

Projekt opatření proti daňovým únikům při správě DPH

Bc. Roman Janoušek

**Diplomová práce
2009**



**Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky**

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2008/2009

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Roman JANOUŠEK**

Studijní program: **N 6202 Hospodářská politika a správa**

Studijní obor: **Finance**

Téma práce: **Projekt opatření proti daňovým únikům při správě DPH**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Popište úlohu daní v ekonomice s důrazem na DPH a jeho úloze v evropské integraci.
- Popište postavení účastníků daňového řízení v České republice.

II. Praktická část

- Analyzujte existující druhy daňových úniků při správě DPH.
- Analyzujte kritická místa v jednotlivých částech daňového řízení.
- S odkazem na provedené analýzy vytvořte projekt opatření proti daňovým únikům při správě DPH.

Závěr

Rozsah práce: cca 70 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- [1] KUBÁTOVÁ, K., VYBÍHAL, V. et al. Optimalizace daňového systému. Praha: Eurolex Bohemia, 220 s., 1. vyd. 2004. ISBN 80-86861-05-8.
[2] MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVEOVÁ, P. B. Veřejné finance v teorii a praxi. 1. vyd. Praha: Management Press, 581 s., 1994. ISBN 80-85603-76-4.
[3] NERUDOVA, D., Hramonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, a.s., s. 236, 2005. ISBN 80-7357-142-0.
[4] ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii: daňové systémy členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU. Praha: Linde, 250 s. 2006. ISBN 978-80-7201-649-5.

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Miroslav Nejezchleba, CSc.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: 9. března 2009
Termín odevzdání diplomové práce: 4. května 2009

Ve Zlíně dne 9. března 2009

doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá problematikou daňových úniků při správě daně z přidané hodnoty. Teoretickým základem je popis úlohy daní v ekonomice s důrazem na daň z přidané hodnoty a její úlohu v evropské integraci, dále postavením účastníků daňového řízení v České republice. Provedená analýza existujících druhů daňových úniků při správě daně z přidané hodnoty, jakož i analýza kritických míst v jednotlivých částech daňového řízení je východiskem projektové části diplomové práce. Projekt řeší opatření proti daňovým únikům při správě daně z přidané hodnoty v jejich konkrétní podobě a hodnotí přínosy i náklady navržených opatření.

Klíčová slova: daň, daňový subjekt, daň z přidané hodnoty, daňový únik, daňový podvod, správa daní, finanční úřad, řízení rizik

ABSTRACT

This thesis deals with tax evasion in the administration of value added tax. The theoretical basis is the role of taxes in an economy with a focus on value added tax and its role in European integration and the status of participants in the tax proceedings in the Czech Republic. Performed analysis of existing types of tax evasion in the administration of value added tax, as well as the analysis of critical points in various parts of the tax administration is the starting point of the thesis project. The project solve the measures against tax evasion in the management of value added tax in their specific form and rate the benefits and costs of proposed measures.

Keywords: tax, tax subject, the value added tax, tax evasion, tax fraud, tax administration, tax office, risk management

Poděkování patří vedoucímu diplomové práce panu Prof. Ing. Miroslavu Nejezchlebovi Csc. za cenné připomínky a odborné rady.

Zvláštní poděkování patří mé manželce Andrey za trpělivost a podporu po dobu mého vysokoškolského studia.

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Projekt opatření proti daňovým únikům při správě DPH“ zpracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval.

V Kunovicích dne 30. dubna 2009

.....

Roman Janoušek

OBSAH

ÚVOD.....	8
I TEORETICKÁ ČÁST	9
1 DANĚ A JEJICH ÚLOHA V EKONOMICE	10
1.1 HISTORIE DANÍ A DAŇOVÉ TEORIE	10
1.1.1 Starověk.....	10
1.1.2 Středověk.....	11
1.1.3 Novověk	12
1.1.4 Od počátku 20. století po současnost	14
1.2 TŘÍDĚNÍ DANÍ	15
1.2.1 Daně přímé	16
1.2.2 Daně nepřímé	16
1.2.2.1 Obrátové daně	17
1.2.2.2 Daň z přidané hodnoty	19
1.3 DANĚ A MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE	21
1.3.1 Daňová koordinace.....	21
1.3.2 Daňová aproximace.....	21
1.3.3 Daňová harmonizace	21
1.3.4 Daňová harmonizace v Evropské unii.....	23
1.3.4.1 Harmonizace přímých daní v Evropské unii.....	25
1.3.4.2 Harmonizace nepřímých daní v Evropské unii	26
1.3.4.3 Mezinárodní spolupráce.....	28
1.3.5 Harmonizace daní a fiskální funkce	30
2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČESKÉ REPUBLICĚ	33
2.1 ZÁKON O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY	33
2.1.1 Obecná ustanovení	33
2.1.2 Uplatňování daně.....	34
2.1.3 Fiskální význam daně z přidané hodnoty	43
3 DAŇOVÉ ŘÍZENÍ V ČESKÉ REPUBLICĚ.....	46
3.1 POSTAVENÍ ÚČASTNÍKŮ DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ	46
3.1.1 Postavení účastníků daňového řízení dle ústavního pořádku.....	47
3.1.2 Postavení účastníků daňového řízení dle zákona o správě daní a poplatků.....	47
3.1.3 Postavení účastníků daňového řízení dle správního řádu.....	48
4 ORGANIZAČNÍ RÁMEC SPRÁVY DANÍ V ČESKÉ REPUBLICĚ.....	50
4.1 DAŇOVÁ SPRÁVA V ČESKÉ REPUBLICĚ.....	50
4.1.1 Ministerstvo financí	50
4.1.2 Finanční ředitelství.....	51
4.1.3 Finanční úřady	51
5 DAŇOVÝ ÚNIK	52
II PRAKTICKÁ ČÁST	54
6 ANALÝZA RIZIK PŘI SPRÁVĚ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	55

6.1	ANALÝZA POPSANÝCH TYPŮ DAŇOVÝCH ÚNIKŮ.....	55
6.1.1	Řízená insolvence.....	56
6.1.2	Stínová ekonomika.....	58
6.1.3	Podvod při vrácení daně.....	58
6.1.4	„Ztracený obchodník“.....	59
6.1.5	„Kolotočové“ podvody.....	60
6.2	ANALÝZA RIZIK V JEDNOTLIVÝCH FÁZÍCH DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ	62
6.2.1	Řízení přípravné a registrace.....	62
6.2.2	Řízení vyměřovací.....	66
6.2.2.1	Vytýkací řízení.....	66
6.2.2.2	Daňová kontrola.....	69
6.2.3	Řádné a mimořádné opravné prostředky, placení daní	73
6.2.4	Faktory společné pro všechny fáze správu daní	75
6.3	ZÁVĚRY PROVEDENÝCH ANALÝZ.....	76
6.3.1	Obecné příčiny rizik	77
6.3.2	Legislativní příčiny rizik	77
6.3.3	Organizační, personální a materiálně technické příčiny rizik	77
7	PROJEKT OPATŘENÍ PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM PŘI SPRÁVĚ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	78
7.1	ŘEŠENÍ OBECNÝCH PŘÍČIN RIZIK.....	78
7.2	ŘEŠENÍ LEGISLATIVNÍCH PŘÍČIN RIZIK	80
7.3	ŘEŠENÍ ORGANIZAČNÍCH, PERSONÁLNÍCH A MATERIÁLNĚ TECHNICKÝCH PŘÍČIN RIZIK	81
	ZÁVĚR	84
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	85
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	89
	SEZNAM GRAFŮ	90
	SEZNAM OBRÁZKŮ	91
	SEZNAM TABULEK.....	92
	SEZNAM PŘÍLOH.....	93

ÚVOD

Slovy významného amerického právníka Olivera Wendella Holmese, jr. jsou daně tím, čím platíme za civilizovanou společnost. Česká společnost stále teprve hledá svůj postoj vůči daním. Dosud jsou daně ve společnosti vnímány veskrze negativně, bez uvědomění, že prostředky nejsou odváděny nějaké cizí entitě, ale společnosti, jejíž jsme všichni součástí. Jistě na tom má svůj vliv politický režim z období let 1948 – 1989, ale ani současná politická reprezentace ke změně postojů v této oblasti mnoho neudělala. Pozitivní podněty v tomto ohledu přináší vstup České republiky do Evropské unie, datovaný 1. květnem roku 2004. Tento ojedinělý integrační proces založený na svobodách volnosti pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu s sebou nese řadu pozitivních důsledků. Bohužel má i své stinné stránky, z nichž některým, se věnuje tato diplomová práce.

Cílem diplomové práce je, v souladu s uloženými zásadami pro její zpracování, vytvořit projekt opatření proti daňovým únikům při správě daně z přidané hodnoty.

Diplomová práce je rozdělena do dvou částí, teoretické a praktické.

V teoretické části se práce zaměřuje na popis úlohy daní v ekonomice s důrazem na daň z přidané hodnoty a její úlohu v evropské integraci, dále na postavení účastníků daňového řízení v České republice.

V praktické části je provedená analýza existujících druhů daňových úniků při správě daně z přidané hodnoty, jakož i analýza kritických míst v jednotlivých částech daňového řízení. Analytická část, zejména její zobecněný závěry, jsou východiskem projektu opatření proti daňovým únikům při správě daně z přidané hodnoty. V rámci projektu jsou navrhována opatření proti daňovým únikům a v jejich konkrétní podobě jsou hodnoceny přínosy i náklady navržených opatření.

Diplomová práce vychází z legislativy platné ke dni 1. dubna 2009.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DANĚ A JEJICH ÚLOHA V EKONOMICE

Základní a prvotní úlohou daní je zajištění příjmové strany veřejných financí, tedy státních a veřejných rozpočtů a fondů. Společně s jinými příjmy veřejných financí slouží k uskutečňování fiskální politiky. V širším pojetí jsou daním přisuzovány i jiné vlastnosti a funkce, například z pohledu makroekonomických ukazatelů jsou daně faktorem působícím na míru nezaměstnanosti, inflaci a ekonomický růst.

„Teorie definuje daň jako povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu.“¹

Nebo také: *„Daň je definována jako povinná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová, neekvivalentní a pravidelně se opakující v časových intervalech nebo při stejných okolnostech.“²* Charakteristika neúčelovosti daně znamená, že určitou částku vybrané daně nelze spojovat s konkrétním vládním výdajem, ale naopak je příjmem veřejného rozpočtu jako celku. Neekvivalentností je rozuměna neexistence nároku poplatníka na protihodnotu, odpovídající jeho platbě.

1.1 Historie daní a daňové teorie

Existence a vývoj daní je spjat se vznikem organizovaných států a peněžního hospodářství. Přitom je třeba podotknout, že také předpeněžní společnosti vybírali daně, například formou nucené práce. Aby stát mohl zasahovat do společenských procesů a naplňovat vyvstalé společenské potřeby, musel disponovat finančními prostředky, které získával mimo jiné z daní. Současně se utvářely názory na úlohu daní a daňové teorie byly součástí filosofických a náboženských učení již od starověku.

1.1.1 Starověk

Ve starověku byly hlavním příjmem státní poklady válečné kořisti a jiné nedaňové příjmy. Antický stát svou povahou nebyl příliš náročný na financování svého fungování. Daně

¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daňová teorie*. 1.vyd. Ostrava : VŠB, 1995. s. 6. ISBN 80-7078-308-7.

² KUBÁTOVÁ, Květa, VÍTEK, Leoš. *Daňová politika : Teorie a praxe*. 1. vyd. Praha : CODEX Bohemia, s.r.o., 1997. s. 9. ISBN 80-85963-23-X.

nebyly hlavním příjmem státní pokladny, byly vybírány k financování konkrétní potřeby a měli často naturální povahu. Daňové odvody byly ukládány např. jako jednorázová dávky z hlavy, z pozemků, z držení dobytka, při narození nebo úmrtí. „Například v Řecku bylo odznakem svobodného občana dobrovolné placení daní.“¹ Zachovány jsou některé práce Aristotela², zabývající se ekonomickými otázkami, v nichž obhajoval institut soukromého vlastnictví jako faktor posilující charakterové vlastnosti a osobní zodpovědnost.³

1.1.2 Středověk

Později, v raném středověku, mají daně již převážně peněžní charakter a jejich význam stoupá zejména v souvislosti s financováním obrany území, jakož i válečných tažení. Na druhou stranu vzniká řada výjimek v placení daně, zejména pro církve a šlechtu.

Za daně lze označit tyto druhy odvodů⁴:

- **domény**, odvody z výnosů z panovníkova majetku, resp. z hospodaření na jeho pozemcích,
- **regály**, poplatky za propůjčení panovníkových práv, jakým bylo právo lovu, těžby, vaření piva, či ražení mincí,
- **kontribuce**, předchůdkyně přímé daně, vybírané z hlavy, majetku či výnosů,
- **akcízy**, forma nepřímých daní, zatěžující spotřební zboží nebo právní převod zboží.

V souvislosti se vznikem feudálních měst byly ukládány městské daně. Tím vzniká tzv. dualismus ve správě daní. Nepřímé daně vybírá a spravuje panovník sám. Přímé daně jsou příjmem šlechty, což bylo mimochodem předmětem celé řady sporů mezi panovníkem a stavy.

¹ PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance*. 1. vyd. Praha : CODEX Bohemia, s.r.o., 1999. s. 314. ISBN 80-85963-88-4.

² Aristoteles (384-322 př. n. l), řecký filosof

³ PEARCE, David W. *Macmilanův slovník moderní ekonomie*. 2. vyd. Praha : VICTORIA PUBLISHING, a.s., 1995. s. 17. ISBN 80-85605-42-2.

⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daňová teorie*. 1.vyd. Ostrava : VŠB, 1995. s. 13-14. ISBN 80-7078-308-7.

1.1.3 Novověk

V novověku se rozvíjí základy daňové teorie, daním jsou přisuzovány mimo fiskálních funkcí další funkce. K problematice daní se ve svém díle vyjadřuje celá řada soudobých osobností, jako například Tomáš Akvinský¹ považuje nadměrnou daň za hřích. Podle J. Bodina² nemá být od zdanění osvobozena žádná třída, daň má odrážet majetkové poměry a její výnos sloužit všem občanům. F. Quesnay³ dával přednost zdanění pozemkového výnosu, protože považoval zemědělství za jediný zdroj bohatství, a tak navrhoval zjednodušení veřejných financí jednotnou daní na zemědělský sektor.

O celostním přístupu k daním a daňovým teoriím lze hovořit až od 18. století v souvislosti se zakladateli politické ekonomie Adamem Smithem⁴ a Davidem Ricardem⁵, zastánci pracovní teorie hodnoty.

Ve svém Pojednání o podstatě a původu bohatství národů z roku 1776 Adam Smith prosazuje myšlenku svobodné jednání jednotlivců, které má vést k přirozenému řádu. Na druhou stranu přiznává i takovému systému nutnost existence panovníka, který musí zajišťovat vnější obranu, právní řád a veřejné služby. K financování těchto úkolů panovníka slouží daně. Podle Smitha vybírané daně omezují akumulaci kapitálu a produktivitu, proto prosazoval co nejnižší zdanění. Mimo příslovečnou „neviditelnou ruku trhu“ formuloval čtyři daňové kánony:

¹ Tomáš Akvinský (1225-1274), italský učenec, podle jeho práce *Summa theologica*, lze zasahování státu ospravedlnit pouze veřejným prospěchem.

² Jean Bodin (1530-1596), francouzský právník, publicista, filosof, teoretik státní moci

³ Francois Quesnay (1694-1774), francouzský ekonom patřící mezi fyziokraty, např. *Encyclopédie* (1756, 1757), *Journal de l'agriculture de commerce et des finances* (1765, 1767), *Tableau économique* (1758).

⁴ Adam Smith (1723-1790), skotský filosof a ekonom, autor díla *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů* (1776).

⁵ Davidem Ricardo (1772-1823), anglický ekonom, proslul prací *Principy politické ekonomie a zdanění* (1817).

- I. **Daňová spravedlnost** - „V každém státě by měli poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají.“
- II. **Určitost** - „Daň, kterou má každý jednotlivec platit, by měla být stanovena přesně a nikoliv libovolně. Doba splatnosti, způsob placení a suma, kterou má platit, to všechno by mělo být poplatníkovi a komukoliv jinému naprosto jasné.“
- III. **Pohodlnost placení pro poplatníka** - „Každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi nejlépe hodí.“
- IV. **Úspornost** - „Každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik ona daň skutečně přináší do pokladny

Druhý výše jmenovaný David Ricardo navázal v díle *Principy politické ekonomie a zdanění* (1817) na jeho předchůdce a zdanění označil daně za zlo, vyžádané státními výdaji, nerozmnžující důchod ani blahobyt národa.

Představitel další generace John Start Mill¹ prosazoval princip platební schopnosti, nebo také berní způsobilosti. Daňová spravedlnost spočívá podle něj v tom, že poplatníci „utrpí“ stejnou újmu na základě proporcionálního rozdělení. Progresivní zdanění považuje za nespravedlivé a nemotivační.²

Od druhé poloviny 19. století se ekonomická věda zabývá zkoumáním mezních veličin a je nazývána jako neoklasicismus. Neoklasikové³ přestali vnímat veřejný sektor jako: „...výjimku z obecných pravidel ekonomického systému, ale jako jeho integrální součást...“⁴, což bylo logickým důsledkem růstu státního hospodářství a jeho všeobecného

¹ John Start Mill (1806-1873), anglický filosof a ekonom, jehož *Principles of Political Economy* (1848) se používala jako učebnice ekonomie až do konce 19. století.

² PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance*. 1. vyd. Praha : CODEX Bohemia, s.r.o., 1999. s. 317. ISBN 80-85963-88-4.

³ Marie Éspirit Léon Walras (1834-1910), francouzský ekonom, Vilfredo Pareto (1848-1923), italský ekonom a matematik, Arthur Cecil Pigou (1874-1959), anglický ekonom.

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.

významu. Stát v té době již zabezpečuje minimální úroveň vzdělanosti, rozvíjí zdravotní a sociální politiku, a s tím spojené přerozdělovací mechanismy. Značný vliv na změny v oblasti daní měly změny v hospodářství a vytvoření nového stavu, dělnictva, čehož důsledkem byl rostoucí podíl přímých daní. Opouští se nepřímé zdaňování na zboží nezbytného charakteru.

V souvislosti s vybíráním daní přímo ze mzdy zaměstnanců, což podle tehdejších teoretiků neumožňuje daňové úniky, se začíná hovořit o daňových únicích firem. Firmy se v té době již běžně zdaňují prostřednictvím daňových přiznání, které přináší prostor pro daňové podvody, ať už špatnou kontrolu nebo v důsledku korupce.¹

1.1.4 Od počátku 20. století po současnost

V tomto období dále roste daňová kvóta², zejména po 1. Světové válce ve snaze o obnovení válkou zničené ekonomiky. Státy se opět vrací ke zdaňování zboží nezbytné povahy, důraz je kladen na zdaňování vysokých příjmů.

Pátkem 25. října roku 1929 se datuje počátek Velké hospodářské krize. Hluboká deprese, krach měnového systému a vysoká míra nezaměstnanosti přivedla Johna M. Keynese³ k nové rozpočtové teorii publikované v roce 1936 v *Obecné teorii zaměstnanosti, úroku a peněz*. Keynes přikládá daním ve svém díle značný význam v souvislosti s opatřeními státu pro stimulaci nedostatečné investiční činnosti v době krize. Tato politika byla uplatňována po 2. Světové válce v řadě zemí, vedla k hospodářskému růstu, a tak byla považovaná téměř za vše spasitelnou, dokud se v 60. letech neprojevil její negativní důsledek v podobě inflace.

¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daňová teorie*. 1.vyd. Ostrava : VŠB, 1995. s. 14. ISBN 80-7078-308-7.

² Daňová kvóta – makroekonomický ukazatel udávající podíl daní na hrubém domácím produktu.

³ Johna Maynarda Keynese (1883-1946), významný anglický ekonom, autor *General Theory of Employment, Interest and money* (1936).

V 70. a 80. letech 20. století byl ve znamení neokonzervatismu, který klade větší důraz na monetární politiku na úkor politiky fiskální. Neokonzervatismus přinesl novou daňovou teorii v podobě teorie strany nabídky.¹

Ve stavu současné daňové teorie se samozřejmě projevuje dosažená míra poznání v obecné ekonomii a finanční vědě, zejména pak spor mezi zastánci neokonzervatismu a keynesiánci. Daně jsou však vnímány jako integrální součást ekonomiky a připisují se jim stejné funkce jako veřejným financím, tedy²:

- **Funkce alokační** – má za úkol korigovat na některých specifických trzích efektivnost tržních mechanismů, tedy že vybrané daně jsou umísťovány tam, kde by se jejich tržní alokaci nedostávalo.
- **Funkce fiskální** – je schopností naplnit veřejný rozpočet. Tato funkce je považována za nejdůležitější.
- **Funkce redistribuční** – v důsledku obecného chápání spravedlnosti přesunuje část důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším, čímž zmírňuje rozdíly v důchodech jednotlivců vzniklé fungováním trhu.
- **Funkce stabilizační** – umožňuje přispívat ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice s cílem ovlivnění míry zaměstnanosti a cenové stability. Využití této funkce je do jisté míry závislé na uplatňované hospodářské politice státu.

1.2 Třídění daní

Daně existují v různých formách a mohou být posuzovány podle různých kritérií. V duchu tématu této práce postačuje klasifikace dle vazby na důchod poplatníka daně, tedy daně přímé a nepřímé.

¹ Arthur Laffer (1940), americký ekonom, autor tzv. „Lafferovy křivky“ vycházející z předpokladu existence optimální daňové sazby, maximalizující daňové příjmy.

² MUSGRAVE, Richard A., MUSGRAVE, Peggy B. *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha : MANAGEMENT PRESS, 1994. s. 6 – 12. ISBN 80-85603-76-4.

1.2.1 Daně přímé

Působí přímo na důchod poplatníka, který je přiznává a platí do veřejného rozpočtu. Jsou adresné a při jejím uložení se nepředpokládá, že jí poplatník přenesse na jiný subjekt.

Mezi daně přímé se řadí daně důchodové, daně majetkové a daň silniční.

1.2.2 Daně nepřímé

Nepůsobí přímo na důchod poplatníka, který jí přiznává a odvádí do veřejného rozpočtu. Při jejím uložení se předpokládá, že jí přenesse na jiný subjekt. Postavení subjektů daně u nepřímých daní je rozlišováno na poplatníky a plátce. Plátce daň sice přiznává a odvádí do veřejného rozpočtu, ale fakticky daň platí poplatník v podobě vyšší ceny.

Daně nepřímé zahrnují daně z obratu, daň z přidané hodnoty, daně spotřební a cla.

Zásadním odlišností nepřímých daní od daní přímých spočívá v tom, že jsou daní *in rem*¹. Není tedy brán ohled na osobní okolnosti poplatníka, jak umožňují přímé daně pomocí progresivních sazeb, slev a odečitatelných položek. Proto jsou daně nepřímé z pohledu vertikální a horizontální spravedlnosti diskutabilní.

Nepřímé daně se liší dvěma způsoby vymezení základu pro výpočet daně²:

- **generální**, tedy týkající se veškerého prodávaného zboží nebo služeb,
- **selektivní** čili akcízy, na vybrané výrobky a služby.

Dále se mohou nepřímé daně lišit místem výběru. Mohou být ukládány v místě určení výrobku (maloobchodní úroveň) nebo v místě původu (zpracovatelská úroveň).

Nepřímé daně jsou ukládány jako daň na stanovenou jednotku produkce nebo procentem z ceny produkce, tedy *ad valorem*³. Názorným příkladem daně stanovené na jednotku produkce jsou v České republice daně spotřební, čili daň z minerálních olejů, daň z lihu,

¹ *in rem* – (lat.) na věc

² 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.

³ *ad valorem* – (lat.) k hodnotě

daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků.¹ Dále pak v této kategorii relativně novými daněmi jsou daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny². Jako příklad daně stanovené procentem z ceny produkce lze uvést daň z obratu nebo daň z přidané hodnoty.³

Nepřímé daně *ad valorem* svou konstrukcí nemění relativní ceny. Proto nenarušují, na rozdíl od daně stanovené na jednotku produkce, spotřebitelskou volbu poplatníka.

1.2.2.1 Obratové daně

Obratové daně mají svůj historický původ v daních z právního převodu zboží, stanovené procentní částí z ceny obratu zboží. Dělí se podle místa, resp. stupně zpracování, na kterém je odváděna následovně⁴:

- daň z maloobchodního obratu,
- daň z velkoobchodního obratu,
- daň výrobovou.

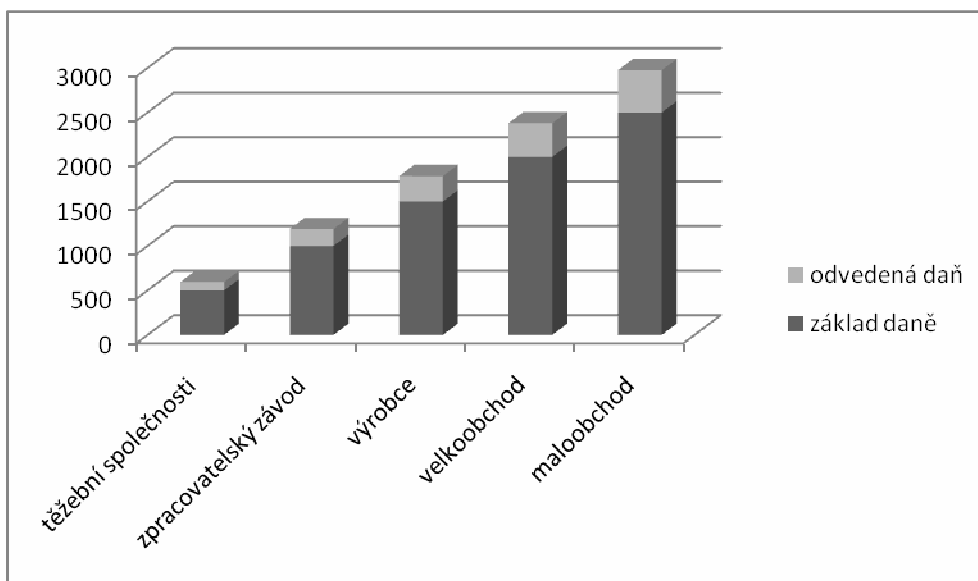
Základem daně je hrubý obrat, přičemž v jednotlivých zpracovatelských stupních není odečítána hodnota vstupu. Daň je ukládána buď na jednom stupni (neduplicitně) nebo kaskádovitě na každém stupni (duplicitně). Počet duplicit je závislý na počtu zpracovatelských stupňů, a proto se mohou u jedné komodity vyskytovat výrobky s různým počtem duplicit, podle počtu zpracovatelských stupňů podléhajících zdanění. Pro názornost demonstrujeme na níže uvedeném grafu.

¹ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

² Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

³ V České republice jsou na výrobky a služby uplatňovány dvě sazby daně z přidané hodnoty, a to základní sazba daně ve výši 19 % a snížená sazba daně ve výši 9 %.

⁴ KUBÁTOVÁ, Květa, VÍTEK, Leoš. *Daňová politika : Teorie a praxe*. 1. vyd. Praha : CODEX Bohemia, s.r.o., 1997. s. 203. ISBN 80-85963-23-X.

Graf č. 1.1 Vliv kumulativního kaskádového systému na velikost daně¹

Údaje v grafu vycházejí z fiktivních hodnot vedených v navazující tabulce.

Tabulka č. 1 Vliv kumulativního kaskádového systému
na velikost daně¹

Subjekt	základ daně	daň 19 %	odvedená daň	zisková marže
těžební společnosti	500	95	95	500
zpracovatelský závod	1000	190	190	500
výrobce	1500	285	285	500
velkoobchod	2000	380	380	500
maloobchod	2500	475	475	500
Celkem			1425	

¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daňová teorie*. 1.vyd. Ostrava : VŠB, 1995. 95 s. ISBN 80-7078-308-7.-vlastní úprava

V praxi se vliv kumulativního systému na velikost daně projevovat ve vertikální integraci subjektů podléhajících dani.

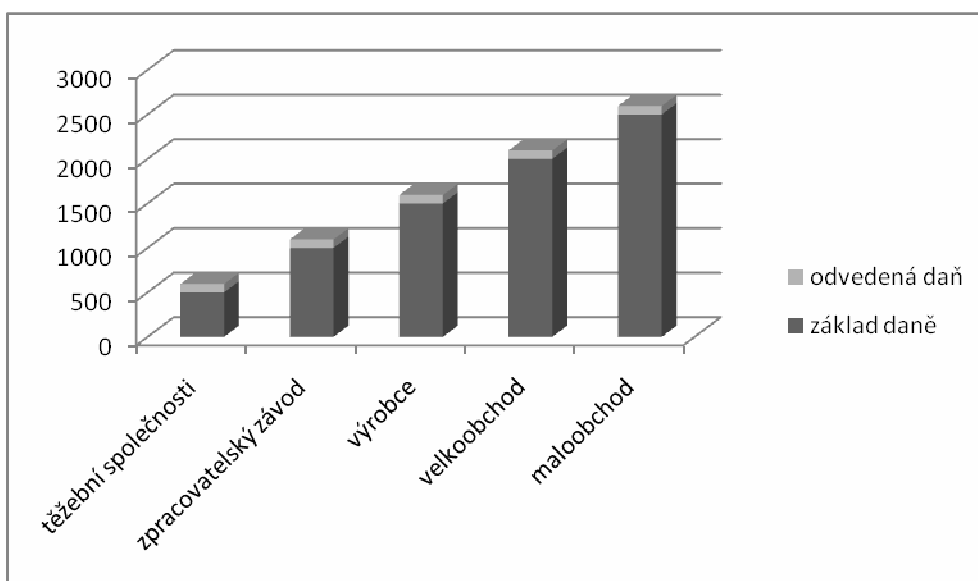
1.2.2.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je všeobecnou daní ze spotřeby, ukládanou ve všech částech výroby a prodeje. V kontextu předcházející kapitoly se daň z přidané hodnoty vyvinula z daně z obratu tak, že zdanění podléhá pouze hodnota přidaná plátcem daně na konkrétním zpracovatelském stupni. „Podíl daně v konečné spotřebitelské ceně je stejný ve všech výrobcích a službách se stejnou sazbou.“¹ Daň z přidané hodnoty je nedistorzní² z hlediska vnitřního i mezinárodního obchodu a lze zaručit vývoz zboží bez daně. Daň se vybírá v každém článku výroby, distribuce a při prodeji zboží a služeb, na které se vztahuje. V konečném důsledku tuto daň pak platí poslední spotřebitel. Daň z přidané hodnoty je stanovena procentem z ceny a skutečné daňové zatížení je zřejmé z každého článku výroby a distribuce. Plátcí daně mohou snížit svou daňovou povinnost o částku, kterou zaplatili oni sami ostatním plátcům daně z přidané hodnoty při koupi zboží nebo materiálu pro své obchodní aktivity. Tento systém zajišťuje, že daň je "neutrální" pro plátce daně z přidané hodnoty a zároveň se daň z přidané hodnoty fakticky přesouvá výrobním a distribučním řetězcem a nezáleží na tom, kolika články projde.

Pro názornost můžeme opět demonstrovat na níže uvedeném grafu vycházejícím z fiktivních hodnot vedených v navazující tabulce.

¹ KUBÁTOVÁ, Květa, VÍTEK, Leoš. *Daňová politika : Teorie a praxe*. 1. vyd. Praha : CODEX Bohemia, s.r.o., 1997. s. 200 - 218. ISBN 80-85963-23-X.

² nedistorzní - chování poplatníka nemá vliv na výši jeho daně

Graf č. 1.2 Vliv daně z přidané hodnoty na velikost daně¹Tabulka č. 2 Vliv daně z přidané hodnoty na velikost daně¹

Subjekt	základ daně	daň 19 %	odvedená daň	zisková marže
těžební společnosti	500	95	95	500
zpracovatelský závod	1000	190	95	500
výrobce	1500	285	95	500
velkoobchod	2000	380	95	500
maloobchod	2500	475	95	500
Celkem			475	

Existují dvě metody výpočtu daně. Přímou rozdílovou metodou je daň určována jako výsledná hodnota z rozdílu výstupů a vstupů, násobená sazbou daně. Podle nepřímé rozdílové metody postupují všechny země, které zavedli daň z přidané hodnoty, mimo jiné pro její nižší administrativní náročnost.² Nepřímá rozdílová metoda určuje daň nepřímo jako rozdíl daně z celkových výstupů a daně z celkových vstupů.

¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daňová teorie*. 1.vyd. Ostrava : VŠB, 1995. 95 s. ISBN 80-7078-308-7.-vlastní úprava

² KUBÁTOVÁ, Květa, VÍTEK, Leoš. *Daňová politika : Teorie a praxe*. 1. vyd. Praha : CODEX Bohemia, s.r.o., 1997. S. 200 - 218. ISBN 80-85963-23-X.

1.3 Daně a mezinárodní spolupráce

Mezinárodní spolupráce v oblasti daní může nabývat více forem. Mimo vzájemné předávání informací, opatření pro zamezení daňovým únikům a dvojího zdanění, v závislosti na míře, resp. hloubce sladění daňových systémů rozlišujeme¹:

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

1.3.1 Daňová koordinace

Prvním stupínkem v postupu ke sblížení daňových systémů je **daňová koordinace**, která je realizována formou dvou či vícestranných smluv bránících daňové arbitráži, podporujících spolupráci při tvorbě daňových zákonů a v neposlední zajišťující vzájemnou výměnu dat daňových rezidentů dotčených států. Proces daňové koordinace probíhá v zónách volného obchodu a dalších mezinárodních organizacích typu Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) nebo Mezinárodní měnový fond (IMF).

1.3.2 Daňová aproximace

Daňová aproximace, je dalším stupněm označujícím 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 sblížení daňových soustav zpomalují, či zcela zastavili. Tomu je na vině zejména neochota členských států k vyšší míře sladění z ekonomických i čistě politických důvodů.

1.3.3 Daňová harmonizace

Daňovou harmonizací je rozuměn jako proces, tak výsledný stav přiblížení a vzájemného přizpůsobení národních daňových soustav a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Daňová harmonizace je vyvolána potřebou

¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. aktual. vyd. Praha : LINDE, 2006. s. 24 – 26. ISBN 978-80-7201-746-1.

společného postupu zemí proti škodlivé daňové konkurenci. Ta v integrujícím se světě ohrožuje výběr daní v těch zemích, které jsou z daňového hlediska pro poplatníky méně výhodné, a týká se nejvíce daní s mobilními základy, jako jsou daně nepřímé, daně z úroků a ze zisku korporací.

Harmonizace má tři základní fáze, konkrétně spočívá¹:

- v určení daně, která má být harmonizována,
- harmonizaci základu daně,
- harmonizaci daňové sazby.

Mimo uvedené se pod harmonizaci podřazuje také harmonizace procesu administrace daní, čili správy daní.

Harmonizace má však i své negativní stránky:

- vede k vyšším daňovým sazbám (omezením konkurenčního tlaku mezi členskými státy),
- způsobuje pomalejší růst ekonomiky (vyšší daňové sazby vedou k nižší produktivitě),
- nebrání nadměrné expanzi veřejného sektoru (nevytváří tlak na výdajové stránky veřejných rozpočtů),
- zasahuje do národní suverenity členských států,
- může ohrozit příjmové stránky rozpočtů členských států (liší se podle struktury příjmové stránky veřejných rozpočtů členského státu),
- omezuje fiskální autonomii členských států (možnosti užití nástrojů fiskální politiky).

Harmonizaci daňových systémů svědčí zejména tyto argumenty:

- proti omezení role státu neexistuje celosvětová dohoda o daních,
- sbližování daňových systémů působí na optimalizaci struktury vládních výdajů, zvyšuje se spotřeba peněz na přilákání mobilních faktorů,

¹ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 1. vyd. Praha : Aspi, a.s., 2005. s. 13 – 19. ISBN 80-7357-142-0.

- zamezení daňovým úniků přesunutím základů daní do země s výhodnějším zdaněním se poplatníci nebudou moci dani vyhýbat,
- zjednodušení administrativy přináší úsporu nákladů, času a finančních prostředků pro samotné podnikatele,
- rozdílné sazby nepřímých daní vytvářejí nerovnoměrné ocenění nákladů v jednotlivých zemích, což vede k neracionální alokaci výrobních činitelů a vyhýbání se placení daňové povinnosti.

Některé výhody představující současně i nevýhody, např. soutěž vedoucí ke sblížování států nebo existence „externalit“, tj. daňová politika jednoho státu působící přímo či nepřímo na příjmy vlád a obyvatel států ostatních. Faktem je také to, že skutečná konkurence může mít v tržním prostředí menší dopady, než je očekáváno. V reálném světě existují limity pro mobilitu práce či kapitálu, v podobě geografických, kulturních, či jiných hranic. Jakmile se kapitál jednou přemění na továrnu, budovu, zaučenou pracovní sílu nebo distribuční síť, ztrácí svou perfektní přelétavost.

1.3.4 Daňová harmonizace v Evropské unii

V Evropské unii postoupil proces sblížování národních daňových systémů nejdále a má svůj základ ve Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství (1957)¹. Snaha o harmonizaci daní je v Evropské unii motivována především snahou o vytvoření společného trhu, ve kterém probíhá zdravá soutěž a jehož znaky jsou shodné s trhem domácím, tzn. umožnění, aby daně nebyly překážkou volného pohybu, zboží, služeb, osob a kapitálu mezi státy. Z počátku se v rámci Evropských společenství sice uvažovalo o harmonizaci všech daní, v 60. letech byl tento záměr opuštěn a veškeré úsilí bylo nasměřováno k harmonizaci daní nepřímých.

Daňová harmonizace v Evropské unii je prosazována pozitivním a negativním způsobem. Pozitivním harmonizace vychází z legislativních nástrojů, směrnic a nařízení, užívaných výkonným orgánem Evropské unie, Evropskou komisí. Překážkou se zdá být fakt, že

¹ Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (1957)

použití uvedených nástrojů musí předcházet jednomyslný souhlasem členských zemí. Proto se v poslední době dostává do popředí častěji **negativní harmonizace**, která je výsledkem působení Evropského soudního dvora, respektive jeho judikatury směřované adresně do legislativní úpravy členských států.

Navzdory ustavení jednotného trhu a hospodářské a měnové unie je daňová politika jednotlivých členských států Evropské unie fakticky nezávislá. Hlavním důvodem neúspěchu všech snah o harmonizaci je neochota členských zemí delegovat tyto své pravomoci na orgány Evropské unie z ekonomických a politických důvodů.

Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957, ve znění jejich pozdějších změn a dodatků¹, stanovuje hlavní zásady daňové problematiky v rámci Evropských společenství, v člancích 95 až 102.

Podle **článku 95** se jednotlivým státům Evropských společenství zakazuje uvalovat na výrobky jiných členských států jakékoliv znevýhodňující daně, nežli jsou uplatněny na domácí výrobky.

Podle **článku 96** se v případě vývozu výrobků do jiných členských států formou úlev na nepřímých daních převýšit vnitřní daně, které byly na tyto výrobky uvaleny.

Článek 97 omezoval nevýhody vyplývající z dosud používané daně z obratu podle kumulativního systému v několika fázích.

V **článku 98** se zakazuje zvýhodnění vývozu do členských zemí formou úlev na přímých daních a zároveň postih dovozu z členských států vyrovnávacími daňovými opatřeními, resp. je umožněno pouze na omezenou dobu po schválení Radou na návrh Komise.

Podle **článku 99** se Radě ministrů ukládá, aby na základě doporučení Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem přijala opatření pro harmonizaci zákonodárství týkajícího se nepřímých daní v míře, která je nezbytná pro vytvoření a fungování jednotného vnitřního trhu.

¹ Např.: Jednotný evropský akt (1986), Smlouvy o Evropské unii (1992), Amsterodamská smlouva (1997)

Články 100 až 102 konstituují podmínky a způsob sbližování právních předpisů členských států s cílem vytváření a fungování společného trhu.

1.3.4.1 Harmonizace přímých daní v Evropské unii

V procesu harmonizace přímých daní bylo dosaženo sice významného pokroku pro výměnu informací, zamezení dvojího zdanění, společném postupu proti daňovým rájům, ale harmonizační proces stagnuje, z následujících důvodů:¹

- **Odlišnosti účetních systémy členských zemí** a s tím spojeném odlišném způsobu určení základu daně pro výpočet daně. Podle tzv. daňového účetnictví je základem daně hospodářský výsledek. V případě účetnictví se hospodářský výsledek musí na základ daně transformovat mimoúčetními operacemi.
- **Neochotě členských států k další harmonizaci**, zejména s ohledem na omezení členského státu užívat daní, jako nástrojů hospodářské politiky, zvláště pokud členský stát delegoval i své monetární nástroje na společný orgán měnové unie.

Seznam komunitárních předpisů v této oblasti je velmi sporný, uvedme pouze nejdůležitější. Směrnice č. 77/799/EHS, o vzájemné pomoci mezi příslušnými úřady členských států v oblasti přímých daní², ze dne 19. prosince 1977, zavedla povinné výměny informací o hlavních přímých daních, především s cílem zabraňovat mezinárodním daňovým únikům, potírat vyhýbání se daňovým povinnostem, monitorovat přesuny zisků v rámci nadnárodních společností. Současně upravuje možnost a podmínky přítomnosti pracovníků správce daně členského státu na území jiného členského státu. Od roku 1997, kdy byla doplněna, se tato směrnice vztahuje i na oblast nepřímých daní.

¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. aktual. vyd. Praha : LINDE, 2006. s. 39. ISBN 978-80-7201-746-1.

² Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní

Další nejvýznamnější směrnice č. 90/434/EHS, Směrnice o fúzích¹, a směrnice č. 90/435/EHS, Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech², se zabývají již výhradně problematikou přímých daní.

1.3.4.2 Harmonizace nepřímých daní v Evropské unii

Na rozdíl od přímých daní je proces sblížování nepřímých daní velmi dynamický a bylo již dosaženo značného stupně harmonizace. Daň z přidané hodnoty je jedinou přípustnou všeobecnou daní ze spotřeby v zemích Evropské unie. Členské státy Evropské unie přistoupily na zavedení této daně namísto daně z obratu, směrnicí 67/227/EHS³ v roce 1967. Členské státy jí nahrazovali systém daně z obratu nejpozději k 1. lednu 1970. Podle této, tzv. První směrnice, byly sazby daně a výjimky ze zdanění nadále v kompetenci jednotlivých členských států.

Důvodem pro tento krok byla snaha o: „ ... vznik jednotného trhu se zdravou konkurencí a s vlastnostmi charakteristickými pro domácí trh. Dosažení takového cíle předpokládá implementaci takového systému daní z obratu, jež nebude deformovat soutěžní podmínky na trhu nebo na tomto trhu bránit volnému pohybu zboží a služeb ...¹“.

V Druhé směrnice č. 67/228/EHS⁴ byl vymezen předmět zdanění a základní pojmy. Zásadním dokumentem harmonizace daně z přidané hodnoty byla Šestá směrnice č. 77/388/EEC z roku 1977. Tato směrnice odstranila odlišnou regulaci jednotlivých států, zavedením konkrétních a jednotných pravidel pro uplatňování daně z přidané hodnoty. Šestá směrnice byla mnohokrát novelizována, a definovala základní pojmy, tedy účel a oblast působnosti, územní působnost, osoby povinné k dani, místo zdanitelného plnění,

¹ Směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států

² Směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států

³ První směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu

⁴ Druhá směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu

vznik daňové povinnosti, základ daně, sazbu daně, osvobození od daně, povinnosti osob povinných k dani, zvláštní režimy a odchylky od pravidel, atd. V současné době je základním předpisem Směrnice rady 2006/112/ES¹, která je účinná od 1. ledna 2007 a nahradila právě Šestou směrnicí.

Z uvedeného vyplývá, že se úspěšně podařilo harmonizovat daň a základ daně. Postupu v procesu harmonizace daňové sazby brání již výše zmiňované politické a ekonomické argumenty, tedy např. omezení nástrojů fiskální politiky členských států, struktura příjmové stránky veřejných financí členských států, nebo národní tradice. V případě daňové sazby je proto usilováno namísto harmonizace o aproximaci. S účinností od roku 1993 zavedla směrnice č. 92/77/EHS² minimální hranice ve výši 15 % pro základní sazbu a 5 % pro sazbu sníženou.

Další výraznou změnu do systému daně z přidané hodnoty přinesla směrnice č. 91/680/EHS³, která zavedla následující:

- nákup soukromých osob je zdaňován výhradně v zemi nákupu (daň z přidané hodnoty se osobám z jiných členských států se již nevrací),
- při dodání mezi členskými státy se jedná o intrakomunitární plnění,
- režim dovoz a vývoz je uplatňován ve styku se třetími státy.

U zdanění daní z přidané hodnoty je v současné době uplatňován **princip země určení**, což znamená, že zboží je zdaňováno v zemi spotřeby. U zboží dodaného do jiného členského státu nebo vyvezeného do třetí země se zboží nezdaňuje, daň je vrácena. Deklarovanou prioritou Evropské komise je zavedení obráceného schématu, v podobě **princip země původu**. Podmínkou zavedení takového systému však předpokládá, uplatňování jednotné daňové sazby. Jinak by se mohlo stát, že bude totožné zboží zdaňováno různě, podle místa původu. Změna systému je prozatím v nedohlednu, zejména kvůli zmíněnému odporu

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

² Šestá směrnice Rady 82/77/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu

³ Směrnice Rady č. 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic

členských států. Protože současný princip země určení umožňuje používat sazbu daně, jako nástroj fiskální politiky státu.

V souvislosti s harmonizací nepřímých daní nelze opomenout oblast spotřebních daní (akcízů). Pro zdaňování byl, obdobně jako u daně z přidané hodnoty, zvolen princip země určení.

Právní úpravu této problematiky obsahuje směrnice č.92/12/EHS¹, tzv. horizontální směrnice, která definuje produkty podléhající spotřební dani, upravuje výrobu, úpravu a držení těchto produktů i jejich pohyb mezi sklady, stanovuje platbu daně i případy osvobození od jejího placení. Částečná harmonizace spočívá ve stanovení minimální sazby daně.

- energetické produkty a elektrická energie (benzín olovnatý, benzín bezolovnatý, nafta, těžký topný olej, petrolej, LPG, zemní plyn, uhlí a koks, elektrická energie),²
- alkohol a alkoholické nápoje (pivo, víno, meziprodukty, alkohol a alkoholické nápoje),³
- tabák a tabákové výrobky (cigarety, doutníky a doutníčky, tabák ke kouření).⁴

1.3.4.3 Mezinárodní spolupráce

Harmonizační proces daně z přidané hodnoty přinesl v členských zemích významné změny ve struktuře daní a navazující dopady do rozpočtové, hospodářské a sociální oblasti. Daň z přidané hodnoty je svou všeobecností a úlohou ve vzájemném obchodě mezi členskými

¹ Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani

² Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny

³ Směrnice Rady 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů

⁴ Směrnice Rady 95/59/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků; Směrnice Rady 92/79/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížování daní z cigaret; Směrnice Rady 92/80/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret

zeměmi i zeměmi mimo Evropskou unii zásadním daňovým příjmem členských zemí i financování Evropské unie jako celku.

V důsledku vysokého stupně integrace je vzájemný obchod mezi členskými státy Evropské unie z pohledu daně z přidané hodnoty uskutečňován na jednotném území, tzv. intrakomunitární obchod. Odvozeně je dílčí transakce nazývána jako intrakomunitární plnění. V rámci takto vymezeného území neexistuje celní kontrola pohybu zboží. Pro zamezení rozpočtových ztrát, v důsledku daňových úniků a vyhýbaní se daňovým povinnostem, pro správné vyměrování a výběr daně z přidané hodnoty, povahu daně z přidané hodnoty jako obecné daně ze spotřeby a úloze daně z přidané hodnoty v systému vlastních zdrojů společenství byla přijata Směrnice č. 77/799/EHS¹ o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného rozšířena směrnicí č. 79/1070/EHS² ze dne 6. 12. 1979 na oblast daně z přidané hodnoty. Povinně byly zavedeny tyto instrumenty:

- **daňové identifikační číslo** – unikátní identifikátor plátce daně z přidané hodnoty, skládající se z dvoumístného alfabetského kódu země a obecného identifikátoru,
- informační systém **VIIES** (VAT Information Exchange Systém) – systém elektronické výměny informací o dani z přidané hodnoty, slouží jednak plátcům daně k ověření platnosti daňového identifikačního plátce v jiné členské zemi a dále správcům daně pro výměnu informací o uskutečněných intrakomunitárních plněních. Vychází z údajů plátců vykázaných v daňovém přiznání a souhrnném hlášení. Dodavatel uvádí dodání zboží do jiného členského státu na příslušném řádku daňového přiznání a současně v návaznosti na údaje daňového přiznání vykazuje v souhrnném hlášení počet intrakomunitárních plnění, jejich hodnotu a země určení. Odběratel uvádí hodnotu pořízeného zboží z jiného členského státu na příslušném řádku daňového přiznání.

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

S přihlédnutím na existenci rozdílných kurzů národních měn jsou vykazované údaje automatizovaným systémem porovnávány,

- informační systém **Intrastat** – statistický systém evidující pohyb zboží mezi členskými státy. Podle stanoveného objemu odeslaného nebo přijatého zboží, tzv. asimilačního prahu, podávají povinní plátcí měsíční hlášení. Podobně jako v případě VIESu jsou porovnávány vykázané údaje odběratelů, které jsou navíc členěny druhově.

Výměna informací mezi daňovými správami členských států zahrnuje je možná třemi způsoby: ¹

- **Výměna informací na dožádání** – zahrnuje poskytnutí informací o jednotlivých případech na požádání, nebo dožádání o zjištění takových informací.
- **Pravidelná výměna informací** – příslušné orgány mohou dojednat rozsah, lhůty a způsob vzájemné výměny informací poskytovaných bez předchozího dožádání.
- **Poskytování informací z vlastního podnětu** – příslušný orgán spontánně poskytuje jemu dostupné informace daňové správě členského státu, pokud lze důvodně předpokládat krácení daně v tomto členském státě.

1.3.5 Harmonizace daní a fiskální funkce

Jak již bylo dříve uvedeno, má harmonizace daní zásadní význam na fungování členských států i Evropské unie. Financování Evropské unie umožňují tři hlavní zdroje, které jménem unie vybírají členské státy. Vybrané prostředky členské státy převádějí do rozpočtu Evropské unie. Uvedené vlastní zdroje financování jsou tyto²:

- „tradiční vlastní zdroje“ – tvoří je cla za dovoz produktů ze zemí mimo Evropskou unii,

¹ Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů

² Evropská komise - Generální ředitelství pro rozpočet : Odkud pocházejí prostředky rozpočtu? [online]. c1995-2009 [cit. 2009-04-18]. Dostupný z WWW: <http://ec.europa.eu/dgs/budget/budget_glance/where_from_cs.htm>.

- **daň z přidané hodnoty** – zdroj založený na dani z přidané hodnoty tvoří jednotná procentní sazba na každý harmonizovaný příjem členského státu z daně z přidané hodnoty,
- **hrubý národní důchod** – je tvořen jednotnou procentní sazbou (0,73 %) z hrubého národního důchodu každého členského státu.

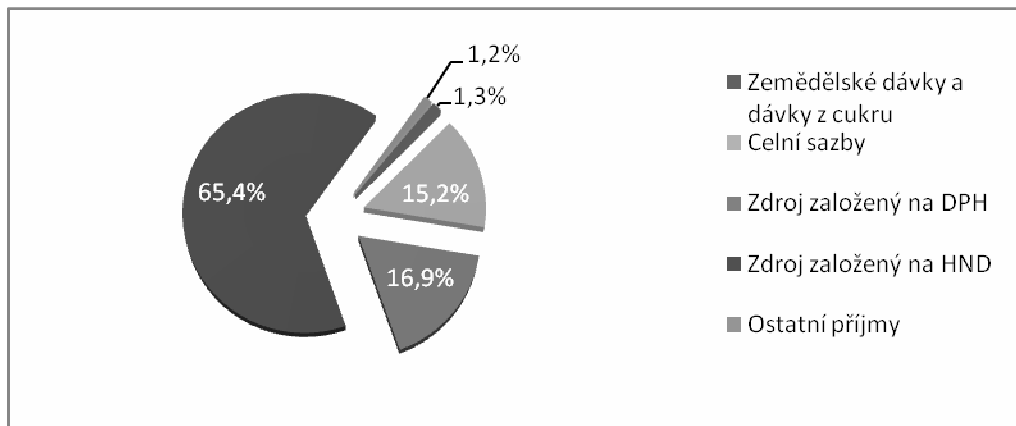
Do rozpočtu Evropské unie plynou ještě další příjmy, např. daně z platu zaměstnanců orgánů Evropské unie, pokuty za porušení pravidel hospodářské soutěže, a další, které tvoří cca 1 % rozpočtu.

Pro představu o výši a poměru jednotlivých položek, je plánované rozdělení příjmů Evropské unie na rok 2009 uvedeno v následujícím přehledu. Uvedené absolutní hodnoty vypovídají sami za sebe a nevyžadují bližšího komentáře.

*Tabulka č. 3 Souhrnný rozpočet EU pro rok 2009 v členění
dle příjmů¹*

Druh příjmů	mil. EUR	%
Zemědělské dávky a dávky z cukru	1550,30	1,3
Celní sazby	17655,80	15,2
Zdroj založený na DPH	19616,10	16,9
Zdroj založený na HND	75914,12	65,4
Ostatní příjmy	1359,72	1,2
Celkem	116096,04	100,0

¹ Souhrnný rozpočet Evropské unie pro rozpočtový rok 2009 : Číselné údaje [online]. Lucemburk : Evropská komise, Úřad pro úřední tisky Evropských společenství, c2005-2009 [cit. 2009-04-18]. Dostupný z WWW: <http://ec.europa.eu/budget/library/publications/budget_in_fig/syntchif_2009_cs.pdf>. ISBN 92-791-0. ISSN 1725-678. – vlastní úprava

Graf č. 1.3 Podíl jednotlivých druhů příjmů rozpočtu EU pro rok 2009¹

¹ Souhrnný rozpočet Evropské unie pro rozpočtový rok 2009 : Číselné údaje [online]. Lucemburk : Evropská komise, Úřad pro úřední tisky Evropských společenství, c2005-2009 [cit. 2009-04-18]. Dostupný z WWW: <http://ec.europa.eu/budget/library/publications/budget_in_fig/syntchif_2009_cs.pdf>. ISBN 92-791-0. ISSN 1725-678. – vlastní úprava

2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČESKÉ REPUBLICE

2.1 Zákon o dani z přidané hodnoty

Konstrukce českého zákona o dani z přidané hodnoty¹ vychází ze Směrnice Rady 2006/112/ES². Tento zákon byl přijat zejména v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie a nabyl účinností právě dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost, tedy od 1. 5. 2004, a nahradil původní zákonnou úpravu v podobě zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Z hlediska cílů práce následuje komentář k vybrané právní úpravě, ve struktuře odpovídající textaci znění zákona.

2.1.1 Obecná ustanovení

§ 2 – Předmět daně – Taxativně uvádí co a za jakých podmínek je předmětem daně, a co předmětem daně není. Předmětem daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Obdobně poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, dále dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Plnění, která jsou předmětem daně, označuje jako zdanitelná plnění.

§ 3 – Územní působnost – Rozlišuje se tuzemsko jako území České republiky, třetí země územím mimo Evropskou unii a území Evropské unie.

§ 4 – Vymezení základních pojmů – Jak vyplývá z nadpisu, jsou zde definovány základní pojmy. Podtrhneme pojem **úplata**, tedy zaplacení v penězích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžitého plnění. Dále pojmem **daň na vstupu**, označujeme 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

¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

² Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

ve zvláštních režimech. Za **daň na výstupu** je označována 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, nebo daň přiznaná ve zvláštních režimech. **Odpočet daně** je daň na vstupu, **vlastní daňovou povinností** daňová povinnost, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období a **nadměrným odpočtem** daňová povinnost, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období. Konečně **daňovou povinností** vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet.

2.1.2 Uplatňování daně

§ 5 – Osoby povinné k dani – Osoby povinné k dani jsou specifikovány jako fyzické nebo právnické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomické činnosti, přičemž ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních zalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.

§ 6 – Osoby osvobozené od uplatňování daně – Od uplatňování daně jsou osvobozeny osoby povinné k dani, pokud jejich obrat nepřesáhne částku 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

§ 7 – § 12 Místo plnění – U stanovení místa plnění je obecně uplatňována zásada místa určení, takže při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží. V případě, že je dodání

zboží spojeno s jeho instalací nebo montáží osobou, která zboží dodává, za místo plnění se považuje místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno, atd.

§ 13 – § 20 Zdanitelná plnění – Podle poměrně rozsáhlých ustanovení je za zdanitelné plnění považováno dodání zboží a převod nemovitostí, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu, zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu, zasílání zboží, dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř území Evropské unie a dovoz zboží, za podmínek stanovených těmito ustanoveními.

§ 21 – § 25 Uskutečnění plnění a daňová povinnost - Daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Daň plátce uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

Za den uskutečnění zdanitelného plnění se při dodání zboží považuje den dodání, při prodeji podle kupní smlouvy, den převzetí, den příklepu při vydražení zboží ve veřejné dražbě, nebo den vzniku práva užívat zboží nájemcem při dodání zboží.

Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečnění dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, popřípadě dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití; pokud je sjednán způsob stanovení úplaty a k uvedenému dni není známa její výše, zdanitelné plnění se považuje za uskutečnění ke dni přijetí úplaty.

§ 26 – § 35 Daňové doklady – Plátce je pod svou odpovědností povinen vystavit daňový doklad do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo přijetí úplaty; pokud plátce ke dni přijetí úplaty. Údaje o dani a základu daně se na daňovém dokladu uvádějí v české měně. Běžný daňový doklad musí obsahovat:

- identifikaci plátce, který uskutečňuje plnění, tedy název nebo jméno a adresu,
- daňové identifikační číslo plátce, který uskutečňuje plnění,
- identifikaci plátce, pro kterého se uskutečňuje plnění, tedy název nebo jméno a adresu,
- daňové identifikační číslo plátce, pro kterého se uskutečňuje plnění,
- evidenční číslo daňového dokladu,

- rozsah a předmět plnění,
- datum vystavení daňového dokladu,
- datum uskutečnění plnění nebo datum přijetí úplaty, a to ten den, který nastane dříve, pokud se liší od data vystavení daňového dokladu,
- jednotkovou cenu bez daně, a dále slevu, pokud není obsažena v jednotkové ceně,
- základ daně,
- základní nebo sníženou sazbu daně nebo sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně, a odkaz na příslušné ustanovení zákona,
- výši daně zaokrouhlenou na nejbližší měnovou jednotku v oběhu, popřípadě uvedenou v haléřích.

V případě zdanitelného plnění v hodnotě nižší než 10 000 Kč, placeného hotově nebo jinou obdobnou formou, může na vyžádání plátce vystavit zjednodušený daňový doklad, který neobsahuje identifikaci plátce, pro kterého se uskutečňuje plnění. Daňovým dokladem může být i splátkový kalendář v případě nájemní smlouvy.

Daňové doklady je plátce povinen uchovávat nejméně po dobu 10 let. Po tuto dobu plátce odpovídá za věrohodnost původu dokladů, neporušitelnost jejich obsahu, jejich čitelnost a na žádost správce daně za umožnění přístupu k nim bez zbytečného odkladu. Daňové doklady v listinné formě lze převést do elektronické podoby a uchovávat pouze v této podobě, pokud je zaručena věrohodnost původu, neporušitelnost obsahu daňového dokladu a jeho čitelnost. V případě, že místo uchovávání daňového dokladu není v tuzemsku, je plátce povinen takové místo předem oznámit správci daně.

Specifickým druhem daňového dokladu je doklad o použití, který vystavuje plátce stran uskutečněných zdanitelných plnění, které zjednodušeně nesloužili k uskutečňování jeho ekonomické činnosti. Takové musí plátce „dodanit“ na výstupu, protože uplatnil odpočet daně na vstupu.

Při dovozu a vývozu zboží jsou daňovými doklady příslušná písemná rozhodnutí celních orgánů.

§ 36 - § 46 Základ daně a výpočet daně, oprava základu daně, daňový dobropis a vrubopis - Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo

od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění. Základem daně v případě přijetí platby před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté úplaty snížená o daň. Do základu daně se započítává také clo a spotřební daně, v případě služby i související materiál.

§ 47 - § 50 Sazby daně a oprava sazby daně – Jsou uplatňovány dvě sazby daně, základní ve výši 19 % a snížená ve výši 9 %. U zboží i služeb je uplatňována základní sazba daně, s výhradou toho zboží a služeb, které jsou uvedeny výslovně v zákoně nebo zvláštní příloze zákona. Ve snížené sazbě daně tedy můžeme nalézt potraviny, nápoje, léky a zdravotní prostředky, dětské pleny a autosedačky, palivové dříví, stavby pro sociální bydlení. Ze služeb lze příkladem uvést opravy zdravotnických prostředků, sběr a přeprava komunálního odpadu, pozemní, vodní a letecká pravidelná doprava cestujících, ubytovací služby, nebo například pohřebnictví.

§ 51 - § 62 Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně – Při splnění zákonem stanovených podmínek jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeny:

- poštovní služby,
- rozhlasové a televizní vysílání (mimo reklamu, teleshopping, sponzorování, apod.),
- finanční činnosti (např. přijímání vkladů, platební styk a zúčtování, směnárenská činnost, operace, správa, vedení evidence a vypořádání s investičními nástroji, sjednání a zprostředkování uvedených a dalších obdobných činností),
- pojišťovací činnosti,
- převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (plátce se může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se uplatní daň),
- výchova a vzdělávání (dotýká se fakticky všech stupňů vzdělání, regulovaných zákonem),
- zdravotnické služby a zboží (vymezené zákonem o veřejném zdravotním pojištění),
- sociální pomoc,
- provozování loterií a jiných podobných her,
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (jakými jsou například poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku členů právnických osob

nezřízených za účelem podnikání, poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právníckými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost, a další),

- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně.

§ 63 - § 71 - Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně – Při splnění předepsaných podmínek jsou jimi:

- dodání zboží do jiného členského státu (zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě a dodáno na území jiného členského státu. Dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.),
- pořízení zboží z jiného členského státu (osvobození od daně s nárokem na odpočet daně lze uplatnit pouze za podmínky, že dodání takového zboží plátcem v tuzemsku je v každém případě osvobozeno od daně),
- vývoz zboží (znamená výstup zboží z území Evropské unie na území třetí země, podle příslušného celního předpisu, nebo také umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku),
- poskytnutí služby do třetí země,
- osvobození ve zvláštních případech (specifická úprava pro zásobování, dodání, opravy a úpravy námořních a rybářských lodí a obdobně zásobování, dodání, opravy a úpravy letadel pro mezistátní dopravu, dále dodání zboží nebo poskytnutí služby diplomatických misím, a další),
- přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží,
- přeprava osob (mezistátní přeprava osob a jejich zavazadel),
- dovoz zboží (pokud je dováženému zboží přiznáno osvobození od cla podle zvláštního právního předpisu, nebo pokud by dodání tohoto zboží plátcem v tuzemsku bylo v každém případě osvobozeno od daně).

§ 72 - § 79 Odpočet daně – Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná

plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Odpočet daně lze uplatnit v daňovém priznání, nebo při daňové kontrole.

U přijatých zdanitelných plnění, která použije plátce výhradně pro uskutečnění své ekonomické činnosti, mimo výjimky, má plátce nárok na odpočet daně v plné výši. V opačném případě je povinen krátit odpočet daně, respektive má plátce nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. V případě, že plátce uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, považuje se část přijatých zdanitelných plnění, kterou použil pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností, za dodání zboží nebo za poskytnutí služby. U takového plnění je plátce povinen odvést příslušnou výši daně na výstupu. Zákon upravuje i postup krácení, opravy, úpravy a vyrovnání odpočtu daně.

Nárok na odpočet daně prokazuje plátce daně dokladem od plátce daně, v případě dovozu rozhodnutím celního orgánu o vyměření daně.

Plátce nemá nárok na odpočet daně, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Dále nemá nárok na odpočet daně při pořízení osobního automobilu a u přijatých zdanitelných plnění použitých pro reprezentaci, která nelze podle zvláštního právního předpisu¹ uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

§ 80 - § 87 Vracení daně a prodej zboží za ceny bez daně – Tato část se zabývá podmínkami vrácení daně osobám požívajícím výsad a imunit, v rámci zahraniční pomoci, osobám registrovaným k dani v jiných členských státech, zahraničním osobám povinným k dani, fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží, osobám se zdravotním postižením, ozbrojeným silám cizích států. Zvláštní povahu má prodej zboží za ceny bez daně, na základě povolení celního úřadu za ceny bez daně v tranzitním prostoru mezinárodních letišť a na palubách letadel fyzickým osobám.

§ 88 – 92 Zvláštní režimy – V této pasáži jsou upraveny zvláštní režimy pro specifické oblasti a předměty podnikatelské činnosti.

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zvláštní režim pro poskytnutí ekonomických služeb se vztahuje na zahraniční osoby sídlící mimo území Evropské unie, poskytující elektronické služby v některém členském státě. Zahraniční osoba je povinna zvolit si tzv. stát spotřeby, kde se stává osobou identifikovanou k dani. Takto evidované osobě je přiděleno daňové evidenční číslo (DEČ). Evidovaná osoba podává čtvrtletně, do 20 dnů po skončení období, hlášení u Finančního úřadu Brno I. Ve stejné lhůtě, jako hlášení, je daň i splatná.

Podstata fungování zvláštního režimu pro cestovní službu a zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi, je obdobná, základ daně pro specifikované předměty plnění tvoří pouze přírůžka plátce.

Zvláštní režim pro plátce, kteří nakupují zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu, je velmi specifickou úpravou pro případ, že plátce daně není prokazatelně schopen vykazovat daň na výstupu na základě kontrolovatelné denní evidence tržeb. V takovém případě, na žádost plátce daně, správce daně stanoví individuálního způsob stanovení daňové povinnosti, vedení záznamní evidence a dobu, na kterou se tato výjimka vztahuje.

Ustanovením § 92 zákona o dani z přidané hodnoty, Zvláštní režim pro investiční zlato, je definováno, co se za investiční zlato považuje (zlato určené k dalšímu zpracování do konečného výrobku). Současně toto ustanovení zakotvuje pro investiční zlato osvobození od daně z přidané hodnoty. Ve vztahu k této komoditě byl s účinností od 1. ledna 2006¹ do zákona o dani z přidané hodnoty vložen § 92a - Zvláštní režim pro dodávání zlata. Jeho podstatou je přenesení povinnosti přiznat daň z osoby, která zlato dodává, na osobu, které je zlato dodáno. Tedy stejný systém jako už existoval u některých služeb nakupovaných v zahraničí nebo při pořizování zboží z jiných členských států. Konkrétně probíhá tak, že plátce dodávající zlato, vystaví daňový doklad neobsahující výši daně, ale doklad musí nutně obsahovat sdělení, že výši daně z přidané hodnoty je povinen doplnit a přiznat odběratel. Odběratel, plátce daně z přidané hodnoty, si může uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nejdříve v tom daňovém přiznání, ve kterém přizná daň z přidané

¹ Zákon č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony

hodnoty z přijaté dodávky zlata, tzn., že plátce současně uvádí daň na výstupu i na vstupu. Popsaný systém **přenesení daňové povinnosti** bývá označován často anglickým termínem „reverse-charge“.

§ 93 Správa daně – Ve věci správy daně z přidané hodnoty se postupuje podle právního předpisu upravujícího správu daní, tedy podle zákona o správě daní a poplatků¹, s výjimkou dovozu a vývozu zboží, kdy se postupuje podle právních předpisů upravujících správu cla².

§ 93a - Místní příslušnost – Místní příslušnost se obecně stanovuje podle místa sídla, podnikání nebo provozovny.

§ 94 Plátcí – Osoba povinná k dani, se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku 1 000 0000, se stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, Nesplní-li plátce registrační povinnost, stává se plátcem dnem nabytí účinnosti rozhodnutí o registraci.

Osoba povinná k dani, která dobrovolně podá přihlášku k registraci, se stává plátcem dnem účinnosti uvedeným na rozhodnutí o registraci, které vydává správce daně.

§ 95 Registrační plátce – Osoba povinná k dani, která překročí výše uvedený obrat, je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit. Subjekty nedosahující předepsaného obratu mohou podat přihlášku k registraci kdykoliv.

§ 98 Náhrada za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti – Pokud se osoba povinná k dani neregistruje v předepsané lhůtě, je povinna uhradit správci daně částku ve výši 10 % z celkového souhrnu úplat za zdanitelná plnění jako náhradu za daň ze zdanitelných plnění, která uskutečnila bez daně, a z hodnoty zboží, které pořídila z jiného členského státu neoprávněně bez daně. Celková částka se počítá od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem, až do data, kdy se stala plátcem na základě

¹ Zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

² Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství

rozhodnutí správce daně.

§ 99 Zdaňovací období – Zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, při překročení ročního obratu 10 000 000 Kč je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc.

§ 100 Evidence pro daňové účely – Pro účely daně z přidané hodnoty je plátce povinen vést speciální evidenci, do níž zaznamenává veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti. Na jejím základě sestavuje daňové přiznání. Jestliže uskutečňuje dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani, tak také sestavuje souhrnné hlášení.

§ 102 Souhrnné hlášení – Pro plátce, který uskutečňuje dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, platí povinnost podat souhrnné hlášení. V souhrnném hlášení se uvádí také přemístění obchodního majetku pro účely uskutečňování jeho ekonomických činností do jiného členského státu, a pokud je prostřední osobou při zjednodušeném postupu v třístranném obchodu, také dodání zboží kupujícímu. Údaje o hodnotě dodaného zboží se uvádějí v české měně. Souhrnné hlášení plátce podává za každé kalendářní čtvrtletí, do 25 dnů po skončení kalendářního čtvrtletí, současně s daňovým přiznáním.

§ 105 Vrácení nadměrného odpočtu – U přeplatku v důsledku vyměření nadměrného odpočtu se postupuje rozdílně, oproti úpravě obsažené v § 64 zákona o správě daní a poplatků¹, kdy musí daňový subjekt o vrácení přeplatku požádat. Přeplatek z nadměrného odpočtu se vrací plátci bez žádosti, do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.

§ 106 Zrušení registrace – O zrušení registrace může plátce požádat nejdříve po uplynutí jednoho roku od data účinnosti uvedeného v rozhodnutí o registraci, pokud jeho obrat za 12 po sobě jdoucích měsíců nedosáhl částku 1 000 000 Kč a pokud celková hodnota zboží pořízeného z jiného členského státu nepřekročila v běžném kalendářním roce částku 326 000 Kč a současně tato hodnota nebyla překročena ani v roce minulém. Pokud plátce žádá o zrušení registrace, je povinen prokázat existenci důvodů pro zrušení registrace.

Na opačné straně je správce daně oprávněn zrušit registraci plátce, pokud:

¹ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

- plátce neuskutečnil po dobu dvanácti měsíců plnění, aniž by správci daně oznámil důvod,
- plátce neplní své povinnosti vyplývající ze zákona o daně z přidané hodnoty,
- plátce přestane být osobou povinnou k dani.

Proti rozhodnutí správce daně o zrušení registrace lze podat odvolání, které má odkladný účinek. Účinnost zrušení registrace nastává dnem nabytí právní moci rozhodnutí o zrušení registrace.

§ 108 Osoby povinné přiznat a zaplatit daň – V návaznosti na výše uvedenu zákonnou úpravu se uvádí, kdo je povinen přiznat a zaplatit daň správci daně. Za všechny si uvedme plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, popř. převod nemovitosti s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou dodání zlata ve zvláštním režimu a s výjimkou plnění, u kterých je povinna přiznat a zaplatit daň osoba, které jsou tato plnění poskytována. Důležitou okolností je, že osoby povinné přiznat a zaplatit daň mají procesní postavení daňového subjektu, jak jej upravuje ocenění norma pro správu daní.

2.1.3 Fiskální význam daně z přidané hodnoty

Fiskální význam daně z přidané hodnoty pro rozpočet České republiky je značný, jak dokládají údaje státního závěrečného účtu. Absolutní hodnoty jsou uvedeny následující tabulce.

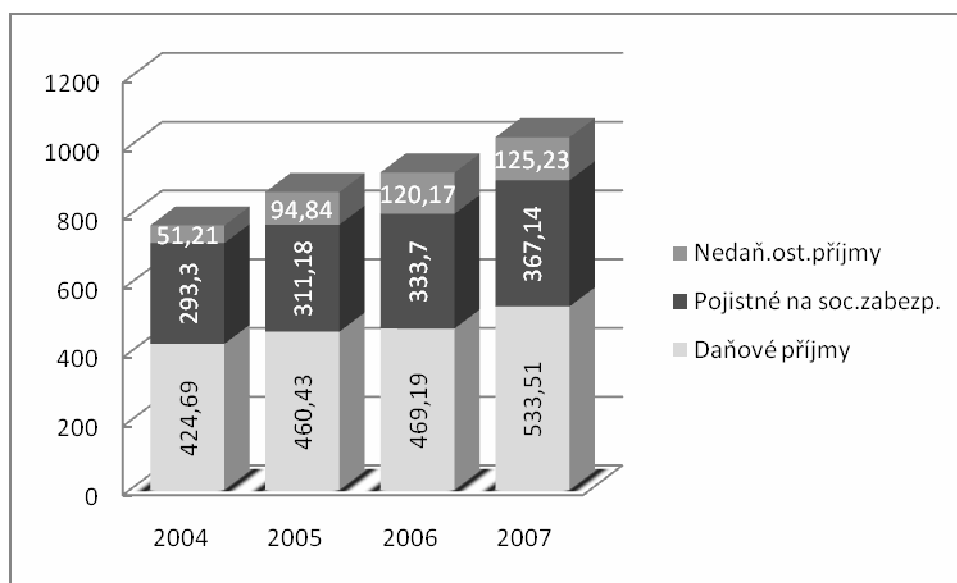
*Tabulka č. 4 Příjmy státního rozpočtu České republiky
v letech 2004 – 2007¹*

Období	2004	2005	2006	2007
Celkové příjmy	769,2	866,45	923,06	1025,88
Daňové příjmy	424,69	460,43	469,19	533,51
<i>Daň z přidané hodnoty</i>	<i>140,38</i>	<i>146,82</i>	<i>153,52</i>	<i>166,63</i>
<i>Spotřební daně</i>	<i>82,79</i>	<i>103,63</i>	<i>112,56</i>	<i>131,59</i>

¹ Státní závěrečný účet [online]. Ministerstvo financí ČR, c2005 [cit. 2009-04-18]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html>. – vlastní úprava

<i>Daň z příjmů právnických osob</i>	85,5	100,27	95,47	114,75
<i>Daň příjmů fyzických osob</i>	95,21	94,77	91,59	102,14
<i>ost. daňové příjmy</i>	20,81	14,94	16,06	18,4
Pojistné na soc. zabezpečení.	293,3	311,18	333,7	367,14
Nedaňové ostatní příjmy	51,21	94,84	120,17	125,23

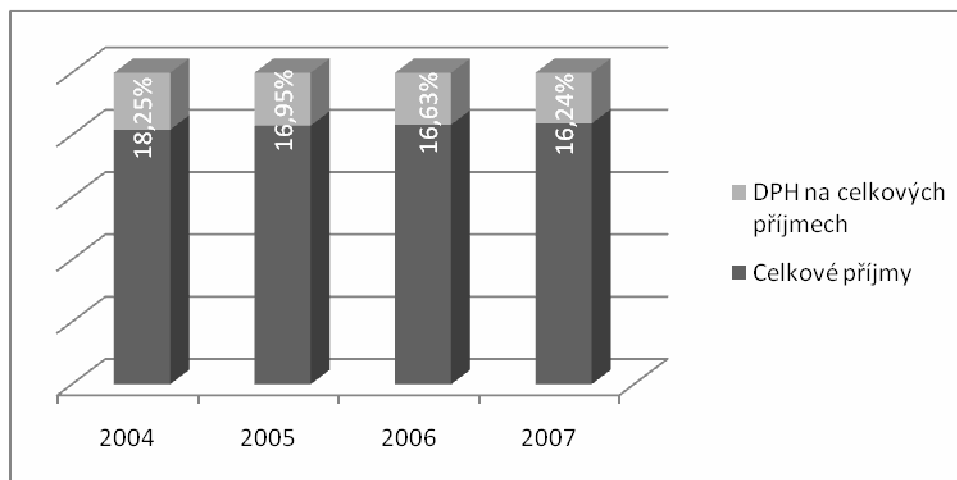
*Graf č. 2.1 Příjmy státního rozpočtu České republiky
v letech 2004 – 2007 dle příjmů¹*



Podíl příjmů daně z přidané hodnoty na celkových příjmech státního rozpočtu České republiky se v letech 2004 až 2007 pohyboval v hodnotách od 18,25 % do 16,24 %.

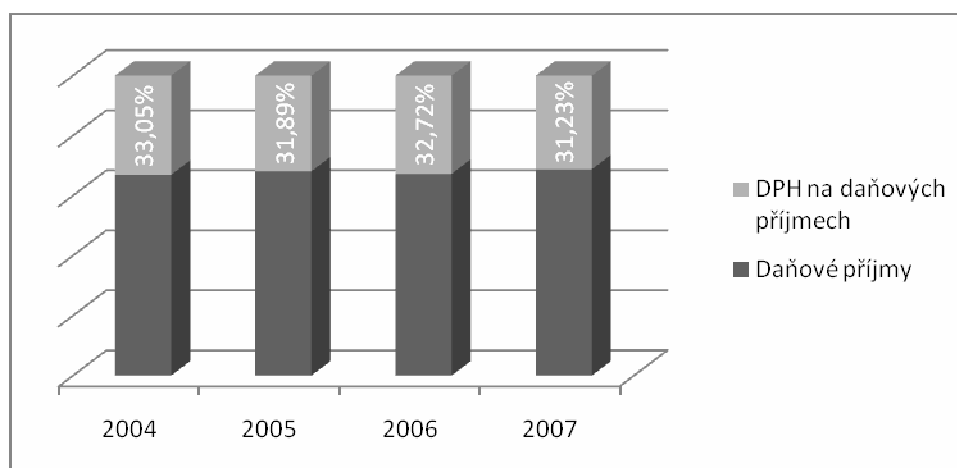
¹ Státní závěrečný účet [online]. Ministerstvo financí ČR, c2005 [cit. 2009-04-18]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html>. – vlastní úprava

Graf č. 2.2 Podíl daně z přidané hodnoty na celkových příjmech SR ČR
v letech 2004 – 2007¹



V porovnání s daňovými příjmy státního rozpočtu České republiky dosahuje ještě významnějších hodnot, a to od 33,05 % v roce 2004 až po 31,23 % v roce 2007.

Graf č. 2.3 Podíl daně z přidané hodnoty na daňových příjmech SR ČR
v letech 2004 – 2007¹



¹ Státní závěrečný účet [online]. Ministerstvo financí ČR, c2005 [cit. 2009-04-18]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html.

3 DAŇOVÉ ŘÍZENÍ V ČESKÉ REPUBLICE

Daňové řízení je speciálním druhem správního řízení, a jako takové sdílí společnou charakteristiku účastníků řízení. Na jedné straně vystupuje správní orgán, správce daně, který správní řízení provádí a na straně druhé účastník (účastníci) řízení, o jejichž právech a oprávněných zájmech je řízení vedeno. Správce daně má zákonné oprávnění autoritativně o právech a povinnostech účastníků daňového řízení rozhodovat a přitom je vázán zákony a ostatními obecně závaznými předpisy. Stát prostřednictvím zákona takové orgány k realizaci správy daní vytvořil a stanovil jim nástroje a rozsah jejich působnosti. Postavení správce daně je vůči účastníkovi řízení v nadřazené pozici, mocenského charakteru, neboť tento jedná a rozhoduje bez vlivu na vůli, popřípadě i proti vůli účastníka řízení.¹

Procesní normou pro daňové řízení je zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Správou daně se v souladu s § 1 odst. 2 tohoto zákona rozumí: „...*právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat, nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.*“. Zákon dále definuje základní zásady daňového řízení, postavení, práva a povinnosti účastníků daňového řízení, a další procesní instituty daňového řízení.

Proces správy daní je v souladu s jednotlivými částmi zákona dělen na řízení přípravné, vyměřovací, řádné opravné prostředky, mimořádné opravné prostředky a placení daní.

3.1 Postavení účastníků daňového řízení

Postavení účastníků daňové řízení nevychází pouze ze zákona o správě daní a poplatků, ale současně z řady dalších právních norem, které lze dělit na ústavní, vycházející ze zákona o správě daní a poplatků a vycházející ze správního řízení.²

¹ JURČÍK, Radek. Kraje, správní řád : Správní řád, In Obce 2006-2007. Praha : ASPI, 2006. ISBN 80-7357-151-X : ASPI, 2006. ISBN 80-7357-151-X.

² DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. Praha : Aspi, a.s., 2006. s. 31. ISBN 80-7357-223-0.

3.1.1 Postavení účastníků daňového řízení dle ústavního pořádku

Ústavní principy vychází z norem tvořící ústavní pořádek České republiky. Již v čl. 1 odst. 1 Ústavy¹ se uvádí: „Česká republika je svrchovaný, jednotný a demokratický právní stát založený na účtě k právům a svobodám člověka a občana.“

K postavení správce daně lze z Ústavy citovat čl. 2 odst. 3: „Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.“ Z Listiny základních práv a svobod², která je integrální součástí ústavního pořádku České republiky, citujme čl. 4 odst. 1: „Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.“. Dále z téhož zdroje, čl. 11 odst. 5: „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“.

Za to postavení občana, daňového subjektu, je upraveno v opačném gardu. Článek 2. odst. 4 zakládá, že: „Každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.“. K tomu je občanovi oporou čl. 4 Ústavy: „Základní práva a svobody jsou pod ochranou soudní moci.“, a také čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod deklarující: „Každý se může domáhat stanoveným způsobem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu.“.

3.1.2 Postavení účastníků daňového řízení dle zákona o správě daní a poplatků

Řízení upravené zákonem o správě daní a poplatků je ovládáno následujícími základními zásadami³:

Zásada zákonnosti – neboli, správce daně v daňovém řízení jedná v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbá přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

¹ Ústavní zákon č. 1/1993, Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

² Ústavní zákon č. 2/1993, vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů

³ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. Praha : Aspi, a.s., 2006. s. 36 - 46. ISBN 80-7357-223-0.

Zásada součinnosti - správci daně postupují v úzké součinnosti s daňovými subjekty.

Zásada hospodárnosti – správce daně při vyžadování plnění povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Zásad volného hodnocení důkazů - správce daně při rozhodování hodnotí důkazy dle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Zásada neveřejnosti – k ochraně daňových subjektů a zamezení zneužití informací, které vyvstanou v rámci daňového řízení, je toto řízení vždy neveřejné, a proto správce daně a třetí osoby zúčastněné na daňovém řízení jsou vázáni mlčenlivostí. Povinnost mlčenlivosti je prolomena pouze v několika málo zákonem vymezených případech.

Zásada oficiality - správce daně je povinen i z vlastního podnětu zahájit daňové řízení vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a to i když daňový subjekt nesplnil řádně nebo vůbec své povinnosti.

Zásada přednosti obsahu před formou – podle této zásady se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné rozhodné skutečnosti, a nikoliv formální obsah úkonu. Tato zásada má významné dopady na průběh a výsledek daňového řízení.

Zásada rovnosti – pouze následuje obecnou ústavní zásadu rovnosti občanů v právech a povinnostech.

Zásada úzké spolupráce – doplňuje zásady součinnosti a zákonnosti, předpokládá aktivní jednání daňového subjektu při výkonu svých práv i povinností.

3.1.3 Postavení účastníků daňového řízení dle správního řádu

Ač zákon o správě daní a poplatku v ustanovení § 99 výslovně uvádí, že se při správě daní správní řád¹, nepoužije s výjimkou postupu při vyřizování stížnosti. Širším právním

¹ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

výkladem jsou pro daňové řízení používány i některé zásady řízení správního. Zejména se jedná o tyto zásady¹:

Zásada zákazu zneužití správního uvážení – tj., že správce daně může uplatnit svou pravomoc pouze k účelu a v rozsahu, jakém mu jej zákon svěřuje.

Zásada ochrany práv nabytých v dobré víře – tedy aplikace požadavku právní jistoty, toliko znaku moderního právního státu.

Zásada ochrany legitimního očekávání – působí zejména v případech dispozice správce daně tzv. správním uvážením, kdy má být jeho rozhodování předvídatelné.

Zásada poučovací povinnosti – správce daně má osobám zúčastněným na daňovém řízení poskytnout přiměřené poučení o jeho právech a povinnostech.

Zásada rychlosti řízení – právem každého daňového subjektu je, aby jeho věc byla projednána a vyřízena bez zbytečných průtahů.

¹ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. Praha : Aspi, a.s., 2006. s. 48 - 50. ISBN 80-7357-223-0.

4 ORGANIZAČNÍ RÁMEC SPRÁVY DANÍ V ČESKÉ REPUBLICE

4.1 Daňová správa v České republice

Správu daní vykonávají podle § 1 odst. 1) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, správní úřady nazývané tímto zákonem jako územní finanční orgány. Soustava územních finančních orgánů je v České republice třístupňová, celostátní, regionální a místní. Konkrétně ji tvoří Ministerstvo financí, resp. skupina Ústřední finanční a daňové ředitelství, finanční ředitelství a finanční úřady.

Pracovníci správce daně vykonávají své zaměstnání v zaměstnaneckém poměru, jak jej upravuje zákoník práce¹. Odměňování se řídí příslušnými aktuálními nařízeními vlády o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě. K 31. 12. 2007 měly územní finanční orgány jako celek 15 864 zaměstnanců a průměrný plat činil 23 442 Kč².

4.1.1 Ministerstvo financí

Ministerstvo financí ČR je ústředním orgánem státní správy s celostátní působností, v jehož čele stojí ministr financí. Správu daní a řízení podřízených orgánů zajišťuje v rámci Ministerstva financí skupina odborů ministerstva - Ústřední finanční a daňové ředitelství. Ministerstvo financí plní zejména tyto funkce:

- zajištění přípravy návrhu daňových právních předpisů,
- sjednává mezinárodní smlouvy a rozvíjí mezinárodní styky a spolupráci,
- řídí správu daní,
- řídí finanční ředitelství,
- je odvolacím orgánem proti rozhodnutí finančních ředitelství ve správních řízeních,
- pověřuje územní finanční orgány jednáním ve věcech mezinárodní pomoci při správě daní a ve věcech mezinárodní pomoci při vymáhání pohledávek.

¹ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

² Informace o činnosti české daňové správy za rok 2007 [online]. c2006 [cit. 2009-04-12]. Dostupný z WWW: <[http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C-663899B8/cds/xsl/325.html?year=0](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C-663899B8/cds/xsl/325.html?year=0>)>

4.1.2 Finanční ředitelství

Na regionální úrovni působí v oblasti správy daní osm finančních ředitelství, která:

- řídí finanční úřady,
- vykonávají správu daní v rozsahu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů,
- přezkoumávají rozhodnutí finančních úřadů ve správním řízení,
- vykonávají finanční kontrolu¹,
- vykonávají cenovou kontrolu²,
- provádí řízení o přestupcích³, v rozsahu jejich působnosti,

4.1.3 Finanční úřady

Finanční úřady, kterých je v České republice 199, vykonávají správu daní na místní úrovni. Mimo správu daní v rozsahu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, provádějí i jiné činnosti, např.:

- vykonávají dozor nad loteriemi a jinými podobnými hrami⁴,
- vykonávají kontrolu označení provozovny⁵
- mezinárodní pomoc při správě daní a při vymáhání některých finančních pohledávek a z pověření Ministerstva financí poskytují související informace⁶.

¹ Zákon č. 320/2001 Sb. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů

² Zákon č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů

³ Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů

⁴ Zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů

⁵ Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů

⁶ Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání, ve znění pozdějších předpisů, Zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek

5 DAŇOVÝ ÚNIK

Daňový únik je výsledkem činnosti subjektu povinného k dani s cílem snížení či nulace daňové povinnosti. Důsledkem daňového úniku jsou na jedné straně fiskální ztráty veřejných rozpočtů. Na straně druhé vytvářejí daňové úniky nerovnosti v hospodářské soutěži v důsledku nerovnoměrného rozdělení daňového břemene.¹

Ve smyslu uvedeného může být daňový únik legální nebo nelegální.

Legální daňový únik je chování daňového subjektu v rámci platné legislativy, využívající mezer a nedostatků platné právní úpravy. Takovýto způsob vyhýbání se daňové povinnosti je daňovým únikem pouze v duchu makroekonomické teorie, a jako nezamýšlený či negativní důsledek daňové legislativy. Za takovýto daňový únik nemá správce daně právo ani důvod k trestání daňového subjektu. Bránit se legálním daňovým únikům lze zkvalitňováním právních norem.

Nelegální daňový únik je chováním daňového subjektu v rozporu s platnou legislativou, vedoucí k získání neoprávněné daňové výhody. K nelegálnímu daňovému úniku může dojít neúmyslně, což bývá způsobeno povětšinou složitostí a množstvím právních norem. Charakteristicky v České republice je to způsobeno četností novelizací právních norem, či jen působením „lidského faktoru“. Předcházet neúmyslným nelegálním daňovým únikům lze zjednodušením právních norem, informační činností správců daně a opačně zvyšováním úrovně ekonomického vzdělání daňových subjektů.

Daňové úniky nesou s sebou pro své pachatele, v případě odhalení, nejen fiskální dopad v podobě doměřené daně zvýšené o penále, včetně možného vymáhání splnění platební povinnosti, ale také možnost trestně právního postihu.

Český trestní zákon² má dvě speciální ustanovení týkající se oblasti daní. Prvním z nich je trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Podle § 147 trestního zákona se trestného činu dopustí ten: „...kdo jako plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost

¹ ALEŠ, Jan. Daňový únik. Právo a podnikání. 18.5.1998, č. 6, s. 22-24.

² Zákon č. 140/1961 Sb., Trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů

za poplatníka odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, úrazové pojištění, nebo zdravotní pojištění, nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti ...“, přičemž škoda většího rozsahu znamená částku minimálně 50 000 Kč. Důležité je v této souvislosti uvést, že trestní odpovědnost dopadá vždy na konkrétní fyzickou osobu. V případě právnických osob je to statutární orgán nebo řídící pracovník, jehož rozhodnutím došlo k úmyslnému neodvedení již sražených plateb.¹ Jak vyplývá z konstrukce daně z přidané hodnoty a výše citované skutkové podstaty trestného činu neodvedení daně, neodvedením daně z přidané hodnoty není trestným činem.

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby § 148 Trestního zákona je klasifikován takto: „Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, úrazové pojištění nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou jim podobnou povinnou platbu, bude potrestán ... Stejně bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb ...“. Z uvedeného je zřejmé, že citované ustanovení se týká mimo jiných daní i daně z přidané hodnoty, zvláště druhá část citátu, která v zákoně přibyla v důsledku podvodů vylákáním nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Širším výkladem se za krácení daně považuje takové jednání, v jehož důsledku byla daňovému subjektu vyměřena nižší daň, event. nebyla vyměřena daň vůbec, protože daňový subjekt nepodal daňové přiznání, ačkoliv tak učinit měl. V žádném případě nelze hovořit o trestném činu, pokud daňový subjekt daňové přiznání řádně podal, ale „jen“ nezaplatil.¹ Takové jednání je postihováno finančně v podobě úroků z prodlení, popř. exekučních nákladů a náhrady hotových výdajů správce daně při daňové exekuci. Trestnost činu se opět posuzuje výší způsobené škody, která činí 50 000 Kč.

Je třeba zdůraznit, že trestní řízení je na správě daní zcela nezávislý proces, byť mohou být, za dodržení specifických podmínek, stejné skutečnosti předmětem řízení trestního i daňového. Agendu trestního řízení vyřizují v orgány činné v trestním řízení, jak je definuje trestní řád a je jimi Policie České republiky, státní zastupitelství a soudy.

¹ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. Praha : Aspi, a.s., 2006. s. 284-285 s. ISBN 80-7357-223-0.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 ANALÝZA RIZIK PŘI SPRÁVĚ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Riziko je obecně chápáno jako nebezpečí, charakterizované pravděpodobností výskytu nejistého výsledku, většinou negativního nebo nežádoucího. V kontextu správy daní můžeme riziko chápat jako pravděpodobnost vzniku daňového úniku, se všemi jeho negativními důsledky. V následujícím textu jsou analyzovány typy daňových úniků a rizika v jednotlivých fázích daňového řízení.

6.1 Analýza popsaných typů daňových úniků

Obecně lze možné daňové úniky na dani z přidané hodnoty rozdělit podle konstrukce této daně na krácení daně na vstupu nebo na krácení daně na výstupu. Samozřejmě je možná kombinace obou způsobů.

Technicky ke krácení daně na vstupu dochází uplatněním neoprávněného nároku na odpočet daně. Neoprávněnost nároku může spočívat například ve skutečnosti, že daň na vstupu je uplatněna v hodnotě vyšší než činila hodnota přijatého zdanitelného plnění ve skutečnosti, nebo dokonce, že se vykázané přijaté zdanitelné plnění vůbec neuskutečnilo. Běžně bývá uplatňován neoprávněný nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, které neslouží k ekonomické činnosti plátce, nebo jsou od daně osvobozeny, nebo dodavatel není plátcem daně z přidané hodnoty.

Krácení daně na výstupu je obdobou krácení daně na vstupu, ale opačně, čili daň na výstupu je deklarována v nižší hodnotě, než činila skutečná hodnota uskutečněných zdanitelných plnění. Jako příklad lze uvést situaci, kdy plátce daně zatají v různém rozsahu uskutečněná zdanitelná plnění, dále že uplatní nesprávnou sazbu daně, či osvobození od daně v rozporu se zákonem.

Daň z přidané hodnoty má vzhledem ke své konstrukci jedno výrazné specifikum. Jestliže uplatněná částka daně na vstupu převyší částku daně na výstupu, vzniká nadměrný odpočet daně, který je fyzicky vyplácen daňovému subjektu. Na rozdíl od jiných druhů daní a při selhání kontrolních mechanismů, může vzniknout daňový únik bez toho, aby dlužník něco skutečně vlastnil nebo vykonával jakoukoliv ekonomickou činnost! Nebezpečím je také fakt, že díky systému daně z přidané hodnoty vznikly více či méně organizované skupiny osob, jejichž jediným „podnikatelským záměrem“ jsou podvody v oblasti daně z přidané hodnoty.

Při správě daně z přidané hodnoty lze identifikovat tyto hlavní druhy krácení daně:

- řízená insolvence,
- šedá ekonomika,
- podvod při vrácení daně,
- „ztracený obchodník“¹ (daň je účtována, ale není přiznána/zaplacena),
- „kolotočové podvody“² (neuskutečněný vývoz).

Rozsah daňových úniků, mimo zachycené a prokázané daňovou správou, lze fakticky kvantifikovány pouze pomocí různých metod odhadů. Odhad ztrát v souvislosti s daní z přidané hodnoty v Evropské unii činí 60 až 100 miliard EUR ročně!³

6.1.1 Řízená insolvence

Řízenou insolvenčí je úmyslné chování daňového subjektu, s cílem vyvést aktiva daňového subjektu mimo dosah správce daně tak, aby v době splatnosti a vymahatelnosti daňové pohledávky ji nebylo možné vybrat. Jedná se tedy o formu krácení daně na výstupu a způsobů provedení se nabízí celá řada. Ve všech případech je podstatou porušení nedaňové právní úpravy obsažené například v insolvenčním zákoně⁴, obchodním zákoníku⁵, občanském zákoníku⁶, a řadě dalších předpisů upravujících podnikání. Tato problematika souvisí s vymahatelností práva a úrovní právní kultury dané země obecně. Stát je svým

¹ angl. „Missing trader“ (zkr. MT)

² angl. „Caroussel fraud“, nebo také „Missing Trader Intra-Community“ (zkr. MTIC)

³ Úřední věstník Evropské unie : Zvláštní zpráva č. 8/2007 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, spolu s odpověďmi Komise [online]. Evropská společenství, c1998-2009 [cit. 2009-04-19]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:020:0001:0026:CS:PDF>>.

⁴ Zákon č. 182/2006 Sb., Insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

⁵ Zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

⁶ Zákon č. 40/1964 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

postavením v oblasti výběru daní věřitel, obdobně jako je tomu u obchodně závazkových vztahů.

Příkladem lze uvést, zatajení prodeje majetku, úmyslně nevýhodný prodej majetku spřízněné třetí osobě. Sofistikovanější podoby spočívají ve vícenásobných převodech fiktivních pohledávek, případně v operacích s cennými papíry veřejně neobchodovatelných společností. Stále čtenější jsou podvodné transakce se společnostmi usazenými mimo členské státy Evropské unie a z tzv. daňových rájů, jakými je Lichtenštejnsko, Monako, Kypr, Nizozemské Antily, Ostrov Man, a řada dalších.

V reáliích České republiky se ke všem druhům podvodů, nejen daňovým, často používá právní forma společnosti s ručením omezeným. Důvod je zřejmý, společnost ručí za své závazky „pouze“ do výše svého majetku.¹ Statutární orgán bývá nastrčená osoba, z různých zištných i nezištných důvodů, obvykle bez jakýchkoliv informací a dokladů o chodu společnosti nebo fakticky ovládaná organizátorem podvodu. Pro takové osoby, zlidovělo označení „bílý kůň“. Že se s tímto problémem nepotýkáme jen v České republice, nasvědčuje existence obdobného výrazu používaného v tomto spojení například v německém jazyce.² V českém obchodním rejstříku není výjimkou existence společností, kde statutární orgán zcela absentuje. Takové problematické subjekty nevykonávají žádnou ekonomickou činnost, adresy sídel těchto firem jsou pouze formální, případně na adrese vůbec nesídlí. O neutěšenosti situace v tomto směru nepřímo hovoří i výsledek šetření Českého statistického úřadu, kdy ke konci roku 2008 bylo v České republice evidováno 594 647 právnických osob, ale jen u 342 887 z nich byla zjištěna nějaká aktivita.³ Možnosti správce daně jsou omezeny na upozornění příslušných obchodních rejstříků na nesrovnalosti mezi zápisem v rejstříku a stavem skutečným.

¹ § 106 zákona č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

² *r tote Vogel* – (něm.) uhynulý pták

³ SVOBODA, Jakub. Čtvrt miliónu firem v Česku funguje jen na papíře [online]. Borgis a.s., c2003-2009 [cit. 2009-04-18]. Dostupný z WWW: <<http://www.novinky.cz/ekonomika/165124-ctvrt-milionu-firem-v-cesku-funguje-jen-na-papire.html>>.

Způsob krácení daní, označené v úvodu této kapitoly jako řízená insolvence, má při správě daní významné dopady, ale jeho příčiny nevychází primárně z daňových zákonů.

6.1.2 Stínová ekonomika

Jako stínová, nebo také šedá, je označována ta část ekonomiky, jejíž výstup není podchycen ve statistice národního důchodu, ale naopak je zatajován před úřady. Pro daň z přidané hodnoty se jedná o druh krácení daně na výstupu.

Příčinou existence stínového sektoru v tržní ekonomice je snaha vyhnout se zdanění ve všech jeho formách. V plánovaných ekonomikách je stínová ekonomika projevem poruch hospodářství. Produkuje statky, které oficiální regulovaný sektor neprodukuje vůbec, nebo v nedostatečném množství.¹

Stínovou ekonomiku je možno dělit na šedou ekonomiku, jinak legální činnost, která je z výše uvedených důvodů před úřady zatajována a černou ekonomiku, jejíž podstata je zatajována před úřady pro její ilegálnost, například pašování, padělatelství, necertifikovaná výroba, prostituce, hazardní hry a řada dalších kriminálních činností.

Podstata krácení daní, v důsledku existence šedé ekonomiky, není v případě daně z přidané hodnoty nijak odlišná od jiných druhů daní. Zato finanční dopady jsou vzhledem k fiskální důležitosti daně z přidané hodnoty značné.

6.1.3 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 daně 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 neuskutečněného plnění, atd. Poslední uvedený, je čistě kriminálním počinem, v jehož případě uplatnění

¹ PEARCE, David W. *Macmilanův slovník moderní ekonomie*. 2. vyd. Praha : VICTORIA PUBLISHING, a.s., 1995. s. 406. ISBN 80-85605-42-2.

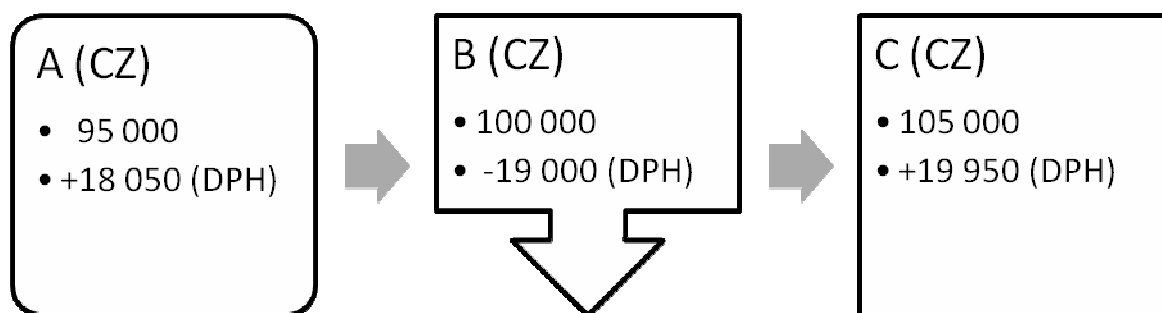
daně na vstupu z neuskutečněného plnění vyžaduje vytvoření podvodných daňových dokladů, případně jiné krycí legendy.

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, kterým se podrobněji věnuje kapitola 6.2.2 Řízení vyměřovací.

6.1.4 „Ztracený obchodník“

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.

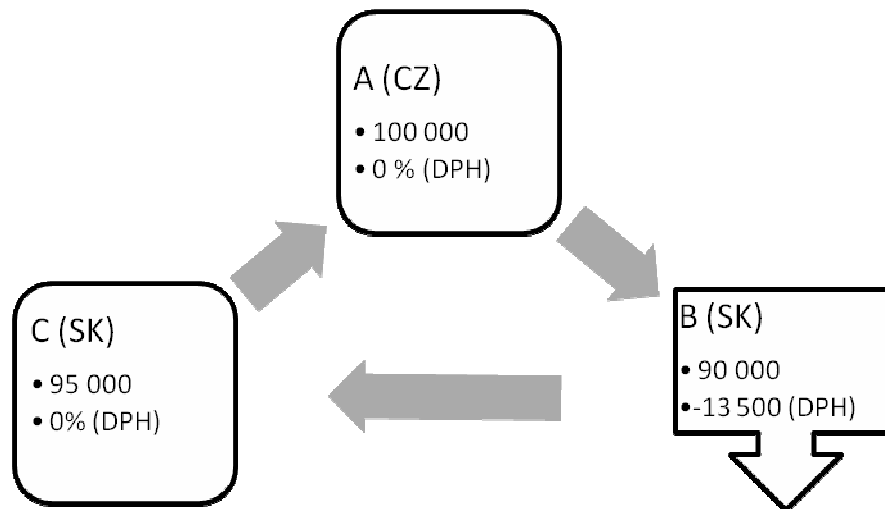


Obrázek č. 1 Schéma podvodu ztracený obchodník

Tento druh podvodu má řadu společných charakteristik s kolotočovými podvody, které jsou analyzovány v další kapitole.

6.1.5 „Kolotočové“ podvody

Kolotočové podvody jsou variací podvodů typu ztracený obchodník, vyvinuly se z podvodů z vrácení daně v souvislosti s vývozem. Začali se objevovat ve „starých“ členských státech po roce 1993 v důsledku odstranění celních kontrol na hranicích členských států. Od 1. 5. 2004 se tak děje i v České republice. Příznačný název tohoto způsobu krácení daně, má původ ve schématu, kterým ho lze vyobrazit.



Obrázek č. 2 Schéma kolotočového podvodu

Společnost A uskuteční intrakomunitární plnění (tzn. dodání zboží do jiného členského státu) společnosti B v jiném členském státě a nárokuje vrácení daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu. Společnost B přijme zdanitelné plnění, které prodá společnosti C ve stejném členském státu, přičemž příslušnou daň neodvede, stane se „ztraceným obchodníkem“. 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. Následně společnost C uskuteční intrakomunitární plnění opět společnosti A. Popsaný proces může být zopakován, čímž získal i svůj název kolotočový podvod.

Podle předestřené zjednodušené schématu se může zdát, že odhalení takového podvodu je triviální záležitostí. V praxi však bývá šetření takového podvodu často velmi složité. Dokazování je ztíženo zejména počtem článků řetězce, případně jejich usazením ve více členských státech. Často jsou v řetězci zapojeny i články, které se na podvodu účastní nevědomě. Jejich úloha v řetězci je, vzbudit zdání legálnosti transakcí.

Některé články neplní své povinnosti nepeněžité povahy vůči správcům daně, nepodávají daňová přiznání, souhrnná hlášení, nebo nespolupracují vůbec. V rámci šetření prováděném správcem daně jsou často předkládány zavádějící doklady, falsifikáty, nebo dokonce absentují jakékoliv doklady. Výjimkou není ani výměna zboží mezi „kolotoči“. V takové případě je řízení velmi náročné po procesní, organizační a časové stránce.

Přes náročnost šetření lze vysledovat určitou charakteristiku společnou pro všechny podvody tohoto typu.

- žádná ekonomická aktivita (podnikání je činnost za účelem dosažení zisku),
- rychlý průběh transakcí (dlouhé období nečinnosti je přerušeno několika transakcemi neúměrně velkého objemu v období několika málo týdnů až měsíců),
- minimální marže u průběžných článků (smyslem existence průběžných článků je zamlžování skutečného stavu),
- charakter zboží (potencionální vysoká hodnoty, snadný transport, zaměnitelnost),
- zboží fakticky neexistuje (daňový subjekt není schopen popsat, jak zboží vypadá, nebo je množství nereálné vzhledem k jiným okolnostem, např. přepravním a skladovacím kapacitám),
- chybějící oprávnění pro obchodování (nemusí se jednat striktně o úřední licence, ale např. o smlouvy o obchodním zastoupení určitého geografického prostoru),
- minimální rozsah dokumentace (s reálnými jednorázovými transakcemi velkého objemu většinou souvisí řada dokumentů od objednávek, přes písemné smlouvy, až po zajišťovací platební instrumenty),
- chybějící doklady o přepravě, případně jsou doklady společné pro více transakcí,
- hotovostní platby vysokých částek (dochází k obcházení zákona o omezení plateb v hotovosti)¹; u bezhotovostních plateb jsou celé převáděné částky po připsání na účet ihned bezostyšně vybrány v hotovosti),
- geografický nebo národnostní původ daňových subjektů či jejich zástupců.

¹ Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů

Nejzávažnější projevem tohoto druhu podvodů je, že zboží, pokud fakticky existuje, cirkuluje řetězcem transakcí, aniž by bylo prodáno finálnímu uživateli a jediným cílem uskutečněných transakcí je daňový únik. V důsledku toho nemají uskutečněné aktivity žádný přínos pro veřejné rozpočty, ale naopak z nich prostředky odčerpávají.

Kritické je, že tyto podvody jsou v praxi České republiky šetřeny individuálně, nikoliv jako celek. Doměření daně dílčímu článku, nastrčenému formálně existujícímu subjektu je neefektivní, doměřená daň není zpravidla nikdy zaplacená. Jedinou faktickou hrozbou pro organizátory podvodů je trestní stíhání, které se zahajuje až po ukončení daňového řízení.

6.2 Analýza rizik v jednotlivých fázích daňového řízení

Analýza rizik při správě daně z přidané hodnoty lze vzhledem k tématu, zásadám pro vypracování této práce a struktuře procesní normy upravující správu daní v České republice¹, rozčlenit do tří navazujících fází, a to:

- řízení přípravné a registrace,
- řízení vyměřovací,
- řádné a mimořádné opravné prostředky, placení daní.

6.2.1 Řízení přípravné a registrace

Řízení přípravné a registrace je spojeno s celou existencí daňového subjektu jako plátce daně z přidané hodnoty. Správce daně podle § 33 zákona o správě daní a poplatku registruje obecně všechny daňové subjekty, kteří obdrží povolení nebo získají oprávnění k podnikatelské činnosti nebo začnou provozovat jinou samostatně výdělečnou činnost, jakou je například činnost advokáta, auditora, insolventního správce, lékaře, soudního znalce, atd. V souladu s citovaným ustanovením je poplatník povinen, začne-li vykonávat činnost nebo pobírat příjmy podrobené dani, oznámit tuto skutečnost do 30 dnů. Správce daně prověří údaje sdělené daňovým subjektem při registraci a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti může vyzvat k bližšímu vysvětlení, změně doplnění a doložení v jím určené lhůtě. V případě registrace plátce k dani z přidané hodnoty podle

¹ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatku, ve znění pozdějších předpisů

§ 94 zákona o dani z přidané hodnoty¹ se jedná o rozšíření povinné registrace. Správce daně přidělí daňovému subjektu daňové identifikační číslo, které obsahuje kód CZ a obecný identifikátor, kterým je v případě fyzické osoby rodné číslo, v případě právnické osoby identifikační číslo. Nesplní-li daňový subjekt svou registrační nebo ohlašovací povinnost, zaregistruje jej správce daně sám, jakmile takovou skutečnost zjistí a stejně tak správce daně učiní z úřední povinnosti i v případě změn či zrušení registrace.

K procesu registrace se přímo vztahuje ustanovení § 36 zákona o správě daní a poplatků o vyhledávací činnosti, podle kterého je správce povinen ověřovat úplnost evidence či registrace daňových subjektů a zjišťovat též všechny údaje týkající se jejich příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. Za tímto účelem sdružuje informace a informační systémy. Důležitou skutečností je, že správce daně může vykonávat vyhledávací činnost i bez přímé součinnosti s daňovým subjektem a výsledky vyhledávací činnosti využít v příslušném daňovém řízení. Vyhledávací činnost je součástí všech fází správy daní a vykonávají ji jak správci daně na úrovni finančních úřadů, tak specializované útvary zřízené při finančních ředitelstvích. Při vyhledávací činnosti má správce daně stejná oprávnění jako při místním šetření², tedy zjišťovat skutečnosti u daňového subjektu nebo jiných osob.

Obecně nesplnění povinnosti nepeněžité povahy vyplývající ze zákona o správě daní a poplatků nebo jiného daňového zákona ze strany daňového subjektu či třetí osoby může správcem daně sankcionováno pokutou podle § 37 zákona o správě daní a poplatků, a to opakovaně až do výše 2 000 000 Kč.

V případě, že se neregistruje osoba povinná k dani na základě překročení stanoveného limitu, 1 000 000 Kč za dvanáct kalendářních měsíců, je povinna podle § 98 zákona o dani z přidané hodnoty uhradit správci daně částku ve výši 10 % z celkového souhrnu úplat za zdanitelná plnění jako náhradu za daň ze zdanitelných plnění, která uskutečnila bez daně, a z hodnoty zboží, které pořídila z jiného členského státu neoprávněně bez daně. Tato

¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších

² § 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

částka se počítá od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem, až do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně.

Řízení přípravné a registrace je obecně procesním předpisem i hmotně právním předpisem jasně upraveno a správce daně má určeny nástroje pro jeho realizaci. Existují zde i podmínky pro vynucení splnění povinností daňového subjektu v podobě citelných pokut, zejména v podobě náhrady za neuplatnění daně, která je stanovena pevnou sazbou a nemůže tak zohlednit povahu činnosti konkrétního plátce. Lze konstatovat, že existence sankce v podobě náhrady za neuplatnění daně má svůj význam zejména při daňových únicích v důsledku existence šedé ekonomiky.

Vzhledem k předmětu daně je zde oprávnění správce daně zrušit registraci plátce daně z přidané hodnoty v případě, že plátce neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně po dobu dvanácti po sobě následujících měsíců plnění, nebo plátce neplní své povinnosti vyplývající z tohoto zákona, nebo plátce přestane být osobou povinnou k dani.

Slabou stránkou platné právní úpravy přípravného a registračního řízení ve vztahu k registraci plátce k dani z přidané hodnoty je, že pokud daňový subjekt splňuje veškeré formální náležitosti, správce daně nemá žádnou zákonnou možnost registraci k dani z přidané hodnoty odmítnout, i když má důvodné podezření, že je o registraci k dani žádáno s nekalými úmysly. Stejně tak nemůže správce daně registraci odmítnout ani v případě, že předchozí registrace k dani z přidané hodnoty byla zrušena správcem daně z moci úřední pro neplnění povinností, a daňový subjekt podá hned v zápětí novou přihlášku k registraci.

Samotné zrušení registrace k dani z přidané hodnoty správcem daně z moci úřední je vykonatelné teprve doručením rozhodnutí správce daně plátcem. To je v případě nekontaktních osob doručováno pomocí institutu veřejné vyhlášky, což obnáší reálně časový úsek v délce 2 měsíců. Po tuto dobu nekalý plátce čile „obchoduje“ dál.

Příležitostí pro správce daně v řízení přípravném a registraci je získat dodatečné informace o daňovém subjektu v rámci vyhledávací činnosti a možnosti požadovat vysvětlení, změnu, doplnění a doložení údajů uvedených daňovým subjektem při registraci v rozhodnutí správce daně stanovené lhůtě. Takto získané informace může správce daně využít k identifikaci problémových subjektů, průmyslových sektorů, geografických oblastí a

získané poznatky dále využít v dalších fázích daňového řízení, nejen při správě daně z přidané hodnoty.

Další příležitostí pro správce daně je důsledné vymáhání nepeněžitých povinností plátců daně včetně ukládání příslušných sankcí. V případě daňových úniků typu ztracený obchodník nebo kolotočové podvody se jedná o organizovanou činnost, a tedy každá finanční ztráta způsobena organizované řetězci podvodných plátců je nanejvýš žádoucí. I když takový postup správce daně nelegální činnost neodstraní, může nepomoci jejímu omezení.

Hrozbou pro činnost správce daně je již zmíněné chybějící oprávnění správce daně neregistrovat plátce daně z přidané hodnoty, přestože má odůvodněnou obavu, že registrace je provedena pouze za účelem krácení daní.

Hrozbou, která je společná pro další fáze daňového řízení, obstrukční chování ze strany plátců daně. V kostce se jedná o problematiku doručování, procesu dokazování, opravných prostředků, popřípadě nedůvodných námitek podjatosti pracovníků správce daně, kterému v širší míře věnuje kapitola 6.2.3 Fáze řádné a mimořádné prostředky, placení daní.

Tabulka č. 5 SWOT analýza fáze - Přípravné řízení a registrace

Silné stránky:	Slabé stránky:
<ul style="list-style-type: none"> - striktně stanovené podmínky pro povinnou registraci k dani - zažitá právní úprava a ustálená judikatura - finanční sankce při nesplnění povinnosti registrace - finanční sankce v podobě náhrady za neuplatnění daně - možnost správce daně zrušit registraci k dani 	<ul style="list-style-type: none"> - pokud daňový subjekt splní veškeré formální náležitosti, správce daně nemá žádnou zákonnou možnost odmítnout registraci k dani - zdlouhavost procedury zrušení registrace k dani
Příležitosti:	Hrozby:
<ul style="list-style-type: none"> - možnost pro správce daně získat další doplňující informace o daňovém subjektu - důsledné vymáhání nepeněžitých povinností plátců daně 	<ul style="list-style-type: none"> - nemožnost odmítnutí žádosti o registraci k dani - obstrukční chování plátců daně - korupce

- řízení rizik	
----------------	--

6.2.2 Řízení vyměřovací

Daňová povinnost je obecně vázán na skutečnosti zakládající její vznik. Daňovým přiznáním, ve kterém si daňový subjekt daň sám vypočítá, plní daňový subjekt svou povinnost uloženou ustanovením § 101 zákona o dani z přidané hodnoty¹. V souladu s tímto ustanovením je plátce povinen podat daňové přiznání ve lhůtě 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Ve stejné lhůtě je daň i splatná. Podáním daňového přiznání je zahájeno vyměřovací řízení, jehož cílem je stanovení základu daně a daně. K podání daňového přiznání může být daňový subjekt správcem daně vyzván, pokud tak opomněl učinit, nebo pokud správce daně v rámci své činnosti zjistí, že tak daňový subjekt měl učinit.

6.2.2.1 Vytýkací řízení

V případě vzniku pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání, případně dalších dokladů předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, zahájí správce daně vytýkací řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků². Písemnou výzvou je daňovému subjektu uloženo doplnění neúplných údajů, vysvětlení nejasností, prokázání správcem daně zpochybňovaných údajů.

V praxi je každé podané daňové přiznání podrobena testu důvěryhodnosti při jeho pořízení do automatizovaného informačního systému správce daně. Algoritmus výběru a označení podaného daňového přiznání, není veřejný, vychází však s porovnání údajů uvedených v aktuálním přiznání, historie podaných daňových přiznání na dani z přidané hodnoty s důrazem na výkyvy v trendu, nízké daňové povinnosti ve vztahu k celkové částce uskutečněných zdanitelných plnění, vysoké částce nárokovaného nadměrného odpočtu, druhu podnikatelské činnosti plátce dle klasifikace OKEČ³, a dalších. Pověření pracovníci

¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

² Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

³ zkr. OKEČ (Odvětvová Klasifikace Ekonomických Činností) - nástroj statistické kategorizace údajů

správce daně na základě výstupu automatizovaného informačního systému, s přihlédnutím k poznatkům získaným v rámci vyhledávací činnosti, kapacitním možnostem a vlastním zkušenostem vybírají ta příznání, která jsou dále prověřována v rámci místního šetření. Na základě zjištění pracovníků správce daně, popř. pokud daňový subjekt nepředloží žádné doklady je zahájeno výše zmíněné vytýkácí řízení. Tato činnost se děje samostatně na jednotlivých finančních úřadech.

Slabou stránkou je tristní fakt, že přes vysoký stupeň rozvoje výpočetní techniky, informačních systémů a řadu oprávnění správce daně vyplývajících z platné právní úpravy, nemají správci daně na úrovni finančních úřadů aktuální informace od jiných správců daně téhož stupně, stran jimi spravovaných plátců daně. Absence takových informací se negativně promítá do všech fází správy daní, co do efektivnosti, ekonomičnosti a délky celého daňového řízení. Žádoucí informace mají pracovníci správce daně k dispozici, až na základě písemné korespondence, s jejími klady a zápory, popřípadě jsou předávány telefonicky.

Ještě horší stav existuje v předávání informací mezi ostatními orgány státní správy, vynecháme-li některé evidence a rejstříky, které správce daně má tou či onou formou k dispozici, např. evidence vozidel, evidence osob, katastr nemovitostí a některé další informační zdroje. Správce daně ani nemá možnost zjistit, že jiný státní orgán vede nějaké řízení s daňovým subjektem, spadajícím do působnosti daného správce daně. Budeme-li vycházet z konstatování, že daňový únik není jevem osamocným, ale často souvisí z porušování právních nedaňových právních norem právních norem, neexistence automatizované výměny informací mezi orgány státní správy, je pro dosažení cílů daňového řízení jednoznačně negativní.

V případě, že se v konkrétním případě vyskytuje i zahraniční prvek, může správce daně využít a využívá dožádání daňového orgánu jiného členského státu. Výměna informací je mezi daňovými správami standardizována. Dotazy a odpovědi jsou zapracovány do vícejazyčného formuláře a odesílány elektronicky cestou ústředních orgánů daňových zpráv. V České republice jsou formuláře odesílány z finančních úřadů na ministerstvo financí, které má na starosti překlad z a do národního jazyka. Ministerstvo financí dále komunikuje s ústředním orgánem příslušného členského státu zabezpečeným komunikačním kanálem. Žádost o informace má být zodpovězena v nejkratším možném čase, nejdéle do 3 měsíců ode dne doručení této žádosti členskému státu. Tento způsob

výměny informací je zejména k charakteru kolotočových podvodů neefektivní, velmi zdlouhavý a navíc nejsou v praxi dodržovány lhůty, jak doznal i Evropský účetní dvůr¹.

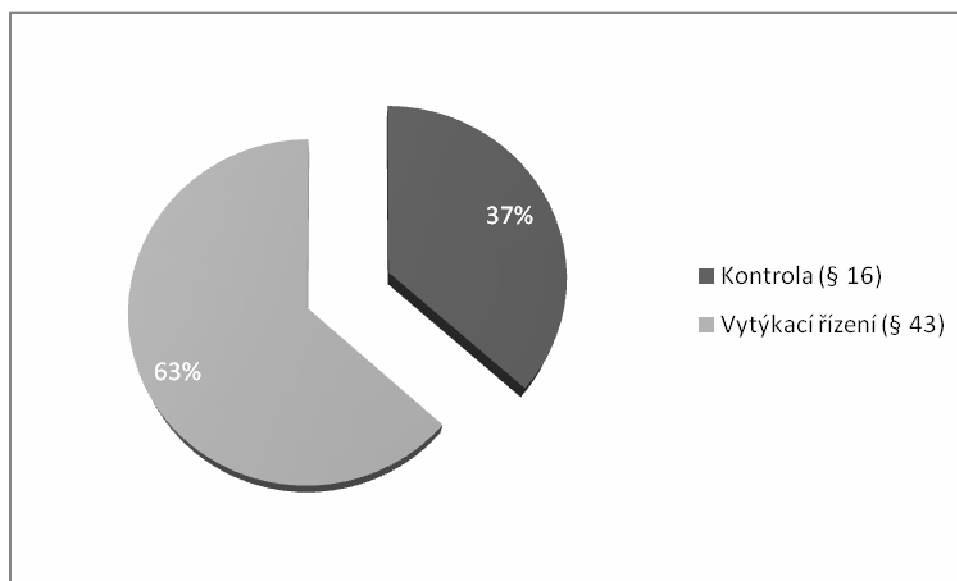
Významným nástrojem správce daně, ve všech fázích daňového řízení, je získávání informací od třetích osob, jak upravuje § 34 zákona o správě daní a poplatků². Součinnost třetích na základě tohoto ustanovení lze rozdělit na případy, kdy ji ve vztahu ke správci daně plní dotčené osoby samostatně přímo ze zákona a dále na případy kdy ji plní konkrétní osoby na základě výzvy správce daně. Mezi osoby, které jsou povinny na výzvu sdělovat informace správci daně, patří i banky, spořitelní a úvěrní družstva, ohledně čísel, stavů pohybů na účtech, jména majitelů účtů, atd.

V případě daně z přidané hodnoty zejména, je vytýkácí řízení hojně využívaný institut jako nástroj pro zamezení daňových úniků. Podle § 105 zákona o dani z přidané hodnoty³ se vratitelný přeplatek v důsledku vyměření nadměrného odpočtu, vrací plátcům bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Zahájením vytýkácího řízení správce daně může zamezit daňovým únikům ještě před jeho faktickým vznikem! Tomu nasvědčují i výsledky kontrol a vytýkácích řízení daňové správy na dani z přidané hodnoty za rok 2008, kdy z celkové částky 4 638 550 tis. Kč, bylo v rámci vytýkácího řízení doměřeno 2 942 237 tis. Kč (63 %), oproti částce 1 696 313 tis. Kč (37 %) doměřené v rámci daňové kontroly.

¹ Úřední věstník Evropské unie : Zvláštní zpráva č. 8/2007 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, spolu s odpověďmi Komise [online]. Evropská společenství, c1998-2009 [cit. 2009-04-19]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:020:0001:0026:CS:PDF>>.

² Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Graf č. 6.1 Výsledky kontrol a vytýkacích řízení na DPH v roce 2008¹

Existence institutu vytýkacího řízení je silnou stránkou této fáze daňového řízení a současně významnou příležitostí zvyšování efektivity daňového řízení.

6.2.2.2 Daňová kontrola

Daňová kontrola je velice složitá kategorie, vyžadující od pracovníků správce daně široké penzum znalostí. Předpokladem je znalost nejen daňových a účetních předpisů, ale i znalosti z oblasti práva, ekonomie, financí a matematiky. Cílem je úplné a objektivní zjištění skutkového stavu pro správné stanovení daně. Daňovou kontrolu upravuje § 16 zákona o správě daní a poplatků a lze ji charakterizovat takto: „*Daňová kontrola je systematicky zařazena mezi instituty společné pro celé daňové řízení a není tak omezena pouze na některé stadium daňového řízení. Závěr z toho plynoucí však nelze absolutizovat. Stejně tak jako doručování, dokazování, dožádání, nahlížení do spisu a další úkony, může být uskutečněna v kterékoli fázi daňového řízení, je-li to z povahy řízení a věci samé možné. Není tedy samostatnou fází daňového řízení, ale úkonem správce daně. Zpravidla daňová kontrola probíhá v řízení vyměřovacím, a to především vzhledem k hledisku účelnosti takového postupu. Již z povahy a účelu daňové kontroly vyplývá, že se provádí vždy až po skončení zdaňovacího období a rovněž až po uplynutí lhůty k podání daňového přiznání;*

¹ Zpráva o činnosti Finančního ředitelství v Brně za rok 2008, interní materiál, vlastní úprava

*tím je mimo jiné určena jedna fáze daňového řízení, a to řízení přípravné, v němž daňová kontrola nemůže začít.*¹

Daňový subjekt, u něhož je prováděna kontrola, má ve vztahu ke správci daně řadu **povinností**, především pak²:

- poskytovat informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oběhu a uložení účetních a jiných dokladů,
- předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné, anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení,
- nezatajovat doklady, které má daňový subjekt k dispozici nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí,
- předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly,
- umožnit vstup do každé provozní budovy, místnosti, místa i obydlí a dopravních prostředků, které daňový subjekt užívá buď též k podnikání, nebo souvisí s předmětem daně, dále do přepravních obalů a umožnit jednání s jakýmkoliv svým pracovníkem,
- zapůjčit potřebné doklady a jiné věci mimo prostor kontrolovaného subjektu; hrozí-li nebezpečí, že důkazní prostředky budou zničeny, pozměněny, zavlčeny nebo učiněny jinak nepotřebnými může je správce daně odebrat.

Mezi **práva** daňového subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola patří především²:

- předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhnout předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,
- podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně,
- klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření,

¹ Nejvyšší správní soud : Rozsudek č.j. 5 Afs 223/2004 - 89 [online]. Nejvyšší správní soud, c2003 [cit. 2009-04-19]. Dostupný z WWW: <<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=1965&mark=>>.

² § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

- vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Jak bylo výše uvedeno, správce daně má zákonem stanoveny velmi silné nástroje pro provádění daňové kontroly. Přitom užívá i další instituty, jako místní šetření, dožádání o provedení úkonu jiným správcem daně, předvolání, předvedení, výslechy svědků, součinnost třetích osob, či výsledky vyhledávací činnosti.

Ve vztahu ke kriminální činnosti daňových subjektů je slabou stránkou vynutitelnost oprávnění správce daně. Správce daně může tomu, kdo nesplní ve stanovené lhůtě povinnost nepeněžitě povahy opakovaně uložit pokutu až do celkové výše 2 000 000 Kč¹, ale v případě čistě formálně fungujících právnických osob se taková sankce zcela májí účinkem.

Další prostředkem donucení je pozastavení činnosti² až na dobu třiceti dnů v případě opakovaného porušení povinností nepeněžitě povahy, za které již byla uložena pokuta. Pozastavení činnosti se uskuteční tak, že v rozhodnutí uvedený hmotný majetek se za policejní asistence uzavře a uzamkne a zajistí úřední uzávěrou. Možná je jen vinou správce daně, že se toto ustanovení v praxi vůbec nepoužívá.

Správce daně při dokazování dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podstatná je přitom, mimo jiné základní zásada daňového řízení přednosti obsahu před formou, tj. že při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, ale pokud něco tvrdí, je na správci daně, aby pravdivost takového tvrzení vyvrátil.³

¹ § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

² § 38 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

³ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem*. 5. aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2007. s. 280-335. ISBN 978-80-7263-375-3.

Přes uvedené, proces dokazování však často ztroskotá na banálních záležitostech, jakými je například nemožnost doručení nebo nedostavení se svědka.

Problém není v samotném doručení, z procesního hlediska je správce schopen doručit písemnost fikcí uplynutím úložní lhůty či veřejnou vyhláškou, ale v časových lhůtách pro doručování. Nejlépe uvést na konkrétním případu. Správce daně může předvolat osobu, jejíž osobní účast je v daňovém řízení nutná, nejčastěji svědka. V případě, že se předvolaný bez omluvy nedostaví ani po opakovaném předvolání, může správce daně požádat o jeho předvedení příslušné orgány Policie, obecní policie.¹ Při zachování všech zákonných lhůt může správce daně prakticky požádat o předvedení svědka za cca 90 dní od doby, kdy správce daně rozhodne, že účast svědka na daňovém řízení je nutná. K tomu, z vlastní zkušenosti, je realizace opatření příslušných orgánů Policie České republiky velmi laxní. I když dojde až na předvedení, v drtivé většině případů k jednání před správcem daně nebyl nikdo předveden.

K svědecké výpovědi se váže ještě jedna svízele. Povinnost vypovídat jako svědek nebo osoba přezvědná o důležitých okolnostech v daňovém řízení týkajících se jiných osob, mají všechny osoby, které k tomu správce daně vyzve. Svědek musí vypovídat pravdivě a nic nesmí zamlčet. Odmítnout výpověď může tehdy, pokud by obsah jeho výpovědi mohl vést k postihu jeho samotného nebo osob blízkých. Přitom ale platí, že samotná křivá výpověď před správcem daně není trestným činem, ale „pouhým“ přestupkem ve smyslu § 27 odst. 1 písm. b) zákona o přestupcích² a sankcí za takové jednání je pokuta do částky 10 000 Kč. V případě krácení daní v důsledku trestné činnosti, je pro její pachatele jedinou hrozbou trestní stíhání. Jestliže správce daně neprokáže krácení daně, nemá ani důvod podávat trestní oznámení. Řečnická otázka zní: „Je taková sankce dostatečná, pokud zmanipulování svědecké výpovědi může rozhodnout řízení, jehož finanční dopady jsou o řády vyšší, než sankce hrozící za křivou výpověď?“.

¹ § 29 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

² zákon č 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů

Tabulka č. 6 SWOT analýza fáze - Řízení vyměřovací

Silné stránky:	Slabé stránky:
<ul style="list-style-type: none"> - vytýkacím řízením lze zamezit daňovým únikům v době jejich vzniku - důkazní břemeno na straně daňového subjektu - finanční sankce při nesplnění povinnosti nepeněžité povahy - zažitá právní úprava a ustálená judikatura - rozsáhlá oprávnění získávat informace 	<ul style="list-style-type: none"> - zdlouhavost procedury zrušení registrace k dani - slabá vymahatelnost práva, pouze finanční sankce - nízká míra spolupráce mezi státními orgány - nedostačující konstrukce a kapacita informačních systémů
Příležitosti:	Hrozby:
<ul style="list-style-type: none"> - důsledné vymáhání nepeněžitých povinností plátců daně - spolupráce s ostatními orgány státní správy - e-audit, finanční analýza, řízení rizik 	<ul style="list-style-type: none"> - kriminální chování daňových subjektů - obstrukční chování plátců daně - korupce

6.2.3 Řádné a mimořádné opravné prostředky, placení daní

Svou povahou je pozitivem stávající úprava skutečnost, že zákon o správě daní a poplatků¹, je účinný od počátku roku 1993. Byť byla právní úprava mnohokrát novelizována a je předmětem celé řady soudních judikátů, její aplikace je relativně ustálená.

Slabou stránkou jsou obecně možnosti neoprávněných obstrukcí daňových subjektů. Tento problémem spočívá především v neexistenci zásady koncentrace řízení, tak jak je známa v jiných typech řízení, jako například podle správního řádu². Tato limitace práv účastníků řízení znamená, že důkazy pro svá tvrzení, stejně jako připomínky a námítky, lze uplatnit pouze v souvislosti s nějakým úkonem nebo ve stanovené lhůtě. Později k nim není přihlíženo a nelze je uplatnit ani v odvolání. V praxi mohou daňové subjekty svá tvrzení

¹ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

² Zákon č. 500/2004 Sb., Správní řád, ve znění pozdějších předpisů

neustále doplňovat, pozměňovat, navrhovat nové a nové důkazy. Důsledky takového chování daňového subjektu mohou být dvojí. Změna konečného verdiktu v odvolacím řízení, kdy správce daně může jen stěží čelit důkazům vyrobeným dodatečně, tzv. „na míru“.

Druhým důsledkem obstrukčního chování je oddalování splatnosti a vykonatelnosti daně. Tomu však může správce daně čelit prostřednictvím zajišťovacího příkazu¹. Ustanovení o zajištění úhrady na nesplacnou nebo dosud nestanovenou daň, umožňuje správci daně uložit daňovému subjektu složit jistinu ve lhůtě tří dnů. Pokud daňový subjekt tuto jistinu nesloží, platební povinnost může správce daně vymáhat prostřednictvím ustanovení o vymáhání nedoplatků. Bez uvedení příčin je holou skutečností, že v praxi využívají správci daně tento postup výjimečně.

Vymáhání daňových nedoplatků je obecně silným nástrojem, který má správce daně k dispozici. Zejména s přihlédnutím k procesnímu postavení správce daně v daňovém exekuci, kdy tento orgán je současně orgánem vykonávajícím rozhodnutí a oprávněným z pohledávky.² Odhlédneme-li od rizik vyplývajících z nedaňové legislativy, je vymáhání vykonatelných pohledávek plně v rukou správce daně.

Tabulka č. 7 SWOT analýza fáze – Řádné a mimořádné opravné prostředky, placení daní

Silné stránky:	Slabé stránky:
<ul style="list-style-type: none"> - zažitá právní úprava a ustálená judikatura - institut zajištění daně - postavení správce daně při daňové exekuci - rozsáhlá oprávnění získávat informace 	<ul style="list-style-type: none"> - neexistence koncentrace řízení - možnost obstrukčního chování - nedostačující konstrukce a kapacita informačních systémů
Příležitosti:	Hrozby:
<ul style="list-style-type: none"> - institut zajištění daně 	<ul style="list-style-type: none"> - kriminální činnost daňových subjektů

¹ § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatku, ve znění pozdějších předpisů

² KINDL, M., TELECKÝ, D., VÁLKOVÁ, H. Zákon o správě daní a poplatků : Komentář, 1. vydání. Praha : C.H.Beck, 2002, 506 s., ISBN 80-7179-651-4.

	<ul style="list-style-type: none">- obstrukční chování plátců daně- korupce
--	--

6.2.4 Faktory společné pro všechny fáze správy daní

Nezbytnou podmínkou fungujícího daňového systému je funkční a dostatečně dimenzovaná daňová správa, odpovídajícího organizačního uspořádání a personálního obsazení. V provedených analýzách jednotlivých fází správy daní byly tyto faktor vstupujících nutně do všech fází daňového řízení záměrně vynechány a je jim věnována tato kapitola.

Současná organizační struktura daňové správy je zaměřena na správu daní, nikoliv však na efektivní výběr daní.

Ministerstvo financí, potažmo finanční ředitelství řídí činnost finančních úřadů po metodické stránce, ale koordinace činnosti jednotlivých finančních úřadů je chabá. Jednotlivé úřady se chovají jako autonomní složky a spolupráce s jinými orgány téhož stupně je proto pouze formální.

Vertikální komunikace mezi jednotlivými hierarchickými články je povětšinou jednostranná, na vyžádání. Na tomto faktu nic nemění existence analyticko-vyhledávacích oddělení zřízených při každém finančním ředitelství. Spontánně jsou informace předávány v minimálním rozsahu. Obdobně je tomu tak i v rovině prvoinstančních orgánů. Daňová správa má jako celek k dispozici velké množství informací. Jednotlivými informacemi však disponují příslušné články daňové správy, přitom však ostatní články neví, že konkrétní informace má daňová správa k dispozici. Jistý pokrok v tomto směru bylo zavedení interního systému signálních informací. Ten je však nekompatibilní s dalšími informačními systémy správce daně, nemá přesnou strukturu a pravidla pro jeho plnění. Informace jsou předávány většinou po skončení příslušného daňového řízení, tedy se značným zpožděním a nejsou aktualizovány.

Význam dalšího uvedeného faktoru, personálního zajištění procesu správy daní, je v České republice dlouhodobě podceňován. Do současného stavu personálního zajištění procesu správy daní se promítají zejména tyto příčiny:

- Pracovní náplň pracovníků správce daně je spojena se značnou mírou neuropsychické zátěže, zejména při daňové kontrole a daňové exekuci ve styku s daňovými subjekty, nebo subjekty z oblasti šedé či černé ekonomiky.

- Rizikovitost povolání, kde neexistuje zákonem upravená ochrana pracovníků správce daně, ani kompenzace škod na zdraví a na majetku pracovníků správce daně.
- Neexistuje pojištění pracovníků správce daně za škody způsobené činnostmi v rámci svého pracovního poměru (nejzávažnější je tento stav u činností pod vlastní majetkovou odpovědností, kterou mají například pracovníci vymáhacích oddělení).
- Mzdové zařazení daňové správy mezi „ostatní“ orgány státní správy a dlouhodobé omezení růstu platů v této oblasti.
- Konstrukce odměňování založená na kariérním systému je finančně neatraktivní pro mladé a vzdělané odborníky.
- Neexistence služebních výhod. Zákon o státní službě¹, resp. účinnost příslušné právní úpravy, byla opakovaně odložena. Podle současného stavu by měla nabýt účinnosti až od 1. 1. 2012.
- Vysoká odborná náročnost povolání, vyžadující schopnosti orientace a znalosti v souhrnu prakticky celého právního řádu, účetnictví, kontrolních postupů, e-auditů, apod.
- Systém vzdělávání pracovníků je nedostatečný. Nástupu na pracovní pozici nepředchází žádný vzdělávací proces! Vzdělávání probíhá během plnění pracovních povinností, v časových oddělených fázích, případně navazují aktualizační kurzy. Kapacita kurzů je nedostatečná.
- Společenské vnímání výkonu zaměstnání pracovníka správce daně, přes jeho společenskou důležitost, je veskrze negativní. O prestiži zaměstnání nelze hovořit vůbec.

6.3 Závěry provedených analýz

Na základě dílčích analýz následují jejich zobecněné závěry. Vzhledem k rozsáhlosti problematiky a faktu, že rizika se často mění, v důsledku aktuální hospodářské situace nebo

¹ Zákon č. 218/2002, o službě státních zaměstnanců ve správních úřadech a o odměňování těchto zaměstnanců a ostatních zaměstnanců ve správních úřadech (služební zákon), ve znění pozdějších předpisů

úrovni lidského a vědecko-technického poznání, jsou vybrána příčiny vzniku rizik trvalejšího charakteru, vyskytující se v národním a mezinárodním měřítku.

6.3.1 Obecné příčiny rizik

- I. Integrovaný proces států Evropské unie a související volný pohyb zboží, kapitálu a osob nemá dostatečnou protiváhu v opatřeních pro jeho kontrolu.
- II. Harmonizace dostoupila fáze, kdy další změny naráží na značný odpor členských států z ekonomických i politických důvodů.
- III. Organizovaná kriminální činnost.

6.3.2 Legislativní příčiny rizik

- I. Rozsah a složitost právního systému, upravujícího daně a jejich správu.
- II. Neodpovídající institucionální uspořádání orgánů správy daní a jejich kompetence.
- III. Nedostatečná právní regulace chování daňových subjektů v nedaňových předpisech.

6.3.3 Organizační, personální a materiálně technické příčiny rizik

- I. Nedostatečná funkčnost a výkonnost orgánů správy daní v ČR.
- II. Nedostatečný systém výměny informací mezi orgány správy daní na vnitrostátní i mezinárodní úrovni.
- III. Nedostatečná výměna informací mezi orgány státní správy.
- IV. Systém personálního zajištění správy daní.

7 PROJEKT OPATŘENÍ PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM PŘI SPRÁVĚ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

7.1 Řešení obecných příčin rizik

Obecné příčiny rizik, jak byly definovány výše, lze významným způsobem ovlivnit změnou systému daně z přidané hodnoty.

Řešením je změna systému založená na principu přenesení daňové povinnosti z dodavatele na příjemce. Celá daňová povinnost by se přenášela při obchodování z jednoho članku na druhý. Svým principem by se daň z přidané hodnoty podobala spíše dani z obratu.

Nejedná se o žádnou novinku, tzv. systém reverse charge je na vybrané komodity zaváděn členskými státy dle čl. 199 Směrnice rady 2006/112/ES¹, dle uvážení a potřeb členských států, právě v souvislosti s bojem proti daňovým únikům. V českém zákoně o dani z přidané hodnoty je tato specifická úprava aplikována v § 92a Zvláštní režim u obchodování se zlatem. Současný systém totiž umožňuje nárokovat na odpočet daně nezávisle na ostatních faktorech, jakými je výstup, skutečná ekonomická aktivita. Selektivní systém reverse charge, na rizikové komodity, má jasné pozitivní výsledky, ale v důsledku vždy veden jen k přesunu podvodů do jiných oblastí ekonomiky, nebo konkrétním komoditám.

Například Evropská komise, je k zavedení celoplošného reverse charge systému zdrženlivá², protože se obává vzniku nových druhů podvodů a za vhodné řešení považuje spíše zdokonalení stávajícího systému, např. posílením administrativní spolupráce. Budoucnost spatřuje v zavedení systému princip země původu. Jak bylo uvedeno v teoretické části, podmínkou zavedení takového systému předpokládá zavedení jednotné daňové sazby, jinak by se mohlo stát, že bude totožné zboží zdaňováno různě podle místa původu. Změna systému je prozatím v nedohlednu, zejména kvůli resistenci členských států, protože současný princip země určení umožňuje používat sazbu daně jako nástroj

¹ Směrnice rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

² Sdělení komise Radě a Evropskému parlamentu KOM(2008) 109 ze dne 22. února 2008 o opatřeních ke změně systému DPH pro boj proti podvodům

fiskální politiky státu. Zavedením všeobecného systému reverse charge se zachovává princip země určení. Dále nevyžaduje dodatečné náklady spojené s vybudováním systému přerozdělování vybraných daní mezi členskými státy, který by si systém země původu vyžádal.

Obavy Evropské komise o možném vzniku nových druhů podvodů, lze vztáhnout zejména k podvodům typu řízená insolvence. Tyto obavy je možné vyvrátit. Podvody tohoto druhu nelze zakládat na vykazování zcela fiktivních zdanitelných plnění, jako v případě podvodů typu ztracený obchodník, kolotočové podvody a některých typů podvodů při vrácení daně, spolu s jejich „rychlým finančním efektem“. V kontrole plnění daňových povinností by se daňová správa soustředila na poslední článek řetězce. Tím by se zúžil okruh kontrolovaných subjektů, což je zřejmý klad vzhledem ke kapacitním možnostem orgánů správy daní.

Do jisté míry je nevýhodou nárůst administrativy pro plátce daně, kteří by museli vykazovat podrobně veškeré transakce podléhající dani. Uvedený zápor je možné potlačit vhodně nastavenou hranicí povinného zdaňování.

Navržená změna všeobecného přenesení daňové povinnosti není všespasitelná. Praxe ukázala, že reverse charge je účinným nástrojem proti podvodům typu ztracený obchodník, kolotočové podvody, některé typům podvodů při vrácení daně. To je hlavní **přínos** navrhované změny systému daně z přidané hodnoty.

Náklady projektované změny lze v rámci této práce vymezit pouze druhově. Na straně orgánů správy daní i daňových subjektů jsou to zejména změny informačních systémů, tiskopisů či školení pracovníků. Proti tomu lze postavit úspory obou zúčastněných stran souvisejících se snížením nároků na převody peněžních prostředků. Sníží se počet případů vrácení nadměrného odpočtu daně, a tím poklesnou náklady správy daní spojené s detekcí potencionálně nedůvěryhodných podání daňových subjektů. Státní rozpočet přestane být, svého druhu, úvěrovým fondem. Měl by také poklesnout počet plátců daně odvádějících daňovou povinnost, což je přínosem vzhledem k výše zmíněným kapacitním možnostem orgánů správy daní.

Časové aspekty projektované změny odpovídají délce příslušných legislativních procesů pro vydání směrnice Rady Evropské unie.

7.2 Řešení legislativních příčiny rizik

Neustálá změna společenských poměrů sebou přináší utváření nových společenských vztahů. Tyto změny společenských vztahů podmiňují vývoj nových společenských norem. Společenské normy jsou postupem času a vývoje povýšeny na zákonné normy, které odráží daný společenský vývoj. Za těmito nově vzniklými zákonnými normami již tradičně pokulhává jejich dodržování a tím i vynutitelnost práva.

Obecná řešení legislativních příčin rizik lze formulovat negací současného stavu, jak jsou popisovány v provedených analýzách. Společně pro všechna odvětví práva v České republice je možno konstatovat, že platné právní předpisy jsou často roztříštěné do různých právních předpisů, mnohdy nesouvisících přímo s daňovou úpravou. V právních předpisech je formulována řada pravidel, nedostatek pozornosti je však věnována jejich skutečné realizaci a vynutitelnosti. Zejména pro daňovou legislativu platí složitost, neexistence hlavního záměru a kasuistika.

Konkrétním řešením legislativních rizik je vytvoření nové autonomní organizační struktury daňové správy se zaměřením na efektivní výběr daní. Vhodná se jeví integrace s celní správou, což by odstranilo duplicitu v činnosti, umožnilo centralizované zpracování a řízení rizik. Zefektivnilo činnost využitím kompetencí a znalostí obou správ. Nemałym přínosem pro výkon daňové správy by bylo širší využití kompetencí celní a finanční strážže. Na rozdíl od dosavadního stavu, musí být takový subjekt autonomní na aktuálně vládoucí politické garnituře, řízen na základě plánování, jako nástroje pro kontrolu plnění poslání organizace, nebo také nástroje detekce neefektivních činností uvnitř organizace.

Podporou takové změny je vytvoření odpovídajícího právního postavení pracovníků správce daně, jejich odměňování, služebních výhod, vzdělávání, ale i formulace jasných pravidel pro výkon povolání i mimo něj. Taková změna, by jistě napomohla získat a udržet v daňové správě kvalifikované, odborně zdatné pracovníky, schopné odpovídajícím způsobem naplňovat cíle a poslání svého povolání.

Náklady řešení obecných legislativních příčin rizik se nijak nevymykají nákladům současného legislativního procesu v České republice. Náklady vytvoření autonomní organizační jednotky souvisí druhově především v zabezpečení hardwarového a softwarového vybavení, dalším materiálním vybavením již stávající subjekty správy daní disponují. Náklady vytvoření odpovídajícího právního postavení pracovníků správce daně,

jejich odměňování, služebních výhod, vzdělávání a dalších náležitostí lze odvodit od nákladů obdobných složek existujících v České republice, jakými je mj. Celní správa ČR nebo Policie ČR.

Přínos lze spatřovat ve vytvoření odpovídajících podmínek pro efektivní plnění cílů a úkolů správce účinnému boji proti daňovým únikům, potažmo zvýšení daňového výnosu.

Otázka **doby** realizace odpovídá délce legislativních procesů v České republice.

7.3 Řešení organizačních, personálních a materiálně technických příčin rizik

Řízení státní správy má svá specifika, mj. v tom, že základy organizačních, personálních a materiálně technických příčin rizik nelze řešit bez jejich příslušných legislativních základů, kterým se věnovala předchozí kapitola. I za současného stavu existují řešení organizačních, personálních a materiálně technických příčin rizik.

Řešením existujících rizik při správě daní obecně, je zavedení komplexního a jednotného systému řízení rizik, tedy procesu, „...*při němž se subjekt řízení snaží zamezit působení již existujících i budoucích faktorů a navrhuje řešení, která pomáhají eliminovat účinek nežádoucích vlivů a naopak umožňují využít příležitosti působení pozitivních vlivů.*“¹

V konkrétní podobě řízení rizik při správě daní obnáší:

- soustavný sběr a analýzu informací z místních, národních i mezinárodních zdrojů, za účelem identifikace rizik,
- obousměrná komunikace
- rozhodné a koordinované zásahy proti rizikům na základě jejich odhadu,
- časté a detailní přehledy odhadů rizik pro ověření jejich aktuálnosti,
- zhodnocení úspěchů, neúspěchů a jejich interpretace uvnitř organizační struktury.

¹ SMEJKAL, Vladimír, RAIS, Karel. Řízení rizik [online]. c1997-2009 [cit. 2009-04-27]. Dostupný z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/rizeni-rizik/rizeni-rizik/1001617/42742/>>.

Navrhované řešení je vhodné podpořit specializovanými pracovními skupinami uvnitř daňové správy, širokým užitím nástrojů e-auditů, pravidelnou výměnou informací a poznatků uvnitř jednotlivých úřadů i mezi nimi. Nelze nezmínit i otázku technického zabezpečení informačních toků a s ním spojené hardwarového a softwarového vybavení.

V důsledku existence některých druhů daňových úniků, jak specifikuje kapitola 5.1, je nutné vystupovat iniciativně v oblasti mezinárodní spolupráce daňových správ, spontánním poskytováním informací, návrhy a podílením se na multilaterálních kontrolách, podporou a zapojením do alternativních systémů výměny informací, jakým je například Eurocanet¹, Eurofisc², či jiné.

Díličními částmi řešení je zintenzivnění formální a neformální spolupráce mezi státními orgány. Podněty by k tomu měly být učiněny na všech organizačních úrovních. Účelná se jeví zejména spolupráce mezi orgány činnými v trestním řízení, souběžným vedením řízení, včetně nasazení operativních opatření (sledování pohybu zboží a osob, odposlechy, RFID³, atd.).

Přínos lze spatřovat ve vytvoření odpovídajících podmínek pro efektivní plnění cílů a úkolů správce účinnému boji proti daňovým únikům, potažmo zvýšení daňového výnosu. Zavedení navrhovaných změn může paradoxně bránit současný systém vnitřního hodnocení činnosti finančních úřadů, jemuž je činnost v současné době podřizována. Jakákoliv nekoordinovaná změna koncepce činnosti se může krátkodobě negativně promítnout do klasifikovaných výsledků činnosti, hodnocení a potažmo odporu ke změně stávajícího systému.

¹ Eurocanet (European Carousel Network) – neformální systém pro výměnu informací mezi členskými státy v oblasti boje proti daňovým únikům při správě DPH, založený Belgickou daňovou správou a podporovaný Komisí

² Eurofisc - systém pro výměnu informací mezi členskými státy v oblasti boje proti daňovým únikům při správě DPH, vytvářený Radou na základě pozitivních výsledků sítě Eurocanet

³ RFID (Radio Frequency Identification) – identifikace na rádiové frekvenci, technologie používaná pro hromadné sledování pohybu zásob

Uvedených návrhy řešení nenavyšují **náklady**, současného procesu daňového řízení. Vycházejí ze změny přístupu k činnostem vykonávaných správcem daně, které by mu měli být vlastní. Stejně tak průběžně lze řešit časový rozměr navrhovaného řešení.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo, v souladu s uloženými zásadami pro její zpracování, vytvořit projekt opatření proti daňovým únikům při správě daně z přidané hodnoty.

V teoretické části se práce zaměřuje na popis úlohy daní v ekonomice. Historický exkurs, od předpeněžních společností po současnost, líčí vývoj daní a daňové teorie. Skrze klasifikaci daní je srovnávána konstrukce nepřímých daní a důvody vzniku daně z přidané hodnoty. Práce definuje fáze procesu sblížení daňových systémů. Konkrétně v případě evropské integrace je rozebírán vývoj a příčiny současného stavu harmonizačního procesu. Důraz je kladen zejména na daň z přidané hodnoty, její zakotvení v komunitárním právu, hospodářský a fiskální význam pro fungování členských států i samotné Evropské unie. Dále je pozornost upřena na zákonné podmínky uplatňování daně z přidané hodnoty v České republice, na fiskální význam této daně z hlediska příjmů státního rozpočtu České republiky. Kapitola daňové řízení shrnuje základní zásady, jimiž se řídí postavení účastníků daňového řízení, na který navazuje popis organizačního rámce správy daní v České republice. Poslední kapitola teoretické části vymezuje daňový únik, v čem spočívá a jaké s sebou nese důsledky.

V praktické části jsou nejprve podrobeny analýze existující druhy daňových úniků při správě daně z přidané hodnoty a dále také kritická místa v jednotlivých částech daňového řízení. Analýzy byly provedeny metodou SWOT. Zjištění dílčích analýz byla vzhledem k rozsáhlosti problematiky a faktu, že rizika se často mění, v důsledku aktuální hospodářské situace nebo úrovně lidského a vědecko-technického poznání, převedena do tří oblastí příčin rizik vzniku daňového úniku.

S ohledem na vytýčené oblasti příčin rizik je vytvořen ideový projekt opatření proti daňovým únikům při správě daně z přidané hodnoty. V rámci projektu jsou navrhována opatření proti daňovým únikům, jejich obsah, náklady a časový horizont a současně jsou hodnoceny přínosy i náklady navržených opatření.

Na základě výše uvedených skutečností lze konstatovat, že při zpracování diplomové práce bylo postupováno v souladu s uloženými zásadami pro její zpracování a bylo dosaženo cíle práce, tedy byl vytvořen projekt opatření proti daňovým únikům při správě daně z přidané hodnoty.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

- [1] DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. Praha : Aspi, a.s., 2006. 360 s. ISBN 80-7357-223-0.
- [2] JURČÍK, Radek. Kraje, správní řád : Správní řád, In Obce 2006-2007. Praha : ASPI, 2006. ISBN 80-7357-151-X : ASPI, 2006. ISBN 80-7357-151-X.
- [3] KINDL, M., TELECKÝ, D., VÁLKOVÁ, H. Zákon o správě daní a poplatků : Komentář, 1. vydání. Praha : C.H.Beck, 2002, 506 s., ISBN 80-7179-651-4.
- [4] KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem*. 5. aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2007. 800 s. ISBN 978-80-7263-375-3.
- [5] 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.
- [6] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 1. vyd. Praha : Aspi, a.s., 2005. 236 s. ISBN 80-7357-142-0.
- [7] 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.
- [8] PEARCE, David W. *Macmilanův slovník moderní ekonomie*. 2. vyd. Praha : VICTORIA PUBLISHING, a.s., 1995. 549 s. ISBN 80-85605-42-2.
- [9] PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance*. 1. vyd. Praha : CODEX Bohemia, s.r.o., 1999. 496 s. ISBN 80-85963-88-4.
- [10] ŠIROKÝ, Jan. *Daňová teorie*. 1.vyd. Ostrava : VŠB, 1995. 95 s. ISBN 80-7078-308-7.
- [11] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. aktual. vyd. Praha : LINDE, 2006. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

Článek v časopise:

- [1] ALEŠ, Jan. Daňový únik. Právo a podnikání. 1998, č. 6, s. 22-24.

- [2] HOLUBOVÁ, Olga. Kolotočové podvody : (Carousel Frauds). Daně a právo v praxi. 2006, č. 8, s. 60.
- [3] HOLUBOVÁ, Olga. Kolotočové podvody : (Carousel Frauds) - dokončení. Daně a právo v praxi. 2006, č. 11, s. 53.
- [4] NERUDOVA, Danuše. Daňová správa v České republice. Daně a právo v praxi. 2007, č. 3, s. 35.
- [5] SVOBODA, Jakub. Čtvrt miliónu firem v Česku funguje jen na papíře [online]. Borgis a.s., c2003-2009 [cit. 2009-04-18]. Dostupný z WWW: <<http://www.novinky.cz/ekonomika/165124-ctvrt-milionu-firem-v-cesku-funguje-jen-na-papire.html>>.
- [6] ZŮNOVÁ, Milena. Novela Šesté směrnice – směrnice Rady 2006/69/ES. Daňový expert. 2006, č. 6, s. 2.
- [7] Ergebnis der Modellstudien zu Änderungen bei der Umsatzsteuer zur Verhinderung von Steuerausfällen. Monatsberich des BMF [online]. 2006 [cit. 2009-04-28]. ISSN ISSN 1618-291.

Internetové zdroje:

- [1] Evropská komise - Generální ředitelství pro rozpočet : Odkud pocházejí prostředky rozpočtu? [online]. c1995-2009 [cit. 2009-04-18]. Dostupný z WWW: <http://ec.europa.eu/dgs/budget/budget_glance/where_from_cs.htm>.
- [2] Informace o činnosti české daňové správy za rok 2007 [online]. c2006 [cit. 2009-04-12]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C-663899B8/cds/xsl/325.html?year=0>.
- [3] Nejvyšší správní soud : Rozsudek č.j. 5 Afs 223/2004 - 89 [online]. Nejvyšší správní soud, c2003 [cit. 2009-04-19]. Dostupný z WWW: <<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=1965&mark=>>>.
- [4] Státní závěrečný účet [online]. Ministerstvo financí ČR, c2005 [cit. 2009-04-18]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html>.

- [5] Úřední věstník Evropské unie : Zvláštní zpráva č. 8/2007 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, spolu s odpověďmi Komise [online]. Evropská společenství, c1998-2009 [cit. 2009-04-19]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:020:0001:0026:CS:PDF>>.

Legislativa:

- [1] Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (1957)
- [2] Směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států
- [3] Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu
- [4] Směrnice Rady č. 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní
- [5] 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
- [6] Směrnice Rady č. 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic
- [7] Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani
- [8] Ústavní zákon č. 1/1993, Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- [9] Ústavní zákon č. 2/1993, vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- [10] Zákon č. 140/1961 Sb., Trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů
- [11] Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů
- [12] Zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- [13] Zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

- [14] Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů
- [15] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- [16] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- [17] Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
- [18] Zákon č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony
- [19] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

aktualiz.	aktualizované
apod.	a podobně
č.	číslo
ČR	Česká republika
dopl.	doplňené
DPH	daň z přidané hodnoty
EUR	EURO
Kč	Korun českých
např.	například
obr.	obrázek
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
Sb.	Sbírky zákonů
tab.	tabulka
tzv.	tak zvaný
vyd.	vydání

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1.1 Vliv kumulativního kaskádového systému na velikost daně	18
Graf č. 1.2 Vliv daně z přidané hodnoty na velikost daně	20
Graf č. 1.3 Podíl jednotlivých druhů příjmů rozpočtu EU pro rok 2009	32
Graf č. 2.1 Příjmy státního rozpočtu České republiky v letech 2004 – 2007 dle příjmů	44
Graf č. 2.2 Podíl daně z přidané hodnoty na celkových příjmech SR ČR v letech 2004 – 2007	45
Graf č. 2.3 Podíl daně z přidané hodnoty na daňových příjmech SR ČR v letech 2004 – 2007 ¹	45
Graf č. 6.1 Výsledky kontrol a vytýkacích řízení na DPH v roce 2008	69

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1 Schéma podvodu ztracený obchodník	59
Obrázek č. 2 Schéma kolotočového podvodu.....	60

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1 Vliv kumulativního kaskádového systému na velikost daně ¹	18
Tabulka č. 2 Vliv daně z přidané hodnoty na velikost daně ¹	20
Tabulka č. 3 Souhrnný rozpočet EU pro rok 2009 v členění dle příjmů	31
Tabulka č. 4 Příjmy státního rozpočtu České republiky v letech 2004 – 2007.....	43
Tabulka č. 5 SWOT analýza fáze - Přípravné řízení a registrace	65
Tabulka č. 6 SWOT analýza fáze - Řízení vyměřovací	73
Tabulka č. 7 SWOT analýza fáze – Řádné a mimořádné opravné prostředky, placení daní	74

SEZNAM PŘÍLOH

Bez příloh.