

Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/17

Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2014 pod číslem 14/17. Kontrolní akci řídila a kontrolní závěr vypracovala členka NKÚ Mgr. Zdeňka Profeldová.

Cílem kontroly bylo prověřit postup finančních orgánů při správě daně z přidané hodnoty v souvislosti se zavedením nových mechanismů do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a ověřit jejich dopady do příjmů státního rozpočtu.

Kontrolované osoby:

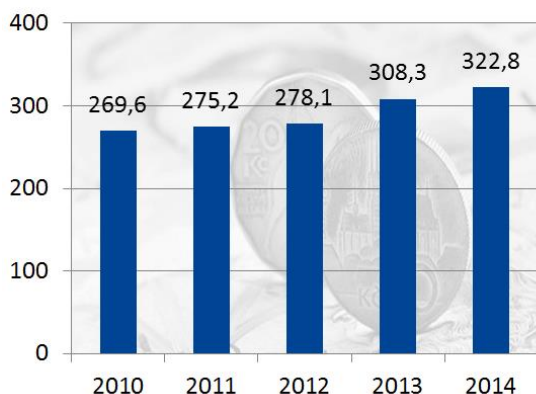
Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“), Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále také „FÚ“).

Kontrola byla prováděna v době od května 2014 do února 2015. Kontrolováno bylo období let 2011–2013, v případě věcných souvislostí i období předcházející a následující.

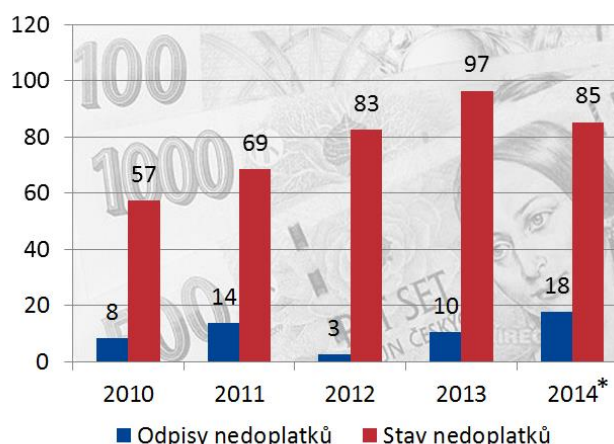
I. Úvod

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je z hlediska příjmů státního rozpočtu nejvýznamnější daní. Na vývoj inkasa DPH má vliv makroekonomický vývoj, změna sazeb daně a efektivnost výběru daně. U DPH dlouhodobě roste objem nedoplatků, k jehož snižování dochází z velké míry odpisem, nikoliv uhrazením.

Graf č. 1 – Inkaso DPH (v mld. Kč)



Graf č. 2 – Nedoplatky na DPH (v mld. Kč)



* Rok 2014 do 31. 8.

Ze zdroje GFŘ zpracoval NKÚ.

V letech 2011 až 2013 byly do zákona o DPH doplněny nové instituty, po jejichž zavedení do praxe byly předpokládány dopady na příjmy z DPH. Efektivnější boj proti daňovým únikům a zvýšení inkasa DPH měly přinést tyto instituty:

Obrázek č. 1



Zveřejnění bankovních účtů – je účinné od 1. 1. 2013 a ukládá správcům daně zveřejnit čísla bankovních účtů používaných pro ekonomickou činnost a určených plátcem ke zveřejnění.

Přenesení daňové povinnosti – nabývalo účinnosti podle jednotlivých komodit v letech 2006–2012. Jde o specifický režim, který znamená, že u poskytnutí vybraných zdanitelných plnění je povinen přiznat daň příjemce tohoto plnění.

Nespolehlivý plátce – institut je účinný od 1. 1. 2013. Nespolehlivým se stane daňový subjekt, který závažným způsobem porušil povinnosti vztahující se ke správě daně a o jehož nespolehlivosti rozhodl správce daně.

Ručení příjemce zdanitelného plnění – tento institut nabýval účinnosti v letech 2011–2013 podle typů ručení a spočívá v tom, že za zákonem stanovených podmínek ručí příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem plnění.

Zvláštní způsob zajištění daně – je účinný od 1. 4. 2011 a umožňuje příjemci zdanitelného plnění uhradit daň za poskytovatele plnění přímo finančnímu úřadu.

Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň – tento mechanismus je účinný od 1. 1. 2012 a umožňuje zajistit daň vydáním zajišťovacího příkazu, jehož vykonatelnost nastává již okamžikem jeho vydání.

Oprava daně za dlužníky v insolvenčním řízení – opatření je účinné od 1. 4. 2011 a mělo naopak přinést snížení inkasa DPH. Tento institut zvýšil ochranu věřitelů tím, že jim umožnil uplatnit nárok na vrácení daně neuhrazené dlužníkem v insolvenčním řízení. Jeho cílem bylo podpořit podnikání v rámci protikrizových opatření.

Jednou z metod, které umožňují posoudit efektivnost výběru DPH a míru daňových úniků, je metoda měření „mezery“ DPH, která představuje rozdíl mezi teoretickým inkasem (za předpokladu splnění všech daňových povinností všemi subjekty) a skutečným inkasem DPH.

Základní právní předpisy:

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“);
- zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (schválen 9. 2. 2011, platný od 8. 3. 2011 a účinný od 1. 4. 2011 s výjimkami uvedenými v zákoně);
- zákon č. 370/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (schválen 6. 11. 2011, platný od 6. 12. 2011, účinný od 1. 1. 2012);
- zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (schválen 19. 12. 2012, platný od 31. 12. 2012, účinný od 1. 1. 2013 s výjimkami uvedenými v zákoně);
- zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů (schváleno 10. 10. 2013, platné od 5. 11. 2013, účinné pro DPH od 1. 12. 2013);
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád;
- zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (účinnost od 1. 1. 2013);
- zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon);
- rozhodnutí Komise 98/527/ES, o zohlednění neodvedené DPH (rozdílu mezi teoretickým a skutečným příjmem z DPH) v národních účtech.

Pozn.: Právní předpisy jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

II. Shrnutí skutečností zjištěných při kontrole

- 1. Finanční úřady měly ve lhůtě od 1. 1. 2013 do 1. 4. 2013 ověřit a následně zveřejnit v registru plátců DPH cca 518 tis. bankovních účtů.** GFŘ uvedlo, že deset z patnácti FÚ bylo v této lhůtě schopno ověřit pouze 73–99,5 % bankovních účtů. Zákonem stanovený termín pro ověření a zveřejnění účtů finanční správa nesplnila.
- 2. Zavedení režimu přenesení daňové povinnosti** odstranilo u plnění, která příjemci vykázali za období 1. 4. 2011 až 30. 6. 2014 v hodnotě 1 503 mld. Kč, riziko negativních dopadů do příjmů státního rozpočtu, které by mohly nastat v případech, pokud by poskytovatel daň nepřiznal nebo neuhradil a příjemce uplatnil nárok na odpočet daně. Finanční dopad na příjmy státního rozpočtu nelze vyčíslit, protože nelze předjímat výši daně neuhrazené poskytovateli. Jak zjistil NKÚ, při obchodování s vybranými komoditami může stále docházet k daňovým únikům, neboť ve stejném období poskytovatelé vykázali plnění

o 14 mld. Kč vyšší než příjemci a i finanční správa, která kontrolovala rok 2012, doměřila daň minimálně ve výši 69,5 mil. Kč.

Funkční automatizovaný kontrolní systém do ADIS zavedlo GFŘ až koncem roku 2013 a do ukončení kontroly NKÚ v lednu roku 2015 jej většina kontrolovaných FÚ ke kontrole režimu přenesení daňové povinnosti nevyužívala.

- 3. Do konce roku 2014 nebyly dosaženy cíle zavedení institutu nespolehlivého plátce.** Počet zrušených registrací k DPH se sice po 1. 1. 2013 výrazně snížil, přesto do 2. 1. 2015 zveřejnila finanční správa v registru plátců DPH pouze 156 nespolehlivých plátců. Podle původních kritérií, která nastavilo GFŘ pro posuzování nespolehlivosti plátce, nebylo možné postihnout rizikové jednání plátce před vznikem nedoplatku na dani. Podle zpřísněných kritérií bude možné postihnout i porušení povinností nepeněžité povahy.
- 4. Předpokládaný dopad zavedení institutu ručení příjemce zdanitelného plnění v období 2011–2013 ve výši 1,5 mld. Kč nebyl naplněn.** Podle vyjádření GFŘ tento institut FÚ využily pouze v 16 případech, ve kterých byla uhrazena daň ve výši 15,3 mil. Kč, a to zejména z důvodu náročnosti prokazování znalostního testu¹. Pro širší využití tohoto institutu v ostatních případech nevytvořilo GFŘ předpoklady, protože např. jeho použití při platbě na jiný než zveřejněný bankovní účet dvakrát odložilo až do konce roku 2013.
- 5. Zvláštního způsobu zajištění daně využili příjemci v 2 153 případech a hodnota takto uhrazené daně činila 303,7 mil. Kč,** což potvrzuje preventivní účinek zavedení ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň. Daňové subjekty tím, že využily zvláštního způsobu zajištění daně, vyloučily případné dopady ručitélského závazku a riziko vzniku daňového úniku.
- 6. Zvláštní ustanovení o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň** formou zajišťovacího příkazu upraveného zákonem o DPH přineslo finanční správě efektivnější nástroj v boji proti daňovým únikům. Oproti zajišťovacímu příkazu obsaženému v daňovém řádu úprava v zákoně o DPH do značné míry odstraňuje riziko prodlení při vymáhání. Úspěšnost vymáhání byla o cca 13 % vyšší než u zajišťovacích příkazů vydaných podle daňového řádu.
- 7. Negativní dopad oprav výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení v letech 2011 až 2013 do veřejných rozpočtů nedosáhl předpokládané výše 5 mld. Kč, objem oprav provedených ve sledovaném období ze strany 3 471 věřitelů činil max. 1,2 mld. Kč.** Přesné údaje o využívání tohoto institutu GFŘ nepředložilo, protože je nemá k dispozici. Rozdíl mezi výší oprav uplatněných věřiteli a hodnotou oprav vykázanou dlužníky se pohyboval mezi 193 mil. Kč a 559 mil. Kč. Do rozdílu se promítla nedostatečná kontrola a rozdílná právní stanoviska uplatňovaná správci daně a insolvenčními správci.

Právní úprava oprav daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení obsažená v zákoně o DPH vyvolávala od nabytí účinnosti řadu významných rozporů mezi výkladem a praxí finanční správy a výkladem a postupy insolvenčních správců, případně soudů.
- 8. Účinnost nových institutů zaměřených na boj s daňovými úniky se v roce 2013 neprojevila do takové míry, aby se snížila mezera DPH.** Naopak v absolutních číslech se zvyšovala z 92 mld. Kč v roce 2011 přes 101 mld. Kč v roce 2012 na 105 mld. Kč v roce 2013. NKÚ vypočítal mezeru DPH za rok 2013 ve výši 25,7 %. Podle údajů Evropské komise

¹ Znalostní test znamená, že plátce věděl, vědět měl a mohl, že poskytovatel zdanitelného plnění byl účastníkem podvodného jednání.

zveřejněných v roce 2013 činila mezera DPH za rok 2011 v ČR 28 %, zatímco průměr v Evropské unii (dále též „EU“) činil 18 %.

III. Vyhodnocení

Kontrolované instituty nepřinesly v kontrolovaném období očekávané efekty ve vyšším výběru DPH, snížení daňových úniků, a tedy i snížení mezery DPH. Příčiny spatřuje NKÚ ve vnějších vlivech i vlastní činnosti Finanční správy ČR.

Negativní dopad měla skutečnost, že změny zákona o DPH nabývaly účinnosti několik dní po svém schválení a zveřejnění. To neumožnilo řádnou metodickou a technickou přípravu pro zvládnutí administrativně náročnějších postupů.

Stejný negativní dopad měla i právní úprava umožňující různý výklad. U opravy výše daně za dlužníky v insolvenčním řízení nebylo zřejmé, kterých pohledávek z hlediska jejich vzniku se ustanovení týkalo a jaké bylo postavení pohledávky v insolvenčním řízení. Množství vedených soudních sporů finanční správu zatěžovalo.

Nastavení krátké lhůty pro ověření bankovních účtů plátců způsobilo, že v zákonem stanoveném termínu nebyly všechny účty zveřejněny. Pro režim přenesení daňové povinnosti, který byl pro jednu komoditu zaveden již v roce 2006, GFŘ instalovalo do ADIS automatizovaný systém pro porovnávání údajů z výpisů z evidence teprve v roce 2013 a nezajistilo, aby systém FÚ využívaly. Neověření a nezveřejnění všech bankovních účtů a nízký počet uveřejněných nespolehlivých plátců se projevil i v minimálním využití institutu ručení příjemce zdanitelného plnění.

Za zásadní považuje NKÚ skutečnost, že GFŘ neprovádělo analýzy účinnosti nových institutů a nevyhodnocovalo ani jejich využívání při správě daně. V ročních zprávách o činnosti Finanční správy ČR nebo v komentářích ke státnímu závěrečnému účtu zveřejňovalo pouze informaci o pozitivním dopadu zavedených institutů nepodepřenou žádnými údaji. Vládě a zákonodárnému sboru tak chybí zpětná vazba, která by jim umožnila adekvátní a včasnou reakci.

IV. Podrobné informace ke skutečnostem zjištěným při kontrole

1. Zveřejnění bankovních účtů

Daňové subjekty, které se po 1. 1. 2013 registrovaly k DPH, byly povinny nahlásit v přihlášce k registraci čísla všech svých bankovních účtů používaných pro ekonomickou činnost. Z těchto bankovních účtů měly možnost označit ty, které správce daně zveřejní. Plátcům registrovaným před 1. 1. 2013 stanovil zákon o DPH termín pro oznámení a určení účtů ke zveřejnění datum 1. 3. 2013.

Finanční úřady měly ve lhůtě od 1. 1. 2013 do 1. 4. 2013 ověřit a následně zveřejnit v registru plátců DPH cca 518 tis. bankovních účtů. Deset FÚ odhadlo, že ve stanovené lhůtě ověří pouze 73–99,5 % účtů, pět FÚ odhadlo, že ověří všechny bankovní účty. Finanční správě se nepodařilo zákonem stanovené termíny dodržet. Jako důvody uvedla neplnění oznamovací

povinnosti ze strany plátců, časté změny již nahlášených čísel bankovních účtů a zpoždění odpovědí od zprostředkovatelů platebních služeb.

Podle důvodové zprávy k návrhu zákona č. 502/2012 Sb. mělo být použití jiných než zveřejněných účtů pro ekonomickou činnost důvodem pro ručení příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem plnění. Smyslem opatření bylo zamezení daňovým únikům, u nichž se k přijetí platby využívají účty třetích osob.

2. Režim přenesení daňové povinnosti

V ČR byl režim přenesení daňové povinnosti postupně zaveden na obchodování se zlatem (od 1. 1. 2006), šrotem, odpady, povolenkami na emise skleníkových plynů (od 1. 4. 2011) a při poskytnutí stavebních a montážních prací (od 1. 1. 2012).

V režimu přenesení daňové povinnosti jsou příjemci i poskytovatelé plnění povinni podávat výpis z evidence. V období 2011 až 1. pol. 2014 ve výpisech z evidence poskytovatelé vykázali plnění v hodnotě 1 517 mld. Kč, příjemci vykázali přijatá plnění v hodnotě 1 503 mld. Kč. Pro rozdíly mezi hodnotou plnění vykázanou ve výpisech z evidence poskytovateli a příjemci je dále používán výraz **neshoda**.

NKÚ na kontrolovaných FÚ zjistil, že povinnost podávat výpisy z evidence daňové subjekty neplní. V letech 2011–2013 celkem 3 529 poskytovatelů nepodalo 8 390 výpisů z evidence a 4 995 příjemců nepodalo celkem 9 970 výpisů z evidence.

Nepodání výpisu z evidence ovlivňuje správné vyměření daně a signalizuje možný daňový únik. Vynutit plnění povinnosti podávat výpisy z evidence by mohla zlepšit pravomoc FÚ rozhodnout o nespolehlivosti plátce, který dvakrát v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepodal výpis z evidence ve lhůtě stanovené zákonem nebo ve lhůtě dle výzvy správce daně.

K plnění povinnosti podat výpis z evidence na kontrolovaných FÚ na vzorku 60 plátců NKÚ zjistil, že pět kontrolovaných FÚ nepostupovalo v daňovém řízení tak, aby správně zjistilo výši daně, neboť 29 plátců, kteří nepodali výpisy z evidence za některá zdaňovací období let 2011 až 2013, nevyzvalo k odstranění pochybností a vyměřilo daň ve výši vykázané v daňovém přiznání. Např. u tří FÚ nepodalo 16 daňových subjektů výpisy z evidence a přitom vykázalo v daňovém přiznání (dále také „DAP“) poskytnutí plnění v režimu přenesení daňové povinnosti ve výši 147 mil. Kč.

Výpisy z evidence umožňují správcům daně kontrolovat uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti. V roce 2012 a 2013 GFŘ iniciovalo dvě kontrolní akce k prověření neshod za 1. čtvrtletí a 2.–4. čtvrtletí 2012.

NKÚ z výstupů GFŘ za 1. čtvrtletí roku 2012 zjistil celkem 67 647 neshod, z nichž celková kladná hodnota² činila 17,9 mld. Kč. FÚ prověřily 33,9 % neshod a doměřily daň ve výši

² Celková kladná hodnota je rozdíl, o který hodnota plnění vykázaných poskytovateli převyšuje hodnotu vykázanou příjemci, a představuje riziko, že z uskutečněných zdanitelných plnění v této výši nepřiznal daň ani poskytovatel, ani příjemce.

44,2 mil. Kč. NKÚ zjistil za 2.–4. čtvrtletí roku 2012 celkem 83 174 neshod, z nichž celková kladná hodnota² činila 16,3 mld. Kč. FÚ za 2.–4. čtvrtletí 2012 prověřily 21 % neshod a doměřily daň minimálně ve výši 25,3 mil. Kč.

GFŘ v prosinci 2013 zavedlo do ADIS automatizovaný systém pro porovnávání údajů ve výpisech z evidence na centrální úrovni. Z prvního automatizovaného porovnávání, které proběhlo v lednu 2014, měly FÚ k dispozici informace o neshodách za rok 2013.

NKÚ zjistil, že za 1. čtvrtletí 2014³ bylo v systému ADIS vedeno celkem 44 505 neshod v celkové kladné hodnotě 9,7 mld. Kč. Pouze FÚ pro Moravskoslezský kraj prověřil 1 014 neshod za 2. čtvrtletí 2013 až 1. čtvrtletí 2014 a doměřil daň ve výši 1,5 mil. Kč. Ostatní FÚ úlohu ADIS nevyužívaly vůbec nebo jen minimálně. GFŘ žádná opatření k většímu využití nepřijalo a ani nestanovilo minimální rozsah prověřování neshod.

Ačkoliv finanční správa odhaduje, že 80 % neshod bylo způsobeno časovým posunem ve vykázání plnění poskytovateli a příjemci, NKÚ pouze na malém vzorku 92 daňových subjektů zjistil, že časový posun byl důvodem v 34 % případů. Nicméně ve čtyřech případech NKÚ zjistil, že FÚ neproověřily všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně a nedoměřily DPH ze zdanitelných plnění v objemu 6 mil. Kč.

GFŘ v únoru 2014 zjišťovalo zkušenosti FÚ se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti, ze kterých vyplynuly tyto přetrvávající problémy při aplikaci režimu:

- Snahy daňových subjektů vykazovat plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti jako plnění, na která se tento režim nevztahuje. NKÚ např. zjistil, že u jednoho FÚ daňové subjekty ve 172 případech vykázaly plnění v režimu přenesení daňové povinnosti na neplátce a FÚ doměřil daň ve výši 1,2 mil. Kč.
- Vznik nových podvodů, kdy příjemce plnění v režimu přenesení daňové povinnosti je nekontaktní nebo příjemce popírá uskutečnění tohoto plnění. NKÚ např. zjistil, že u jednoho FÚ byly ve třech případech daňové subjekty nekontaktní, přičemž rozdíl mezi plněním vykázaným poskytovateli a příjemci činil 4,6 mil. Kč.
- Přesun daňových podvodů do oblastí obchodu s komoditami, na které se tento režim nevztahuje.
- Administrativní náročnost kontrol tohoto režimu (vysoký počet nepodaných výpisů z evidence a mnoho neshod mezi plněními poskytovatelů a příjemců).

Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb. předpokládala, že zavedení režimu přenesení daňové povinnosti bude mít pozitivní dopad na veřejné rozpočty v letech 2011–2013 každoročně ve výši 2,7 mld. Kč. GFŘ při posuzování dopadů vycházelo z předpokladu, že režim přenesení daňové povinnosti vyloučí vznik ztrát u vybraných komodit, a odhadlo roční fiskální efekt ve výši daňových úniků před zavedením tohoto opatření:

Tabulka č. 1 – Skladba daňových úniků podle předpokladu GFŘ (v mld. Kč)

Komodita	Zlato (§ 92b)	Odpad (§92c)	Povolenky (§92d)	Stavebnictví (§ 92e)	Celkem
Odhad úniků	4,5	2,9	2	2,3	11,7

Zdroj: GFŘ.

³ Podkladové materiály k neshodám byly generovány od července 2014 do ledna 2015.

NKÚ z dat GFŘ vypočítal, že v důsledku zavedení režimu přenesení daňové povinnosti došlo k výraznému čerpání nadměrných odpočtů u plátců podnikajících ve stavebnictví⁴, přičemž čerpání nadměrných odpočtů převýšilo daňovou povinnost o více než 7 mld. Kč. Zároveň u společností podnikajících ve stavebnictví došlo v roce 2013 oproti roku 2011 k poklesu nových⁵ nedoplatků o 35 %, zatímco v ostatních odvětvích nové nedoplatky poklesly pouze o 16 %. Vyšší pokles nových nedoplatků ve stavebnictví potvrzuje pozitivní vliv zavedení režimu přenesení daňové povinnosti, i když vykázání nadměrných odpočtů zvyšuje nároky na kontrolní činnost správců daně.

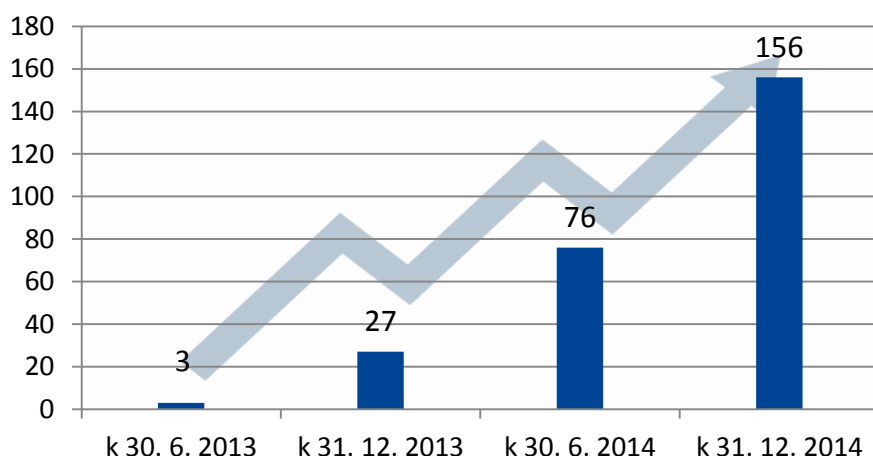
3. Nespolehlivý plátce

Institut nespolehlivého plátce je účinný od 1. 1. 2013. Podle důvodové zprávy k návrhu zákona byla cílem zavedení institutu nespolehlivého plátce prevence a omezení nelegální činnosti plátců DPH. Identifikace a zveřejnění nespolehlivých plátců je i upozorněním pro jejich obchodní partnery, že obchodují s rizikovými subjekty.

Institut umožňuje správcům daně postihnout plátce, kteří sice závažným způsobem porušují povinnosti vztahující se ke správě daně, ale kterým od 1. 1. 2013 nemohou finanční úřady s ohledem na výši obrátu zrušit registraci.

V letech 2011 a 2012 kontrolované FÚ zrušily pro neplnění povinností registraci 8 770 plátcům, zatímco v roce 2013 a 1. pololetí 2014 tento počet poklesl na 1 980. Před označením plátce za nespolehlivého musí správce daně vždy přezkoumat, zda mu nemůže zrušit registraci.

Graf č. 3 – Počet nespolehlivých plátců



Zdroj: registr plátců DPH – stav k 2. 1. 2015.

Pro jednotné posuzování nespolehlivosti plátce v celé finanční správě nastavilo GFŘ kritéria, která v letech 2013 a 2014 několikrát upravilo. Původní kritéria byla nastavena mírně a teprve v průběhu doby byla doplňována, např. o porušení povinností nepeněžité povahy,

⁴ Výpočet byl proveden u právnických osob – plátců registrovaných u všech FÚ v ČR.

⁵ Nové nedoplatky = nedoplatky vzniklé v roce 2011 a v roce 2013.

a bylo zpřísněno kritérium pro výši nedoplatku evidovaného na osobním daňovém účtu nejméně po dobu tří kalendářních měsíců. Výrazný pokles počtu zrušených registrací se měl projevit na nárůstu počtu nespolehlivých plátců, ale k tomu nedošlo. K 31. 12. 2014 bylo v registru plátců DPH zveřejněno pouze 156 nespolehlivých plátců.

V období od ledna do srpna 2014 poklesl počet dlužníků z 88 s nedoplatkem ve výši 30 243 mil. Kč na 62 s nedoplatkem ve výši 18 914 mil. Kč. Pokles koresponduje s objemem odepsaných nedoplatků ve výši 12 817 mil. Kč.

Jedním z nových kritérií, kdy správce daně rozhodne o nespolehlivosti plátce, je opakované nepodání daňového přiznání, hlášení nebo výpisu z evidence. V období od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2013 nepodalo pouze na kontrolovaných FÚ 8 524 plátců poskytujících nebo přijímajících zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti výpisy z evidence.

NKÚ zjistil, že čtyři kontrolované FÚ na základě požadavku GFŘ v březnu a dubnu 2014 prověřily 1 035 plátců, kterým byly vydány po 1. 1. 2013 zajišťovací příkazy nebo u nich byly evidovány nedoplatky na DPH nad 10 mil. Kč. Z tohoto počtu plátců zrušili správci daně registraci 520 subjektům a s 59 daňovými subjekty zahájili řízení o nespolehlivosti. Ve zbývajících případech nebyly splněny podmínky pro rozhodnutí o nespolehlivosti plátce, neboť se jednalo o nedoplatky, které vznikly před 1. 1. 2013, nebo nedoplatky na DPH po odečtení nedoplatků na příslušenství nedosáhly 10 mil. Kč, případně bylo proti zajišťovacímu příkazu podáno odvolání.

Na kontrolovaných FÚ bylo prověřeno 116 řízení o nespolehlivosti plátce, z nichž 109 bylo ukončeno vydáním pravomocného rozhodnutí. Důvodem k zahájení řízení bylo:

- u 19 plátců vyměření nebo doměření DPH podle pomůcek ve výši 500 tis. Kč a více;
- u 73 plátců vydání zajišťovacího příkazu, který nebyl ve lhůtě splatnosti uhrazen;
- u 18 plátců evidování nedoplatku minimálně ve výši 10 mil. Kč po dobu tří měsíců;
- u 6 plátců snížení uplatněného nároku na odpočet daně minimálně o 500 tis. Kč, přičemž související doměrek nebyl zcela uhrazen v náhradní lhůtě splatnosti.

NKÚ zjistil, že jeden FÚ nezrušil registraci k DPH ani nezahájil řízení o nespolehlivosti

- u pěti plátců, kterým správce doměřil po 1. 1. 2013 DPH podle pomůcek v min. výši 500 000 Kč, přitom se jednalo o plátce, kteří dlouhodobě nepodávali DAP a nehradili daňové povinnosti;
- u sedmi plátců, jejichž evidované nedoplatky na DPH v minimální výši 10 mil. Kč vznikly po 1. 1. 2013 a trvaly déle než tři kalendářní měsíce, navíc se jednalo o plátce, kteří dlouhodobě nepodávali DAP a nehradili daňové povinnosti.

Ze 109 nespolehlivých plátců cca 90 % následně nepodávalo DAP, případně v DAP vykazovali nadměrný odpočet nebo vykázanou daňovou povinnost nehradili. Z 59 nespolehlivých plátců registrovaných u FÚ pro hlavní město Prahu mělo 55 sídlo na virtuální adrese a 34 z nich se zabývalo obchodováním s rizikovou komoditou (pohonné hmoty, mobilní telefony, železo, elektronika a drahé kovy).

Pouze tři ze 109 nespolehlivých plátců registrovaných u kontrolovaných FÚ byli kontaktní, ale nevznikl u nich nedoplatek na DPH.

Vzhledem k významnému snížení počtu zrušených registrací, výši nedoplatků a počtu subjektů, které neplní své povinnosti (např. nepodávají výpisy z evidence), je počet 156 nespolehlivých plátců k 31. 12. 2014 zcela nedostatečný a nezobrazuje realitu. Nízký počet nespolehlivých plátců má i negativní dopad na možnost širšího uplatnění ručení příjemce zdanitelného plnění.

4. Ručení příjemce zdanitelného plnění

Institut ručení příjemce zdanitelného plnění je účinný od dubna 2011, postupně byl třikrát rozšířen. Ručení se uplatní, pokud:

- a) příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, poskytovatel zdanitelného plnění se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody („znalostní test“);

nebo pokud úplata za plnění je:

- b) bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny;
- c) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet mimo tuzemsko;
- d) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet, než je účet poskytovatele zveřejněný správcem daně, a přitom tato úplata překročí dvojnásobek částky stanovené zákonem o omezení plateb v hotovosti;

nebo pokud:

- e) je v okamžiku uskutečnění plnění o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněno, že je nespolehlivým plátcem;
- f) v okamžiku dodání pohonných hmot nebo poskytnutí úplaty za toto dodání není o poskytovateli plnění zveřejněno, že je registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona o pohonných hmotách.

Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 47/2011 Sb. předpokládala, že zavedení institutu ručení příjemce zdanitelného plnění bude mít na veřejné příjmy pozitivní dopad ve výši 1,5 mld. Kč za období 2011–2013, a předpokládala také preventivní efekt tohoto institutu.

Podle údajů, které NKÚ obdržel od GFŘ, využily finanční úřady institut ručení v období od 1. 4. 2011 do 16. 6. 2014 v 16 případech a daň byla uhrazena ve výši cca 15,3 mil. Kč. NKÚ prověřil 14 případů, ve kterých kontrolované FÚ využily institut ručení příjemce zdanitelného plnění, a prokázal, že údaje GFŘ nejsou správné. Ve 14 kontrolovaných výzvách požadovaly FÚ uhradit 81,2 mil. Kč. Z této částky ručitelé uhradili 55,6 mil. Kč, přičemž 68 % z dlužné částky bylo uhrazeno z nadměrných odpočtů ručitelů.

Malé využití ručení bylo ovlivněno mj. znalostním testem, konkrétně obtížností prokazování zákonných podmínek pro vznik ručitélského závazku, zejména prokazování úmyslného jednání na straně poskytovatele. V 11 případech, kdy byla výzva vydána na základě znalostního testu, byli poskytovatel a příjemce spojenými osobami, u nichž je prokazování znalostního testu jednodušší.

Negativně se na nízkém využití ručení příjemce zdanitelného plnění podílely i jiné důvody než jen znalostní test, např.:

- nezveřejnění všech bankovních účtů;

- nízký počet dosud zveřejněných nespolehlivých plátců a dále skutečnost, že většina nespolehlivých plátců je nekontaktní. Nekomaktnost plátce znemožňuje správci daně zjistit příjemce zdanitelného plnění, z kterého vznikl nedoplatek na dani. Z 65 nespolehlivých plátců registrovaných u tří kontrolovaných FÚ bylo 54 nekontaktních.

NKÚ na kontrolovaných FÚ zjistil, že ve 14 případech trvalo FÚ vydání výzvy ručiteli 11 až 502 dnů (doba je počítána od splatnosti nedoplatku na DPH).

Při platbě na jiný než zveřejněný účet měl být podle zákona o DPH použit od 1. 4. 2013 institut ručení příjemce zdanitelného plnění. V rozporu s tímto zákonným termínem GFŘ dvakrát aplikaci tohoto ustanovení odložilo, a to až do 31. 12. 2013.

5. Zvláštní způsob zajištění daně

Podle důvodové zprávy k návrhu zákona č. 47/2011 Sb. umožňuje tento institut příjemcům zdanitelného plnění vyhnout se dopadům ručiteleského závazku podle § 109 tím, že zaplatí dobrovolně za poskytovatele tohoto zdanitelného plnění daň přímo finančnímu úřadu. Institut je účinný od 1. 4. 2011.

Za období duben 2011 až květen 2014 plátci využili zvláštního způsobu zajištění daně v 2 153 případech a hodnota takto uhrazené daně činila 303,7 mil. Kč.

6. Zvláštní ustanovení o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň

Institut zajišťovacího příkazu byl upraven již v zákoně o správě daní a poplatků a je upraven i v daňovém řádu. Na rozdíl od těchto právních úprav vydání zajišťovacího příkazu podle zákona o DPH odstraňuje riziko prodlení, protože se zajišťovací příkaz stává účinným a vykonatelným již okamžikem vydání.

Tabulka č. 2 – Zajišťovací příkazy podle § 103 zákona o DPH (v mil. Kč)

	2012	2013	Do 30. 6. 2014
Celková hodnota vydaných zajišťovacích příkazů	2 231,9	3 048,2	939,3
Celková vymožená částka	744,0	552,0	309,2
Poměr vymožené částky v %	33,3	18,1	32,9

Zdroj: GFŘ.

Tabulka č. 3 – Zajišťovací příkazy podle § 167 daňového řádu (pouze DPH) (v mil. Kč)

	2012	2013	Do 30. 6. 2014
Celková hodnota vydaných zajišťovacích příkazů	2 587,4	3 407,3	1 871,3
Celková vymožená částka	662,1	117,4	283,4
Poměr vymožené částky v %	25,6	3,4	15,1

Zdroj: GFŘ.

Vydání zajišťovacího příkazu podle zákona o DPH bylo v letech 2012–2014 ve srovnání se zajišťovacím příkazem podle daňového řádu efektivnější, úspěšnost vymáhání na jeho základě byla o cca 13 % vyšší.

Finanční správa získává signální informace o existenci podezřelého subjektu a jeho majetku především od Finančního analytického útvaru Ministerstva financí. Tyto informace vyžadují okamžitou reakci správce daně. Z celkového počtu 245 signálních informací vyhodnocených finanční správou jako možné daňové úniky v roce 2013 bylo ukončeno exekucí 73,88 %.

Nejčastějším důvodem nevydání zajišťovacího příkazu byl nedostatek majetku zjištěného u rizikového subjektu.

7. Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení

Zákon č. 47/2011 Sb. umožňuje od 1. 4. 2011 věřitelům za zákonem stanovených podmínek uplatnit vrácení dlužníkem neuhrazené DPH. Oproti tomu dlužníci v insolvenčním řízení mají povinnost snížit odpočet DPH ve výši opravy provedené věřitelem. Podle důvodové zprávy k návrhu zákona č. 47/2011 Sb. se jedná o protikrizové opatření provedené v souvislosti s negativním vývojem ekonomické situace s cílem pomoci firmám, jejichž cash-flow snižují nedobytné pohledávky za podniky v platební neschopnosti.

Důvodová zpráva předpokládala snížení příjmů veřejných rozpočtů v roce 2011 o 3 mld. Kč, v roce 2012 o 1 mld. Kč a v roce 2013 o 1 mld. Kč. Podle důvodové zprávy vzhledem k možnosti využít toto opatření zpětně (až tři roky) bylo možné očekávat, že většina plátců provede opravu v prvním roce.

V letech 2011 až 2014 využilo možnosti provést opravu výše daně 3 471 plátců (věřitelů). Počty plátců využívajících možnosti provést opravu výše daně od roku 2011 do roku 2013 klesly z 1 093 na 742.

Podle údajů z DAP věřitelé na základě tohoto institutu opravili výši daně v období od 1. 4. 2011 do 31. 10. 2014 celkem o 564 mil. Kč, zatímco dlužníci snížili odpočet daně pouze o cca 371 mil. Kč, což znamená, že dlužníci nesnížili odpočet DPH o částku cca 193 mil. Kč.

NKÚ zjistil dva důvody tohoto rozdílu, který by za předpokladu, že by všichni plátcí postupovali v souladu se zákonem, neměl vůbec vzniknout:

- Plátcí vykazovali opravy na řádku 33 a řádku 34 DAP nejednotně.
- Pokyny pro vyplnění DAP pro roky 2011 a 2012 neobsahovaly jednoznačný návod pro vyplňování řádků 33 a 34, takže plátcí DPH výši oprav uváděli rozdílně buď jako plusové, nebo minusové hodnoty. Na kontrolním vzorku 76 plátců byly zjištěny chybně uvedené hodnoty ve výši 12 779 207 Kč. V tomto případě měla finanční správa zareagovat okamžitě a problém odstranit, ale nestalo se tak.

Navíc insolvenční správci neuznávali opravy výše daně u pohledávek, které vznikly před 1. 4. 2011.

Při uplatňování tohoto institutu se projevily významné rozpory mezi výkladem a praxí finanční správy a výkladem a postupy insolvenčních správců, případně soudů. Podle výkladu GFŘ bylo možné institut opravy výše daně použít i u pohledávek, které vznikly před

1. 4. 2011. Tento výklad insolvenční správci odmítli a opravné daňové doklady k těmto pohledávkám v řadě případů neuznávali. Rozhodující výklad poskytl až Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“), podle něhož bylo možné uplatnit opravu výše daně pouze u pohledávek, které vznikly po 1. 4. 2011.

V období od 1. 4. 2011 do dubna 2013 uplatnili věřitelé k pohledávkám vzniklým před 1. 4. 2011 opravy v minimální výši cca 144 mil. Kč.

Další rozpor mezi finanční správou a insolvenčními správci se týkal postavení pohledávky. Podle GFŘ se jednalo o pohledávku za majetkovou podstatou, zatímco někteří insolvenční správci ji za pohledávku za majetkovou podstatou neuznávali a odmítali tyto pohledávky v průběhu insolvenčního řízení uspokojovat. Tento názor insolvenčních správců potvrdil i Krajský soud v Praze. S účinností od 1. 1. 2014 je v zákoně⁶ pohledávka vzniklá v důsledku opravy výše daně klasifikována jako pohledávka za podstatou.

GFŘ neviduje počet ani výši pohledávek, které insolvenční správci odmítli jako pohledávku za majetkovou podstatou, neboť tyto údaje nelze získat přímo z ADIS. Z informací dvou kontrolovaných FÚ vyplynulo, že FÚ podaly 22 žalob na uznání pohledávek, z toho dvě žaloby byly zamítnuty a 20 vzato zpět. Jeden FÚ uvedl, že insolvenční správci výslovně popřeli 50 pohledávek za 38 dlužníky v celkové výši 26 492 622 Kč. Z vyjádření FÚ nelze ve všech případech zjistit důvody, pro které insolvenční správci pohledávky popřeli nebo soudy zamítly žaloby, nicméně objem odmítnutých pohledávek je poměrně značný.

Poslední odlišný výklad obsažený v rozsudku NSS z prosince 2014 se týkal okamžiku vzniku pohledávky, u které lze provést opravu výše daně. Podle dřívějšího výkladu GFŘ mohl plátcé daně provést opravu výše daně pouze u pohledávek, které vznikly 6 a více měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Podle NSS věřitelé mohou uplatnit opravu pouze u pohledávek, které vznikly nejvýše 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.

Pro kontrolu plnění povinností věřitelů a dlužníků slouží správcům daně samostatné řádky daňového přiznání a jeho povinné přílohy tvořené kopiemi daňových dokladů, u kterých byla provedena oprava výše daně, a výpisem z přehledu oprav pro daňové účely.

Pokud věřitel uplatní opravu výše daně, pak správce daně:

- prověří, zda plátcé podal povinné přílohy, a v případě nepodání zahájí řízení k odstranění pochybností;
- prověří, zda jsou splněny zákonné podmínky pro uplatnění opravy;
- teprve následně vyměří daň, popřípadě zahájí postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu.

NKÚ zjistil, že kontrolované FÚ v níže uvedených případech neučinily úkony ke správnému stanovení daňové povinnosti, případně stanovily daň v nesprávné výši:

- FÚ v devíti případech uznaly opravy výše daně v celkové výši 16 926 556 Kč, přestože věřitelé nepřiložili k daňovému přiznání povinné přílohy;

⁶ Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon).

- FÚ v 19 případech uznaly opravy výše daně v celkové výši 13 010 853 Kč, přestože nebyly splněny zákonné podmínky;
- FÚ ve dvou případech vyměřil daň ve výši uvedené v daňovém přiznání, přestože plátcí se zrušenou registrací nezvýšili daňovou povinnost o provedené opravy v celkové výši 224 720 Kč.

Kontrolu plnění povinností na straně dlužníka může správce daně provést pouze na základě informace o provedené opravě od věřitelova správce daně. Komunikace mezi správci daně probíhá neformální cestou, např. telefonicky, e-mailem, v některých případech písemným oznámením. Často je dlužníkův správce daně o uplatněné opravě informován až insolvenčním správcem.

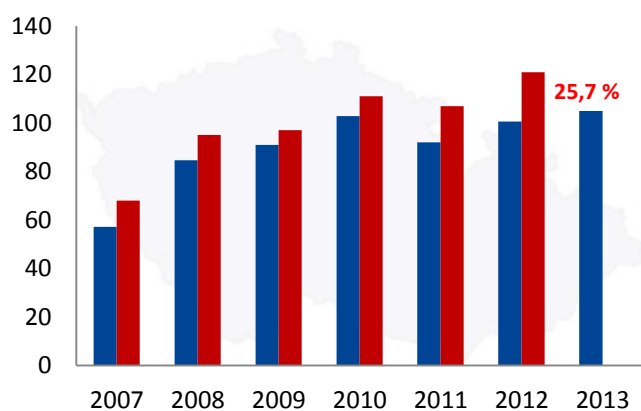
Ve spisech 167 plátců, kteří uplatnili opravu výše daně u pohledávek za 205 dlužníky, nebyl ve 108 případech nalezen doklad o výměně informací mezi správci daně. Porovnáním údajů uvedených v 90 DAP věřitelů a DAP dlužníků registrovaných u stejného správce daně bylo zjištěno v 33 případech, že dlužník buď nesnížil uplatněný odpočet daně vůbec, nebo jej snížil o menší částku. Věřitelé vykázali v DAP opravy v celkové výši 11 390 804 Kč, zatímco dlužníci snížili odpočet daně pouze o 30 849 Kč, což znamená, že nepřiznali daň ve výši 11 359 955 Kč.

8. Mezera DPH

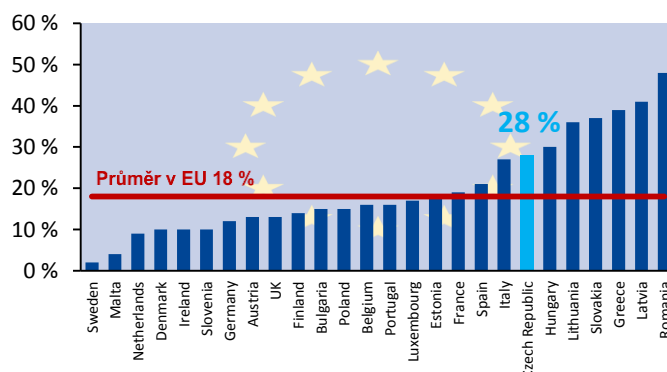
Podle výpočtu NKÚ byla míra daňových úniků v ČR v roce 2013 měřená mezerou DPH 25,7 %. V absolutních číslech se pohybovala kolem 100 mld. Kč ročně a od roku 2011 stále roste.

Pro výpočet mezery DPH použil NKÚ údaje Českého statistického úřadu (dále jen „ČSÚ“) za roky 2007–2013 aktualizované v roce 2014. Evropská komise vypočítala pro ČR mezeru DPH za rok 2011 ve výši 28 %. V roce 2011 byl průměr v EU 18 %, a ČR se tak řadila k unijním zemím s nadprůměrnou mezerou DPH, která byla dvakrát až třikrát vyšší než hodnoty úspěšnějších zemí EU (např. Nizozemsko, Švédsko, Německo). Hodnota mezery DPH svědčí o poměrně vysoké míře daňových úniků v ČR.

Graf č. 4 – Mezera DPH (v mld. Kč)



Graf č. 5 – Mezera DPH v EU (2011)



Ze zdroje ČSÚ zpracoval NKÚ.

V říjnu 2014 Evropská komise zveřejnila studii, ve které při výpočtu vycházela z aktualizovaných dat. Mezeru DPH v ČR za rok 2012 stanovila na 22 % (průměr v EU byl 16 %).

NKÚ při výpočtu mezery DPH postupoval podle metodiky vypracované Ministerstvem financí. Základními datovými vstupy byly příjmy z DPH podle aktuálního principu a roční národní účty ČSÚ. Rozdíl výpočtu NKÚ oproti starším výpočtům Ministerstva financí, příp. Evropské komise, vyplývá z faktu, že NKÚ použil pro výpočet data ČSÚ, která byla již aktualizována podle metodiky ESA2010⁷.

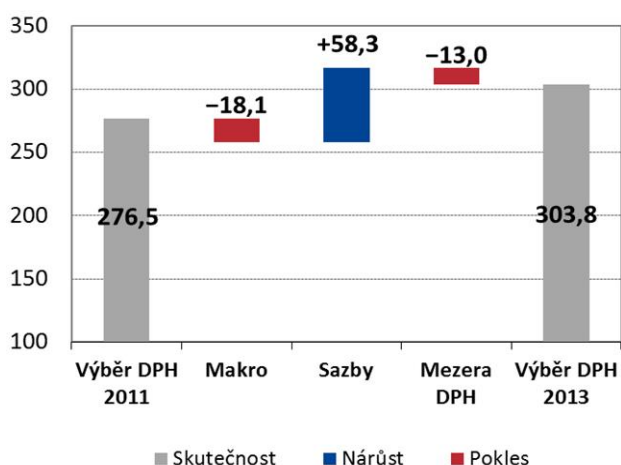
Tabulka č. 4 – Výpočet mezery DPH (v mil. Kč)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
HDP	3 831 819	4 015 346	3 921 827	3 953 651	4 022 410	4 047 675	4 086 260
TEORETICKÝ ZÁKLAD DANĚ	2 214 260	2 280 238	2 335 103	2 315 458	2 288 888	2 202 449	2 176 564
Průměrná sazba DPH	13,07 %	15,13 %	14,97 %	15,82 %	16,10 %	17,56 %	18,78 %
TEORETICKÝ VÝBĚR DPH	289 404	345 000	349 565	366 306	368 511	386 750	408 759
SKUTEČNĚ VYBRÁNO (akruálně)	232 288	260 366	258 628	263 457	276 533	286 116	303 823
VAT GAP	57 116	84 634	90 937	102 849	91 978	100 634	104 936
VAT GAP v %	19,7 %	24,5 %	26,0 %	28,1 %	25,0 %	26,0 %	25,7 %

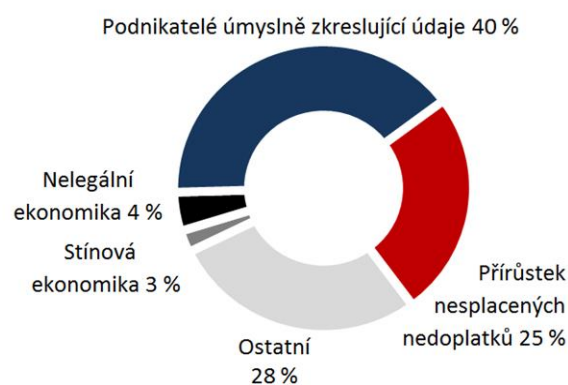
Zdroj: vlastní zpracování NKÚ z dat ČSÚ.

Mezi roky 2011 a 2013 inkaso DPH vzrostlo. NKÚ analyzoval vztah mezi mezerou DPH a nárůstem vybrané DPH⁸. Pozitivní vliv na výši vybrané daně v tomto období mělo zvýšení sazeb DPH, díky kterému se mělo za jinak nezměněných podmínek vybrat v roce 2013 na dani o 58 mld. Kč více. Naopak negativní vliv měl makroekonomický vývoj (zejména ovlivněný hospodářskou krizí), který výběr daně snížil o 18 mld. Kč, a úspěšnost výběru daně vyjádřená mezerou DPH, která výběr snížila o 13 mld. Kč.

Graf č. 6 – Rozklad nárůstu vybrané DPH 2013/2011



Graf č. 7 – Rozklad mezery DPH



Ze zdrojů ČSÚ a GFR zpracoval NKÚ.

⁷ Metodika ESA2010 je platná od roku 2014.

⁸ Jedná se o inkaso DPH na aktuálním principu, tj. peněžní příjem se vykazuje v období, v němž vznikla daňová povinnost.

NKÚ na základě odhadu ČSÚ vypočetl podíl jednotlivých faktorů na výši mezery DPH:

- Nelegální a stínová ekonomika (7,1 mld. Kč, 7 % mezery DPH) – produkce nelegální a stínové ekonomiky je zahrnuta v národních účtech, z transakcí v této oblasti však daň vybírána není. Tato část ekonomické aktivity je zachycena v tzv. nezjištěné ekonomice.
- Podnikatelé úmyslně zkreslující údaje (42,2 mld. Kč, 40 % mezery DPH) – ČSÚ v rámci sestavování národních účtů odhaduje rozdíl mezi vykazovanou a skutečnou aktivitou u ekonomických subjektů. Tento rozdíl je zahrnut v národních účtech jako součást nezjištěné ekonomiky.
- Přírůstek nesplacených nedoplatků (26,3 mld. Kč, 25 % mezery DPH) – část dlouhodobě nesplacených nedoplatků vzniká doměřeními daňové povinnosti v souvislosti s odhalením daňových úniků a podvodů.
- Zbývající část mezery (28 %) je kombinací několika faktorů, například zahrnuje neodhalené daňové úniky a podvody, chyby a omyly v daňových přiznáních a rozdíly mezi statistickými a daňovými výkazy, které nejsou zachyceny v nezjištěné ekonomice.

Největší podíl na nevybrané DPH v ČR má úmyslné zkreslování údajů podnikatelskými subjekty (cca 42 mld. Kč). O nízké efektivitě výběru DPH svědčí také objem nových nedoplatků na DPH za rok 2013 ve výši cca 26 mld. Kč.

Podkladem pro zpracování rozkladu mezery DPH byla data o nezjištěné ekonomice za rok 2012 uvedená v tabulce č. 5 a údaje GŘ o stavu nedoplatků na DPH v roce 2013.

Tabulka č. 5 – Nezjištěná ekonomika

(v mil. Kč)

Rok 2012	Základ daně			
	Národní hospodářství celkem	Z toho:		
		Sektor nefinančních podniků	Sektor domácností	Ostatní sektory
	337 368	102 503	230 738	4 127
Stínová ekonomika	13 764	0	13 764	0
Nelegální ekonomika	24 107	5 102	19 005	0
Bez povinnosti registrace	36 069	0	36 069	0
Neaktivní registr	0	0	0	0
Nepodléhající zjišťování	25 166	0	25 166	0
Výrobci úmyslně zkreslující údaje	224 665	92 453	132 212	0
Naturální mzdy	13 597	4 948	4 522	4 127

Zdroj: ČSÚ.

Poznámka:

Stínová ekonomika – ekonomickou činnost vykonávají podnikatelé, kteří se neregistrovali k dani.

Nelegální ekonomika – drogy, prostituce, podvody.

Bez povinnosti registrace – ekonomická činnost, u které podnikatel nemusí být registrován k dani.

Nepodléhající zjišťování – jedná se o případy pod hladinou významnosti zjišťování ČSÚ.

Výrobci úmyslně zkreslující údaje – podnikatelé, kteří buď podhodnocují tržby, nebo nadhodnocují náklady.

Naturální mzdy – mzdy v jiném než finančním vyjádření.