřiznané ostatní příjmy (např. z prodeje nemovitostí).

- Nedostatečně prokázané daňové výdaje (doklady, které postrádají náležitosti dle §11 zákona o účetnictví, doklady znějící na jiný daňový subjekt, doklady od neexistujících firem, výdaje nedoložené žádným účetním dokladem).
- Nesoulad mezi údaji, vykazovanými v daňovém přiznání a účetnictví.

10.3 Daň z přidané hodnoty

- Uplatňování nároků na odpočet daně na vstupu bez doložení daňovými doklady.
- Neoprávněné uplatňování nároků na odpočet daně na vstupu v případech, kdy zdanitelná plnění neuskutečnily subjekty uvedené na daňových dokladech.
- Nevykázání daně na výstupu za uskutečněná zdanitelná plnění, zejména u prodeje zboží.
- Neoprávněné uplatňované nároky na odpočet daně na vstupu, zejména u nákupu služeb, zprostředkovatelské činnosti, výdajů na reklamu, kdy tyto služby nebyly použity k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění.
- Čerpání nadměrných odpočtů a krácení daně na výstupu v případech, kdy společnosti, kde jediným společníkem a jednatelem je cizí státní příslušník (ten se v sídle společnosti nezdržuje a není možné jej kontaktovat), dovážejí do ČR např. počítačové komponenty, které v omezené míře přihlašují k celnímu řízení. Tyto komponenty v tuzemsku dále prodávají, ale daň na výstupu neuvádějí v daňových přiznáních. Konkrétní odběratelé si uplatňují daň na vstupu a čerpají nadměrné odpočty, neboť zdanitelná plnění byla uskutečněna a plátcí mají daňové doklady.
- Neoprávněné dvakrát uplatňovaná daň na vstupu – většinou souběžně z přijatých faktur a pokladních dokladů.
- Při zrušení registrace k DPH není odvedena daň ze zůstatkové ceny majetku a zásob.

11 KOLOTOČOVÉ PODVODY (CAROUSEL FRAUDS)

Kolotočovými podvody jsou obecně označovány dodávky zboží, které následují za sebou v řetězci, v němž dochází v určitém okamžiku ke krácení daně jednoduchým způsobem - daň není přiznána ani zaplácena příslušný plátce přestává existovat nebo není k nalezení.

Kolotočové nebo řetězové podvody jsou podvody určitého typu využívající systém daně z přidané hodnoty používaný v rámci Evropského společenství, při kterých zboží prochází řadou na sebe navazujících transakcí uskutečněných zčásti mezi členskými státy. Přestože při realizaci podvodných obchodů tohoto druhu existuje řada variant, zůstává jejich podstata poměrně jednoduchá. V dodávkách zboží, které za sebou následují v řetězci transakcí, dochází v určitém okamžiku ke krácení daně, daň není přiznána ani zaplácena a příslušný plátce přestane existovat či není k nalezení. Předmětem takových podvodů bývá obvykle snadno prodejné a skladovatelné zboží s relativně vysokou hodnotou – typickým příkladem jsou mobilní telefony, počítačové čipy nebo jiné elektronické zboží, ale lze se setkat s podvody tohoto druhu např. v rámci obchodování s investičním zlatem. Správce daně ve Velké Británii popsal v souvislosti s kauzami společností Optigen, Fulcrum a Bond House průběh jednoho druhu kolotočových podvodů následujícím způsobem: Společnost A se sídlem v jednom členském státě prodá zboží společnosti B se sídlem ve druhém členském státě. Společnost B, která mnohdy neoprávněně používá DIČ, prodá shodné zboží se slevou další společnosti C se sídlem v tomto druhém členském státě. Společnost B, které vznikla povinnost k dani na výstupu, tuto daň neodvede a zmizí. Transakce dalších dodávek pokračuje až do okamžiku, kdy společnost tvořící poslední článek řetězce vyveze dané zboží do původního členského státu. Tento vývoz je osvobozen od daně s nárokem na odpočet. Je-li kupujícím opět společnost A, jedná se o skutečný kolotočový podvod, ve kterém bylo zboží prošlé řetězcem.²⁴

²⁴

<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d639v615-kolotocove-podvody-carousel-frauds-dokonceni/>

11.1 Charakteristika kolotočových podvodů

System DPH fungující v EU, jak je popsán výše, ve spojení s narůstajícím počtem členských států a neexistencí vnitřních celních hranic, vykazuje, pokud jde o jeho zneužití, nemalá rizika. Díky tomu, že členské země pořád odmítají sjednocení sazeb DPH, je v EU dosud uplatňován systém DPH založený na principu země určení s jistými výjimkami, vztahujícími se k určitému druhu zboží nebo probíhajícími mezi určitým typem osob. Z výše uvedeného plynoucí pravidlo, že dodání zboží v rámci EU je osvobozeno od daně, dává možnost naplánovat a provést tzv. kolotočový podvod. Koncept těchto podvodů totiž spočívá v dlouhém řetězci transakcí, přičemž kombinuje transakce v rámci jednoho členského státu a transakce překračující hranice mezi členskými státy, a využívá nedostatečné kontroly výběru daně, jejíž správa je rozdělena mezi dva členské státy.

Dlouhý čas byla DPH považována za jednu z takzvaně nejbezpečnějších daní, pokud šlo o daňové podvody, jejichž rozsah měl být redukován díky tzv. „samovynucujícímu efektu“ systému založeného na DPH. Obhájcí DPH totiž tvrdili, že konstrukce této daně dává každému obchodníkovi – plátcí DPH podnět, aby se ujistil, zda jeho dodavatel poctivě přiznal a skutečně odvedl daň na výstupu, a to z toho důvodu, aby si pak mohl z dotčeného zboží bezproblémově nárokovat odpočet daně na vstupu. Avšak v současnosti je už takováto představa považována za iluzorní a utopickou. Být plátcem DPH, tj. v podstatě výběřčím této daně pro stát, totiž láká obchodníky k podvodům díky vidině rychlého a často i značného zisku. Podvody na DPH se v současnosti zdají být nejenom důležitým, ale navíc i stále rostoucím fenoménem. Mezinárodní asociace DPH provedla v roce 2007 studii tohoto jevu a v rámci EU odhadla ztráty na 60 až 100 miliard EUR ročně.

11.1.1 Podvod při vrácení daně

V tomto případě se jedná o neoprávněné uplatnění daně na vstupu s cílem vykázání nadměrného odpočtu daně a jeho vyplacení správcem daně. Způsob krácení daní na vstupu je variabilní, příkladem lze uvést uplatnění nesprávné sazby daně, uplatnění daně na vstupu z osvobozeného plnění, uplatnění daně na vstupu z plnění nesloužícího k ekonomické činnosti plátce, uplatnění daně na vstupu z neuskutečnění plnění, atd. Poslední uvedený, je čistě kriminálním počinem, v jehož případě uplatnění daně na vstupu z neuskutečněního

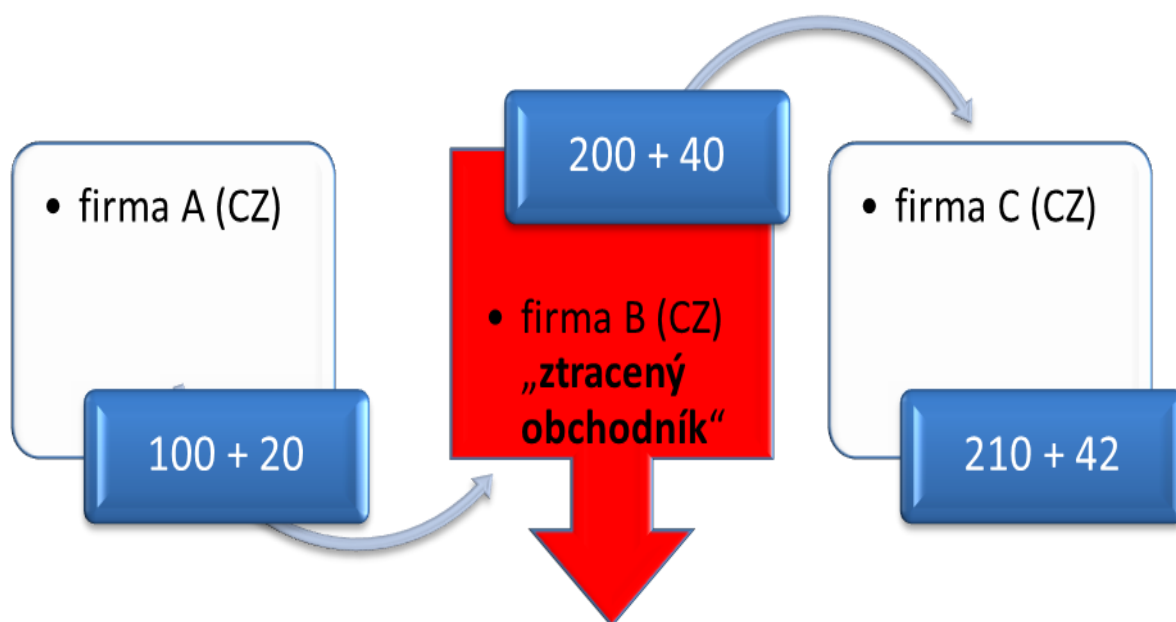
plnění vyžaduje vytvoření podvodných daňových dokladů případně jiné krycí legendy. V praxi bývají vykazovaným předmětem fiktivního zdanitelného plnění nákupy movitých věcí a nemovitostí, ale stále častěji také pořízení služeb. Přednost je službám dávana vzhledem k jejich nehmatatelné povaze a obtížně určitelné substanční hodnotě. Podvodům tohoto druhu lze poměrně účinně čelit důslednou činností správce daně v řízení vyměřovacím.

11.1.2 Podvod se ztraceným obchodníkem

Jak již bylo zmíněno výše, nejslabším článkem systému DPH v EU je právě přechod zboží mezi hranicemi členských států. Dodání zboží do jiného členského státu EU je šestou směrnici a tudíž i ZDPH považováno za zdanitelné plnění s místem plnění v tom státě, kde se zboží nachází v době jeho předání k přepravě, tj. zpravidla v domovském státě dodavatele. V tomto státě je však toto zdanitelné plnění pro dodavatele plně osvobozeno od DPH, a to s nárokem na odpočet daně na vstupu. Na druhé straně, přechodný systém a s ním související legislativa daly vzniknout jinému zdanitelnému plnění, tzv. pořízení zboží z EU. Taková konstrukce znamená pro odběratele zboží, které pořizuje z jiného členského státu EU, povinnost tzv. samozdanění, tj. je povinen z hodnoty dotčeného zboží přiznat daň na výstupu. Současně s povinností přiznat daň, však odběrateli vzniká i nárok na odpočet stejné částky daně na vstupu, a to za předpokladu, že předmětné zboží slouží k uskutečňování jeho ekonomické činnosti. V případě prodeje dovezeného zboží jinému subjektu, usazenému v tom samém členském státu, má však opětovně povinnost uvést daň na faktuře, teda ji vyúčtovat kupujícímu a následně ji i přiznat v daňovém přiznání a odvést příslušnému státu jako daň na výstupu. K podobným důsledkům dochází i u poskytnutí služeb přes hranice členských států při uplatnění mechanismu reverse-charge. Právě tento okamžik dává možnost k podvodu. Odběratel sice daň kupujícímu vyfakturuje a ten mu ji i v ceně zboží zaplatí, avšak odběratel předmětnou daň státu neodvede a jednoduše zmizí. Stane se tudíž tzv. „chybějícím subjektem“. Takovéto podvody jsou často nazývané také „podvody chybějícího obchodníka“ („missing trader intracommunity frauds“).

Podstata podvodu je zcela jednoduchá, lze jí popsat následovně. Společnost A (distributor) uskuteční zdanitelné plnění, prodá zboží, materiál nebo služby společnosti B

(ztracený obchodník) a řádně odvede daň. Společnost B přijme zdanitelné plnění, které prodá společnosti C (obchodník), přičemž příslušnou daň neodvede. Konečně společnost C uplatní odpočet daně na vstupu z titulu pořízení zdanitelného plnění. Velikost daňového úniku odpovídá výši daně zaplacené společností C společností B, která ji neodvedla. Tento druh podvodu probíhá zpravidla uvnitř členského státu.



Obrázek č. 1: Schéma podvodu ztracený obchodník

11.1.3 Kolotočový podvod

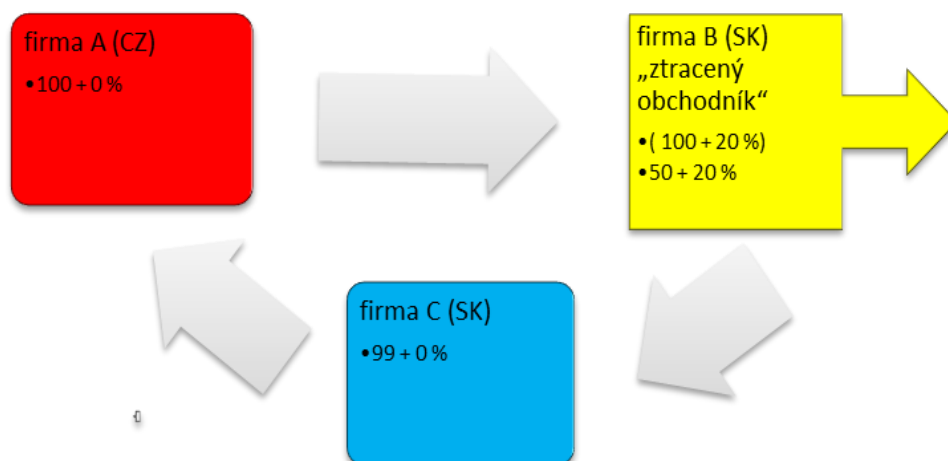
Kolotočové podvody mohou ve skutečnosti nabývat nejrůznějších podob. Ve své nejjednodušší formě byl detailně a velmi srozumitelně popsán v rozsudku Soudního dvora EU v případě Optigen, Fulcrum Electronics a Bond House Systems proti Velké Británii z roku 2006, a to následujícím způsobem :

- Subjekt A, který je plátcem DPH v jednom členském státě, prodá zboží subjektu B, který je plátcem DPH v jiném členském státě, přičemž je nutno opětovně podotknout, že prodej uskutečněný subjektem A subjektu B podléhá v členském

státě subjektu A nulové sazbě DPH, tj. je považován za plnění od DPH osvobozené.

- Subjekt B je povinen přiznat tento nákup a uhradit z něho daň ve svém vlastním členském státě. Jde totiž o tzv. pořízení zboží z jiného členského státu EU, které je považováno za zdanitelné plnění s místem plnění zpravidla tam, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli³². Přirozeně, pokud hodlá toto zboží použít za účelem dalšího zdanitelného plnění, tj. k uskutečňování své ekonomické činnosti, má současně právo požádat o vrácení stejné částky jako daně odvedené na vstupu. Pokud se však jedná o účastníka kolotočového podvodu, obvykle neučiní ani jeden z těchto kroků.
- Subjekt B poté prodá zboží jinému subjektu C, který je plátcem DPH v tom samém členském státě, a vyúčtuje a obdrží DPH z protiplnění, tudíž v podstatě daň na výstupu. Tuto DPH však neodvede daňovým orgánům a ve skutečnosti zmizí. Stane se tak tím, co bývá nazýváno „chybějící subjekt“ „ztracený obchodník“. Nicméně, v okamžiku prodeje subjektu C, dokud je stále ještě povinen k DPH a před tím, než příslušný správce daně zjistí, že je nebo by se mohl stát chybějícím subjektem, a než mohou zasáhnout (například zrušením jeho registrace), vystaví subjektu C daňový doklad, ve kterém je uvedena částka DPH, která byla uhrazena subjektu B jako daň odvedená na vstupu.
- Subjekt C, tzv. „zprostředkovatel“, poté prodá zboží subjektu registrovanému v jiném členském státě, přičemž má nárok na vrácení daně odvedené na vstupu, avšak vzhledem k tomu, že tento prodej do jiné země EU je v členském státě subjektu C osvobozen od uplatňování DPH, není povinen odvést žádnou daň na výstupu.
- V případě nejjednodušší formy kolotočového podvodu je odběratelem subjektu C subjekt A.

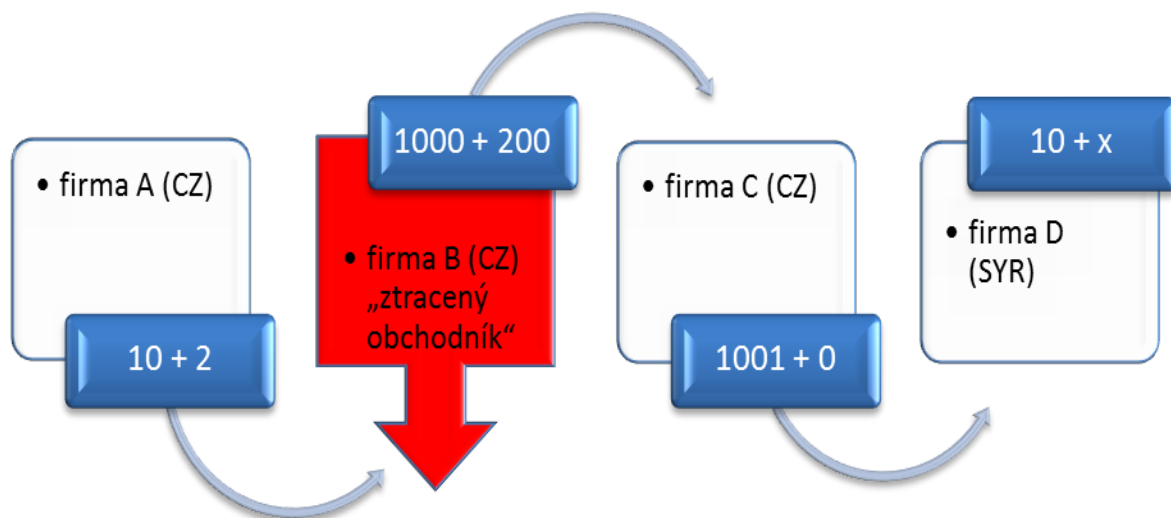
Dodáním zboží prvnímu subjektu v řetězci se tedy uzavře kruh, který dal vzniknout pojmu „kolotočový podvod“. Tento postup se totiž může několikrát opakovat, a to dokonce s tím samým zbožím. V konečném důsledku, pokud je podvod úspěšný, subjekt B obdržel, avšak neodvedl, částku DPH, kterou musí daňové orgány vrátit subjektu C.



Obrázek č. 2: Schéma kolotočového podvodu

11.1.4 Nadhodnocený vývoz

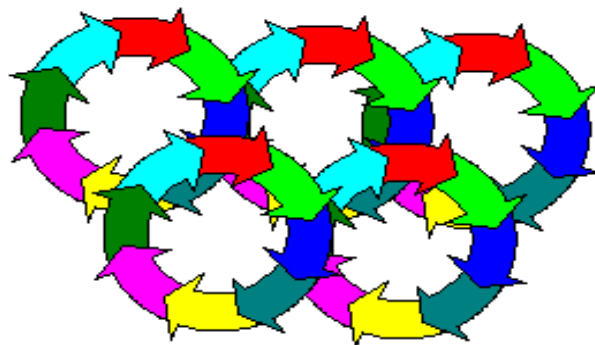
Princip uvedené ho podvodu je jednoduchý. Do statutárních orgánů společností jsou účelově dosazovány nastrčené osoby (tzv. bílí koně). Tyto osoby neví nic o povaze podnikání dalších jednotlivých společností, nevedou účetnictví, nevyvíjí žádnou činnost a faktury vystavují po dohodě s hlavními pachateli. Jedná se o faktury na různé druhy zboží, zejména o silně nadhodnocené strojírenské zboží, o náhradní díly k automobilům a o zboží neznámého původu, zpravidla s faktickou nízkou nákupní hodnotou. Zboží je následně prodáváno prostřednictvím dalších nastrčených společností, kdy na konci řetězce firem je deklarován vývoz do zahraničí s nárokem na vysoký odpočet daně z přidané hodnoty. Tímto jednáním je způsobována škoda v řádech milionů Kč.



Obrázek č. 3: Schéma nadhodnoceného vývozu

11.1.5 Olympijské kruhy – výměna zboží mezi řetězci

Jak už z názvu vyplývá, zboží „putuje“ mezi různými řetězci, spolupracují jednotlivé spřátelené „zločinecké organizace“.



Obrázek č. 4: Schéma podvodu Olympijské kruhy

12 TYPOLOGIE PACHATELE

Pachatele ekonomické trestné činnosti, resp. organizátora, potažmo osobu, která z dané trestné činnosti profituje lze zjednodušeně charakterizovat jako navenek úspěšného mladého muže, který má atraktivní přítelkyni či manželku, užívá luxusní či alespoň nadstandartní motorová vozidla, dbá na svůj zevnějšek, „značkově“ se obléká, vlastní jednu či více nemovitostí. Je odpovídajícím způsobem sebevědomý, požívá nejmodernější komunikační a výpočetní techniku, má „zkušenosti“ s orgány činnými v trestním řízení. Ve velké míře své finanční možnosti před okolím nijak nezastírá. Naproti tomu na opačném pólu se pohybují nastrčené osoby, tzv. bílí koně, kteří oficiálně jako statutární zástupci podepisují převody obchodních podílů, leasingové a úvěrové smlouvy atd. Tady se jedná o osoby často bez základního vzdělání, často závislé na omamných a psychotropních látkách, alkoholu. Docela často jde o lidi bez domova – „bezdomovce“.

Z celkového hlediska, na základě statistických údajů Krajského ředitelství Policie České republiky ve Zlíně jsou pachatelé ekonomické trestné činnosti v drtivé většině, (přes 90 % muži), občané ČR, ovšem strmě narůstá procento zahraničních pachatelů, a to zejména Slováků, Ukrajinců, Maďarů. Důvodem je skutečnost, že uvedené zahraniční subjekty jsou dosazovány vědomě či nevědomě do statutárních orgánů společností na pozici jednatelů většinou bez jakýchkoliv zkušeností s podnikáním či vedením společnosti s ručením omezeným. Často se jedná o rozsáhlé, velmi dobře organizované skupiny, ovšem z minulosti je známo, že daří velmi obtížně obvinít, poté obžalovat a pravomocně odsoudit celé organizované skupiny potažmo zločinná spolčení neboť předmětná trestná činnost je vysoce latentní, v podstatě neexistuje konkrétní poškozený, v drtivé míře je poškozený stát a na orgánech činných v trestním řízení je jakou aktivitu a síly nasadí v boji s uvedeným problémem. Pokud má být totiž „zmapována“ a zadokladována činnost celé organizované skupiny jde o časově i organizačně složitou událost a je zapotřebí nasadit značné množství technických prostředků a rovněž zabezpečit odpovídající počet osob, které se budou na vyhledání, odhalení a zadokladování podílet. Praxe a statistiky však stále ukazují, že pachatelé ekonomické kriminality jsou převážně trestně stíháni jako jednotlivci, přestože na druhé straně poznatky jasně říkají o rozhodujícím podílu uvážené a plánované trestné činnosti organizátorů a organizovaných skupin. Jako závěr se tedy nabízí, že prokazovat zákonem požadované znaky organizované skupiny, potažmo zločinného spolčení, je u ekonomické kriminality ještě obtížnější než u jiných druhů trestné činnosti. Bohužel

vzhledem k obecně obtížnému odhalování a dokazování ekonomické kriminality je někdy účel trestního stíhání, resp. postihu pachatelů, považován za dostatečně naplněný pokud se podaří je tzv. odstíhat a odsoudit jako jednotlivce. Nesprávně je nastaveno i hodnotící kritérium u Policie České republiky, tzv. čárkový systém, kdy policisté odhalující hospodářskou kriminalitu další aktivitu v případě zadokladování např. daňového úniku již nevyvíjejí protože případ je již objasněn, pokud existují poznatky o dalších osobách participujících na předmětné trestné činnosti jsou vyšetřujícím policistům často případy odjímány ze strany nadřízených, popřípadě začínají pracovat na dalším případě.

Zajímavé je rovněž zjištění týkající se charakteru vazeb mezi spolupachateli. Jednoznačně zde převládají dlouhodobé přátelské vztahy, spolupachatelé se znají z dětství, ze školy, pracoviště, ale i například z dřívějšího výkonu trestu odnětí svobody.

Jako vnitřní příčiny (motivy) protiprávního jednání (k páčání ekonomické kriminality) se nejčastěji uvádějí:

- Potřeba materiální (finanční) jistoty, vylepšení materiální či finanční situace.
- Potřeba uznání (úspěšní a bohatí jsou akceptováni), zvýšení společenské prestiže, vyrovnat se ostatním (zejména na nižších manažerských pozicích).
- Motiv pomsty (poškodit vlastní firmu, prospět konkurenci, pomstít se nadřízenému, kolegovi).
- Frustrace, pramenící z aktuální situace (dluhy, zátěž v rodině), konfliktních vztahů na pracovišti, reakce na propuštění.
- Potřeba něco si dokázat (u frustrovaných, nedoceněných, silně ambiciózních jedinců s falešným sebevědomím). Extrémní ambicióznost, nereálné očekávání, pocit nedocenění jako průvodní projevy této potřeby, bývají personální slabinou, pro kterou bývá tento jedinec nezřídka kontaktován externistou od konkurence (v procesu postupného namlouvání).
- Jiné (jedincem neuvědomované) motivy a pohnutky (kdy se původní profesní zájem „převrátí“ v protiprávní jednání, příp. motivy související s psychopatologickou strukturou pachatele (duševní poruchy a nemoci).

Z pohledu těchto dvou klíčových psychologických kategorií pak můžeme rozlišit následující 4 obecné typy pachatelů firemní kriminality:²⁵

12.1 Typ A

Jedinec více chce, než na kolik má. U jedinců tohoto typu se nezřídka vyskytuje „posunutý“ hodnotový systém. Pokud si uvědomuje své omezené schopnosti realizovat trestnou činnost (nemám na to), projevuje se to v jeho jednání (resp. nejednání). Jeho rozhodování může být ovlivněno strachem z vyzrazení, následků (trestu). Nejednání může být projevem jeho neschopnosti vidět příležitost (vhodné podmínky) k páčání trestné činnosti, příp. vytvořit reálný a fungující plán spáchání zamýšleného skutku, neschopnosti připravit prostředky, podmínky pro realizaci svého záměru. Pokud si ale svůj handicap neuvědomuje, jeho chování může mít zkratkovitý charakter (tudíž je i snadno odhalitelné), situační ráz, jedná se o tzv. impulzivní delikty (jednání typu nápad-reakce při absenci kognitivního zhodnocení). „Užitečný“ však může být jako realizátor nápadů jiných (výkonný mouřenín), nebo při trestné činnosti skupinového charakteru). Tento jedinec by se dal charakterizovat jako „příležitostný nepoctivec“.

12.2 Typ B

Jedná se o typ jedinců – pachatelů, který chce, je motivován k páčání trestné činnosti a má pro to i potřebnou mentální kapacitu. Osobnostní dispozice z něho vytváří typ „klasického nepoctivce“. Je „permanentně“ připraven využít vhodné konstelace podmínek (existující příležitosti) k realizaci svých individuálních cílů. Díky svým schopnostem je jeho protiprávní činnost výrazně sofistikovaná, promyšlená, utajovaná, s vysokou mírou latence, a proto i nezřídka obtížně odhalitelná a dokazatelná. Kromě případů, kdy trestnou činnost realizuje sám, se (vzhledem ke svým schopnostem a motivaci) objevuje v roli organizátora či návodce k trestnému činu (jako závažnější formy účastenství).

²⁵ ZAPLETAL, Josef, et al. *Kriminologie*. 1. vyd. Praha: Policejní akademie ČR, 1995, 122 s. ISBN 80-85981-15-7

12.3 Typ C

Jedinec s minimální motivací k páčání trestné činnosti (k nepoctivosti) a výrazně omezenými schopnostmi k jejímu uskutečnění. Při posuzování tohoto typu jedince, (jeho postojů) a pro predikci jeho chování je potřebné zvážit, zda příčinou nemotivovanosti páchat tr. činnost je jedincem uvědomovaný nedostatek jeho schopností (nemám na to, a proto necítím potřebu) nebo zda „neschopnost“ k páčání trestné činnosti je důsledkem nemotivovanosti k takovému jednání. V případě neschopnosti „vyvolané“ či posílená nemotivovaností však nutno počítat s eventualitou, že v případě výrazné stimulace (např. skvělá příležitost) se může vnitřní motivace k páčání trestné činnosti zvýšit, a chování jedince pak bude mít charakter chování jako u typu A (příležitostný nepoctivec).

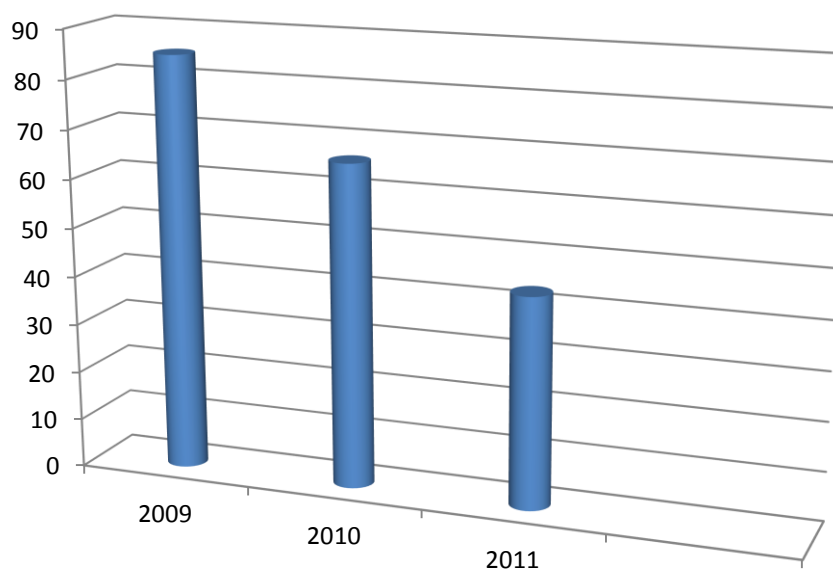
12.4 Typ D

Schopný, ale nemotivovaný jedinec k páčání trestné činnosti, eventuelně motivovaný „jiným směrem“). Příčinou nemotivovanosti může být jedincem prožívaný pocit spokojenosti s činností, kterou vykonává, s pracovním klimatem, s finančním oceněním, především ale být projevem jeho hodnotové orientace. Stejně tak – vzhledem k tomu, že reálně dovede zhodnotit situaci, uvědomuje si potenciální či reálné nebezpečí s takovým jednáním spojené (a ztráty s tím související), nevyhledává, nevnímá a tudíž ani nevyužívá příležitosti k nepoctivému jednání. Tento racionální důvod (spolu s anticipací možných negativních následků) může být klíčovým motivem k právně a morálně žádoucímu jednání. Takový typ bychom mohli označit za klasického poctivce. Vzhledem k životní pravdě, že každý je uplatitelný, je to jen otázka ceny, však bude spíše světlou výjimkou než pravidlem.

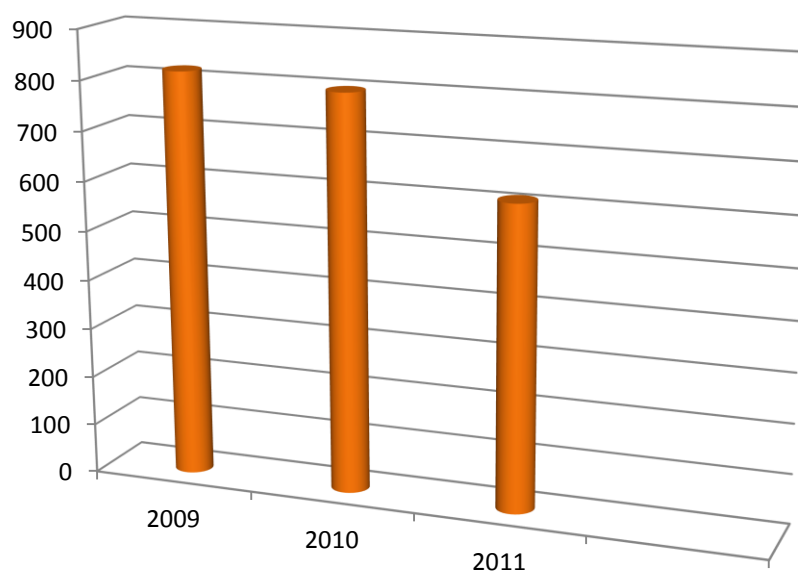
II. PRAKTICKÁ ČÁST

13 ÚVOD K PRAKTICKÉ ČÁSTI

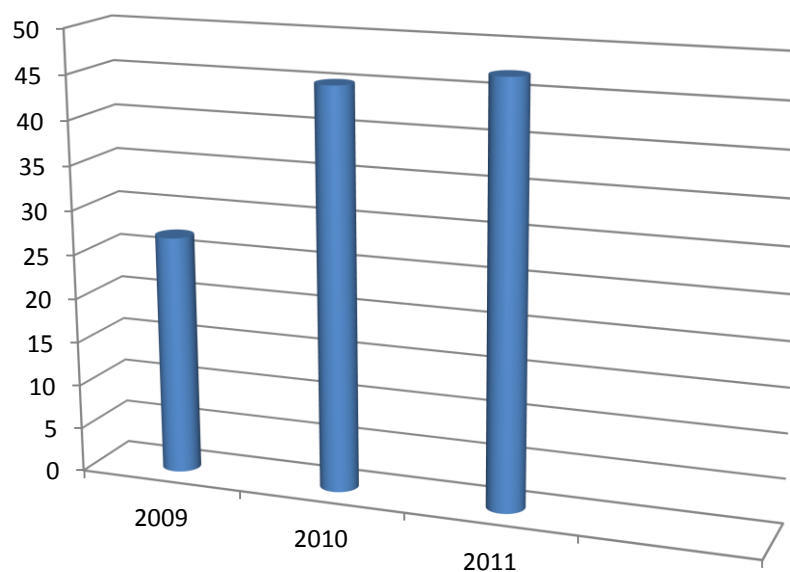
Ve druhé, praktické části diplomové práce se zabývám jednak statistickou otázkou trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku za poslední tři roky, ze kterého je zřejmá klesající tendence. Ovšem na druhou stranu je zřejmé, že právě uvedená trestná činnost se stává čím dál víc latentnější, pachatelé jsou organizovanější, škody způsobené předmětnou trestnou činností jsou čím dál vyšší. Policie se ve svých statistikách zabývá především tzv. nápadem trestné činnosti, tj. zejména podněty a oznámeními fyzických a právnických osob. Vycházím především z policejních databází a statistických údajů, které mi byly poskytnuty pro účely zpracování předmětné diplomové práce Krajským ředitelstvím policie Zlínského kraje, čerpal jsem rovněž z internetových zdrojů Ministerstva vnitra. V grafech zpracovaných celorepublikově jsou zahrnuta i data tzv. celorepublikových útvarů, tzn. v našem případě se jedná především o Útvar pro odhalování korupce a finanční kriminality.



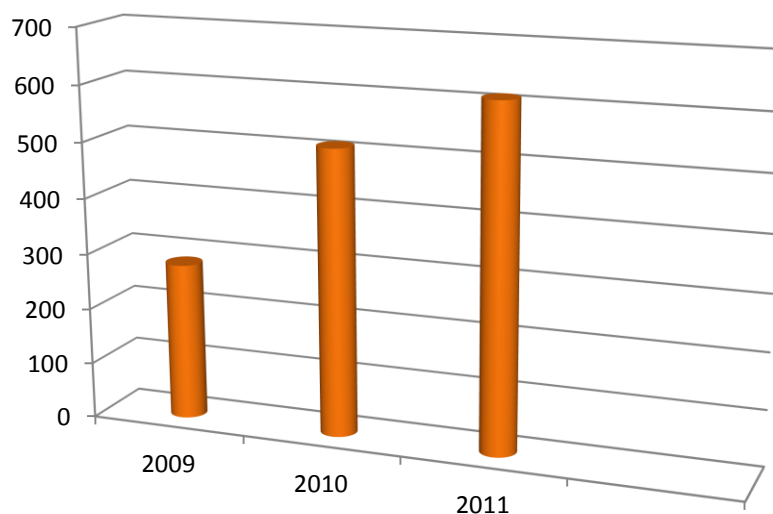
Graf č. 1: Počet případů prověřovaných trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku ve Zlínském kraji v letech 2009 - 2011



Graf č. 2: Počet případů prověřovaných trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku v České republice v letech 2009 – 2011



Graf č. 3: Výše škody způsobená trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku ve Zlínském kraji (v milionech korun českých)



Graf č. 4: Výše škody způsobená trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku v České republice (v milionech korun českých)

V další části jsem se věnoval konkrétním případům z praxe, kde jsem se snažil vystihnout specifika dané trestné činnosti, uvedenou část jsem pojal i jako vytvoření stručné metodiky pro odhalování a vyšetřování organizované hospodářské kriminality na úseku daňových podvodů. Čtenář, potažmo orgány činné v trestním řízení zjistí a jsou upozorněni na konkrétní situace z praxe, na vzniklé problémy, slabá místa, spolupráci se zahraničními partnery, nové postupy při prověřování, realizaci a následné vyšetřování předmětné trestné činnosti atd.

Jsem si vědom, že by uvedeným popisem mohlo vzniknout jisté riziko odhalení metod a postupů Policie České republiky, proto jsem samozřejmě nepopisoval některé úseky trestního řízení příliš detailně. Jména osob, společností a dalších nejsou samozřejmě skutečná.

Pokud si položíme otázku, kde vlastně hledat příčiny stálé neefektivity boje s daňovými úniky odpověď lze hledat již devadesátých letech, kdy ekonomická kriminalita přinesla nové formy a projevy. V této době se začínáme setkávat s například do té doby neznámým vyváděním majetku z privatizovaných společností nebo stále sofistikovanějšími bankovními a daňovými podvody. Po tzv. sametové revoluci v listopadu roku 1989 dochází postupně ke zrušení všech stupňů prokuratury a nově vzniklý systém státních zastupitelství

získává jen velmi pomalu zkušenosti, dochází k ignoraci v boji proti nelegálním postupům při privatizaci, projevuje se nízká úroveň řízení ve státní správě, mění se hodnotové kategorie a majetek se stává nejvyšší hodnotou na společenském žebříčku. Těchto hodnot se snaží dosáhnout osoby, které je nemohou docílit legální cestou.

13.1 Podvody s přeshraničním DPH v odpadovém průmyslu

13.1.1 Minulost EU (15 členských států)

Jakmile Evropa zavedla nekontrolovaný přeshraniční režim mezi členskými státy, začaly podvodné operace s DPH ve velkém měřítku. Zvláštního zájmu se těšil ilegální pohyb neželezného šrotu mezi Itálií, Španělskem a Francií. Rozpočty zmiňovaných zemí trpěly obrovskými v důsledku velmi jednoduchého schématu podvodu s DPH. Po mnoha úvahách, jakým způsobem řešit uvedený problém se země rozhodly k zavedení systému vratného DPH, aby čelili tomuto druhu podvodu. Zároveň byl vyžadován dlouhý derogační proces, aby mohla být tato legislativa zavedena. Shora uvedené země úspěšně lobovaly v EU za derogace a byly schopny zavést reverse-charge DPH u neželezného a jiného odpadu. Tím pádem problém vyřešili.

13.1.2 Současnost EU (27 členských států)

EU uznala reverse-charge DPH jako účinný nástroj proti podvodu s DPH. Derogace se již nevyžaduje v místě, ve kterém mohou být nakoupeny suroviny za čistou tržní hodnotu. Aby byla zavedena tato legislativa, derogace se již nevyžaduje. Otevřením hranic a vstupem do EU byly některé středoevropské státy „zamořeny“ podvody s DPH. Jakmile několik zemí zavedlo reverse-charge DPH na kovový odpad, vznikly dvě skupiny:

- Výchozí země mají obvykle systém reverse-charge DPH v místě, ve kterém mohou být nakoupeny suroviny za čistou tržní hodnotu. Protože se preferuje nezanechávat za sebou papíry, často bude nakupován materiál bez faktur nebo záznamu o prodeji. V tomto případě místní finanční úřady ztrácejí na svých příjmech, legální provozovatelé s odpadem ztrácejí množství a pachatelé v oblasti odpadového

průmyslu mají příležitost prosperovat na základě „extra výdělků“. Ošizených peněz ze státních pokladen cílových zemí.

- Cílové země jsou země, které mají požadavky na DPH u kovového odpadu. Rozpočty těchto cílových zemí v současnosti trpí enormními ztrátami v důsledku podvodů s DPH. Provozovatelé odpadů vidí krátkodobě zvýšené objemy a negarantované investice jsou založeny na uměle vysokých množstvích. Tito provozovatelé někdy vědomě a někdy nevědomě přijímají obrovské riziko vyplácením DPH na základě obchodních faktur, protože finanční úřady mohou činit kupujícího odpovědným za DPH.

13.2 Akce „Maďar“

Operativním šetřením Policie České republiky – Službou kriminální policie a vyšetřování ve Zlíně – Odborem hospodářské kriminality bylo zjištěno, že statutární zástupci čtyř společností s ručením omezeným jsou důvodně podezřelí, že zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 240 odstavce 1, 3 trestního zákoníku. Dle zjištěných poznatků z prostředí, od informátorů bylo postupně zjišťováno, že do výkupny kovového odpadu v blízkosti Kroměříže je několikrát týdně dovážen kovový odpad. Kovový odpad sem dováží kamiony s maďarskými registračními značkami a vždy jej doprovází vozidlo rovněž na maďarských registračních značkách, dle poznatků terénní BMW X5 či Mercedes. Na základě těchto poznatků začala být předmětná výkupna kovového odpadu monitorována a informace se začaly potvrzovat a zapadat vzájemně do sebe. Rovněž bylo zjištěno, že předmětná česká výkupna hradila vystavené faktury dodavatelů do tří dnů na bankovní účty v různých bankovních ústavech v České republice. Existovalo podezření, že maďarští státní příslušníci vybírají finanční prostředky došlé na jejich účty v hotovosti a vyvázejí či předávají je neznámo komu. Hutní materiál v Maďarsku není zatížen žádnou sazbou DPH, tím šlo mít za to, že v daném případě došlo ke zkrácení DPH ve velkém rozsahu.

Byly zahájeny úkony trestného řízení podle § 158 odstavec 3 trestního řádu, jako podezřelý byl popsán neznámý pachatel neboť v první fázi nebylo jasné, kdo za uvedenými obchody stojí. O spolupráci byli požádáni kolegové z Krajského ředitelství policie Jihomoravského kraje, neboť bylo zapotřebí operativně zjistit, zda zjištěná sídla

dodavatelských společností jsou skutečná. V provedeném šetření se potvrdila naše domněnka, že předmětné společnosti mají tzv. formální sídla, tzn. jsou oficiálně zapsána v Obchodním rejstříku ČR, ovšem na adrese sídla se nikdo nezdržuje, neplatí nájem, není tady ani tzv. P. O. Box na poštu. Zjednodušeně řečeno ve čtyř českých společnostech s ručením omezeným působili jako jednatelé tři Maďaři a jeden Rumun. Předmětná sídla společností byla zajištěna českou společností s příznačným názvem o velkém byznysu... Uvedená společnost mimo jiné nabízela na českých, německých a maďarských internetových stránkách zprostředkování, odkup či založení firmy v ČR. Za předmětnou firmu jednali manželé, kdy paní zpracovávala podezřelým subjektům účetnictví, resp. dvěma. Dva subjekty se vůbec nenamáhalo, aby alespoň „nějaké“ daňové příznání podali. Manžel - jednatel, maďarský státní příslušník s vazbami na podezřelé subjekty v minulosti prověřovaný z hospodářské trestné činnosti. Uvedená společnost v podstatě „zaštitila“ naše podezřelé subjekty do doby než byli „nalezeni jednatelé“ z osob maďarské a rumunské komunity. Už v této době jsme si potvrdili, že se bude jednat o tzv. nastrčené osoby – bílé koně a participovat na uvedené trestné činnosti bude úplně někdo jiný. Bylo zřejmé, že máme co dočinění s organizovanou hospodářskou kriminalitou, která zasahuje minimálně do jednoho dalšího státu Evropské unie.

Důležitou otázkou, kterou jsme museli řešit bylo to, zda do prověřování zapojit jednatele české společnosti, která kovový šrot od „českých“ společností ovládaných Maďary a jedním Rumunem odebrá. V té době nebylo jasné, zda se na celém podvodu rovněž nějakým způsobem nepodílí či jej dokonce neorganizuje. Na základě vyhodnocení všech zjištěných skutečností byla zorganizována schůzka s uvedeným jednatelem a ukázalo se, že byl učiněn ten správný krok a směr, kterým jsme se vydali získávat potřebné důkazy. Jmenovaný podrobně popsal, jakým způsobem a kým byl osloven s nabídkou spolupráce, předal telefonické a emailové kontakty. Užší spolupráci se zpočátku bránil, neboť se obával o zdraví své a své rodiny, což bylo pochopitelné. Potvrdil dodávky hutního materiálu o objemu cca 500.000.000,- Kč. Již na počátku rozpracování nám však několikrát zopakoval, že nemáme počítat s jeho svědeckou výpovědí, kterou by ohrozil své nejbližší, rovněž schůzky s ním probíhaly utajeně, mimo areál společnosti. S odstupem času lze konstatovat, že byl zvolen „citlivý přístup“ a spolupráce se rozeběhla.

V dalších krocích bylo přistoupeno ke sledování osob a věcí dle § 158d trestného řádu, samozřejmě akceptovaného dozorovým státním zástupcem. Toto se později ukázalo jako alfa a omega a tímto způsobem byly získány jedinečné a unikátní důkazní materiály. Potřebovali jsem odsledovat jednak kamion s materiálem, tzn. kde se materiál naloží, trasu materiálu, zda v jejím průběhu nedochází k přeložení zboží, jeho výměně či výměně listinných dokladů, dále výběr finančních prostředků v českých bankovních domech a následnou manipulaci s nimi a nejlépe předání organizátorům či jejich zástupcům. Sledování na území České republiky bylo zajištěno, začalo se řešit Slovensko. Tady bych chtěl opětovně poděkovat a vyjádřit pochvalu pracovníkům slovenského Policejního prezidia za spolupráci se slovenskými specializovanými orgány Police, neboť na základě jediné schůzky se rozběhla nadstandartní spolupráce, kde neexistovalo slovo nemůžeme, nejde, problém. Slovenská strana se aktivně vložila do prověřování a zorganizovala jednání s odpovědnými osobami na maďarské straně. Písemné žádosti se začaly řešit jednak cestou slovenských kolegů jednak cestou orgánu mezinárodní policejní spolupráce – centrály SIRENE. A právě tady začaly první problémy. Nevím, zda jsme natrefili pouze na nekompetentního či neochotného pracovníka, ale obdobné problémy s uvedeným útvarem nám potvrdili i jiné útvary policie ČR a rovněž také slovenští kolegové. Problémy spočívali jednak ve formálních nedostatecích písemných žádostí (absence kódů – do té doby pro nás absolutně jedna velká neznámá, dle nich špatná konkretizace úkolů z naší strany...). Vzpomínám si, když mi jednou v noci telefonoval dotyčný pracovník s tím, abych mu neodkladně sdělil a nejlépe ihned poslal písemně, kdy bude sledovaný objekt (kamion) vyjíždět z Maďarska a co poveze, údajně se jej dotazuje maďarská strana. Když jsem mu začal vysvětlovat, že tuto skutečnost samozřejmě nevím a z toho důvodu jsme požádali slovenskou a maďarskou stranu o spolupráci pomalu si na náš postup stěžoval. V rámci přeshraničního sledování byly dotčené státy rovněž samozřejmě oficiálně požádány o spolupráci, a to formou právní pomoci. Nadále probíhala úzká spolupráce orgánů činných v trestním řízení, a to na základě národní centrály SIRENE. Trestná činnost byla dokumentována, vznikly obrazové a zvukové záznamy, kolegům v Maďarsku se na základě našeho podnětu podařilo zkontrolovat osádku jednoho z kamionů včetně převáženého materiálu a listinných dokladů. Jak se později ukázalo, najatí řidiči o ničem nekalém nevěděli, plnili pokyny zadavatelů, při kontrole bylo zjištěno, že doklady jsou vystavené maďarskou společností na našeho českého dodavatele, tyto doklady byly poté na území

České republiky zaměněny. Jako dodavatel byla již uvedena jedna z našich známých společností s. r. o. s maďarským či rumunským jednatelem.

V mezidobí byly dále prováděny úkony v souladu s trestním řádem a trestním zákoníkem:

- cestou dozorového státního zástupce byl podán podnět dle § 8 ods. 2 trestního řádu k vyžádání informací, které podléhají bankovnímu tajemství. Písemně byly osloveny dotčené bankovní domy v České republice (z uvedených informací jsme s pomocí analytického oddělení zmapovali veškeré finanční toky, místa výběrů, byla zjištěna dispoziční práva k jednotlivým účtům, byly získány kamerové záznamy),
- cestou dozorového státního zástupce byl podán podnět dle § 8 ods. 2 trestního řádu k vyžádání informací, které podléhají daňovému tajemství. Dotčené Finanční úřady se postupně vyjádřily k daňovým přiznáním, daňovým povinnostem podezřelých subjektů. Zajímavostí je, že u dvou ze čtyř byla provedena daňová kontrola – bez závad....,
- o spolupráci byl požádán policejní útvar Odbor mezinárodních vztahů, který v neuvěřitelně krátké době zjistil dle zjištěných jmen a příjmení podezřelých jejich rodinné a majetkové poměry, trestní rejstřík atp.,
- na základě zjištěných registračních značek byli ustanoveni majitelé či provozovatelé kamionů, návěsů, doprovodných vozidel (právě tady se objevily první signály k osobám organizátorů a pomocníků)
- na základě domovních prohlídek a prohlídek jiných prostor dle § 83 trestního řádu byly u českého odběratele zajištěny faktury, dodejky a další relevantní listinný materiál,
- státní zástupce akceptoval naši žádost zadržet dle § 76 trestního řádu podezřelého pachatele,
- vzhledem ke skutečnosti, že byly zjištěny poznatky, že doprovod kamionů jezdí obvykle ozbrojen krátkou střelnou zbraní byla o spolupráci při zadržení podezřelých požádána zásahová jednotka.

Ted' zbývalo načasovat realizaci a zadržení pachatelů, nejlépe až po výběru finančních prostředků. V bance, potažmo v blízkosti ní ovšem hrozilo nebezpečí ohrožení zdraví a životů nezúčastněných osob, proto byl zásah naplánován po cestě z banky, operativně, na nejvhodnějším místě. Vzhledem ke skutečnosti, že pachatelé jezdili do České republiky několikrát týdně téměř okamžitě vybírali finanční hotovost a vozili ji do Maďarska (později se maďarským kolegům podařilo výtečně zadokladovat předání příruční tašky s finanční hotovostí jednomu z organizátorů) bylo rozhodnuto, že se pokusíme zajistit větší množství finančních prostředků, a to tak, že český dodavatel bude jako doposud zasílat finanční prostředky na účet pachatelům, ovšem v předmětné bance bude s jejím nejužším vedením dohodnuta legenda o krátkodobé blokaci účtu (předmětný účet byl zablokován oficiálním způsobem s vědomím státního zástupce). Účelem bylo nashromáždit finanční prostředky na uvedeném účtu za platby zboží několika kamionů a poté podezřelé zadržet. Po vyhodnocení všech rizik bylo přistoupeno k tomu, že nejužší vedení banky, slovy dva manažeři budou o tomto postupu vědět, ovšem pracovnice, která bude s podezřelými jednat bude policistka, která se bude vydávat za pracovníci banky. Tento postup se zdařil na výbornou, policistka – bankéřka plynulou angličtinou vysvětlila podezřelým situaci a výběr finančních prostředků byl stanoven v termínu za tři dny. Do této doby se celá realizace připravila. Vedoucí manažeři banky byli několikrát upozorněni na nebezpečí úniku informací, podezřelí se za žádnou cenu nesměli dozvědět, že se o jejich „podnikání“ zajímá česká policie, poněvadž hrozilo nebezpečí, že jmenovaní finanční částku z účtu vyberou a „zmizí“ v zemi svého původu...a řešit danou trestnou činnost, tzn. výsledky obviněných, ustanovování obhájců atp. cestou právní pomoci by mohlo trvat několik měsíců či let (pokud by se podezřelé podařilo vůbec najít).

Stalo se to, co se bohužel stává. Předem detailně stanovený plán nevyšel...podezřelí společně se právním zástupcem a tlumočnickem dorazili do banky o den dříve, než byl dohodnutý termín. Při jednání jeden z manažerů právnímu zástupci sdělil (dnes těžko říct zda úmyslně či v jakémsi stresu), že účty má zablokované Policie. Celá osádka nastoupila okamžitě do vozidel a z banky odjela. Jeden z manažerů asi s půl hodinovým zpožděním kontaktoval policii a celou událost ve zkratce popsal.

Z uvedeného důvodu nastaly „velké manévry“. Byla kontaktována zásahová jednotka, která ve spolupráci s dopravní policií uzavřela jeden pruh dálnice na Bratislavu, tzn., zúžila

dálnici neboť byl známo jakým vozidlem podezřelí cestují a všechna vozidla kontrolovala. Cestou operačního střediska, s náležitým souhlasem nadřízeného funkcionáře dokonce vzlétl policejní vrtulník a hledal zájmové vozidlo. Když už se zdálo, že podezřelí bohužel zmizeli, ozval se telefonicky český odběratel z Kroměřížska, že podezřelí jsou právě u něj ve společnosti a jednájí o založení nových účtů, neboť s dosavadními účty jsou jisté problémy. V tuto chvíli se již na nic nečekalo a ve spolupráci s Územním oborem proběhl zásah. Podezřelí byli s použitím donucovacích prostředků zadrženi přímo v areálu českého odběratele a následovala mašinérie ustanovení obhájců, výslechů, atp. Byli zadrženi tři „jednatele“, pravá ruka později ustanoveného organizátora, který byl rovněž z Maďarska a vystupoval pod smyšleným jménem. Na základě provedených rekoncic dle fotografií, dle trestního řádu byl organizátor zadrženy a dalšími osobami jednoznačně identifikován. Zadrženi „jednatele“ vypovídali spontánně, jednalo se o osoby se základním vzděláním, v jednom případě bez ukončené základní školní docházky. Jejich úkolem bylo podepisovat faktury, doprovázet materiál k odběrateli a vybírat finanční prostředky z účtů v hotovosti a následně je předávat určeným osobám. Celková škoda, kterou předmětná organizovaná skupina způsobila se vyšplhala na 76 milionů korun českých.

Na zablokovaných kontech byly zajištěny finanční prostředky v přepočtu ve výši 12 milionů korun českých, při realizaci podezřelých byli při osobních prohlídkách a prohlídkách motorových vozidel zajištěny další finanční prostředky v hotovosti, byly zajištěny luxusní vozidla, mobilní telefony, notebooky. Na všechny zadržené podezřelé byla uvalena vyšetřovací vazba.

V doposud nepravomocném rozsudku Krajského soudu v Brně byly vyneseny tresty pro pět osob včetně organizátora v celkové výši 19 let nepodmíněně.

13.3 Návrh vhodných opatření v boji proti daňovým únikům a doporučující stanoviska v rámci prověřování a vyšetřování daňových úniků

Na základě popsané teoretické, ale hlavně praktické části předmětné diplomové práce bych chtěl navrhnout několik základních opatření, které by na základě legislativního přijetí v první fázi omezily daňové úniky, v druhé fázi by pomohly značným způsobem

zjednodušit, zkvalitnit, urychlit a hlavně zlepšit odhalování a dokazování daňových úniků Finančním úřadům, zejména pak Policii České republiky.

- „džungle v daňových zákonech“ - jedna z nejhorších věcí, které může stát v daňové politice udělat, je mít komplikovanou daňovou soustavu a daňové předpisy stále měnit. Zákonitě tak nastane stav, že v tom, kdy a jak platit daně se obtížně vyzná i odborník, natož běžný občan či podnikatel. Zemí, která nejvíce motivuje k vysokým daňovým únikům svým složitým daňovým systémem je v porovnání s vybranými státy EU Polsko,
- jednoznačně zpřísnit vydávání živnostenských oprávnění, zápisů do obchodních rejstříků bez prověření sídla a místa podnikání,
- zvýšit povinný základního kapitál společností, popř. alespoň ukládat potřebných 200.000,- Kč do depozitu. Dle současné právní úpravy postačuje „ukázat“ výpis z účtu, kde uváděných 200.000,- Kč je. Společnost s. r. o. se na tomto základě založí, ovšem již druhý den se mohou předmětné peníze vybrat či přeposlat na nově založený účet, můžeme založit novou firmu a tak pořád dokola. Dle zachycených signálů a informací z Ministerstva průmyslu a obchodu se velmi vážně jedná a bude prosazován návrh vznik společnosti s. r. o. za symbolickou 1,- Kč...,
- nadměrné odpočty vracet až po úhradě DPH do státního rozpočtu,
- problematika tzv. formálních sídel společností s. r. o. Praxí je jednoznačně prověřeno, že osoby participující na organizované hospodářské trestné činnosti zakládají své společnosti v Praze, popř. v Brně, kde jsou uváděny jejich sídla. Spoléhají při tom na to, že daňovou kontrolu bude provádět místě příslušný finanční úřad, který však na základě tisíců registrovaných společností kontroly „nestíhá“. Podezřelé subjekty „podnikají“ mezi tím na maloměstě. V daném případě by stačilo, aby kontrolu prováděl finanční úřad s tzv. přenesenou (delegovanou) pravomocí, tzn. ten kde společnost skutečně „podniká“,

- opětovné zavedení registračních pokladen, povinnost prokazovat nabytí peněz v případech získání majetku a vkladů, při vykazování ztráty déle než 5 let zrušit firmu z úřední povinnosti,
- vynaložené finanční prostředky ochrany ekonomiky využívat efektivním způsobem. Základem by měl být hlavně odborný tým specialistů Policie ČR, organizovanou hospodářskou kriminalitu však často prověřují a vyšetřují „nováčci“ v policejním sboru,
- je zapotřebí jednoznačně více využívat pracovníky operativních složek Policie ČR k vyhledávání latentní hospodářské trestné činnosti, ve spolupráci s pověřenými pracovníky Policejního prezidia, potažmo Národním bezpečnostním úřadem zajistit pravidelné kurzy či semináře pro vybrané pracovníky se zaměřením na postup při využívání softwaru, nakládání s písemnostmi atp., vše týkající se tzv. utajovaných skutečností, neboť je jednoznačně ujišťováno, že i tady vládne tzv. okresní či krajské právo – tzn. každá složka se zákonná a jiná nařízení vykládá a aplikuje dle svých výkladů,
- zajistit školení týkající se používání nových technologií hi-tech a aplikací, neustále se seznamovat s používanými komerčními zařízeními audio a videotechniky, ilegálních odposlouchávacích zařízení atp.,
- účinnější spolupráci a komunikaci mezi Finančními úřady a Policií brání institut povinné mlčenlivosti ve vztahu k orgánům činným v trestním řízení (daňové orgány mají povinnost oznamovat pouze daňové trestné činy, ne však další trestné činy),
- z hlediska uplatnění odpočtu DPH reagovat na skutečnost, že existují luxusní automobily (např. značky Jaguar XF, AUDI R8 4,2 FSi, Audi Q7, Porsche Canamera a další), která svým charakterem slouží více k reprezentaci, případně, že

existují automobily určené pro volný čas (např. značky Land Rover Freelander 3,2, Mercedes – Benz ML 63 AMG 4MATIC, VW-Touareg) resp. pro volnočasové aktivity (myslivost apod. např. Jeep Patriot 2,4L, Jeep Wrangler, a další) než pro ekonomickou činnost daňového subjektu (podle § 5 ZDPH),

- zavedení centrálního bankovního registru, který by značně zrychlil trestní řízení především hospodářských, ale i jiných kauz,
- stát by měl do budoucna umět formulovat alespoň základní formy a metody působení v hospodářské oblasti. Při vytváření preventivních opatření je třeba vycházet z poznatků o příčinách hospodářské kriminality, a na jejich základě podniknout opatření v ekonomické a organizačně technické i společenské oblasti – dle hospodářského výsledku za loňský rok u osob samostatně výdělečně činných chybí ve státní kase asi 70 milionů, které měly být vybrány na daních, dále tzv. utahování opasků - 10% zeštíhlení personálu na finančních úřadech, v drtivé většině na kontrolních odděleních,
- absence týmové práce na některých složitějších kauzách –chybí zastupitelnost,
- snaha o odstranění nedůvěry veřejnosti k Policii ČR a z toho pramenící vysoká latence předmětné kriminality, neochota oznamovat trestné činy, nespolupráce,
- nadměrné pracovní vytížení policistů prověřujících a vyšetřujících organizované hospodářské kauzy,
- absence důsledného zkoumání, dohledávání a zajišťování majetku obviněných, obžalovaných a odsouzených, trestná činnost se pachatelům nesmí vyplácet. Bylo zjištěno, že odsouzeným pachatelům ani tak nevádí výše trestu odnětí svobody, ale spíše skutečnost, že jim někdo zajistí nelegálně získaný majetek a finanční prostředky, ze kterých jsou často placeni advokáti, znalci, spolupachatelé, jejich rodinní příslušníci atp.,

- problematika „ufo zisků“ - v České republice jde podle odhadů až o tisíce lidí, kteří disponují majetkem, který zcela evidentně nevydělal, nezdědili, nevyhráli v loterii, nerestituovali, nedostali darem ani nezískali žádným jiným legálním způsobem. Jde tedy o majetek získaný jinak než legálně, přitom však držený osobami, jejichž trestná činnost buď nikdy nevyšla najevo, nebo nebyla objasněna, nebo objasněna byla, ale stopy vedoucí k výnosu jsou vyhaslé, nebo jde o majetek držený osobami, které nebyly z trestné činnosti usvědčeny, anebo osobami, které se samy žádné trestné činnosti nedopustily. Podstatným znakem je to, že chybí průkazná vazba mezi majetkem a spáchaným trestným činem. Jde tedy o majetky z neznámých, neidentifikovatelných zdrojů, pro které se v praxi vžil výstižný název „UFO-zisky“. Hodnota tzv. UFO-zisků, např. luxusních vozidel, lodí či letadel, nemovitostí, šperků, uměleckých děl a jiných exkluzivních komodit nebo velkých finančních hotovostí či cenných papírů, se v České republice odhaduje na stovky miliard korun. Velkým problémem je prokázat, že původ finančních prostředků je z protiprávní činnosti. Pokud máte na účtech stamiliony nic nemusíte prokazovat a nic Vám v České republice nehrozí. Možná inspirace existuje v zahraničí. Tady se dokazuje pouze to, že majetek má nelegální základ, což se vyvozuje z podezřelého chování osoby, která není schopna podat věrohodné vysvětlení, jak majetek nabyla. Jde vlastně o částečné přenesení důkazního břemene, které se však týká pouze dokazování rozsahu majetku. Takováto zákonná úprava platí například v Belgii, Irsku či Velké Británii. Pokud tam zbohatlíci nedokáží vysvětlit, jak k majetku přišli, mohou jim úřady majetek zabavit. Mírnějším trestem je zdanění podezřelých zisků. Myslím, že ani úprava zdanění podezřelých zisků však nemá při současném politickém rozpoložení politické scény v České republice šanci na přijetí.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo upozornit na problematiku daňových podvodů, popsat jednotlivé typy daňových podvodů, navrhnout příslušné postupy a opatření, které by svým způsobem eliminovaly neustále narůstající procento předmětné trestné činnosti, popsat jednotlivé typy pachatelů, upozornit na postupy, kterými by se dalo zamezit neustále narůstajícím škodám vznikajícím pácháním předmětné trestné činnosti, kterou posléze ve velké míře uhradí daňový poplatník. Vytvořit a popsat typologie pachatelů, stanovit základní metodiku vyšetřování daňových úniků, nastínit problematiku náhrady škody a zajištění majetku pachatelů.

První část práce byla věnována především teoretickému vymezení pojmů, vývoji daní z historického hlediska, hlavnímu rozdělení daňového systému, úlohou daní v ekonomice s důrazem na daň z přidané hodnoty a její úlohu v evropské integraci, klasifikací daňového systému, pojmem DPH jako takovým, definicí hospodářské kriminality a organizované hospodářské kriminality, typovým vymezením daňových úniků a jejich popisem, typologií pachatelů hospodářské trestné činnosti, popisem daňové politiky ve státech EU, a to od postupného sbližování daňových systémů až po formy mezinárodní spolupráce. Podrobně byly rovněž popsány některé způsoby daňových podvodů.

Ve druhé části jsem se zabýval problematikou podvodů s přeshraničním DPH v odpadovém průmyslu, minulostí i současností, statistickým otázkám počtu spáchaných trestných činů. Diplomovou práci jsem v praktické části pojal i jako vytvoření stručné metodiky při odhalování a vyšetřování organizované hospodářské kriminality na úseku daňových podvodů. Čtenář, potažmo orgány činné v trestním řízení zjistí a jsou upozorněni na konkrétní situace z praxe, na vzniklé problémy, slabá místa, spolupráci se zahraničními partnery, nové postupy při prověřování, realizaci a následném vyšetřování předmětné trestné činnosti. Na základě popsané teoretické, ale hlavně praktické části předmětné diplomové jsou navržena některá opatření, která by na základě legislativního přijetí v první fázi omezily daňové úniky, v druhé fázi by pomohly značným způsobem zjednodušit, zkvalitnit, urychlit a hlavně zlepšit odhalování a dokazování daňových úniků Finančním úřadům, zejména pak Policii České republiky.

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že při zpracování diplomové práce bylo postupováno dle uložených zásad pro její zpracování a bylo dosaženo cílů, které byly v úvodu stanoveny.

ZÁVĚR V ANGLIČTINĚ

Aim diploma work was refer to problems tax Fraud, describe individual print tax Fraud, suggest appropriate practical experience routes and procuration, that would in a way eliminated all the time crescendo per cent objective punishable activities, describe individual print offenders, refer to routes, that would put prevent all the time crescendo damages rising commission objective punishable activities that the finally high will cover tax - payer. Create plus describe typology offenders, determine primary objective philosophy investigation tax evasion, outline problems damages and reservation possession offenders.

First volume of work was devoted above all theoretic delimitation conceptions, development tax on historical aspects, primary objective indicative allocation taxation, exercise given in economy with emphasis on value added tax and her part in European integration, classification taxation, conception DPH in itself, definition economic criminality plus organized economic criminality, type delimitation tax evasion plus their description, typology offenders economic punishable activities, description tax policy in states EU, namely from gradual convergency taxation after as much as forms international co-operation. In detail were to be as well circumscribed some way manners tax Fraud.

In second parts I'm deal with problems cheats with cross - border DPH in waste industry, past and present, statistical questions of the number of perpetrated crime diploma work work be in practical parts included and like creation in brief methodists at detection and investigation organized economic criminality on section tax Fraud. Reader, incrustation law enforcement authorities finds out plus are warn on concrete situation from practice, on incurred problems, weak seats, cooperation external partners, new procedure at verification, realization and resulting investigation objective punishable activities. On the grounds circumscribed theoretic, but largely practical parts objective diploma work are designed some procuration, that would on the grounds legislative taken in first phase restricted tax evasion, in second phase would helped considerable in a way simplify, improve the quality of, speed up and largely improve detection and proofs tax evasion revenue authority, especially then police Czech republic.

On the grounds of the above it is possible state, that the at processing diploma work was act according to saved primary objective for her processing and was achieved aims that the be in introduction given.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6.
- [2] ČASTORÁL, Zdeněk. *Ekonomická kriminalita a management*. 1.. vyd. Praha : Univerzita Jana Amose Komenského, 2011. 352s. ISBN 802006-0472-3-s107-11
- [3] FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*,1.vyd.Brno: Computer Press,2007.ISBN 9788025115411.
- [4] KUBÁTOVÁ, Květa, VÍTEK, Leoš. *Daňová politika : Teorie a praxe*. 1. vyd. Praha : CODEX Bohemia, s.r.o., 1997. 264 s. ISBN 80-85963-23-X.
- [5] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 1. vyd. Praha : Aspi, a.s., 2005. 236 s. ISBN 80-7357-142-0.
- [6] NOŽINA, Miroslav.*Mezinárodní organizovaný zločin v České republice*,1.vyd.Praha: Themis,2003.ISBN 8073120186.
- [7] NĚMEC, Miroslav. *Organizovaný zločin: Aktuální problémy organizované kriminality a boje proti ní*. 1.vyd. Praha : Naše vojsko, 1995. 224s. ISBN 802006-0472-3-s107-110
- [8] MARTINEZ, J-C. *Daňový únik*. 1. vydání, HZ Praha spol. s r.o. 1995, s. 85. ISBN 80-901918-3-5.
- [9] MUSGRAVE, Richard A., MUSGRAVE, Peggy B. *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha : MANAGEMENT PRESS, 1994. 946 s. ISBN 80-85603-76-4.
- [10] RAMBOUSEK, Jan. *Nový zákon o DPH od vstupu ČR do EU*. Praha : ASPI Publishing. s. 552. ISBN 80-7357-07-33.
- [11] ŠIROKÝ, Jan. *Daňová teorie*. 1.vyd. Ostrava : VŠB, 1995. 95 s. ISBN 80-7078-308-7.
- [12] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. aktual. vyd. Praha : LINDE, 2006. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
- [13] TVRDÝ, J. *Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a předpisy související*. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2004, s. 448. ISBN 80-7179-899-1

- [14] ZAPLETAL, Josef, et al. Kriminologie. 1. vyd. Praha: Policejní akademie ČR, 1995, s. 122. ISBN 80-85981-15-7

Legislativa:

- [1] Směrnice Rady č. 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní
- [2] Směrnice Rady č.79/1070/EHS ze dne 6. prosince 1979, kterou se mění směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní
- [3] Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů
- [4] Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [5] Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon

Internetové zdroje:

- [1] <http://www.podnikatel.cz/dane/dan-z-pridane-hodnoty/co-je-zaklad-dane-z-pridane-hodnoty/>
- [2] http://cs.wikipedia.org/wiki/Da%C5%88_z_p%C5%99idan%C3%A9_Hodnoty
- [3] Generální finanční ředitelství. *Informace GFŘ k institutu ručení podle ust. §109 a §109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění po novele zákona od 1.4.2011.* [online]. 25.3.2011. [cit. 2010-05-10]. Dostupné z WWW:<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_13061.html>.
- [4] <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d639v615-kolotocove-podvody-carousel-frauds-dokonceni/>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
atp.	a tak podobně
a. j.	a jiné
č.	číslo
ČR	Česká republika
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
EUR	EURO
FÚ	Finanční úřad
Kč	Korun českých
např.	například
obr.	Obrázek
popř.	popřípadě
resp.	respektive
Sb.	Sbírky zákonů
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
tj.	to je
TrZ	trestního zákoníku
tzv.	tak zvaný
ZDPH	zákona o dani z přidané hodnoty

SEZNAM GRAFŮ

Graf č.1 Počet případů prověřovaných trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku ve Zlínském kraji.....	57
Graf č. 2 Počet případů prověřovaných trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku v České republice.....	58
Graf č. 3 Výše škody způsobená trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku ve Zlínském kraji.....	58
Graf č. 3: Výše škody způsobená trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku v České republice.....	59

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1 Schéma podvodu ztracený obchodník	48
Obrázek č. 2 Schéma kolotočového podvodu.....	50
Obrázek č. 3 Schéma podvodu nadhodnocený vývoz	52
Obrázek č. 4 Schéma podvodu olympijské kruhy	52

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1 Sazby DPH v jednotlivých zemích EU.....	23
--	----

SEZNAM PŘÍLOH

bez příloh