

**Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav matematiky**

Analýza daňových podvodů v ČR

Lucie Kadlecová

**Bakalářská práce
2012**

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lucie Kadlecová**
Osobní číslo: **E09465**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management podniku - Management malých a středních podniků**
Název tématu: **Analýza daňových podvodů v ČR**
Zadávací katedra: **Ústav matematiky**

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

Cílem bakalářské práce je zhodnotit problematiku trestných činů se zaměřením na daňové podvody v ČR. V práci budou zahrnuty také preventivní opatření proti kriminalitě.

Bakalářská práce bude obsahovat:

- Základní pojmy
- Závažnost daňové kriminality
- Typy daňových podvodů
- Analýza daňových podvodů
- Prevence daňové kriminality.

Rozsah grafických prací: —
Rozsah pracovní zprávy: cca 30 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická


Seznam odborné literatury:

- BONĚK, Václav. Zákon o správě daní a poplatků . Praha : Codex Boemia , 1997. 357 s. ISBN 80-85963-30-2.
FRYŠTÁK, Marek. Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe. Ostrava : KEY Publishing, 2007. 205 s. ISBN 978-80-87071-18-2.
JANOŠEK, Karel. Daňová kontrola a Vy. Praha : Verlag Dashöfer, 2003. různé stránkování s. ISBN 80-86229-68-8.
JELÍNEK, Jiří. Trestní zákoník a trestní řád s poznámkami a judikaturou k 1. 1. 2010. Praha : Leges, 2010. 1216 s. ISBN 978-80-87212-22-6.
MARTINEZ, Jean-Claude. Daňový únik. Praha : HZ Praha, 1995. 144 s. ISBN 80-901918-3-5.
ŠÁMAL, Pavel. Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice. Praha : C. H. Beck, 2001. 776 s. ISBN 80-7179-493-7.

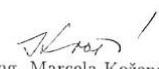
Vedoucí bakalářské práce: Mgr. Pavla Jindrová, Ph.D.
Ústav matematiky

Datum zadání bakalářské práce: 30. června 2011

Termín odevzdání bakalářské práce: 30. dubna 2012


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

L.S.


doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 4. srpna 2011

PROHLÁŠENÍ

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

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

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 30. 4. 2012

Lucie Kadlecová

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Mgr. Pavle Jindrové Ph.D. za její odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování diplomové práce.

ANOTACE

Obsah této bakalářské práce se zaměřuje na analýzu daňových podvodů v České republice. První část bakalářské práce se zabývá základními pojmy, které souvisejí s daňovou problematikou. Druhá část analyzuje vývoj sledovaných typů daňových podvodů v České republice a v jednotlivých regionech z hlediska počtu zjištěných případů trestných činů, počtu stíhaných osob a výše způsobené škody.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daň, česká daňová soustava, daňová kontrola, daňový únik, daňové trestné činy

TITLE

The Analysis of Tax Cheats in the Czech Republic.

ANNOTATION

The contents of this thesis focuses on the analysis of tax fraud in the Czech Republic. The first part of the thesis deals with the basic concepts related to tax issues. The second part analyzes the evolution of observed types of tax fraud in the Czech Republic and the regions in terms of the numbers of crimes, the number of persons prosecuted and the amount of damages.

KEYWORDS

Tax, czech system of taxation, tax search, tax evasion, tax resistance

OBSAH

ÚVOD.....	11
1 Základní pojmy.....	12
1.1 Charakteristika daně.....	12
1.2 Daňový subjekt	12
1.3 Předmět daně.....	13
1.4 Daňový základ.....	13
1.5 Daňová sazba	13
1.6 Způsoby úhrady daní.....	14
1.7 Daňová soustava	14
1.8 Daňová soustava ČR	14
1.8.1 Daně přímé.....	14
1.8.2 Daně nepřímé.....	15
2 Závažnost daňové kriminality	16
2.1 Rysy daňové kriminality	16
2.2 Daňová kriminalita v praxi	16
2.2.1 Daň z příjmů právnických osob.....	16
2.2.2 Daň z příjmů fyzických osob.....	17
2.2.3 Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.....	17
2.2.4 Daň z přidané hodnoty.....	18
3 Typy daňových podvodů	19
3.1 Definice daňového úniku	19
3.2 Psychologická a ekonomická hranice zdanění.....	19
3.2.1 Ekonomická hranice zdanění.....	19
3.2.2 Psychologická hranice zdanění.....	19
3.3 Legální a nelegální daňové úniky	20
3.3.1 Legální úniky.....	20

3.3.2	Nelegální daňové úniky	21
3.4	Trestné činy daňové dle trestního zákoníku.....	21
3.4.1	§ 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	22
3.4.2	§ 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby	23
3.4.3	§ 242 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti	24
3.4.4	§ 243 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení	24
4	Metody a způsoby odhalování trestních činů	25
4.1	Právní prostředky šetření	25
4.1.1	Vedlejší prostředky	25
4.1.2	Hlavní prostředky	26
4.2	Praktické metody šetření	27
4.3	Správce daně v ČR.....	27
4.3.1	Věcná příslušnost.....	27
4.3.2	Místní příslušnost	28
4.4	Průběh daňové kontroly v praxi	29
4.4.1	Povinnosti daňového poplatníka.....	29
4.4.2	Práva daňového poplatníka.....	30
5	Analýza jednotlivých typů daňových podvodů	31
5.1	Vývoj daňových podvodů v letech 2000 - 2011	31
5.2	Krácení daně	40
5.3	Neodvedení daně.....	44
5.4	Porušení předpisů o nálepkách k označení zboží.....	48
6	Analýza vývoje škod za neodvedení daní	54
7	PREVENCE DAŇOVÉ KRIMINALITY.....	56
	ZÁVĚR.....	58
	POUŽITÁ LITERATURA	60

SEZNAM TABULEK:

Tabulka 1: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2000	32
Tabulka 2: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2001	33
Tabulka 3: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2002	33
Tabulka 4: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2003	34
Tabulka 5: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2004	35
Tabulka 6: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2005	35
Tabulka 7: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2006	36
Tabulka 8: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2007	37
Tabulka 9: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2008	37
Tabulka 10: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2009	38
Tabulka 11: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2010	39
Tabulka 12: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2011	39
Tabulka 13: Škoda za krácení daní v období 2000 – 2011 v tis. Kč	40
Tabulka 14: Škoda za neodvedení daní v období 2000 – 2011 v tis. Kč	44
Tabulka 15: Škoda za porušení předpisů o nálepkách v období 2000 – 2011 v tis. Kč	48
Tabulka 16: Celková škoda jednotlivých typů daňových úniků v období 2000 - 2011 ...	51
Tabulka 17: Počet stíhaných osob v období 2000-2011	52
Tabulka 18: Škody za neodvedení daní v letech 2004-2011	54

SEZNAM OBRÁZKŮ:

Obrázek 1: Grafické znázornění roční škody za krácení daní v rámci ČR v období 2000-2011.....	41
Obrázek 2: Grafické znázornění škody za krácení daně podle jednotlivých krajů v období 2000 - 2011.....	41
Obrázek 3: Grafické znázornění škody z krácení daně v procentech podle jednotlivých krajů v období 2000-2011	42
Obrázek 4: Grafické znázornění škody z krácení daně v přepočtu na 1000 obyvatel v období 2000 - 2011.....	43
Obrázek 5: Grafické znázornění škody za neodvedení daně v rámci ČR v období 2000-2011	45
Obrázek 6: Grafické znázornění škody z neodvedení daně podle jednotlivých krajů v období 2000-2011.....	45
Obrázek 7: Grafické znázornění škody z neodvedení daně v procentech podle jednotlivých krajů v období 2000-2011	46
Obrázek 8: Grafické znázornění škody z neodvedení daně v přepočtu na 1000 obyvatel v období 2000-2011.....	47
Obrázek 9: Grafické znázornění škody z porušení předpisů o nálepkách podle jednotlivých krajů v období 2000-2011	49
Obrázek 10: Grafické znázornění škody z porušení předpisů o nálepkách v rámci ČR v období 2000-2011.....	49
Obrázek 11: Grafické znázornění škody z porušení předpisů o nálepkách v procentech podle jednotlivých krajů v období 2000-2011	50
Obrázek 12: Grafické znázornění škody jednotlivých typů daňových úniků v období 2000-2011.....	51
Obrázek 13: Grafické znázornění podílu cizinců na páchání daňových trestních činů v období 2000- 2011.....	52
Obrázek 14: Grafické znázornění podílu cizinců na jednotlivých typech daňových úniků v období 2000 – 2011	53
Obrázek 15: Znázornění vývoje zjištěných škod společně s odpovídající regresní přímkou	54
Obrázek 16: Koordinace orgánů v boji proti daňovým únikům	56

ÚVOD

Výběr tématu této bakalářské práce ovlivnila především závažnost daňových podvodů, která v současné době roste a má negativní vliv na stabilitu naší ekonomiky.

Obecně se tvrdí, že existuje přímý vztah mezi mírou daňové zátěže a velikostí daňových úniků. I přesto se však podle empirických a analytických výzkumů zdá, že tato závislost není tak jednoznačná. Zásadní roli zde hraje formální prostředí (daňový systém, kvalita zákonů apod.), ale nezanedbatelnou roli má také neformální institucionální prostředí.

Velmi důležitý je v této problematice vztah mezi daňovým subjektem a státem, který je prezentován zákonodárnou mocí (legislativci) a mocí výkonnou (úředníky finančních úřadů). Přesto, že by mezi těmito dvěma stranami měla panovat vzájemná důvěra, není tomu tak. Nedůvěra mezi daňovými subjekty a státem je umocněna složitými a neprovázanými zákony.

Kvůli tomuto nesouladu mezi jednotlivými zákony dochází mimo jiné ke zneužívání sociálních dávek, což na jedné straně povzbuzuje ty, kteří chtějí systém využívat ke svému prospěchu, na druhé straně demotivuje daňové subjekty k placení daní. Je tedy zřejmé, že složitost daňových předpisů vytváří půdu pro vznik daňových úniků.

I když to nemusí být na první pohled zřejmé, problematika daňových podvodů se týká nás všech. Ne pouze podnikatelů, jak si někteří lidé myslí. Daně jsou považované za hlavní příjem státu. V případě, že se část daňových subjektů své povinnosti vyhne a tento příjem není dostatečný, musí být schodek financován z daní ostatních občanů. Ve finále pak poctivý daňový poplatník dotuje poplatníky nepoctivé.

Cílem bakalářské práce bylo především upozornit na závažnost daňové kriminality a zjistit, jaký je vývoj u sledovaných typů daňových podvodů v České republice a v jednotlivých regionech za posledních dvanáct let z hlediska zjištěné způsobené škody.

Práce se zabývá základními pojmy, které se této problematice týkají. Dále práce pokračuje poukázáním na závažnost daňové kriminality a seznámí s jednotlivými typy daňových podvodů. Zmíněny jsou také metody a způsoby odhalování trestných činů.

Praktická část práce se soustředí na analýzu jednotlivých typů daňových podvodů v letech 2000 až 2011. V závěru práce je uveden přehled o aktuální prevenci daňových podvodů.

1 ZÁKLADNÍ POJMY

Následující kapitola pojednává o základních pojmech, které se týkají daňové problematiky.

1.1 Charakteristika daně

Daň je platba, kterou můžeme definovat jako:

- nedobrovolnou, povinnou, vynutitelnou (placení je nařízeno zákonem),
- nenávratnou (zaplacenou daň nelze požadovat zpět),
- neekvivalentní (neexistuje nárok na adekvátní plnění za daň),
- neúčelovou (plátce daně nemůže ovlivnit, na co budou daně použity),
- platbou ve prospěch veřejného účtu,
- platbou obvykle opakovanou.

Daně jsou placené buď pravidelně (např. důchodové daně), nebo jednorázově při naplnění určitých skutečností (např. daně darovací či daně v případě úmrtí).

Daněmi se odnímají příjmy soukromého sektoru, aby se jejich výnosy mohly stát příjmem veřejných rozpočtů. Daň tak představuje transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru.

Daně jsou rovněž finančně právním institutem, pro účely jejich výběru, závaznosti a mimoekonomické vynutitelnosti jsou upraveny právní formou. Daň je právním vztahem závazkovým, ze kterého věřiteli vzniká právo na plnění (pohledávka vůči státu) od dlužníka a dlužníkovi (daňovému subjektu) vzniká povinnost závazek splnit. Předmětem daně jako subjektivního závazku určité osoby vůči státu jsou právními normami určená jednání, konání a chování osob. Může se jednat např. o pobírání příjmů, o darování věci, o převod nemovitostí apod. Tento právní důvod daně je dán zvláštním zákonem, na jehož základě se také závazek určité osoby vůči státu zakládá. [7, str.9]

1.2 Daňový subjekt

Daňový subjekt je osoba (fyzická nebo právnická), která podle zákona podléhá daňové povinnosti. Daňové břemeno každé daně nese konkrétní osoba (fyzická, právnická) - daňový poplatník, který je povinen hradit daň ze svého předmětu zdanění. V některých případech daňový poplatník nehradí daň sám a vzniká tzv. plátce daně. Ten je povinen

hradit daňovou povinnost za jiné poplatníky (daň ze spotřeby, daň z mezd zaměstnanců apod.).

1.3 Předmět daně

Předmětem daně u přímých daní je příjem nebo majetek, který podléhá zdanění. Například mzda zaměstnance, zisk podniku, zděděný majetek, nemovitosti, motorová vozidla používaná k podnikání. U nepřímých daní jsou to výrobky, nebo služby, např. mléko, nábytek, cigarety.

Některé příjmy, např. majetek, výrobky, služby, které jsou jinak předmětem daně, mohou být od daně osvobozeny (nezahrnují se do základu daně). Například od silniční daně jsou osvobozena vozidla, která slouží pro vnitrostátní linkovou dopravu osob, i když jde o podnikatelskou činnost. [1]

1.4 Daňový základ

Za daňový základ považujeme veličinu, ze které se daň vyměřuje. V současných daňových systémech jsou základním daňovým objektem:

- důchod (příjem, zisk),
- spotřeba (zboží, služby),
- majetek.

V některých daňových zákonech (zpravidla u důchodových daní) se zohledňují zájmy státu formou tzv. odčitatelných položek od základu daně nebo nezdanitelné části daňového základu a daňový základ se upravuje.

1.5 Daňová sazba

Sazba daně je algoritmus, kterým se ze základu daně (prostého nebo upraveného) stanovuje daňová povinnost. V daňové praxi se setkáváme s různými typy daňových sazeb:

1. **pevná** = sazba se vztahuje k objemové jednotce, bez ohledu na cenové vyjádření,
2. **relativní** = sazba se vztahuje k hodnotovému vyjádření daňového základu,
 - a) **proporcionální** – daň roste stejně rychle jako daňový základ,
 - b) **progresivní** – daň roste rychle než daňový základ.

Další způsob dělení:

1. **jednotná** = sazba, která se vztahuje na každý daňový základ nebo na každého poplatníka bez dalšího rozlišovacího kritéria,
2. **diferencovaná** = sazba, jejíž úroveň se mění s různou kvalitou daňového základu.

1.6 Způsoby úhrady daní

Daň je možné hradit několika způsoby a to například:

- na základě daňového přiznání, kde si daň vypočte a odvede sám daňový poplatník,
- formou záloh na daň, které předchází definitivnímu stanovení daňové povinnosti,
- formou splátek daně, kdy se povinnost úhrady stanovené daně časově rozkládá na delší časové období,
- srážkovou daní u zdroje,
- pokud daň odvádí plátce, podává daňové hlášení.

1.7 Daňová soustava

Daňovou soustavu lze charakterizovat jako souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase. Z právního hlediska jsou to jednotlivé daně upravené v daňových zákonech. K faktorům ovlivňujícím uspořádání daňové soustavy patří velikost státu a jeho územní členění, tradice způsobu výběru daní, ale i přijaté závazky plynoucí ze zapojení do mezinárodních integračních procesů.

1.8 Daňová soustava ČR

V našem státě je soustava daní upravena zákonem o soustavě daní, zákony o jednotlivých daních a zákonem o správě daní. Soustavu daní tvoří daně přímé a daně nepřímé.

1.8.1 Daně přímé

Daně přímé jsou vázány na určitou konkrétní fyzickou nebo právnickou osobu. Zdaňují její příjem nebo majetek. Z přímých daní je pro stát nejvýnosnější daň z příjmů právnických osob. [1]

- daně z příjmů
 - daň z příjmů fyzických osob
 - daň z příjmů právnických osob

- daně majetkové
 - daň z nemovitosti
 - daň z převodu nemovitostí
 - daň dědická
 - daň darovací
 - daň silniční

1.8.2 Daně nepřímé

Daně nepřímé jsou vázány na jednotlivé druhy výrobků a služeb. Jsou součástí jejich ceny a zaplatí je ten, kdo si uvedené zboží koupí. Z těchto daní má stát největší daňové příjmy. [1]

- daň z přidané hodnoty
- spotřební daň
 - daň z minerálních olejů
 - daň z lihu
 - daň z piva
 - daň z vína a meziproductů
 - daň z tabákových výrobků
- ekologické daně
 - daň ze zemního plynu
 - daň z pevných paliv
 - daň z elektřiny [13,s.15]

2 ZÁVAŽNOST DAŇOVÉ KRIMINALITY

Závažnost daňové kriminality spočívá v její vysoké společenské nebezpečnosti a je tedy nutné proti ní důsledně bojovat.

2.1 Rysy daňové kriminality

Daňovou kriminalitu můžeme charakterizovat v následujících bodech:

- představuje obrovské finanční ztráty rozpočtových prostředků státu, roční daňové úniky jsou odhadovány na desítky miliard Kč,
- je u ní velice obtížná prokazatelnost,
- její vysoký stupeň latence a složitost odhalování,
- velký rozsah jejich forem,
- obrovský rozsah finančních objemů, které se v její oblasti pohybují, představuje nebezpečí prorůstání organizovaného zločinu do řídicích sfér ekonomiky a politiky a znamená nebezpečí mezinárodního propojení zločinu,
- na daňovou kriminalitu se tzv. nabaluje i další závažná trestná činnost, zejména trestné činy proti životu a zdraví (např. vraždy podnikajících osob) a trestné činy proti svobodě a lidské důstojnosti (např. vydírání podnikatelů).

2.2 Daňová kriminalita v praxi

V této podkapitole bych ráda uvedla některé konkrétní příklady daňové kriminality v praxi. Jednotlivé případy jsou rozděleny dle typů daňové povinnosti.

2.2.1 Daň z příjmů právnických osob

- Zkracování výnosů, zúčtování veškerých výnosů, nedokladovaná storna tržeb, nesoulady evidence tržeb a zaúčtování výnosů, neodpovídající vykazovaná obchodní marže apod.,
- v daňových nákladech jsou uplatňovány odpisy hmotného investičního majetku, který není zahrnut do obchodního majetku,
- v daňových nákladech jsou účtovány částky z dokladů jiných daňových subjektů,

- do daňových nákladů jsou účtovány náklady na služby (průzkum trhu, propagace, zprostředkovatelská činnost), aniž by daňový subjekt prokázal jejich uskutečnění, a tedy oprávněnost jejich zahrnutí do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů,
- do daňových nákladů jsou účtovány manka a škody, které z hlediska zákona o daních z příjmů nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů,
- náklady jsou doloženy neúplnými účetními doklady nebo nejsou doloženy vůbec,
- daňové náklady jsou doloženy účetními doklady od neexistujících firem.

2.2.2 Daň z příjmů fyzických osob

- Zatajování zdanitelných příjmů (zejména tržeb v hotovosti),
- neoprávněné uplatňování výdajů na osobní potřebu (vybavení domácnosti, zahraniční rekreace, používání motorových vozidel, zahrnutých do obchodního majetku, k soukromým účelům, aniž by o tomto byla vedena evidence apod.),
- do daňových výdajů jsou uplatňovány výdaje za služby, aniž by poplatníkem bylo prokázáno jejich uskutečnění, nebo jejich cena je evidentně neúměrná doloženým výsledkům,
- neoprávněné vytváření rezerv,
- nepřiznané ostatní příjmy (např. z prodeje nemovitosti),
- nesprávně uplatňování odpisů hmotného investičního majetku a technického zhodnocení do daňových výdajů,
- nedostatečně prokázané daňové výdaje (např. výdaje nedoložené žádným účetním dokladem nebo doklady od neexistujících firem),
- nesoulad mezi údaji, vykazovanými v daňovém přiznání a účetnictví.

2.2.3 Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků

- Nejčastějším případem zjištěným u této daně je neodvedení sražené daně správci daně,
- nově jsou zjišťovány nedostatky ve zdanění v rámci závislé činnosti mezinárodního pronájmu pracovní síly.

2.2.4 Daň z přidané hodnoty[14]

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

3 TYPY DAŇOVÝCH PODVODŮ

3.1 Definice daňového úniku

V každé moderní ekonomice se velký podíl finančních prostředků převádí do nějaké formy daně. Je tedy pochopitelné, že snaha poplatníků bude vždy směřovat k minimalizaci jejich daňové povinnosti.

3.2 Psychologická a ekonomická hranice zdanění

Existence daňových úniků souvisí s mírou zdanění. Stanovení optimální hranice zdanění je velmi složitý úkol pro každou vládu. Při jeho naplnění je třeba zohledňovat i ekonomickou a psychologickou hranici zdanění v dané zemi, protože rozsah daňových úniků s nimi úzce souvisí.[13, s.240]

3.2.1 Ekonomická hranice zdanění

Ekonomická hranice zdanění je hranicí, do které může být aplikováno zdanění, aniž by došlo k újmě na výkonnosti ekonomiky dané země. Teoreticky je maximální hranicí zdanění objem hrubého domácího produktu. Vše, co se za dané období vyprodukuje, může být daněmi zpětně odčerpáno, což je prakticky při existenci soukromě financovaných potřeb nemožné. Ekonomická hranice zdanění je elastická a ovlivňují ji další faktory jako např. úroveň ekonomiky, rozvoj světového obchodu, ekonomická strategie vlády nebo míra nezaměstnanosti.

3.2.2 Psychologická hranice zdanění

Psychologická hranice zdanění představuje ekonomickým subjektem individuálně určenou hranici, do které zdanění nevnímá, popřípadě vnímá, ale nepocítuje vůči jeho výši negativní reakce. Je-li však tato hranice překročena vyvolá zdanění u poplatníka daňový odpor, který může vést v konečné fázi k daňovému úniku. Za hlavní příčiny psychologických aspektů zdanění lze považovat subjektivní daňové zatížení a daňovou mentalitu národa. Samotný mechanismus daňové kontroly, kdy si je poplatník vědom, že

není v možnostech daňových úřadů zkontrolovat každé daňové přiznání a kdy tedy existuje reálná možnost nepotrestání viníka, přispívá k psychologickým příčinám daňových úniků. Poplatníci mají rovněž subjektivní tendenci posuzovat daňový systém jako systém nejméně výhodný pro zdaňování právě jejich zdrojů příjmů.

Definice daňového úniku není tak jednoznačná, jak se může zdát. Někteří autoři považují za daňový únik jak nelegální aktivity odporující daňovým zákonům, tak snahu o minimalizaci daně, která využívá všech legálních možností, byť někdy v rozporu s původním úmyslem zákonodárce. [13, s.241]

3.3 Legální a nelegální daňové úniky

3.3.1 Legální úniky

Legálním daňovým únikem je stav, kdy daňový subjekt využívá nedostatku v zákonech způsobem nebo možnostmi danými právními předpisy. Stav, kdy daňový subjekt využívá k optimalizaci své daňové povinnosti možností daných právními předpisy úmyslně, nelze tedy považovat za daňový únik. Nejčastější forma legálního daňového úniku je tedy v nalézání co nejvhodnějšího způsobu zdanění, které skýtá konstrukce daně. Poplatník tak může v některých případech vymezit uznatelné výdaje taxativně, ale i paušálem, může do svého podnikání zapojit manžela jako osobu spolupracující apod. K vyhýbání se daňové povinnosti může docházet i díky využívání mezer v daňovém systému, kdy jsou při výpočtu daně uplatňovány postupy s cílem minimalizovat daňovou povinnost, ačkoli zákonodárce neměl tuto možnost na mysli. V České republice rovněž existuje při stanovení dílcích základu daně u některých příjmů možnost vykazovat výdaje potřebné k dosažení, zajištění a udržení příjmu pomocí paušální sazby, např. u příjmů ze zemědělské činnosti je možno použít paušál 50 %, kromě této částky lze navíc do uznatelných výdajů zahrnout zákonné pojištění. Pod pojmem daňová optimalizace je nutno chápat takové chování firmy, které ve svém důsledku vede k minimalizaci daňových povinností, ale v souladu s platnými předpisy. Pomocí daňové optimalizace, která může mít formu legálního posunu daňové povinnosti do následujících let, lze získat následující pozitivní efekty:

- Snižováním daňové sazby pro daň z příjmu právnických osob ze zákona (přesun daňové povinnosti do následujících období) dochází k faktické úspoře na daních,
- volné finanční prostředky, které vzniknou posunem daňové zátěže do následujících období je možno uložit např. na terminovaný vklad s nezanedbatelným úrokovým výnosem,

- volné finanční prostředky je možno použít místo provozních úvěrů, čímž samozřejmě dochází k nákladové úspoře,
- snížení daňové povinnosti má samozřejmě vliv i na výši placených záloh na daň z příjmu právnických osob s výše uvedenými úrokovými efekty.

O daňové optimalizaci se hovoří nejčastěji v oblasti zdaňování příjmů, ale týká se samozřejmě i dalších daní. Příkladem může být i analýza podnikatelů, zda se stát či nestát dobrovolně plátcem DPH apod. Dalším prostředkem daňové optimalizace je využití mezer daňových předpisů, které bohužel umožňují různé výklady. Mezi prostředky daňové optimalizace můžeme zařadit pojem „daňové ráje“. Snaha o fiktivní přenesení sídla firmy do zemí, kde jsou nižší daně, případně některé daně neexistují, se dá přiřadit mezi pololegální praktiky. Využívání daňových rájů je ovšem velmi rizikové a náročné na znalost právního prostředí těchto zemí a jejich ekonomické propojení s vyspělými trhy světa.

Bránit se proti legálním daňovým únikům lze zkvalitňováním zákonů a dalších právních předpisů a kontrolou jejich dodržování.

3.3.2 Nelegální daňové úniky

Nelegálními daňovými úniky jsou případy, kdy daňový subjekt získává daňovou výhodu v rozporu se zákonem, tedy jejich porušováním. Může jít o daňové úniky neúmyslné, způsobené neúplnou informovaností daňového subjektu, nepochopením právních předpisů apod., a daňové úniky úmyslné, jejichž rozsah je obvykle největší.

3.4 Trestné činy daňové dle trestního zákoníku

Trestné činy daňové tvoří relativně samostatnou skupinu zařazenou spolu s trestnými činy proti měně do oddílu třetí hlavy druhé zvláštní části trestního zákona.

Skutkové podstaty daňových trestných činů představují různé formy porušování daňových, poplatkových, celních a podobných povinností určitých osob vůči státu či jiným subjektům. Jde tedy o trestněprávní ochranu plnění takových povinností, kterými je zajišťován příjem finančních prostředků určených k financování činnosti státu, krajů a obcí a jiných činností prováděných ve veřejném zájmu. Je totiž zřejmé, že daně, poplatky, cla a pojistné na sociální zabezpečení jsou základním zdrojem příjmů státního rozpočtu a rozpočtů krajů a obcí podle kterých tyto příjemci plateb hospodaří a uhrazují své potřeby.

Totéž platí i o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ze kterého uhrazují léčebnou péči zdravotní pojišťovny.

Závažnost trestných činů daňových vyplývá především ze skutečnosti, že povinnost platit daně, poplatky, clo, pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení se týká téměř každého obyvatele republiky v produktivním věku a všech podnikatelů včetně právnických osob. Podvodné zkracování či neodvádění daní a dalších povinných plateb podnikatelem pak představuje rovněž určitou konkurenční výhodu ve vztahu k těm podnikatelům, kteří jsou daňovými a dalšími povinnostmi v plném zákonném rozsahu zatíženi a kteří musejí zdaněním svých dalších zisků nahrazovat i ztráty způsobené těmi, kdo daně neoprávněně zkracují.[12,s.355]

Trestní zákon rozlišuje tyto trestné činy:

3.4.1 § 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

- (1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.
- (2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,
 - a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,
 - b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo
 - c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.
- (3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.[15]

Daní se zde rozumí zákonem stanovená peněžitá částka, kterou je právnická či fyzická osoba povinna odvádět do veřejných rozpočtů ve stanovených lhůtách, a to ze svých příjmů, ze zdanitelné činnosti, ze zdanitelných výrobků, z převodu majetku nebo na základě jiných skutečností. Za zaplacení daně nedostává povinný subjekt bezprostředně žádnou protihodnotu. Ukládat a vybírat lze pouze daně uvedené v zákonu o soustavě daní. Zákonem lze však zavést i jiný druh daně, než jsou daně vyjmenované v tomto zákoně.

3.4.2 § 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

- (1) Kdo jako zaměstnavatel nebo plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za zaměstnance nebo jinou osobu odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.
- (2) Stejně bude potrestán, kdo jako zaměstnavatel ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost odvést pojistné na úrazové pojištění zaměstnanců.
- (3) Odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.
- (4) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu.[15]

Daní se zde rozumí (vzhledem ke způsobu placení) jen daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, protože jen v tomto případě je daň placena tak, že zaměstnavatel jako plátce daně je povinen srážet zálohu na daň zaměstnanci jako poplatníkovi daně a odvádět ji za něj příslušnému správci daně. Jde tedy o zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků zaměstnance, kterou mu zaměstnavatel z jeho mzdy či platu sice srazil, ale neodvedl správci daně.

V praxi byla řešena otázka, zda se zaměstnavatel nedopouští nějakého trestného činu i ve vztahu k zaměstnancům, pokud jim např. na výplatních dokumentech deklaruje, že z jejich mzdy (platu) srazil příslušné částky zálohy na daň z příjmů, pojistného na zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení včetně příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, přestože v důsledku nedostatku finančních prostředků měl zaměstnavatel k dispozici peníze jen na čisté mzdy (platy) a ke srážce uvedených plateb fakticky nedošlo, anebo sice byly sraženy, ale zaměstnavatel je stejně neodvedl. Uvedený postup zaměstnavatele by neměl mít přímý negativní dopad na zaměstnance z toho hlediska, že by snad byly od nich nedoplatky vymáhány nebo že by jim nebyly poskytnuty dávky sociálního zabezpečení. [12, s.363]

Předpisy zabývající se touto problematikou předpokládají, že neodvedené částky (i za případného použití sankcí) budou od dlužníka vymáhány, přičemž dlužníkem zde může být jen zaměstnavatel, pokud platby byly z příjmu zaměstnance sraženy, ať již fiktivně nebo skutečně.

3.4.3 § 242 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti

Trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek.

3.4.4 § 243 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

- (1) Kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné stanovení daně jinému nebo její vymáhání od jiného, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.
- (2) Odnětím svobody na jeden rok až čtyři léta nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve značném rozsahu.[15]

4 METODY A ZPŮSOBY ODHALOVÁNÍ TRESTNÍCH ČINŮ

O tom, že daňové úniky existují nelze pochybovat, aby však bylo možné je potrestat, je nejprve třeba je odhalit.

Vzhledem k množství poplatníků DPH, daně z příjmů FO či PO, je jasné, že k vyhledávání úniků nestačí pouze právní prostředky šetření. Je třeba mít k dispozici praktické metody, jejichž pomocí lze velmi omezených prostředků racionálně využít.

4.1 Právní prostředky šetření

Správní orgány mají takových prostředků celou řadu, od práva nahlížet do všech relevantních dokladů až po právo vstoupit do bytu poplatníka.

4.1.1 Vedlejší prostředky

a) Právo nahlížet do účetnictví a právo provést šetření na místě

Právo nahlížet do účetnictví a právo provést šetření na místě jsou vedle práva vyžádat si od poplatníků veškeré informace, doklady a objasnění vztahující se k podaným přiznáním nejobvyklejšími prostředky správních orgánů.

Právo nahlížet do účetnictví se neseťkává téměř s žádnými překážkami z hlediska obchodního tajemství a zajišťuje správním orgánům přístup k účetnictví vedeného kontrolovaným podnikem. Dává jim možnost z různých zdrojů získávat veškeré užitečné informace. Na požádání musejí být správním orgánům předloženy veškeré účetní výkazy i doklady, na jejichž základě byly zpracovány. Stejně tak jsou orgány veřejné správy, banky a některé další orgány povinny odpovědět na každou žádost daňového inspektora o informace.

K právu nahlížení do účetnictví přistupuje i tzv. kontrola na místě. Tyto „policejní razie“ se týkají výhradně celních poplatků a nepřímých daní. Kontrolován je buď pohyb zboží podléhajícího zpoplatnění, nebo jeho držení.

V prvním z uvedených případů jde o sledování vozidel nacházejících se na veřejné komunikaci, případně jejich zastavení a kontrolu nákladu. Nejvýraznější formou kontrol, které se týkají držení zdanitelného zboží, je domovní prohlídka prováděná celníky nebo pracovníky finančního úřadu z oboru nepřímých daní v prostorách, které nejsou určeny výhradně k bydlení.

b) Spolupráce finančních úřadů různých zemí

V důsledku vzniku nadnárodních koncernů a seskupení se rozsah podnikání poplatníků mění a finanční úřady jednotlivých zemí se proto snaží uzpůsobit své prostředky šetření možnostem úniků.

4.1.2 Hlavní prostředky

Hlavním prostředkem právního šetření je právo kontroly. Daňová kontrola má různé formy a používá celé řady nástrojů.

a) Formy daňové kontroly

Závisí na požadované přesnosti a na tom, jakých odvodů se týká. Pro daně jako takové, po vyloučení celních poplatků, rozlišujeme kontrolu běžnou a kontrolu hloubkovou.

▪ Běžná kontrola

Provádí se na základě písemných dokladů v kanceláři kontrolora finančního úřadu. Může jít o kontrolu formální nebo proti dokladům.

- Formální kontrola spočívá v tom, že se u každého daňového přiznání ověří pouze matematická správnost a to, zda byly předloženy všechny předepsané listiny, např. finanční výkazy u daní z příjmů nebo znalecký posudek u daně z převodu nemovitostí apod.
- Kontrola proti dokladům je již důkladnější. Je sice také běžná, avšak mnohem vyčerpávající. Údaje přiznané poplatníkem jsou srovnávány s informacemi a dokumenty, které má k dispozici finanční úřad. Jako stálé informace o majetku nebo životním standardu poplatníka se používají výplatní pásky nebo výpisy z bank apod.

Při této rychlé kontrole pracovník finančního úřadu často zjistí abnormální situace, které povedou k provedení hloubkové kontroly.

▪ Hloubková kontrola

Od běžné se hloubková kontrola liší použitými prostředky, tak i cílem. Spočívá v šetření na místě (nikoli pouze dokladů) k ověření správnosti daňového přiznání.

V tomto ohledu rozlišujeme prověrky účetnictví a kontroly celkové daňové situace poplatníka prováděné za jeho účasti. Zmíněná kontrola celkové daňové situace poplatníka prováděná za jeho účasti se týká celkových příjmů fyzických osob, a to pouze pro účely daně z příjmů fyzických osob. Zkoumá se, zda přiznané příjmy odpovídají předpokladům

vycházejících ze způsobu života a majetku poplatníka. Jde o kontrolu velmi přísnou a důkladnou, za použití kombinace většiny prostředků, které má finanční úřad k dispozici.

b) Nástroje daňové kontroly

Nástroje daňové kontroly jsou především organizační. Finanční úřad pro ni vytvořil specializované oddělení na různých úrovních. Mezi prostředky na celostátní úrovni a regionálními pracovišti správy došlo ke specializaci podle velikosti kontrolovaných podniků.

Existují však také technické prostředky kontroly. Nejdokonalejším, nejúčinnějším a také nejdiskutovanějším nástrojem této kontroly je bilance likvidity.

Bilance likvidity je postup, jímž si finanční úřad ověří, zda se celková výše platebních prostředků použitých za zkoumané období rovná zdrojům, které mohl mít poplatník za toto období k dispozici. Případná nerovnováha svědčí o existenci skrytých příjmů. [7, s.109-117]

4.2 Praktické metody šetření

Vzhledem k tomu, že pravdivé údaje v daňových přiznáních lze zkontrolovat jen u nepatrné části, vyvstává problém, která přiznání ke kontrole vybrat.

Finanční úřad musí postupovat tak, aby postupně zkontroloval každého z poplatníků a zároveň, aby prováděl častější kontrolu u těch poplatníků, kteří z hlediska daňového úniku patří mezi vysoce rizikové.

4.3 Správce daně v ČR

Ve smyslu zásady legality nemůže provést daňovou kontrolu jakýkoliv orgán veřejné správy, ale pouze ten, který splňuje obecné zákonné předpoklady spočívající na věcné a místní příslušnosti. Osobou oprávněnou k provedení daňové kontroly se tedy rozumí věcně a místně příslušný správce daně. Příslušností se rozumí pravomoc orgánu veřejné moci projednat určitou věc. [16,s.51]

4.3.1 Věcná příslušnost

Z hlediska věcné příslušnosti je nositelem pravomoci kontrolovat plnění povinností osob zúčastněných na správě daní správce daně, který tuto pravomoc vykonává pomocí úředních osob. Správcem daně je přitom jakýkoliv státní orgán, kterému byla svěřena působnost

v oblasti správy daní. Typicky se jedná o územní finanční orgány. Kontrolou daňových povinností mohou být ale pověřeny i jiné orgány veřejné moci, např. celní úřady.

Obecnou věcnou příslušnost pro správu daní mají územní finanční orgány. Pod označením územní finanční orgány vystupují od 1.1.2011 Generální finanční ředitelství, finanční ředitelství a finanční úřady. U ostatních orgánů veřejné moci je věcná příslušnost omezena druhem daně, kterou upravuje zvláštní právní předpis, podle něhož jsou tyto orgány ke správě daně příslušné. V rozsahu, ve kterém jsou věcně příslušné tyto orgány veřejné správy, se naopak omezuje obecná věcná příslušnost územních finančních orgánů.

Vykonává-li správu konkrétní daně soustava správních orgánů, je nutné se dále zabývat tím, zda není provedení daňové kontroly svěřeno pouze do působnosti konkrétní instance. Provedení daňové kontroly jiným než věcně a instančně příslušným orgánem představuje totiž natolik závažnou procesní vadu, že by se jednalo o nezákonný zásah. [16,s.52]

4.3.2 Místní příslušnost

Dalším předpokladem pro provedení daňové kontroly je místní příslušnost. Místní příslušnost vyjadřuje, který z více věcně příslušných správců daně bude vykonávat správu konkrétní daně u konkrétního daňového subjektu.

Obecně se místní příslušnost řídí u fyzické osoby místem jejího bydliště, jímž se rozumí místo trvalého pobytu. Pokud fyzická osoba nemá na území České republiky bydliště, řídí se její místní příslušnost místem, kde se převážně zdržuje, tzn. pobývá v něm nejvíce dnů v roce. U právnických osob se místní příslušnost řídí jejím sídlem zapsaným v obchodním rejstříku, u těch právnických osob, které nejsou v obchodním rejstříku zapsány, pak sídlem uvedeným ve zřizovací listině, statutu, stanovách apod. Pro místní příslušnost tedy není rozhodující místo skutečného výkonu činnosti, místo výkonu podnikání nebo sídlo organizačních složek.

Pokud se jedná o správu daní v tuzemsku, je daňovému subjektu místně příslušný ten finanční úřad, v jehož obvodu má fyzická osoba bydliště nebo právnická osoba sídlo. Seznam finančních úřadů s uvedením jejich územní působnosti je uveden v příloze zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. Dojde-li k rozdělení nebo sloučení obcí, dosavadní místní příslušnost finančního úřadu se nemění. V případě spotřebních daní a DPH při dovozu to platí obdobně, místně příslušný je rovněž celní úřad, v jehož obvodu má fyzická osoba bydliště nebo právnická osoba sídlo. Seznam

celních úřadů s uvedením jejich územní působnosti je uvedené v příloze č. 2 zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky.

Zatímco věcnou příslušnost je nutné dovozovat ze zvláštních právních předpisů upravujících působnost jednotlivých orgánů veřejné moci v postavení správce daně, místní příslušnost je upravena přímo daňovým řádem a pro majetkové daně rovněž zákonem o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí.[8]

4.4 Průběh daňové kontroly v praxi

Při daňové kontrole finanční úřad zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo další okolnosti, ovlivňující stanovenou daň. Kontrola se provádí zásadně u poplatníka nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Tím může být například sídlo poplatníka, účtárna nebo provozovna. Jestliže ale kontrolovaný takové místo nemá, provede se po domluvě kontrola na oddělení správce daně. To se týká převážně drobných podnikatelů, u kterých se obvykle nedoporučuje provádět kontrolu u nich doma. Potřebné doklady se v tomto případě doručí na určené místo.

Zahájení daňové kontroly poplatníkovi finanční úřad oznámí zpravidla oznamujícím dopisem. Kontrolu je ale možné zahájit i bez předchozího upozornění. A to v případech, kdy se očekávají ze strany poplatníka opatření, která by mohla mít za následek nemožnost jejího provedení. Kontrola se ovšem zahajuje, jen když má finanční úřad důvodné pochybnosti o správném stanovení výše daně. Takovým důvodem by mohlo být anonymní udání. [3]

4.4.1 Povinnosti daňového poplatníka

Daňová kontrola se řídí zákonem o správě daní a poplatků § 16. Mezi základní povinnosti poplatníka patří:

- sám nebo prostřednictvím jím určeného pracovníka poskytovat provozní informace a informace o oběhu a uložení účetních a jiných dokladů,
- zajistit vhodné místo a podmínky k provedení kontroly,
- předložit na požádání záznamy, doklady a účetní písemnosti, o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení,
- nezatajovat doklady,
- 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.

4.4.2 Práva daňového poplatníka

Také pracovník finančního úřadu se musí řídit zákonem. Kontrolovaný daňový subjekt má rovněž svá práva, a to:

- na předložení služebního průkazu pracovníka,
- na přítomnost u jednání s jeho pracovníky,
- předkládání důkazních prostředků v průběhu kontroly nebo navržení dalších, které momentálně nemá k dispozici,
- podávání námitek proti postupu pracovníka správce daně,
- klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření,
- vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění,
- nahlížet u správce daně kdykoliv v jeho obvyklou úřední dobu do převzatých dokladů.

O výsledku daňové kontroly sepisuje kontrolní pracovník zprávu. Její projednání spolupodepisuje kontrolovaný. Odpírat podpis nemá význam. Ve zprávě zjištěné skutečnosti by byly platné i bez něho. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží samozřejmě i kontrolovaný poplatník. Den podpisu je zároveň dnem jejího doručení. Součástí zprávy bývá případný dodatečný platební výměr. Pokud poplatník odmítne zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle mu finanční úřad poštovní zásilku s doručenkou.

Správce daně obvykle předem určí, která zdaňovací období bude kontrolovat. Výhodou je, že podle zákona o správě daní a poplatků daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.

Odvolání je řádným opravným prostředkem proti rozhodnutí o výsledku kontroly. Logicky se nejčastěji poplatníci odvolávají proti dodatečnému platebnímu výměru. Odvolání musí obsahovat předepsané náležitosti a řídí se § 48 zákona o správě daní a poplatků. Od ledna 2010 má odvolání po provedené daňové kontrole odkladný účinek.

5 ANALÝZA JEDNOTLIVÝCH TYPŮ DAŇOVÝCH PODVODŮ

5.1 Vývoj daňových podvodů v letech 2000 - 2011

Následující část práce je zaměřena na podrobnou analýzu jednotlivých daňových podvodů.

Daňové úniky mají negativní dopad a to jak z hlediska ekonomického tak i sociálního. Lze je považovat za celospolečenský problém, který se dotýká každého z nás. Stát ročně kvůli daňovým únikům přichází podle odhadů o 25 až 30 miliard korun. Z toho 10 až 15 miliard činí daňové úniky související s daní z přidané hodnoty a 5 až 8 miliard s podvody kolem pohonných hmot. V současné době vedle podvodů týkajících se DPH a pohonných hmot roste i počet podvodů v souvislosti s dovozem dřeva, které se k nám dováží především z Rumunska a Bulharska. Zajímavostí je, že problém s pohonnými hmotami je v rámci EU české specifikum, avšak s jinými komoditami mají problém v celé EU. Od roku 2009 do současné doby daňová správa doměřila na daních především při obchodování s pohonnými hmotami více než 14,5 miliardy korun. Každý rok je to něco kolem pěti až šesti miliard korun na doměřené dani. Pohonné hmoty z toho přitom dělají 50 až 60 procent. Za problém se dá považovat i to, že konkrétní čísla daňových úniků se velice špatně odhadují.

Finanční škoda, která vznikla státu za období dvanácti sledovaných let vlivem odhalených daňových podvodů (což může být podle různých odhadů pouze zlomek škody skutečně způsobené – viz Tabulka 1. – 12.), dosáhla výše téměř padesáti miliard korun (46 703 933 000 Kč). Hlavní podíl na této částce měly dva typy daňových podvodů: krácení daně (88,61 %) a neodvedení daně (11,21 %).

Územní celky, použité v této práci, odpovídají administrativnímu rozdělení republiky v roce 1960. Oproti současným čtrnácti vyšším územním samosprávným celkům (které byly novelizací ústavy v roce 2000 nazvány kraji, přestože územní kraje z roku 1960 ještě nebyly zrušeny) měly přibližně stejnou velikost, což je pro srovnávání výhodné. Stejně dělení bylo navíc až do roku 2009 užíváno i policií České republiky.

V roce 2000 (viz Tabulka 1) byla zjištěna z hlediska krácení daně největší škoda na jižní Moravě (21 %), těsně následují západní a severní Čechy. Nejmenší škodu naopak zaznamenaly východní Čechy, které se podílí na celkové škodě krácení daně pouhými 4 %. Největší počet případů byl zjištěn ve středních Čechách (238). Největší škoda v tomto roce za porušování předpisů o nálepkách byla zaznamenána opět na jižní Moravě (50 %), kde byl zjištěn i nejvyšší počet případů (97), naopak nulová škoda byla ve středních Čechách, východních Čechách a v Praze. Na škodě z neodvedení daně se nejvíce podílely severní Čechy (29 %) a severní Morava (26 %). Nejmenší podíl na tomto typu úniku měly jižní Čechy (3 %).

Tabulka 1: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2000

	Krácení daně			Porušování předpisů o nálepkách			Neodvedení daně		
	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.
Praha	199	61	136 770	7	5	0	801	68	56 088
Střední Čechy	238	69	174 850	0	0	0	334	131	61 472
Severní Čechy	155	130	213 709	26	15	332	680	320	343 846
Západní Čechy	92	49	280 228	8	8	461	130	94	40 657
Jižní Čechy	55	45	80 273	8	7	73	141	117	33 641
Východní Čechy	58	53	60 183	1	2	0	724	326	130 101
Jižní Morava	193	178	328 712	97	134	1 461	861	412	214 438
Severní Morava	143	155	267 548	19	19	584	659	373	302 746

Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování

Zjištěná škoda za krácení daně v roce 2001 (viz Tabulka 2) byla nejvyšší v západních Čechách (32 %). Nejméně se celkové škodě podílely střední Čechy (0,9 %) a jižní Čechy (1,1 %). Západní Čechy mají nejvyšší škodu (32 %) i v rámci porušování předpisů o nálepkách, nejnižší nulová škoda byla naopak zjištěna ve středních a východních Čechách. Škoda za neodvedení daně byla v tomto roce poměrně vyrovnaná, nejvyšší však byla na jižní Moravě (28 %), kde byl i výrazně vyšší počet zjištěných případů (1101), jižní Čechy se naopak podílely na tomto typu úniku pouhými (3 %).

Tabulka 2: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2001

	Krácení daně			Porušování předpisů o nálepkách			Neodvedení daně		
	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.
Praha	241	84	313 418	5	5	619	716	128	88 512
Střední Čechy	135	56	15 995	0	0	0	266	111	61 523
Severní Čechy	126	121	215 770	12	8	385	360	191	92 480
Západní Čechy	184	52	535 263	9	12	761	140	93	63 589
Jižní Čechy	29	28	18 809	6	6	21	68	68	17 967
Východní Čechy	50	52	99 877	1	0	0	294	128	63 615
Jižní Morava	174	142	210 144	28	32	333	1101	483	193 361
Severní Morava	136	134	288 318	15	13	296	301	191	104 438

Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování

V roce 2002 (viz Tabulka 3) byla největší škoda za krácení daně naměřena na jižní Moravě (25 %), za ní následuje Praha (22 %), kde bylo zároveň zjištěno nejvíce případů (331). V rámci porušování předpisů o nálepkách mají jasně nejvyšší podíl na škodě střední Čechy (78 %), nulovou škodu naopak zaznamenaly jižní a východní Čechy. Největší podíl na škodě za neodvedení daně měly severní Čechy (34 %), naopak nejméně Čechy jižní (1,5 %)

Tabulka 3: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2002

	Krácení daně			Porušování předpisů o nálepkách			Neodvedení daně		
	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.
Praha	331	98	568 784	3	4	2 500	728	231	137 253
Střední Čechy	165	83	175 799	5	3	23 214	305	109	44 960
Severní Čechy	155	120	393 884	7	3	1 753	366	243	328 895
Západní Čechy	84	60	257 074	8	8	1 699	187	137	38 707
Jižní Čechy	53	28	85 045	5	5	0	55	47	14 506
Východní Čechy	79	47	107 504	0	0	0	304	109	95 813
Jižní Morava	250	172	631 238	8	6	568	1096	435	211 912
Severní Morava	154	122	334 462	5	4	68	237	135	103 038

Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování

Rok 2003 (viz Tabulka 4) se vyznačoval nejvyšší škodou za krácení daní na jižní Moravě (48 %), avšak nejvyšší počet případů byl zjištěn v hlavním městě Praha (237). Nejméně se na tomto typu škody podílely západních Čechy (1 %). Na škodě za porušování předpisů o nálepkách se nejvíce podílela severní Morava (63 %), následují severní Čechy (16,3 %) a západní Čechy (16 %). V rámci neodvedení daně byla naměřena nejvyšší škoda v Praze (31 %) a na jižní Moravě (26 %). Nejvyšší počet případů byl také v těchto dvou oblastech v Praze (664) a na jižní Moravě (428).

Tabulka 4: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2003

	Krácení daně			Porušování předpisů o nálepkách			Neodvedení daně		
	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.
Praha	237	82	161 356	3	3	323	664	232	131 560
Střední Čechy	60	56	159 716	1	0	2	128	66	22 250
Severní Čechy	80	131	84 625	21	11	1 190	195	199	72 779
Západní Čechy	57	57	19 321	14	14	1 170	77	60	26 036
Jižní Čechy	33	37	39 926	2	2	0	44	47	9 717
Východní Čechy	28	37	30 643	3	1	0	107	72	14 515
Jižní Morava	117	127	904 287	1	0	0	428	298	113 728
Severní Morava	81	88	470 479	5	6	4 625	119	90	40 054

Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování

V roce 2004 (viz Tabulka 5) byla v rámci škody za krácení daně zjištěna extrémní škoda v Praze (73%), kde bylo zjištěno i nejvíce případů (167), naopak jižní Čechy se na celkové škodě podílely pouhými (0,12 %) a 12 případy. V rámci porušování předpisů o nálepkách měly nejvyšší podíl na škodě západní Čechy (84 %). Nejvyšší škoda za neodvedení daně byla zjištěna v Praze a na jižní Moravě, tyto dvě oblasti se na celkové škodě podílely prakticky stejně 30 %. Nejvyšší počet případů byl však v Praze (397). Nejmenší podíl na škodě za neodvedení daně měly západní Čechy (1,6 %) a jižní Čechy (1,3 %).

Tabulka 5: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2004

	Krácení daně			Porušování předpisů o nálepkách			Neodvedení daně		
	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.
Praha	167	144	3 190 047	0	0	0	397	122	74 635
Střední Čechy	59	60	66 292	1	0	0	121	60	19 002
Severní Čechy	88	98	131 243	17	21	475	83	92	28 342
Západní Čechy	46	44	27 561	23	25	4 735	30	26	4 061
Jižní Čechy	12	15	5 296	3	1	66	17	14	3 232
Východní Čechy	48	57	52 601	0	0	0	33	39	6 823
Jižní Morava	72	107	287 147	2	0	356	265	290	75 095
Severní Morava	103	96	629 474	1	0	0	99	55	32 109

Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování

Rok 2005 (viz Tabulka 6) byl specifický největší škodou za krácení daně v severních Čechách (62 %) a v Praze (21 %), kde bylo i nejvíce zjištěných případů (158). Škoda za porušování předpisů o nálepkách byla nejvyšší v západních Čechách celých 84 %. Podíl na škodě za neodvedení daně byl velmi vyrovnaný mezi a jižní Moravou (30,8 %) a Prahou (30,6 %), kde bylo zjištěno u nejvíce případů (397).

Tabulka 6: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2005

	Krácení daně			Porušování předpisů o nálepkách			Neodvedení daně		
	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.
Praha	158	100	1 468 768	0	0	0	397	122	74 635
Střední Čechy	59	53	131 007	1	0	0	121	60	19 008
Severní Čechy	91	119	4 294 076	17	21	475	83	92	28 342
Západní Čechy	42	33	50 469	23	25	4 735	30	26	4 061
Jižní Čechy	35	32	26 402	3	1	66	17	14	3 232
Východní Čechy	52	42	298 890	0	0	0	33	39	6 823
Jižní Morava	79	92	224 764	2	0	356	265	290	75 095
Severní Morava	86	108	378 060	1	0	0	99	55	32 109

Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování

V roce 2006 (viz Tabulka 7) byly v rámci krácení daně naměřeny nejvyšší škody v Praze (28 %) a na jižní Moravě (27 %). V těchto dvou oblastech byla výše škody velmi vyrovnaná, avšak nejvíce případů bylo zjištěno v Praze (88). Na škodě za porušování předpisů o nálepkách měly nejvyšší podíl západní Čechy (59 %), za nimi následují severní Čechy (27 %), kde byl i nejvyšší počet odhalených případů (25). Nejvyšší škoda za neodvedení daně byla v tomto roce naměřena na jižní Moravě (33 %), nejméně se na škodě posílely západní a jižní Čechy (2 %).

Tabulka 7: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2006

	Krácení daně			Porušování předpisů o nálepkách			Neodvedení daně		
	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.
Praha	88	96	882 854	1	0	0	336	131	60 111
Střední Čechy	41	45	65 539	4	1	4	99	52	22 580
Severní Čechy	69	98	227 943	25	26	239	79	84	26 065
Západní Čechy	34	35	55 462	7	5	522	35	35	4 138
Jižní Čechy	30	24	45 353	0	0	0	22	17	4 894
Východní Čechy	46	55	359 606	1	1	0	24	25	5 253
Jižní Morava	64	71	832 373	2	5	68	182	186	66 558
Severní Morava	69	103	662 858	5	7	51	43	49	14 546

Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování

Rok 2007 (viz Tabulka 8) se vyznačoval nejvyšší škodou za krácení daně v Praze, která se na celkové škodě podílela 24 %. Nejmenší škoda byla naopak naměřena v jižních Čechách (1 %). V rámci porušování předpisů o nálepkách bylo nejvíce případů zjištěno v severních Čechách, které se na škodě podílely 14%, největší podíl na škodě však měly západní Čechy (77 %). Škoda za neodvedení daně byla nejvyšší na jižní Moravě (33 %), těsně za ní se na škodě podílí Praha (23 %).

Tabulka 8: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2007

	Krácení daně			Porušování předpisů o nálepkách			Neodvedení daně		
	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.
Praha	67	75	542 057	3	3	0	258	98	63 211
Střední Čechy	66	53	236 033	0	0	0	117	42	32 440
Severní Čechy	73	78	85 441	15	17	280	86	98	38 463
Západní Čechy	18	35	408 711	8	5	1 544	41	26	13 785
Jižní Čechy	20	15	27 234	0	0	0	21	14	5 868
Východní Čechy	71	47	113 873	0	0	0	65	34	16 707
Jižní Morava	102	70	380 950	6	5	40	311	229	91 307
Severní Morava	117	103	470 617	4	3	132	49	13	11 198

Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování

V roce 2008 (viz Tabulka 9) byla největší škoda za krácení daně v Praze (36 %) a na jižní Moravě (34 %). Nejmenší škoda byla naopak v západních Čechách (24 %). Nejvyšší počet případů (24) i nejvyšší škoda za porušování předpisů o nálepkách (74 %) byla v severních Čechách. Největší podíl na škodách z neodvedení daně měly západní Čechy (26 %) a Praha (24 %), kde bylo nejvíce zjištěných případů (210).

Tabulka 9: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2008

	Krácení daně			Porušování předpisů o nálepkách			Neodvedení daně		
	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.
Praha	148	89	2 298 931	3	2	137	210	61	63 911
Střední Čechy	56	42	207 566	0	0	0	83	39	11 747
Severní Čechy	121	80	413 375	24	21	2 434	105	74	36 315
Západní Čechy	27	52	155 852	6	4	560	40	28	70 007
Jižní Čechy	52	18	462 857	0	0	0	33	20	6 678
Východní Čechy	67	58	490 215	0	0	0	46	25	8 814
Jižní Morava	129	80	2 151 654	0	0	0	178	162	57 103
Severní Morava	125	96	229 920	4	3	137	58	24	15 180

Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování

V roce 2009 (viz Tabulka 10) byla největší škoda v rámci krácení daně objevena na severní Moravě (36 %), následuje Praha (33 %). Nejvíce případů však bylo zjištěno na jižní Moravě (135), která se na škodě podílela pouhými 9 %. Nejvíce případů (32) i nejvyšší škoda (51 %) za porušování předpisů o nálepkách byla zaznamenána v severních Čechách. V rámci neodvedení daně byla nejvyšší škoda v Praze (35 %), naopak nejméně se na škodě podílely jižní Čechy (2 %)

Tabulka 10: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2009

	Krácení daně			Porušování předpisů o nálepkách			Neodvedení daně		
	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.
Praha	110	82	925 351	7	2	0	238	92	78 620
Střední Čechy	48	52	180 791	0	0	0	46	38	6 727
Severní Čechy	99	83	151 022	32	30	1 293	73	58	35 606
Západní Čechy	22	16	23 436	3	0	50	34	21	12 340
Jižní Čechy	34	39	48 091	1	2	140	20	10	3 691
Východní Čechy	42	29	202 323	0	0	0	17	19	7 836
Jižní Morava	135	114	244 945	1	0	981	164	135	42 229
Severní Morava	84	85	1 004 624	5	11	63	49	34	36 802

Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování

Rok 2010 (viz Tabulka 11) se vyznačoval nejvyšší škodou za krácení daně v Praze (45 %), následuje severní Morava (22 %). Nejvíce případů však bylo zjištěno na jižní Moravě (137). Z hlediska porušování předpisů o nálepkách se na škodě nejvíce posílely severní Čechy (59 %), kde bylo zjištěno i nejvíce případů (42). Škoda za neodvedení daně byla naměřena nejvyšší v Praze (35 %), kde bylo zjištěno celých 236 případů. Nejmenší podíl na škodě v této oblasti měly jižní Čechy (3 %).

Tabulka 11: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2010

	Krácení daně			Porušování předpisů o nálepkách			Neodvedení daně		
	Zjištěno případů	stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.
Praha	110	102	2 021 159	14	15	328	236	79	70 873
Střední Čechy	43	46	580 437	0	0	0	40	25	7 336
Severní Čechy	93	74	217 896	42	43	2 834	88	62	27 950
Západní Čechy	18	34	14 786	9	10	1 131	26	29	8 473
Jižní Čechy	43	29	82 157	2	0	322	22	15	6 399
Východní Čechy	50	42	157 362	1	1	42	34	21	12 402
Jižní Morava	137	108	448 044	3	3	35	174	131	46 676
Severní Morava	107	110	988 694	7	4	141	45	19	23 269

Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování

V posledním analyzovaném roce 2011 (viz Tabulka 12) byla nejvyšší škoda za krácení daně zjištěna v Praze (52 %). Nejnižší škoda byla ve středních Čechách (1 %). Nejvyšší zjištěná škoda za porušování předpisů o nálepkách byla v severních Čechách (73 %). Nulová škoda byla naopak zjištěna v jižních Čechách. Nejvyšší podíl na škodě za neodvedení daně má opět Praha (33 %), kde bylo zjištěno 282 případů. Nejnižší podíl na této škodě mají východní Čechy (2,7 %) a západní Čechy (3,1 %).

Tabulka 12: Jednotlivé typy daňových úniků v roce 2011

	Krácení daně			Porušování předpisů o nálepkách			Neodvedení daně		
	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.	Zjištěno případů	Stíháno osob	Škoda v tis.
Praha	136	94	1 758 169	6	5	79	282	114	70 109
Střední Čechy	49	31	29 015	1	1	231	43	16	10 270
Severní Čechy	103	86	208 626	35	37	2 333	93	88	41 379
Západní Čechy	47	40	39 970	6	5	133	20	22	6 668
Jižní Čechy	31	31	34 791	3	1	0	31	18	11 045
Východní Čechy	59	44	202 329	2	2	50	26	25	5 717
Jižní Morava	145	104	639 218	7	7	59	142	113	43 957
Severní Morava	134	117	449 002	18	23	293	55	26	21 254

Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování

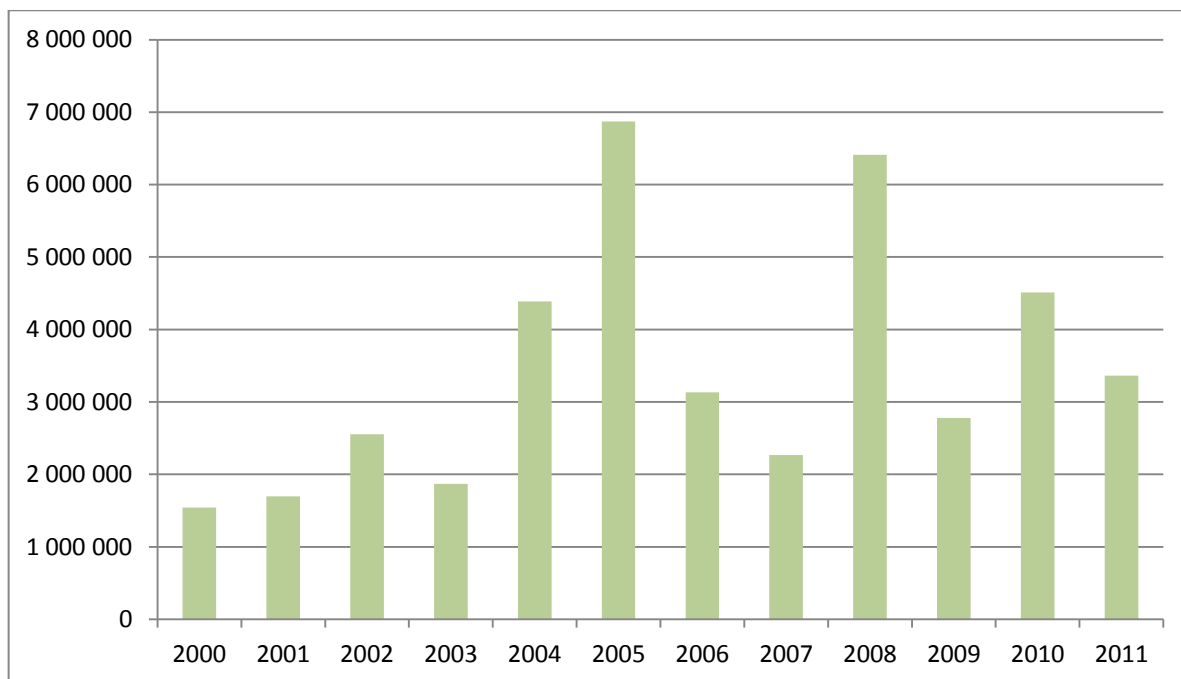
5.2 Krácení daně

Škoda, způsobená trestnými činy krácení daní, poplatků a podobných povinných plateb, dosáhla průměrné roční výše 3 448 800 tis. Kč (viz Tabulka 13) a od roku 2000 se vyznačovala stoupající tendencí s maximem dosaženým v roce 2005 (6 872 436 tis. Kč) a 2008 (6 410 370 tis. Kč). Po roce 2008 došlo k určité stagnaci růstu škody, i přesto však byla v posledních třech sledovaných letech dvojnásobná v porovnání se stavem v roce 2000.

Tabulka 13: Škoda za krácení daní v období 2000 – 2011 v tis. Kč

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Praha	136 770	313 418	568 784	161 356	3 190 047	1 468 768
Střední Čechy	174 850	15 995	175 799	159 716	66 292	131 007
Severní Čechy	213 709	215 770	393 884	84 625	131 243	4 294 076
Západní Čechy	280 228	535 263	257 074	19 321	27 561	50 469
Jižní Čechy	80 273	18 809	85 045	39 926	5 296	26 402
Východní Čechy	60 183	99 877	107 504	30 643	52 601	298 890
Jižní Morava	328 712	210 144	631 238	904 287	287 147	224 764
Severní Morava	267 548	288 318	334 462	470 479	629 474	378 060
Česká republika	1 542 273	1 697 594	2 553 790	1 870 353	4 389 661	6 872 436
	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Praha	882 854	542 057	2 298 931	925 351	2 021 159	1 758 169
Střední Čechy	65 539	236 033	207 566	180 791	580 437	29 015
Severní Čechy	227 943	85 441	413 375	151 022	217 896	208 626
Západní Čechy	55 462	408 711	155 852	23 436	14 786	39 970
Jižní Čechy	45 353	27 234	462 857	48 091	82 157	34 791
Východní Čechy	359 606	113 873	490 215	202 323	157 362	202 329
Jižní Morava	832 373	380 950	2 151 654	244 945	448 044	639 218
Severní Morava	662 858	470 617	229 920	1 004 624	988 694	449 002
Česká republika	3 131 988	2 264 916	6 410 370	2 780 583	4 510 535	3 361 120

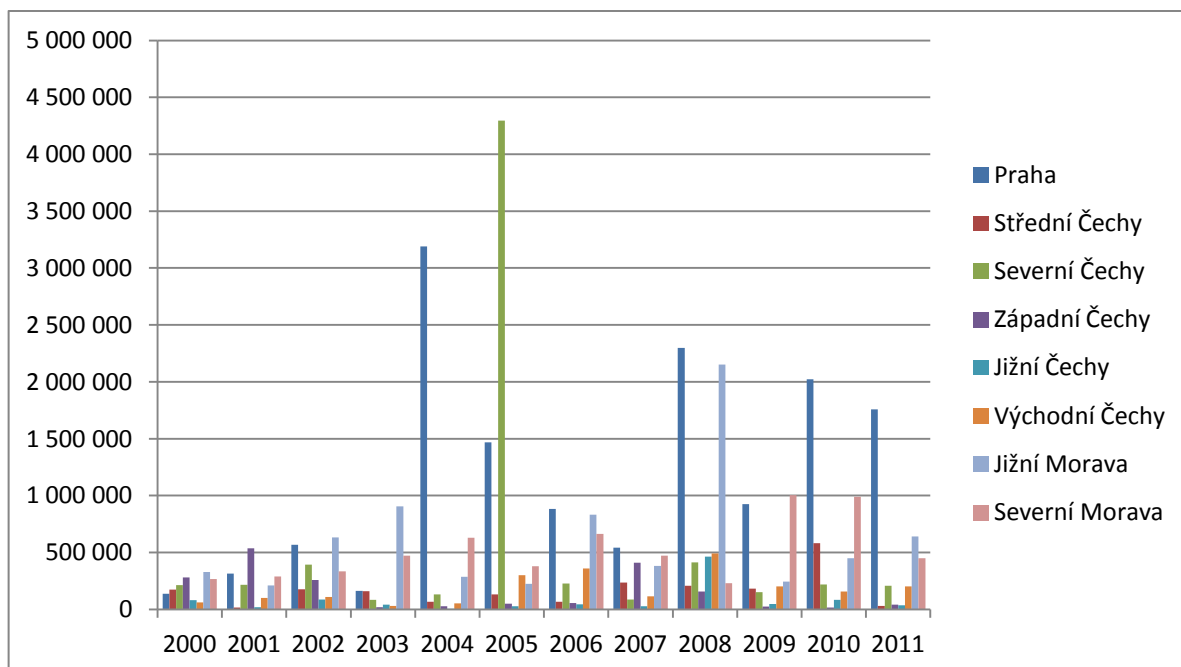
Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování



Obrázek 1: Grafické znázornění roční škody za krácení daní v rámci ČR v období 2000-2011.

Zdroj: vlastní zpracování

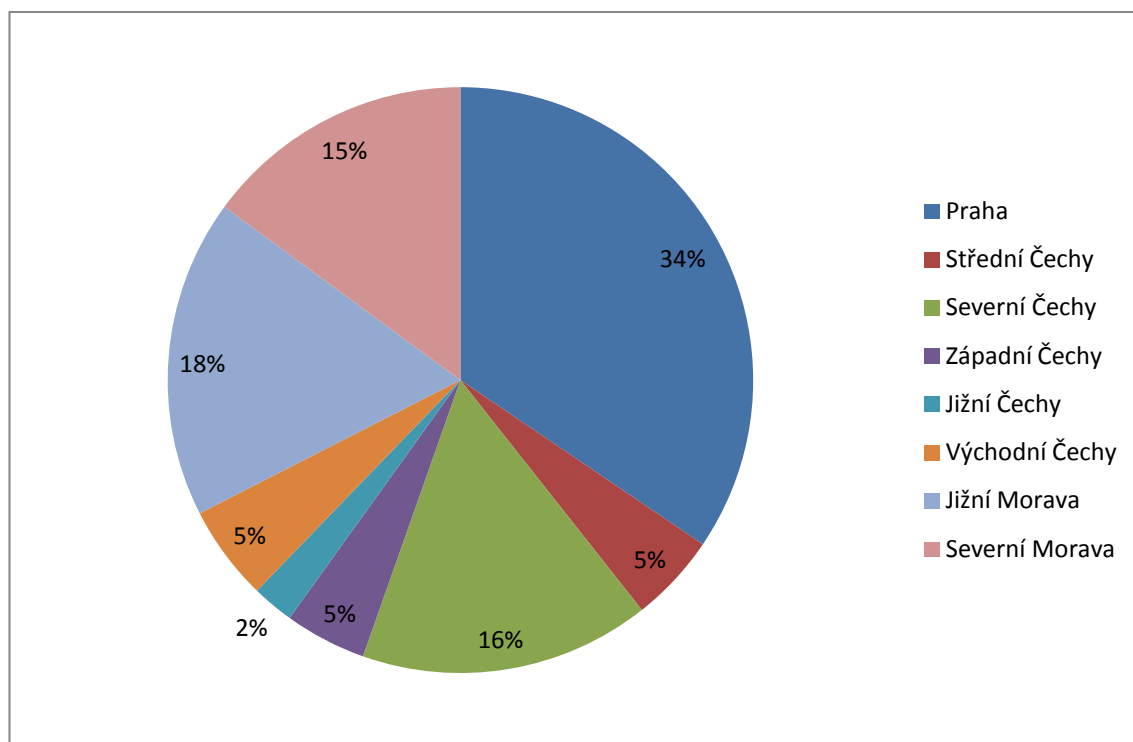
V období let 2000 -2011 (viz Obrázek 1) byla v rámci ČR nejvyšší škoda za krácení daně zaznamenána v letech 2005 (6 872 436 tis. Kč) a 2008 (6 410 370 tis. Kč). Nejnižší škoda byla naopak zjištěná v roce 2000 (1 542 273 tis Kč).



Obrázek 2: Grafické znázornění škody za krácení daně podle jednotlivých krajů v období 2000 - 2011

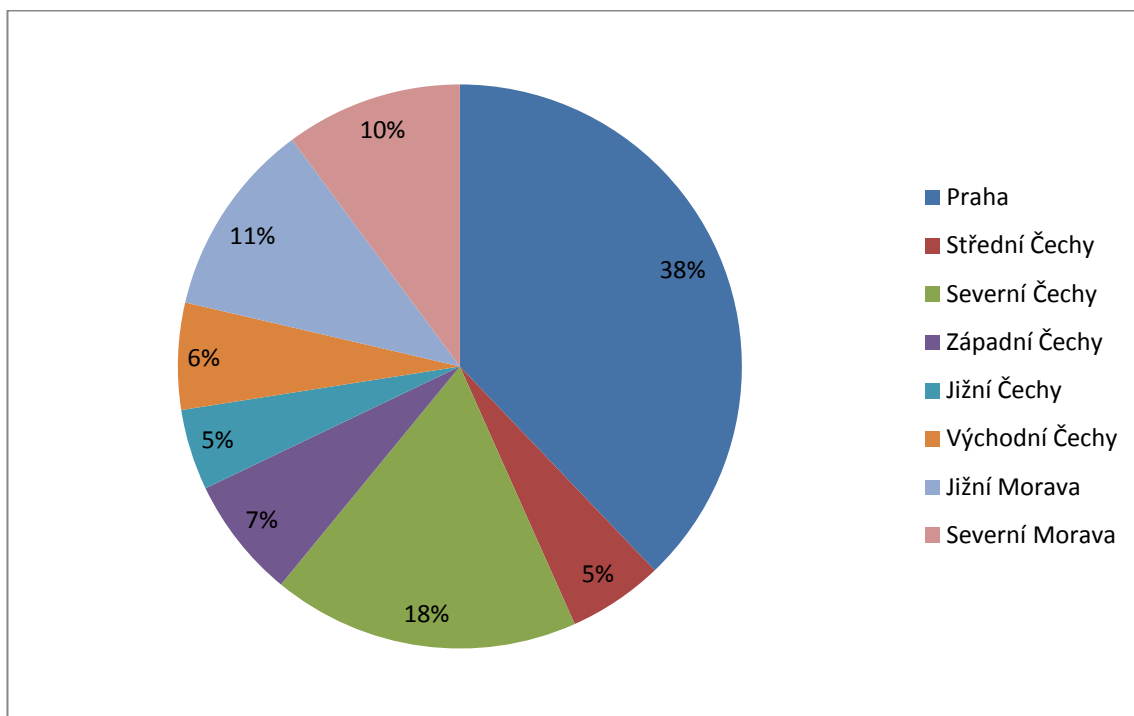
Zdroj: vlastní zpracování

V rámci rozdělení škod za krácení daně podle krajů (viz Obrázek 2), lze vidět velký výkyv v roce 2005 v severních Čechách, kde škoda dosáhla 4 294 076 tis. Kč. K větším výkyvům došlo také v Praze v letech 2004, 2008, 2010 a 2011. Kromě jižní Moravy, kde byla vysoká škoda v roce 2008 (2 151 654 tis. Kč), v ostatních oblastech nedošlo k žádným dalším extrémům.



Obrázek 3: Grafické znázornění škody z krácení daně v procentech podle jednotlivých krajů v období 2000-2011

Zdroj: vlastní zpracování



Obrázek 4: Grafické znázornění škody z krácení daně v přepočtu na 1000 obyvatel v období 2000 - 2011

Zdroj: vlastní zpracování

Z geografického pohledu (viz Obrázek 3) se na výši škody podílelo Hlavní město Praha (34 %, resp. 38 % při přepočtu na 1000 obyvatel), (viz Obrázek 4). Za ním následují severní Čechy (16 %), jižní Morava (18 %) a severní Morava (15 %). V ostatních oblastech je tato trestná činnost podstatně menší, pohybuje se kolem 5 %, přičemž nejmenší je v jižních Čechách, které se na celkové škodě způsobené porušováním § 240 tr. zák. podílí pouhými 2 % (5 % při přepočtu na 1000 obyvatel).

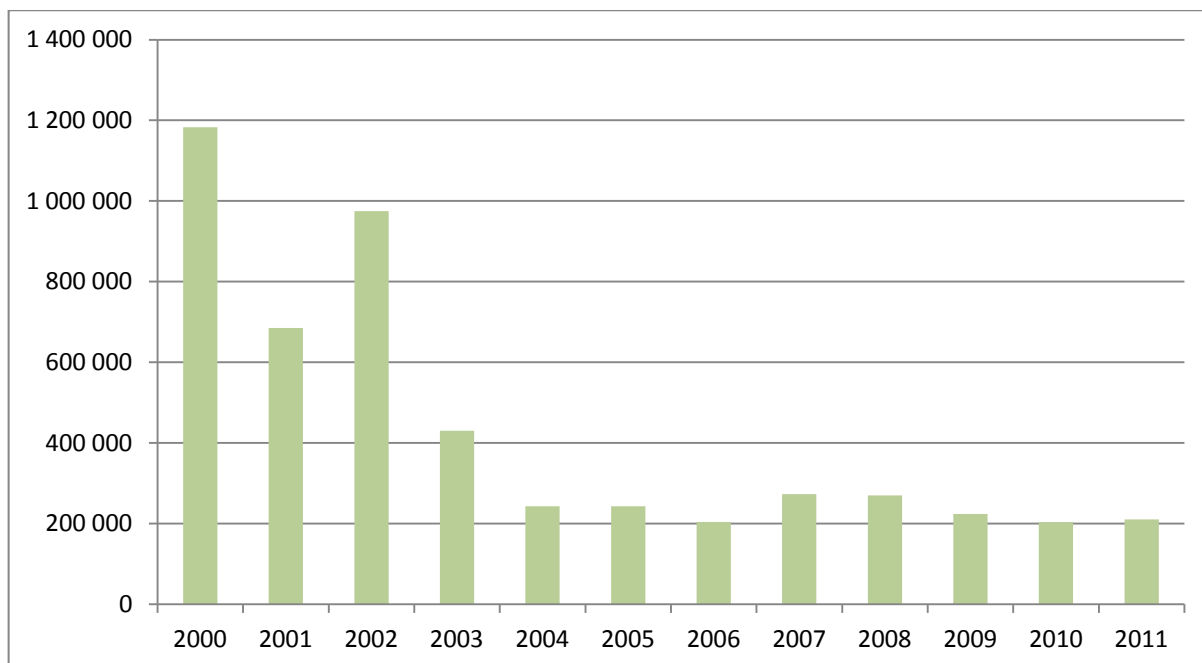
5.3 Neodvedení daně

Škoda, způsobená neodvedením daní, pojistného na sociální zabezpečení a podobných povinných plateb dosáhla průměrné roční výše 436 229 tis. Kč (viz Tabulka 14), ale v porovnání s trestným činem krácení daně má odlišný průběh. Nejvyšší škoda byla zjištěna v roce 2000 (1 182 989 tis. Kč), potom nastal pokles a od roku 2004 se hodnota zjištěné škody pohybuje v rozmezí od 200 do 275 mil. Kč.

Tabulka 14: Škoda za neodvedení daní v období 2000 – 2011 v tis. Kč

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Praha	56 088	88 512	137 253	131 560	74 635	74 635
Střední Čechy	61 472	61 523	44 960	22 250	19 002	19 008
Severní Čechy	343 846	92 480	328 895	72 779	28 342	28 342
Západní Čechy	40 657	63 589	38 707	26 036	4 061	4 061
Jižní Čechy	33 641	17 967	14 506	9 717	3 232	3 232
Východní Čechy	130 101	63 615	95 813	14 515	6 823	6 823
Jižní Morava	214 438	193 361	211 912	113 728	75 095	75 095
Severní Morava	302 746	104 438	103 038	40 054	32 109	32 109
Česká republika	1 182 989	685 485	975 084	430 639	243 299	243 305
	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Praha	60 111	63 211	63 911	78 620	70 873	70 109
Střední Čechy	22 580	32 440	11 747	6 727	7 336	10 270
Severní Čechy	26 065	38 463	36 315	35 606	27 950	41 379
Západní Čechy	4 138	13 785	70 007	12 340	8 473	6 668
Jižní Čechy	4 894	5 868	6 678	3 691	6 399	11 045
Východní Čechy	5 253	16 707	8 814	7 836	12 402	5 717
Jižní Morava	66 558	91 307	57 103	42 229	46 676	43 957
Severní Morava	14 546	11 198	15 180	36 802	23 269	21 254
Česká republika	204 145	272 979	269 755	223 851	203 378	210 399

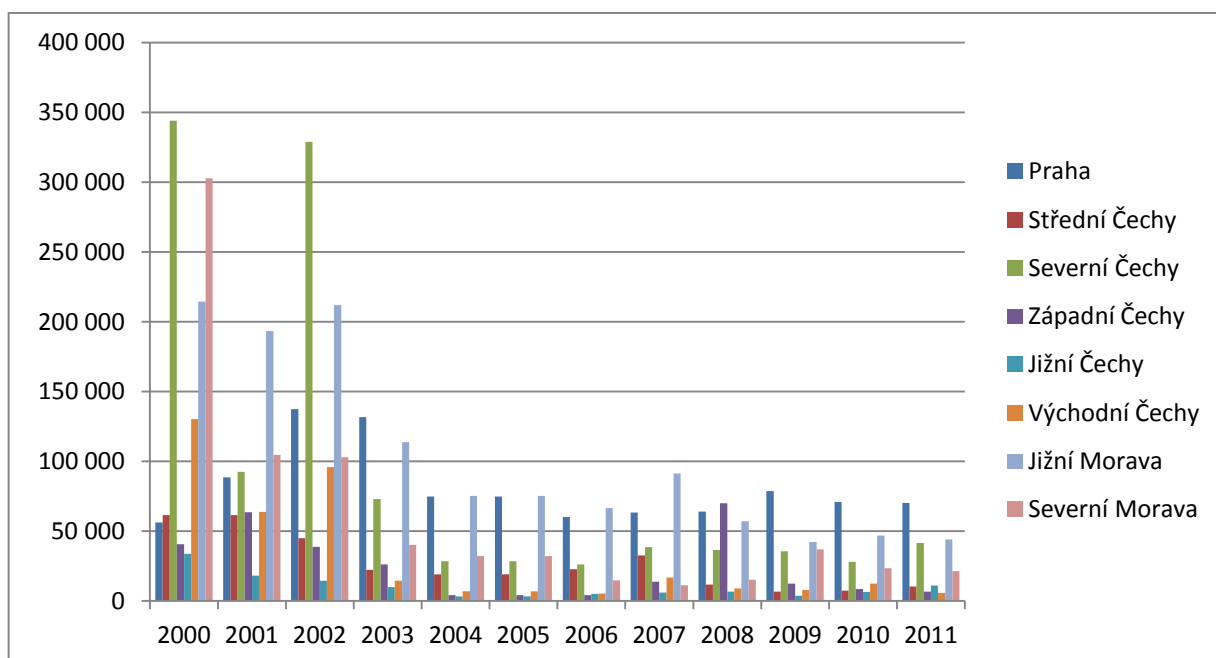
Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování



Obrázek 5: Grafické znázornění škody za neodvedení daně v rámci ČR v období 2000-2011

Zdroj: vlastní zpracování

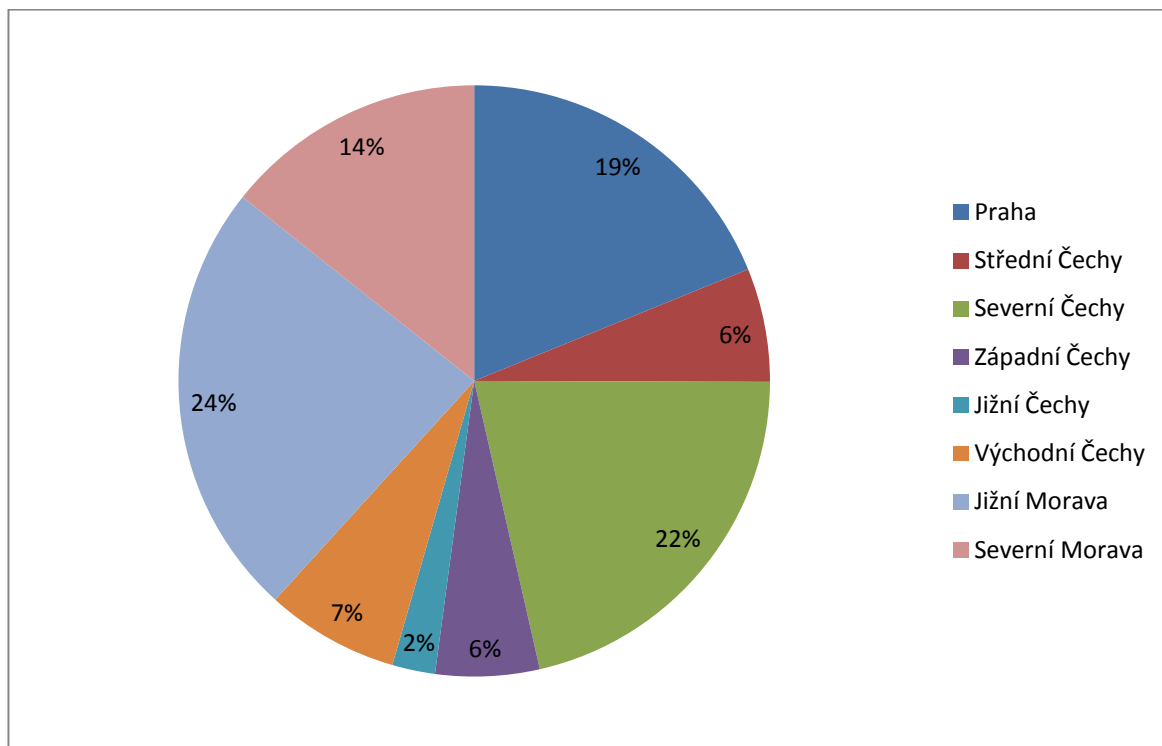
V období let 2000 -2011 měla škoda za neodvedení daně v rámci ČR klesající tendenci. Nejvyšší škody nastaly v roce 2000 (1 182 989 tis. Kč) a 2002 (975 084 tis. Kč). Od roku 2004 už nedošlo k žádným dalším výkyvům a škoda se pohybuje mezi 200 000 –300 000 tis. Kč.



Obrázek 6: Grafické znázornění škody z neodvedení daně podle jednotlivých krajů v období 2000-2011

Zdroj: vlastní zpracování

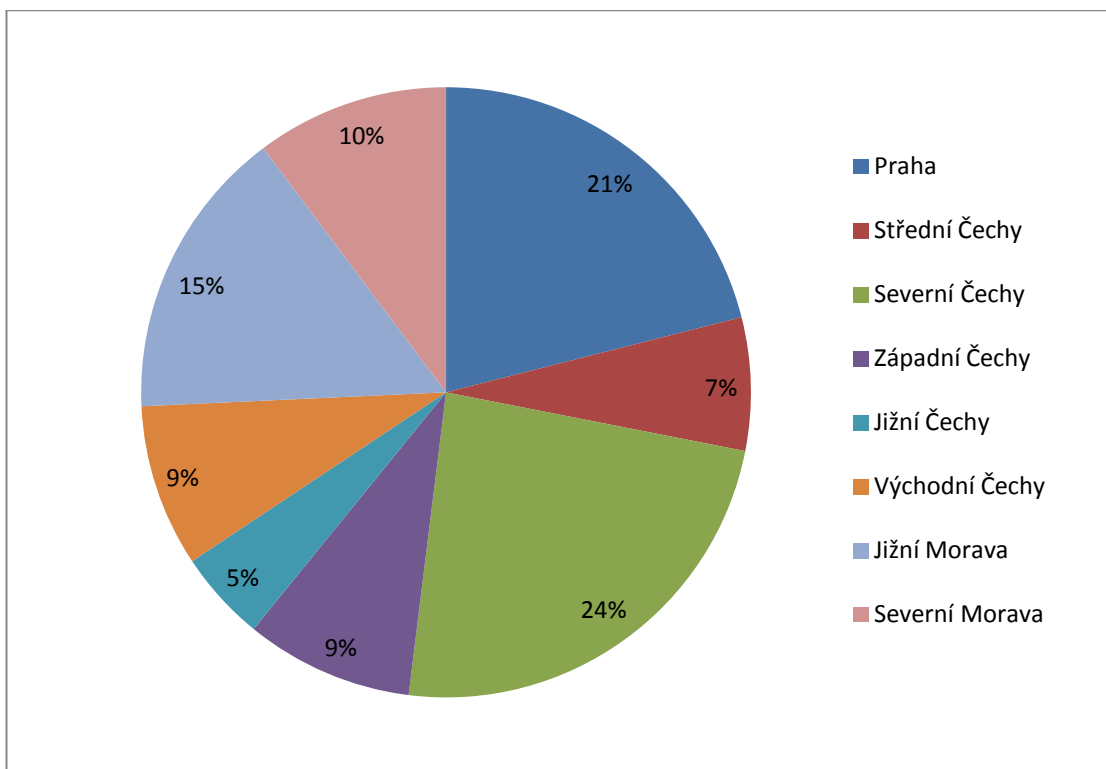
Z rozdělení podle krajů (viz Obrázek 6) je patrné, že k nejvyšším škodám došlo na začátku analyzovaného období. Nejvyšší škody byly naměřeny v severních Čechách v letech 2000 (343 846 tis. Kč) a 2002 (328 895 tis. Kč). Vysoké hodnoty byly naměřeny také na severní Moravě v roce 2000 (302 746 tis. Kč) a jižní Moravě v letech 2000 (214 438 tis. Kč), 2001 (193 361 tis. Kč) a 2002 (211 912 tis. Kč).



Obrázek 7: Grafické znázornění škody z neodvedení daně v procentech podle jednotlivých krajů v období 2000-2011

Zdroj: vlastní zpracování

Na škodě způsobené porušením § 241 tr. zák. má největší podíl jižní Morava (24 %), za ní následují severní Čechy (22 %) a Praha (19 %) a severní Morava (14 %). Nejmenší škodu vykazují opět jižní Čechy (2 %). (viz Obrázek 7)



Obrázek 8: Grafické znázornění škody z neodvedení daně v přepočtu na 1000 obyvatel v období 2000-2011

Zdroj: vlastní zpracování

Při přepočtu na 1000 obyvatel (viz Obrázek 8) mají na škodě nejvyšší podíl severní Čechy (24 %), následuje Praha (21 %) a jižní Morava (15 %). Nejmenší podíl na škodě mají jižní Čechy (5 %).

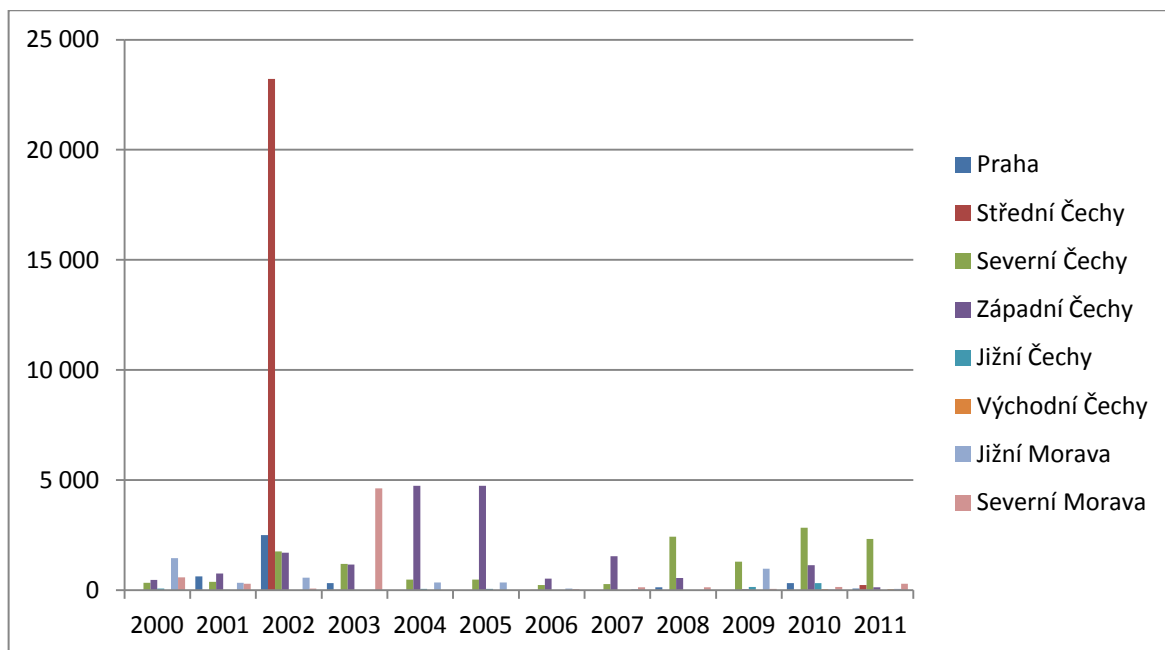
5.4 Porušení předpisů o nálepkách k označení zboží

Finanční dopady vzniklé zbývajícími trestnými činy daňovými, to je porušením předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží a nesplněním oznamovací povinnosti v daňovém řízení, jsou podstatně nižší. Za sledovaných dvanáct let dosáhla škoda v prvním případě výše 79 990 tis. Kč a ve druhém 3 579 tis (viz Tabulka 15). V celkovém objemu zjištěných škod daňovými podvody to představuje 0,17 a 0,01 %.

Tabulka 15: Škoda za porušení předpisů o nálepkách v období 2000 – 2011 v tis. Kč

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Praha	0	619	2 500	323	0	0
Střední Čechy	0	0	23 214	2	0	0
Severní Čechy	332	385	1 753	1 190	475	475
Západní Čechy	461	761	1 699	1 170	4 735	4 735
Jižní Čechy	73	21	0	0	66	66
Východní Čechy	0	0	0	0	0	0
Jižní Morava	1 461	333	568	0	356	356
Severní Morava	584	296	68	4 625	0	0
Česká republika	2 911	2 415	29 802	7 310	5 632	5 632
	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Praha	0	0	137	0	328	79
Střední Čechy	4	0	0	0	0	231
Severní Čechy	239	280	2 434	1 293	2 834	2 333
Západní Čechy	522	1 544	560	50	1 131	133
Jižní Čechy	0	0	0	140	322	0
Východní Čechy	0	0	0	0	42	50
Jižní Morava	68	40	0	981	35	59
Severní Morava	51	132	137	63	141	293
Česká republika	884	1 996	3 268	2 527	4 833	3 178

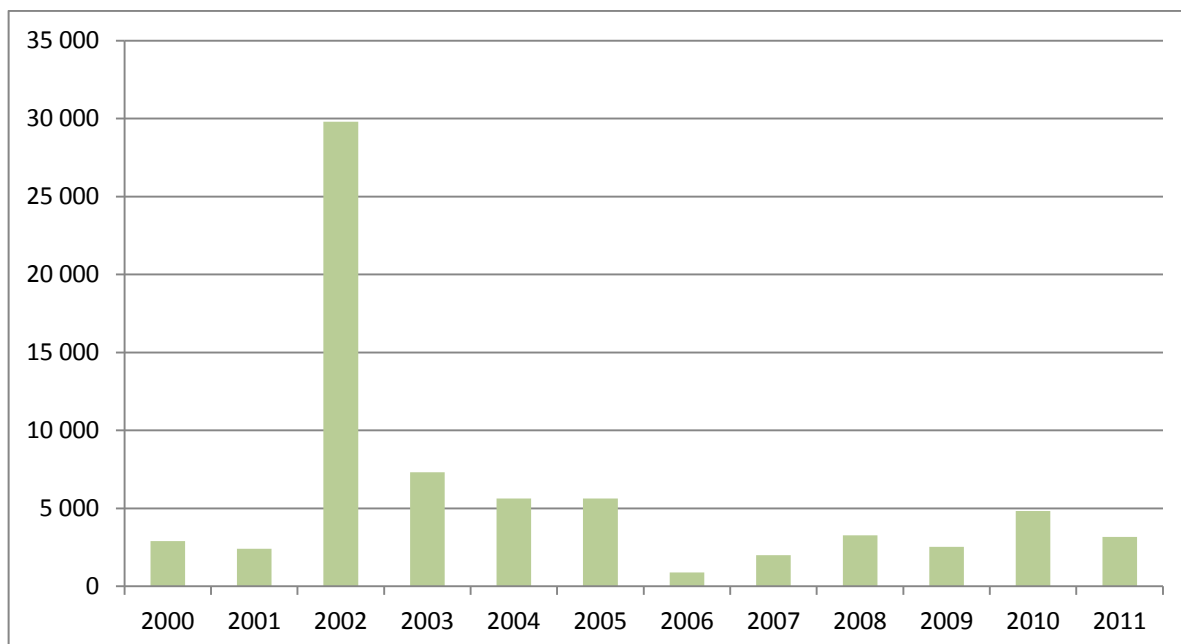
Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování



Obrázek 9: Grafické znázornění škody z porušení předpisů o nálepkách podle jednotlivých krajů v období 2000-2011

Zdroj: vlastní zpracování

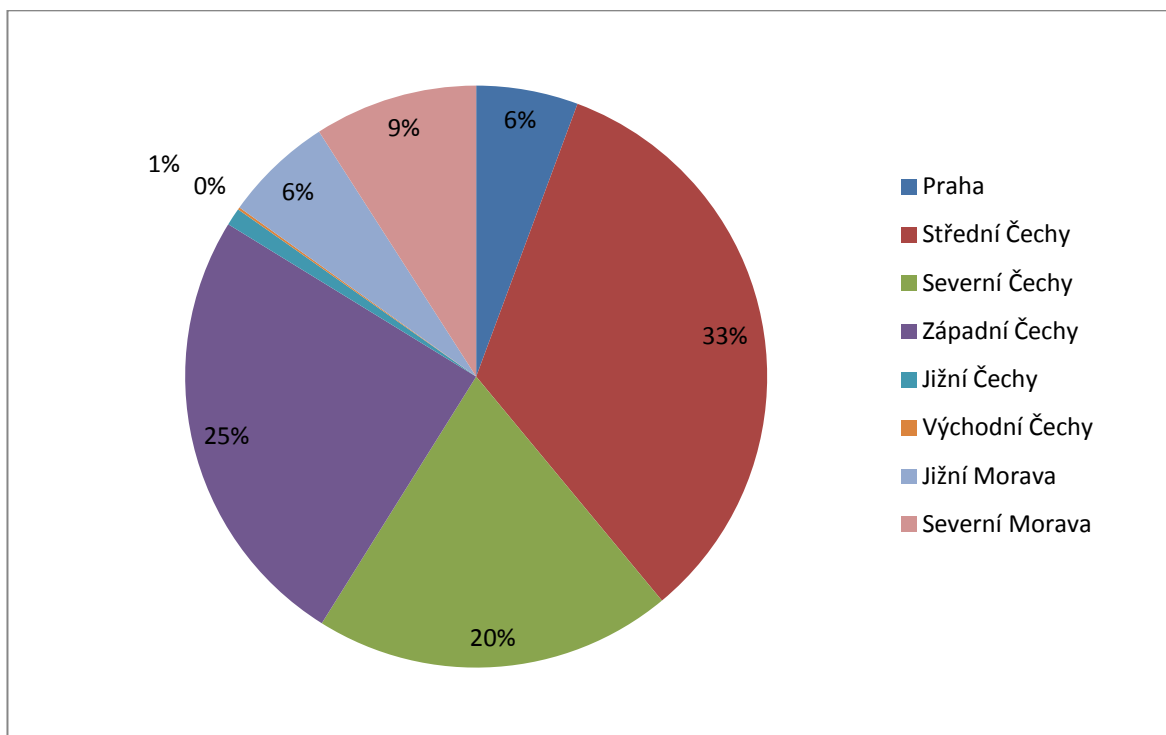
Podle znázornění škody v jednotlivých krajích (viz Obrázek 9) je patrný extrémní nárůst v roce 2002, který se týkal středních Čech (23 214 tis. Kč). V ostatních krajích byla výše naměřené škody velmi nízká. Výjimkou je jen výkyv na severní Moravě v roce 2003 (4 625 tis. Kč) a v západních Čechách v roce 2004 a 2005 (4 735 tis. Kč).



Obrázek 10: Grafické znázornění škody z porušení předpisů o nálepkách v rámci ČR v období 2000-2011

Zdroj: vlastní zpracování

Největší škoda v rámci celé ČR v období 2000 – 2011 (viz Obrázek 10) nastala v roce 2002 (29 802 tis. Kč). Na této škodě se podílely hlavně střední Čechy, které v tomto roce zaznamenaly extrémní nárůst škody. K vyšším škodám došlo poté v letech 2003 (7 310 tis. Kč), 2004 (5 632 tis. Kč) a 2005 (5 632 tis. Kč). V následujících letech se škoda příliš neměnila a nepřekročila hranici 5 000 tis. Kč.



Obrázek 11: Grafické znázornění škody z porušení předpisů o nálepkách v procentech podle jednotlivých krajů v období 2000-2011

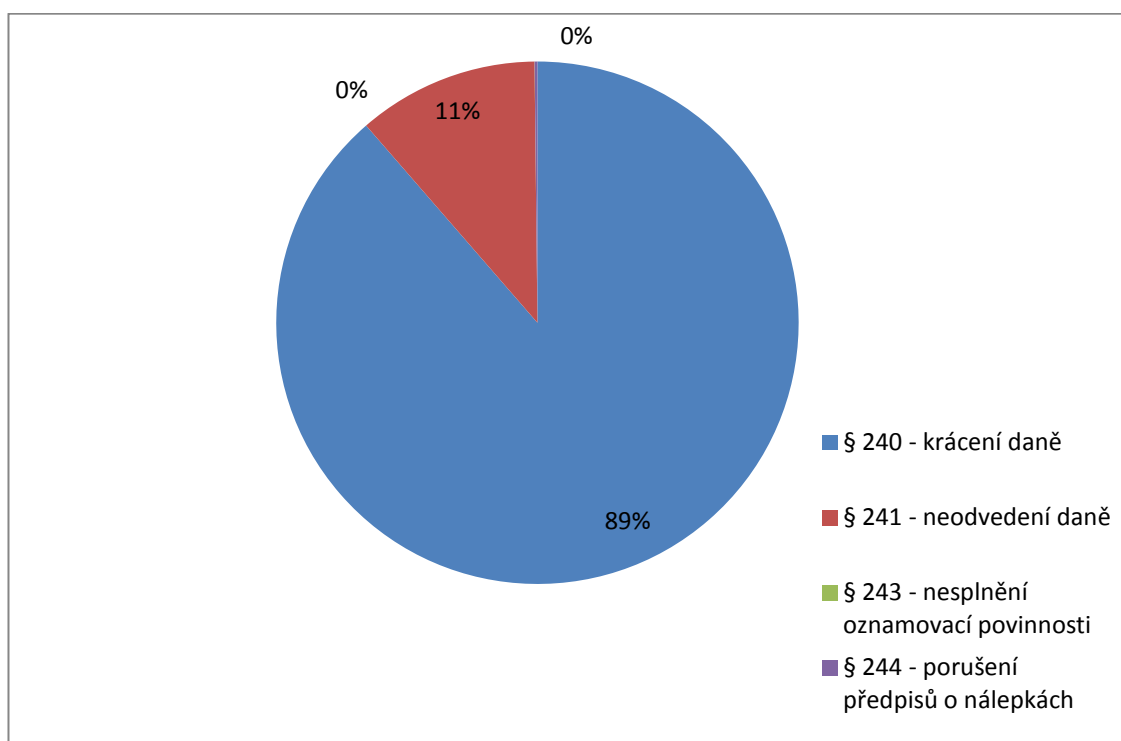
Zdroj: vlastní zpracování

Největší škody způsobené tímto daňovým podvodem vykazují střední Čechy (33 %), západní Čechy (25 %) a severní Čechy (20 %). Střední Čechy se však dostaly do čela díky jedinému, extrémně vysokému nárůstu škody v roce 2002. V ostatních oblastech jsou podstatně nižší. (viz Obrázek 11)

Tabulka 16: Celková škoda jednotlivých typů daňových úniků v období 2000 - 2011

	zjištěná škoda za období 2000-2011	%
§ 240 - krácení daně	41 385 618 000	88,61
§ 241 - neodvedení daně	5 234 746 000	11,21
§ 243 - nesplnění oznamovací povinnosti	3 579 000	0,01
§ 244 - porušení předpisů o nálepkách	79 990 000	0,17
Celkem	46 703 933 000	100,00

Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování



Obrázek 12: Grafické znázornění škody jednotlivých typů daňových úniků v období 2000-2011

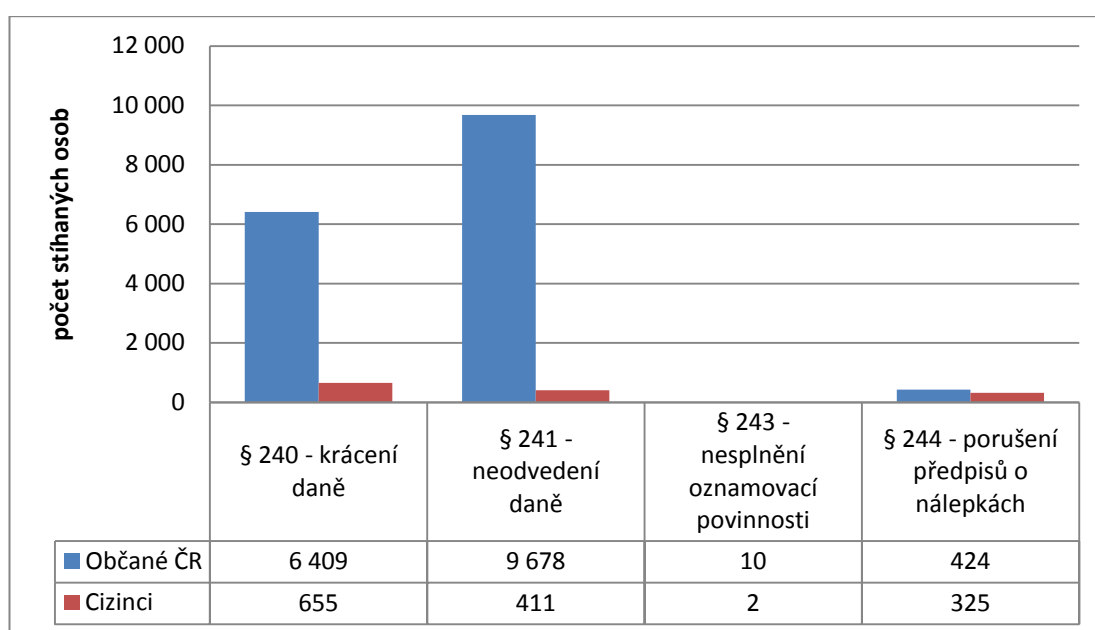
Zdroj: vlastní zpracování

Podle celkové škody (46 703 933 000 Kč), která byla v období let 2000 – 2011 naměřena (viz Tabulka 16), je jasné, že největší podíl na škodě mají daňové úniky související s krácením daně (88,61 %), o poznání menší škoda byla naměřena za neodvedení daně (11,21 %). Zbývající typy daňových úniků se na celkové škodě nepodílí ani 1 %. (viz Obrázek 12)

Tabulka 17: Počet stíhaných osob v období 2000-2011

	Občané ČR	Cizinci	Cizinci v %	Celkem
§ 240 - krácení daně	6 409	655	10,22	7 064
§ 241 - neodvedení daně	9 678	411	4,25	10 089
§ 243 - nesplnění oznamovací povinnosti	10	2	20,00	12
§ 244 - porušení předpisů o nálepkách	424	325	76,65	749
Celkem	16 521	1 393	x	17 914

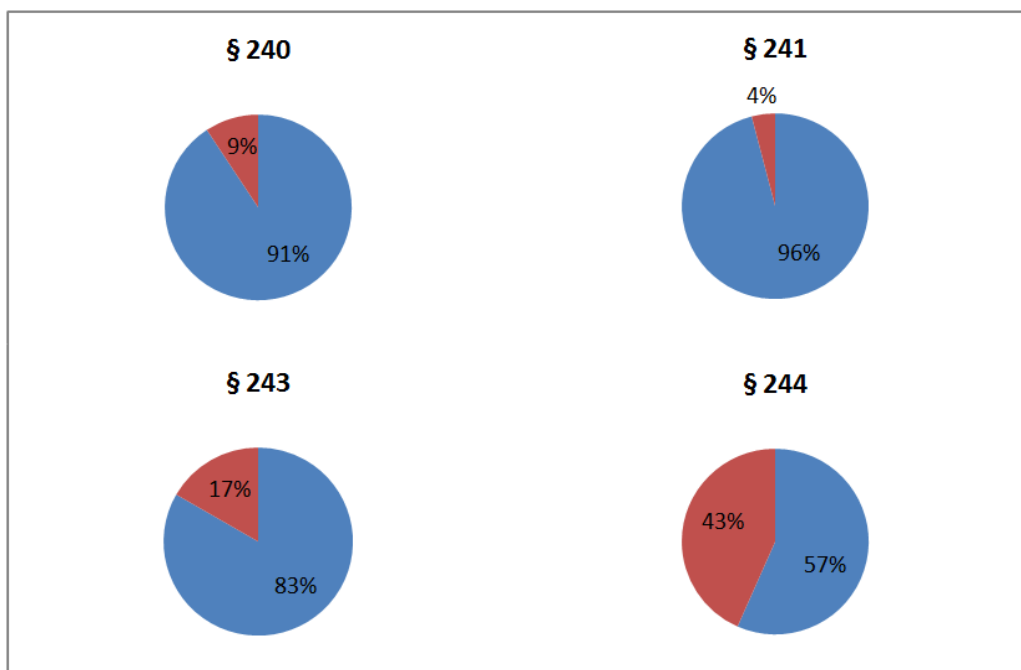
Zdroj: statistické přehledy kriminality, vlastní zpracování



Obrázek 13: Grafické znázornění podílu cizinců na páčání daňových trestních činů v období 2000- 2011

Zdroj: vlastní zpracování

Za sledované období bylo v České republice pro porušování daňových zákonů stíháno celkem 17 914 lidí, z toho 16 521 bylo českých občanů a 1 393 cizinců (viz Tabulka 17, Obrázek 13). Cizí státní příslušníci se na nich tedy podílejí z necelých 8,5 %. Trestný čin porušení předpisů o nálepkách se od ostatních tří odlišuje tím, kdo se ho dopouští. V souvislosti se samotným § 244 však bylo stíháno 749 lidí a z toho bylo cizinců 325.



Obrázek 14: Grafické znázornění podílu cizinců na jednotlivých typech daňových úniků v období 2000 – 2011

Zdroj: vlastní zpracování

Z grafického znázornění podílu cizinců na jednotlivých typech daňových úniků (viz Obrázek 14) je patrné, že cizinci se nejvíce podílejí na trestném činu porušení předpisů o nálepkách (43 %). Následuje trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti, na kterém se cizinci podílejí ze 17 %. Ve zbývajících typech daňových úniků již není podíl cizinců tak vysoký. V rámci krácení daně se jedná o 9 % cizinců a na neodvedení daně se podílí cizinci dokonce pouhými 4 %.

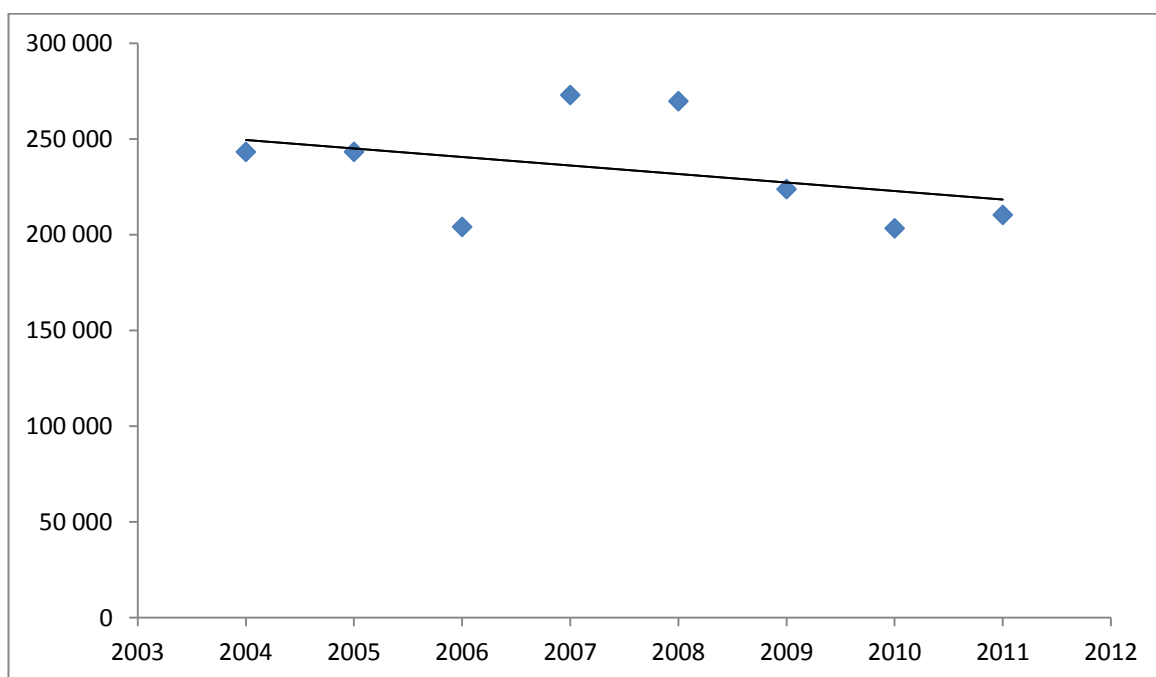
6 ANALÝZA VÝVOJE ŠKOD ZA NEODVEDENÍ DANÍ

Vzhledem k velmi odlišným hodnotám škod v rámci krácení daně a porušení předpisů o nálepkách byly k vypracování analýzy vybrány škody za neodvedení daně naměřené v období od roku 2004 do roku 2011 (viz Tabulka 18). Byla provedena analýza výše škod v jednotlivých letech. Hodnoty jsou znázorněny pro přehlednost na Obrázku 15.

Tabulka 18: Škody za neodvedení daní v letech 2004-2011

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Škoda v tis. Kč	243 299	243 305	204 145	272 979	269 755	223 851	203 378	210 399

Zdroj: vlastní zpracování



Obrázek 15: Znázornění vývoje zjištěných škod společně s odpovídající regresní přímkou

Zdroj: vlastní zpracování

Byl určen lineární trend výše škod. Regresní funkce závislosti výše škody na jednotlivých letech má tvar:

$$y = 9\,173\,023,48 - 4\,452,87x$$

kde y je naměřená škoda za neodvedení daně,

x jsou jednotlivé roky.

Jak je patrné z Obrázku 15 i z rovnice regresní přímky, výše škod má ve sledovaném období klesající tendenci.

V následující části ověříme, zda je možné tento trend na hladině významnosti $\alpha = 0,05$ považovat za konstantní. K tomuto ověření budeme testovat nulovou hypotézu $H_0: \beta = 0$ (tj. regresní přímka je konstantní).

Testování hypotézy o hodnotě β regresní přímky, testujeme hypotézu $H_0: \beta = 0$ proti alternativní hypotéze $H_1: \beta \neq 0$. Teoretický základ byl čerpán z [5].

Výsledná hodnota testovacího kritéria je: $|T| = -1,0392$

Kritická hodnota z tabulek[6]: $t_{0,05;6} = 2,4469$

$|T| < t_{0,05;6}$

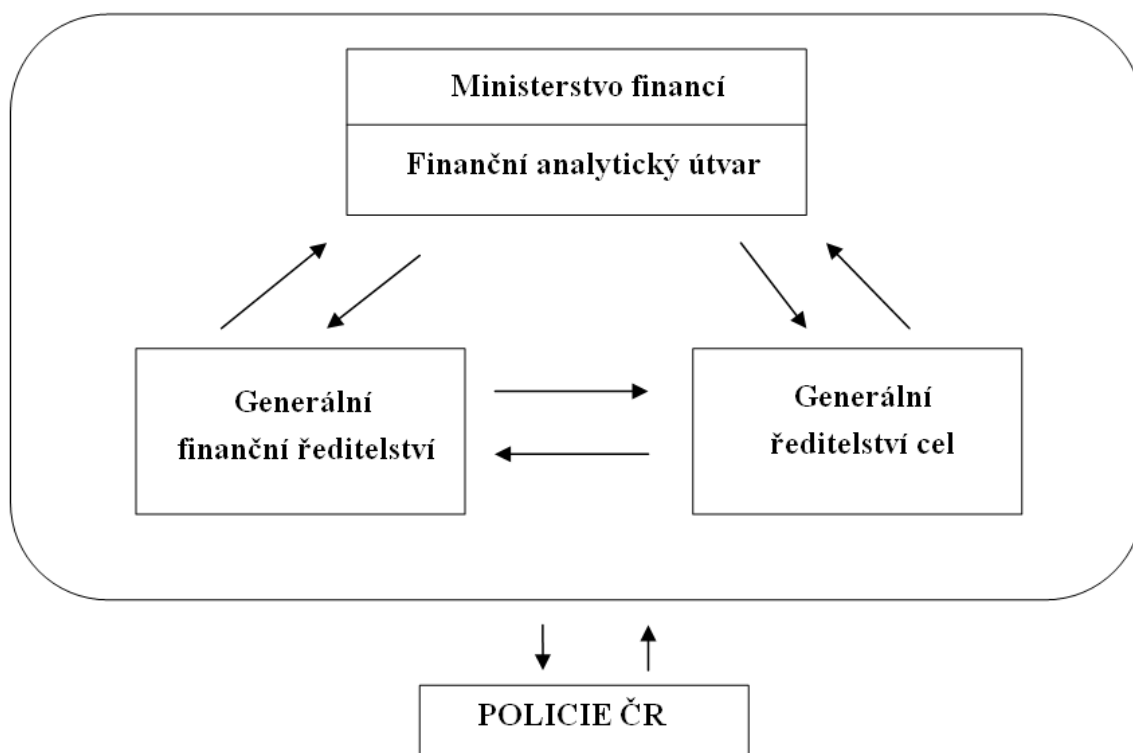
Kritickou oblast tvoří množina $W = \{T: |T| > 2,4469\}$; v tomto případě $T \notin W$.

H_0 nezamítáme. Lze tedy říci, že vývoj škody za neodvedení daně lze považovat v čase za konstantní.

7 PREVENCE DAŇOVÉ KRIMINALITY

Pro snížení škod v rámci daňové kriminality je velmi důležité přijmout preventivní opatření, která k tomuto snížení přispějí. Pro vytváření preventivních opatření je každopádně třeba vycházet z poznatků o příčinách a faktorech daňové kriminality. Je potřebné, aby veškerá preventivní opatření tvořila provázaný a jednotný systém.

Na následujícím obrázku lze vidět příklad propojení jednotlivých orgánů v rámci boje proti daňovým únikům.



Obrázek 16: Koordinace orgánů v boji proti daňovým únikům

Zdroj: vlastní zpracování

V rámci této koordinace boje proti daňovým únikům dochází v roce 2011 k následujícím zlepšením[2]:

- zlepšení součinnosti a výměny informací mezi Ministerstvem financí (Finanční analytický útvar), Generálním finančním ředitelstvím a Generálním ředitelstvím cel,

- Generální finanční ředitelství bude mít možnost spolupracovat se zpravodajskými službami ČR,
- rozšíření přístupu k údajům z daňového řízení pro specializovanou policejní složku a Generální inspekci bezpečnostních sborů pro vybrané oblasti (od roku 2012),
- pořízení moderního vyhledávacího a analytického software pro daňovou správu a Finanční analytický útvar.

Kromě již existujících opatření, však existují i další nová, která zlepší boj proti daňovým únikům. K těmto opatřením můžeme mimo jiné přiřadit například:

- nový daňový řád, který umožní stanovení daně i po uplynutí lhůty v případě odhalení daňového trestného činu,
- nová soustava Finanční správy ČR (od 1. 1. 2012), kde vznikl specializovaný finanční úřad, ve kterém nové působí specializovaní pracovníci věnující se boji s daňovými úniky,
- režim přenesené povinnosti (účinný od 1. 4. 2011), jehož cílem je eliminovat daňové podvody se záměrným neuhrazením výstupní DPH v obchodním řetězci,
- institut ručení za nezaplacenou daň (účinný od 1. 4. 2011),
- institut zvláštního zajištění daně (účinný od 1. 4. 2011),
- zákon o PHM (účinný od 21. 4. 2011), díky kterému vzniká cílené opatření na boj s daňovými podvody v oblasti pohonných hmot,
- reorganizace celní správy.

ZÁVĚR

Záměrem bakalářské práce bylo zjistit, jaký je vývoj daňových podvodů v České republice za období 2000 -2011. Při zpracování tématu bylo vycházeno z odborné literatury a dále především z odborných publikací a ostatních otevřených zdrojů, tj. tiskových a statistických zpráv Policie ČR.

Teoretická část bakalářské práce byla zaměřena na výklad základních pojmů souvisejících s daňovou problematikou. V následující kapitole byla podrobněji rozebrána samotná závažnost daňové kriminality a jednotlivé typy daňových podvodů. Závěr teoretické části se zabývá metodami a způsoby, pomocí nichž jsou trestné činy odhalovány.

Praktická část této práce podrobně analyzovala daňové podvody spáchané na území ČR v období 2000 až 2011. Konkrétně se zabývá daňovými podvody z oblasti krácení daně, neodvedení daně a porušování předpisů o nálepkách. Analýza se zaměřila na počet zjištěných případů trestných činů, počet stíhaných osob a výši způsobené škody. Veškeré údaje byly analyzovány na základě vytvořených tabulek a grafů.

V boji proti daňovým únikům je nutné si uvědomit, že tento jev nelze nikdy zcela vymýtit. Snižování rozsahu daňových podvodů by mělo být považováno za dlouhodobou a postupnou záležitost. Nelze opomenout existenci rizika, že náklady, které se vynaloží na prevenci proti těmto podvodům, mohou být vyšší než užitek z těchto nákladů plynoucí. Objasňování daňových trestných činů je navíc velmi specifické a časově náročné vyšetřování, které vyžaduje odbornou znalost ze strany orgánů činných v trestním řízení a i spolupráci s daňovými institucemi.

Za nejdůležitější činnost pro snižování daňových úniků lze považovat zavedení preventivních opatření. Jedno z preventivních opatření může být výrazné omezení možnosti placení v hotovosti mezi podnikatelskými subjekty a zavedení registračních pokladen. V roce 2013 by navíc mělo být zavedeno tzv. e-účetnictví, které by mělo státu při boji proti daňovým únikům značně pomoci. Dalším důležitým krokem v boji proti daňové kriminalitě je nutnost regulovat pobyt cizinců na našem území, nebo alespoň možnosti podnikání cizinců u nás.

Závěrem lze říci, že hospodářská trestná činnost svým počtem tvoří téměř zanedbatelnou část kriminality. I přesto ji lze označit z důvodu vysokých škod za velice závažnou a pro společnost nebezpečnou. Hlavní prioritou všech zúčastněných institucí a orgánů, musí být snaha o co nejefektivnější boj proti daňové kriminalitě a přesvědčit svým jednáním

pachatele trestné činnosti o nemožnosti úniku spravedlivému potrestání případně vymožení daní. Úspěšnost v této činnosti se totiž dotýká každého občana České republiky. Je však více než zřejmé, že bez maximálního zjednodušení daňové soustavy, přiměřeně nízkého daňového zatížení, důsledné kontroly a systematického boje proti daňovým deliktům se to podaří jen stěží.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] BIŇOVEC, Karel. *Přehled učiva k maturitní zkoušce z ekonomiky*. Praha: Fortuna, 2007, 312 s. ISBN 978-80-7168-989-8.
- [2] Boj proti daňovým únikům. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2011-05-19 [cit. 2012-04-15]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/TK_Prezentace_Boj_proti_danovym_unikum_19052011.pdf
- [3] Jak vypadá daňová kontrola v praxi? Živnostníci by si ji neměli vést domů. *Podnikatel.cz* [online]. 2010 [cit. 2012-02-19]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/jak-vypada-danova-kontrola-v-praxi/>
- [4] KOBÍK, Jaroslav; ŠPERL, Jiří; RAMBOUSEK, Jan. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. Praha: ASPI, 2006. 208 s. ISBN 80-7357-185-4.
- [5] KUBANOVÁ, Jana. *Statistické metody pro ekonomickou a technickou praxi*. Bratislava: Statis, 2004. ISBN 80-85659-379.
- [6] LINDA, Bohdan a Jana KUBANOVÁ. *Kritické hodnoty a kvantily vybraných rozdělení pravděpodobností*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2011. ISBN 978-80-7395-436-9.
- [7] MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Praha: HZ, 1995, 144 s. ISBN 80-901918-3-5.
- [8] Místní příslušnost. *Sagit.cz* [online]. 2011 [cit. 2012-04-15]. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=da_193.htm
- [9] NERUDOVI, Danuše. Daňová správa v České republice. *Daně a právo v praxi*. 2007, č. 3.
- [10] PÚRY, František. Zkrácení daně jako trestný čin. *Daňový expert*. 2005, č. 5.
- [11] Statistické přehledy kriminality. *Policie.cz* [online]. 2012 [cit. 2012-04-16]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-784220.aspx>
- [12] ŠÁMAL, Pavel. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. Praha: C. H. Beck, 2001. 776 s. ISBN 80-7179-493-7.

- [13] ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [14] Trestné činy daňového charakteru, jejich zjišťování a stíhání. *Referaty10.com* [online]. 2008 [cit. 2012-02-19]. Dostupné z: <http://www.referaty10.com/referat/Diplom-Projekt/1/tema-1-2-Diplom-Projekt.php>
- [15] VANTUCH, Pavel. *Trestní zákoník s komentářem k 1. 8. 2011*. Olomouc: ANAG, 2011. 1368 s. ISBN 978-80-7263-677-8.
- [16] ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C.H. Beck, 2011, 336 s. ISBN 978-80-7400-366-0.