

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Daňová kriminalita v České republice

Bc. Monika Burdová

Diplomová práce

2009

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav ekonomie
Akademický rok: 2008/2009

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Monika BURDOVÁ**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Ekonomika veřejného sektoru**

Název tématu: **Daňová kriminalita v České republice**

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

Úvod

1. Daňová teorie a soustava daní
 2. Daňové úniky
 3. Daňová kontrola a daňové nedoplatky
 4. Vliv zdanění na chování daňových subjektů
 5. Daňová kriminalita z pohledu teorie a praxe
- Závěr Použitá literatura

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy:
Forma zpracování diplomové práce:
Seznam odborné literatury:

cca 50 stran
tištěná/elektronická
viz příloha

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Liběna Tetřevová, Ph.D.**
Ústav ekonomie

Datum zadání diplomové práce: **19. května 2008**
Termín odevzdání diplomové práce: **1. května 2009**


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

L.S.


prof. RNDr. Bohuslav Sekerka, CSc.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 8. července 2008

Příloha zadání diplomové práce

Seznam odborné literatury:

- BEČVÁŘ, J., et al. Jak efektivní jsou české a slovenské represivní složky? 1. vyd. Praha: Transparency International - Česká republika, 2007. 117 s. ISBN 978-80-87123-02-7
- FASSMANN, M. Stínová ekonomika IV, boj proti stínové ekonomice. 1. vyd. Praha: SONDY, s. r. o., 2007. 71 s. ISBN 80-86846-18-0
- FRYŠTÁK, M. Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe. 1. vyd. Praha: KEY Publishing VIP Books, 2007. 205 s. ISBN 978-80-87134-34-4
- KUBÁTOVÁ, K., et al. Optimalizace daňového systému České republiky v kontextu Evropského regionu a měnícího se ekonomického, sociálního a právního prostředí. 1. vyd. Praha: EUROLEX, 2004. 179 s. ISBN 80-86861-05-8
- KUBÁTOVÁ, K., VÍTEK, L. Daňová politika: Teorie a praxe. 1. vyd. Praha: CODEX Bohemia s. r. o., 1997. 264 s. ISBN 80-85963-23-X
- KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI Publishing s. r. o., 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2
- PEKOVÁ, J. Veřejné finance, úvod do problematiky. 3. přeprac. vyd. Praha: ASPI a. s., 2005. 528 s. ISBN 80-7357-049-1
- PROUZA, D. Daňová kriminalita. 1. vyd. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie ČR. 2005. 259 s. ISBN 80-239-6622-7
- PUDIL, P., et al. Zdanění a efektivnost. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia s. r. o., 2004. 158 s. ISBN 80-86861-07-4
- ŠÁMAL, P., et al. Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2001. 801 s. ISBN 80-7179-493-7
- ŠIROKÝ, J. Daňová teorie s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 249 s. ISBN 80-7179-413-9
- VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. 9. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX a. s., 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2

Prohlašuji:

Tuto práci jsem 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.

V Pardubicích dne 15. 4. 2009

Monika Burdová

Děkuji tímto doc. Ing. Liběně Tetřevové, Ph.D. za její odborné vedení, rady a pomoc při zpracování této diplomové práce.

Věc, kterou na světě nejvíce nechápu, jsou daně z příjmů.

Albert Einstein

SOUHRN

Předmětem předkládané diplomové práce s názvem Daňová kriminalita v České republice je shrnutí daňové trestné činnosti páchané na území našeho státu a forem jejího trestněprávního postihu z hlediska jednotlivých skutkových podstat trestných činů vymezených v trestním zákoně. Zároveň je poukázáno na vývoj inkasa u vybraných druhů daní a cla, na počet a výsledky daňových a celních kontrol a na vývoj daňových i celních nedoplatků, a to včetně jejich grafického pojetí. Smyslem práce je navrhnout několik opatření na řešení daňových úniků a formy ochrany proti daňovým deliktům, jako je provázanost práva daňového, správního a trestního, boj proti daňovým rájům či harmonizace daní v Evropské unii.

KLÍČOVÁ SLOVA

daně, daňový systém, daňové úniky, daňová kontrola, trestné činy daňové, daňové nedoplatky

TITTLE

Tax criminality in the Czech republic

ABSTRACT

The subject is presented with a thesis entitled Tax criminality in the Czech Republic is a summary of the tax crimes committed in the territory of our state and its forms of criminal sanctions in terms of individual constituent elements of crimes defined in the Criminal Code. It is also noted the development of collections of selected types of taxes and duties, the number and results of fiscal and customs controls and the development of tax and customs arrears, including the graphic concept. The purpose of this work is to propose several measures how to tackle tax evasion and to gain protection against tax offences as of the tax law, administrative and criminal, the fight against tax havens and tax harmonization in the European Union.

KEYWORDS

taxes, tax system, tax evasions, tax examination, tax offences, tax arrears

OBSAH

Úvod.....	11
1 Daňová teorie a soustava daní	12
1.1 Daňová teorie.....	12
1.1.1 Příjmy veřejných rozpočtů.....	12
1.1.2 Daňové příjmy	13
1.1.3 Správa a výběr daní a poplatků v České republice	14
1.1.4 Základní prvky daňověprávního vztahu	16
1.2 Soustava daní v České republice	18
1.2.1 Daň z příjmů fyzických osob	19
1.2.2 Daň z příjmů právnických osob	21
1.2.3 Daň z přidané hodnoty	22
1.2.4 Daně majetkové	25
1.2.5 Daň silniční	27
1.2.6 Clo.....	28
1.2.7 Spotřební daně	29
1.2.8 Energetické daně.....	30
2 Daňové úniky a mezinárodní daňové plánování.....	32
2.1 Formy minimalizace daňové povinnosti.....	32
2.2 Mezinárodní daňové plánování.....	33
2.3 Boj proti daňovým rájům	35
3 Daňová kontrola, předpoklady úspěšného boje proti daňové kriminalitě a daňové a celní nedoplatky.....	37
3.1 Daňová kontrola.....	37
3.1.1 Úvod do daňové kontroly	37
3.1.2 Výsledky daňových kontrol provedených územními finančními orgány.....	37
3.1.3 Výsledky následných a daňových kontrol provedených celními úřady	38
3.2 Zjištění daňových trestných činů	39
3.3 Součinnost s orgány činnými v trestním řízení.....	39
3.4 Zabránění daňovým únikům	40
3.4.1 Zabránění daňovým únikům u daně z příjmů	41
3.4.2 Zabránění daňovým únikům u DPH	42
3.5 Daňové a celní nedoplatky.....	43

3.5.1	Daňové nedoplatky evidované územními finančními orgány	43
3.5.2	Daňové a celní nedoplatky evidované celní správou	47
4	Ekonomické vlivy daní	50
4.1	Přesun a dopad daně	50
4.2	Stimulační účinky daní	50
4.3	Daňové zatížení.....	50
5	Daňová kriminalita	52
5.1	Pojem daňové kriminality	52
5.2	Daňové trestné činy	53
5.2.1	Padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti	53
5.2.2	Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti	56
5.2.3	Zvláštní ustanovení o účinné lítosti	57
5.2.4	Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	57
5.2.5	Trestný čin porušení předpisů o nálepkách k označení zboží.....	64
5.2.6	Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení	65
	Závěr	68
	Seznam použité literatury	69
	Seznam tabulek a obrázků	71
	Seznam příloh	72
	Přílohy	

ÚVOD

Nejen v České republice je hospodářská trestná činnost, mezi níž se řadí i daňová kriminalita, z důvodu nedostatečného naplňování veřejných rozpočtů nepříznivým a zatěžujícím jevem pro celé národní hospodářství, a proto je nezbytné tomuto jevu věnovat prvořadou pozornost. **Cílem předkládané diplomové práce je tak souhrnné zpracování problematiky daňové kriminality a možností ochrany proti ní, a to s důrazem na podmínky České republiky.** Vzhledem k tomu, že hospodářská kriminalita v České republice je v současné době trestnou činností obtížně identifikovatelnou a prokazovatelnou a většinou i organizovanou, je tato problematika velice složitá a z tohoto důvodu si vyžaduje vysoce odborné znalosti nejen příslušníků orgánů činných v trestním řízení, avšak i pracovníků příslušných orgánů státní správy.

Tato diplomová práce je zaměřena výhradně na daně, jejichž správou jsou v České republice pověřeny územní finanční orgány a celní správa. V první kapitole jsou vysvětleny základní pojmy daňové teorie, především správy a výběru daní a poplatků v České republice, charakterizovány jednotlivé druhy daní, počínaje daní z příjmů, přes daň z přidané hodnoty, daň silniční, clo po spotřební a energetické daně.

Druhá kapitola se kromě forem minimalizace daňové povinnosti a definice daňového úniku zabývá mezinárodním daňovým plánováním, včetně klasifikace společností využívaných v rámci tzv. offshore podnikání. V této části je pozornost věnována i boji proti daňovým rájům, v němž vyspělé státy světa dosáhly dílčích úspěchů především díky Organizaci pro hospodářskou obnovu a rozvoj.

Třetí kapitola se podrobně věnuje daňové kontrole a jejím výsledkům dosažených jak finančními, tak celními úřady. Jde o kapitoly zabývající se otázkou zabránění daňovým únikům u vybraných daní s důrazem na součinnost příslušných organizací s orgány činnými v trestním řízení. V této části je pozornost věnována i vývoji daňových a celních nedoplatků v minulých letech v České republice, včetně uvedení způsobů jejich vymáhání ze strany pověřených správců daně.

Čtvrtá kapitola sleduje ekonomické vlivy zdanění na chování ekonomických subjektů z pohledu přesunu a dopadu daně a z pohledu stimulačních účinků daně.

Pátá kapitola se podrobně věnuje jednotlivým trestným činům daňovým s odkazy na příslušná ustanovení trestního zákona, včetně forem daňové trestné činnosti páchané na území našeho státu.

1 DAŇOVÁ TEORIE A SOUSTAVA DANÍ

1.1 DAŇOVÁ TEORIE

1.1.1 Příjmy veřejných rozpočtů

Každý stát za účelem plnění svých funkcí potřebuje soustředit finanční prostředky, a proto se všichni musí podílet na veřejných příjmech, které jsou **zdrojem krytí veřejných výdajů**, prostřednictvím nichž se financují netržní činnosti státu a územní samosprávy s cílem zabezpečit uspokojení veřejných potřeb.

Vzhledem k tomu, že daně mají pro existenci státu rozhodující význam a plní veřejné rozpočty z více než 90 %, je nezbytné daně vybrat včas a ve správné výši.

Veřejným rozpočtem se rozumí nejen státní rozpočet, ale i rozpočty na všech stupních státní správy, od rozpočtů měst a obcí až po celostátní rozpočet a dokonce i společný rozpočet Evropské unie. Mezi veřejné rozpočty patří i tzv. veřejné či parafiskální fondy, např. fondy zdravotních pojišťoven.¹

Podle daňového určení, tzn. podle rozpočtu, do kterého plynou, se daně třídí následovně:

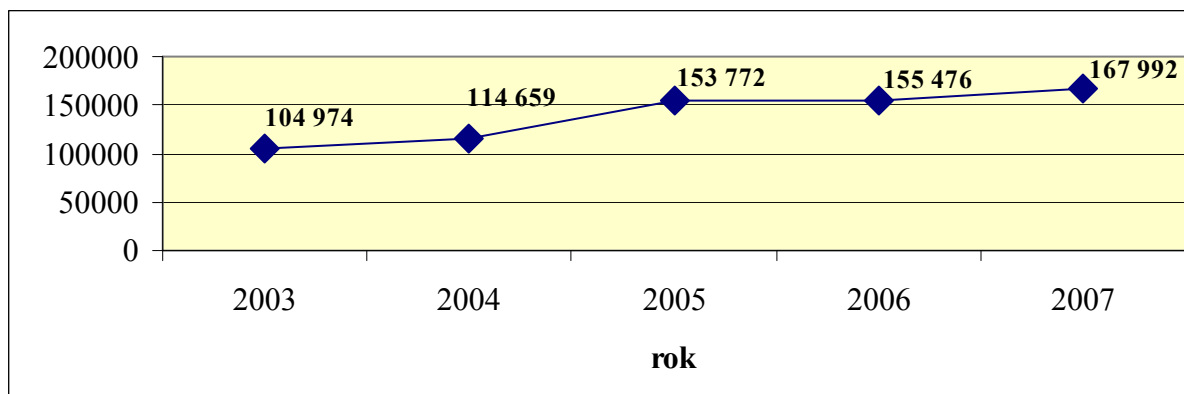
- nadstátní, které jsou placené do rozpočtu Evropské unie; tímto způsobem jsou placena dovozní cla, jejichž výtěžek plyne do společného rozpočtu EU;
- státní;
- vyšších územněsprávních celků; tj. daně krajů;
- municipální; např. daň z nemovitostí, kdy příjemcem je ta obec, na jejímž území se nemovitost nachází.

Kam výnos té které daně plyne, je v České republice stanoveno zákonem č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtovém určení daní“; viz Příloha 1 a Příloha 2).

V příloze č. 1 zákona o rozpočtovém určení daní je stanoveno, jakým procentem se každý kraj podílí na procentní části celostátního hrubého výnosu příslušných daní. Daňové příjmy určené rozpočtům obcí jsou rozdělovány na základě kritéria výměry katastrálních území obce, prostého počtu obyvatel v obci a násobků postupných přechodů.

¹ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie: Úvod do problematiky. Praha: ASPI, a. s., 2005, s. 9.

Z Obrázku 1 je patrný rostoucí trend v objemu prostředků převedených finančními úřady, jako správci největšího počtu daní v České republice (blíže kapitola 1.1.3), různým typům příjemců.



Obrázek 1 – Objem prostředků převedených finančními úřady různým typům příjemců v ČR (v mil. Kč)²

1.1.2 Daňové příjmy

Nejen v ČR, ale i ve většině vyspělých zemí tvoří největší podíl veřejných příjmů daně, které představují transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru.

Daň je charakterizována následujícím způsobem:

- jako povinná platba, kterou jsou povinni platit všichni, kdo jsou uvedeni v zákoně;
- jako nenávratná platba, čímž se odlišuje od půjčky, kdy se majetek po uplynutí určité lhůty musí vrátit zpět;
- jako zákonem určená platba do veřejného rozpočtu;
- jako neúčelová platba, což znamená, že při placení daně není přesně určeno, co z výnosu daně bude financováno;
- jako neekvivalentní platba, a tudíž po jejím zaplacení nevzniká občanovi nárok na spotřebu statků a služeb financovaných z veřejných rozpočtů;
- jako opakující se platba:
 - pravidelně, tj. v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů);
 - nepravidelně, tj. platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).

² Výroční zprávy a související dokumenty [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-FF867FD9/cds/xsl/325.html?year=0>.

1.1.3 Správa a výběr daní a poplatků v České republice

Správou a výběrem daní a poplatků jsou v České republice pověřeny tyto organizace:

- Finanční úřady³, které spravují:
 - daň z příjmů fyzických osob;
 - daň z příjmů právnických osob;
 - daň z přidané hodnoty v zákonem stanovených případech;
 - daň z nemovitostí;
 - silniční daň;
 - daň dědickou, darovací a z převodu nemovitostí;
- Celní úřady, které jsou pověřeny správou⁴:
 - cla;
 - spotřebních a energetických daní;
 - daně z přidané hodnoty v zákonem stanovených případech;
- Zdravotní pojišťovny, které mají na starosti pojistné na veřejné zdravotní pojištění;
- Česká správa sociálního zabezpečení, která se zabývá správou:
 - důchodového pojištění;
 - nemocenského pojištění;
 - příspěvku na státní politiku zaměstnanosti;
- Municipality jsou pověřeny správou místních poplatků.

Vzhledem k tomu, že každá z výše uvedených institucí má identické některé funkce, procesy a činnosti, které se týkají samotného výběru daní (např. registrace, vyměřování, evidence plateb, kontrola, vymáhání), s čímž souvisí stejné nároky na architekturu a funkcionalitu informačních systémů a zároveň na personální a odborné zabezpečení těchto činností, byl usnesením vlády ČR č. 1462 ze dne 20. 12. 2006 schválen materiál nazvaný „Záměr sloučení výběru daní, cel a pojistného na veřejnoprávní pojištění“ a poté byl usnesením č. 1033 ze dne 12. 9. 2007 vládou vysloven souhlas se sloučením orgánů daňové a celní správy pro oblast výběru daní a cel. V listopadu roku 2008 předložilo Ministerstvo financí České republiky tzv. „**Program Projektu vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (Projekt JIM)**“ s tím, že konkrétní účinnost jednotlivých fází

³ Územní finanční orgány tvoří Ústřední finanční a daňové ředitelství, finanční ředitelství a finanční úřady.

⁴ Celní správu České republiky tvoří Generální ředitelství cel, celní ředitelství a celní úřady.

vytvoření JIM není v materiálu navrhována, avšak dosažení cílového stavu JIM se plánuje nejpozději k 1. 1. 2014.

Vytvoření jednoho inkasního místa ve formě nové soustavy orgánů státní správy, jež bude integrovat funkce výběru příjmů veřejných rozpočtů pro všechny výše uvedené instituce s výjimkou municipalit, by mělo zejména přinést⁵:

- sjednocení správy všech daní a cel a výběru veřejnoprávního pojistného do jediné soustavy orgánů, čímž se zjednoduší administrativa ve vztahu k daňovému poplatníkovi, sníží se administrativní zátěž,lepší se dostupnost a kvalita služeb pro veřejnost a celkově se zjednoduší a zpřehlední systém daní, cel a pojistného;
- vytvoření nové daňové a celní správy jako jednotné centrálně řízené soustavy orgánů pro výběr daní, cel a pojistného s jednotnou organizační kulturou;
- vytvoření efektivně fungujícího bezpečnostního sboru uvnitř integrované soustavy správních orgánů;
- sjednocení formulářů pro daň z příjmů fyzických osob a pro pojistné do jednoho formuláře, jež bude předkládán pouze na jedno správní místo;
- oddělení okamžiku podání přiznání a splatnosti daně a pojistného;
- sjednocení placení všech daní, cel a pojistného na jeden účet;
- posílení elektronické komunikace s klienty;
- vyčlenění daňové správy vně Ministerstva financí České republiky v zájmu zajištění její větší transparentnosti a relativní nezávislosti;
- rozšíření trestněprávní kompetence integrovaných orgánů na trestné činy týkající se všech daní a pojistného;
- odstranění duplicitního výkonu kompetencí, jež provádí současné orgány, v těch případech, kdy tyto duplicity nejsou jednoznačně zdůvodnitelné;
- nahrazení současných osmi samostatných účetních jednotek v rámci daňové správy, tj. finančních ředitelství, jedinou účetní jednotkou pro celou integrovanou soustavu daňové a celní správy;
- vytvoření specializovaného úřadu pro velké a specifické subjekty s celostátní působností;

⁵ Program Projektu vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů ("Projekt JIM") [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: www.estat.cz/share/pdf/MFCR_Program_JIM.pdf.

- zvýšení vnitřní flexibility integrované organizace, jež dokáže okamžitě reagovat na měnící se podmínky a požadavky společnosti a podnikání;
- úspory ve sjednocení podpůrných systémů a zvýšení efektivity využívání informačních technologií;
- postupné snižování celkového počtu zaměstnanců v rámci integrované soustavy v horizontu ukončení procesu integrace;
- více motivující a lépe strukturované ohodnocení zaměstnanců a přilákání většího počtu zájemců z řad mladší generace do moderní daňové a celní správy;
- zachování kompetence České správy sociálního zabezpečení k výplatě sociálních dávek a stejně tak zdravotním pojišťovnám bude zachována agenda financování zdravotní péče.

1.1.4 Základní prvky daňověprávního vztahu

Dle ustanovení § 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) se **správou daně** rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době.

Daňová a poplatková povinnost, podmínky jejího vzniku, trvání a zániku jsou stanoveny zákonem.⁶ Požadavek zákonnosti daní a poplatků je v České republice stanoven v Ústavě České republiky a v Listině základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku České republiky a v které se v článku 11 odst. 5 stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

K základním prvkům daňověprávního vztahu patří:

- daňový subjekt;
- daňový objekt (předmět);
- základ daně;
- sazba daně;
- zdaňovací období;
- splatnost daně.

⁶ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 19.

Daňový subjekt

Podle zákona o správě daní a poplatků je daň povinna strpět, odvádět nebo platit osoba, označovaná jako **daňový subjekt**. Daňové subjekty členíme na **poplatníky**, jejichž předmět (tj. příjem nebo majetek) je dani podroben, a na **plátce**, jež jsou ze zákona povinni odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností.

Daňový objekt

Důležitým pojmem daňové teorie je **objekt daně**, jímž rozumíme veličinu, z níž je daň vybírána. Objekt zdanění představuje jen rámcové vymezení veličiny, která má být podrobena zdanění. Pro efektivní daň ovšem takové obecné označení nestačí. Proto se musí definovat **předmět daně**, kterým je jednoznačné a úplné určení rozsahu objektu zdanění zákonem, jímž se ukládá konkrétní daňová povinnost.⁷ Právě podle předmětu daně se rozlišují daň majetkového typu (např. daň z nemovitostí) a daň důchodového typu (např. daň z příjmů).

Základ daně

Základ daně je předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonných pravidel.⁸ Základ daně musí být vyjádřen buď ve fyzických jednotkách, nebo hodnotově, tj. v korunách, a podle tohoto vyjádření lze odvodit i členění daní na:

- daň stanovené bez ohledu na velikost základu daně, např. daň z hlavy;
- daň specifické, u nichž je základ daně vyjádřen ve fyzických jednotkách (např. daň z piva);
- daň hodnotové, označované jako daň ad valorem, kde je základ daně vyjádřen v peněžních jednotkách, např. daň z příjmů.

Sazba daně

Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím něhož se ze základu daně, sníženého o odpočty, stanoví velikost daně⁹.

⁷ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L., Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva pro obchodní akademie, ekonomické studijní obory na středních odborných školách a na vyšších odborných školách, pro vysokoškolské obory s ekonomickým zaměřením. Praha: VOX a. s., 2006, s. 14.

⁸ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX a. s., 2008, s. 16.

⁹ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX a. s., 2008, s. 18.

Zdaňovací období

Po věcném vyjádření základu daně je již možné vymezit základ daně i časově a k tomu právě u daní, jež se vybírají v pravidelných intervalech, slouží tzv. **zdaňovací období**. Zdaňovací období představuje časový interval, za který se stanovuje základ daně a výše daně a za který se daň vybírá¹⁰.

Ve vztahu ke zdaňovacímu období a jeho kvalitě se rozlišují následující daně:

- daně bez zdaňovacího období – vybírají se vždy, když nastane určitá událost (např. daň dědická);
- daně s pravidelnou periodicitou výběru – lze je dále dělit na:
 - kapitálové daně, jejichž základem je stavová veličina (tj. určitá složka majetku); jsou zpravidla daněmi na zdaňovací období (např. daň z nemovitostí);
 - běžné daně, jejichž základ daně se načítá za zdaňovací období a má charakter tokové veličiny (např. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty).

Splatnost daně

Daňový subjekt má povinnost sdělit správci daně skutečnosti, které jsou nutné pro vyměření daně, a to zpravidla prostřednictvím daňových přiznání v termínu stanoveném daňovým zákonem. Kromě toho je daňový subjekt povinen odvést daň předepsaným způsobem a v termínu stanoveném daňovým zákonem. Lhůty pro odvod daně se nazývají **lhůtami splatnosti**.¹¹

1.2 SOUSTAVA DANÍ V ČESKÉ REPUBLICE

Daňový systém představuje souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají¹². Jelikož i v České republice je žádoucí, aby daňový systém, nebo-li soustava daní, plnil více funkcí v rámci fiskální politiky, tzn. v oblasti získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, z kterých jsou pak financovány veřejné výdaje, je soustava tvořena z více daní, jež mají mezi sebou různé vazby (viz Obrázek 2) a jsou upraveny vždy daňovým zákonem, případně zákonem o správě daní a poplatků.

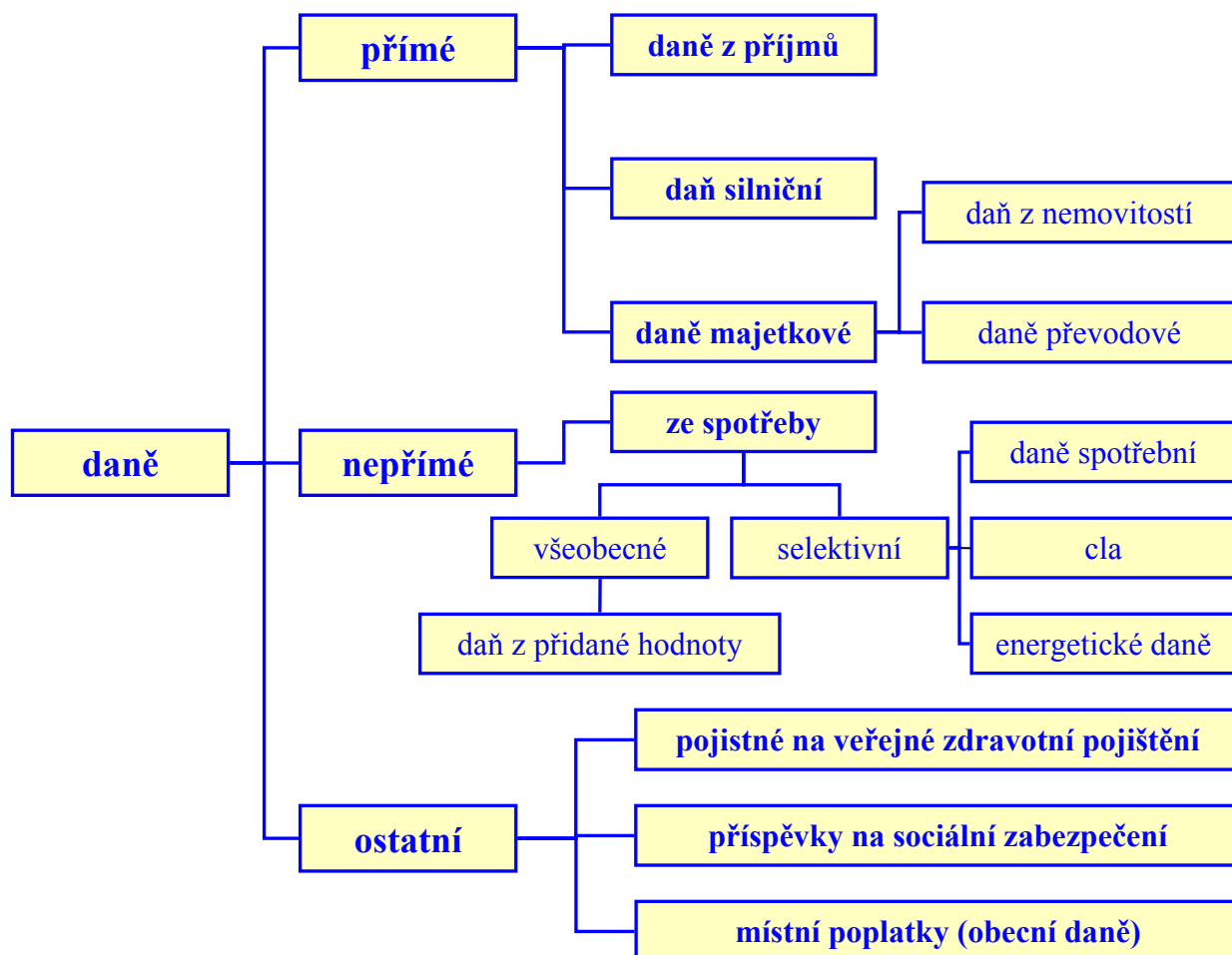
¹⁰ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX a. s., 2008, s. 16.

¹¹ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX a. s., 2008, s. 26.

¹² VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX a. s., 2008, s. 34.

Daně se obvykle člení na daně přímé a nepřímé. **Přímými daněmi** se rozumí takové daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku a jejichž poplatník, tedy osoba podléhající těmto daním, nemá žádnou možnost přenést daňovou povinnost na jiný subjekt.

O **nepřímých daních** se hovoří tehdy, jestliže daně jsou uvaleny na spotřebu a jestliže je hradí výrobce či prodejce z objemu své produkce nebo svých prodejů, přičemž má možnost přenosu daňové povinnosti na jiný subjekt, a to na spotřebitele prostřednictvím ceny.



Obrázek 2 – Daňový systém v České republice¹³

1.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Osobní důchodová daň nesmí chybět v žádném moderním daňovém systému. Vzhledem k tomu, že tato daň má zohlednit sociální postavení poplatníka a tím umožnit redistribuci vytvořeného důchodu od osob s vyššími příjmy k osobám s nižšími příjmy, je její konstrukce značně složitá. Svými skladebními prvky, tzn. osvobozením od daně, odpočty od základu

¹³ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX a. s., 2008, s. 40.

daně (především nestandardními), slevami na dani atd., by měla přispět k tomu, aby se poplatník choval v souladu s prioritami společnosti.

Osobní důchodová daň se v českém daňovém systému nazývá **daní z příjmů fyzických osob**.¹⁴ Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), se daň z příjmů fyzických osob rozpadá do pěti dílčích daňových základů odpovídajících hlavním druhům zdanitelných příjmů:

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky;
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti;
- příjmy z kapitálového majetku;
- příjmy z pronájmu;
- ostatní příjmy.

Příjmem dle ustanovení § 3 zákona o daních z příjmů se rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou, kdy nepeněžní příjem se oceňuje na základě zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.¹⁵

Sazba u daně z příjmů fyzických osob je stanovena lineárně, a to ve výši 15 %. Touto daní jsou zatíženy jak příjmy zaměstnanců, jimž je daň strhávána zaměstnavatelem, tak příjmy osob samostatně výdělečně činných, které každoročně podávají daňové přiznání s vyúčtováním daně z příjmů.

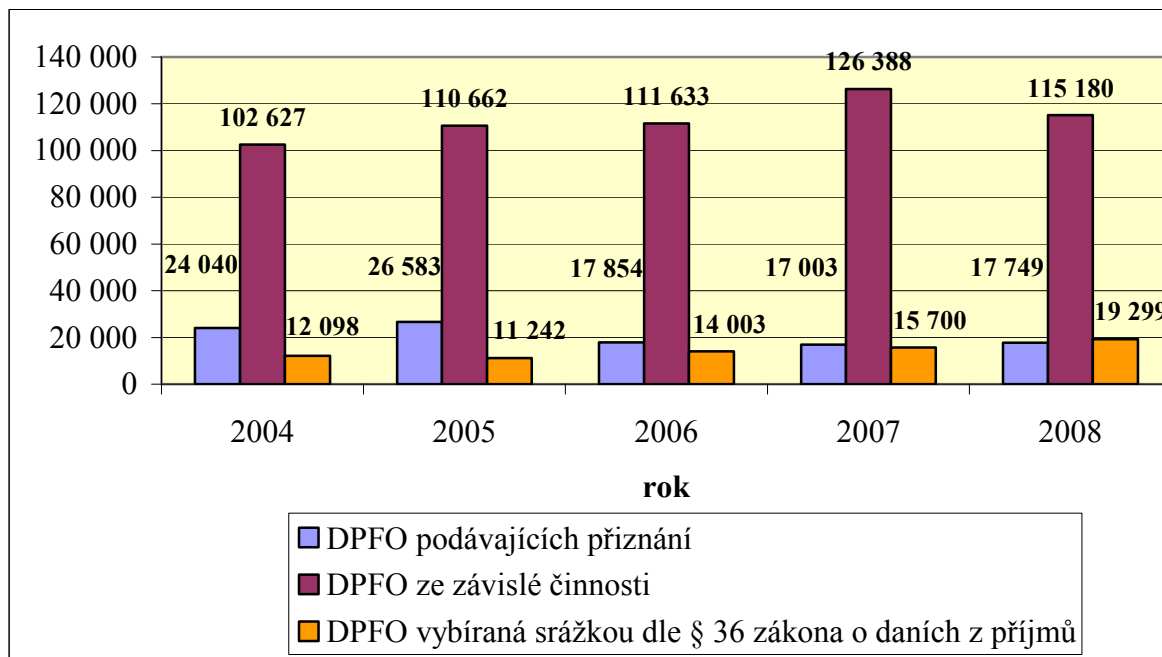
Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky a některé příjmy z kapitálového majetku (např. úroky z účtů u bank, dividendy, úroky z obligací) jsou zdaňovány srážkou u zdroje, tzn. ten, kdo příjem vyplácí, má povinnost z příjmu před jeho výplatou srazit daň a odvést ji namísto poplatníka. Zaměstnavatel strhává zaměstnancům daně, resp. měsíční zálohy na daň, a na konci roku se provede vyúčtování daně, čímž se zamezuje daňovým únikům, jelikož poplatník není přímým daňovým subjektem, a tak nemá možnost bezprostředně ovlivnit velikost své daňové povinnosti. Zároveň tento způsob výběru klade menší nároky na poplatníka a snižuje počet podávaných daňových přiznání.

Jelikož je podíl zdanitelných mezd na celkových zdanitelných příjmech vysoký, tvoří výběr daně v místě vzniku převážnou většinu celkového výběru a jen menšina připadá na daně placené přímo poplatníky. Je všeobecně známé, že existuje značná nerovnost ve skutečném daňovém zatížení fyzických osob (blíže kapitola 4.3), které mají pouze příjmy ze

¹⁴ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX a. s., 2008, s. 117.

¹⁵ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 40.

závislé činnosti, a ve zdanění fyzických osob, které mají příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti (bližší Obrázek 3). Poplatníci daně ze závislé činnosti zdaní veškeré své příjmy bez jakékoli možnosti uplatnění jakýchkoliv daňově uznatelných výdajů. Naproti tomu osoby samostatně výdělečné mohou své vykázané příjmy snížit o celou řadu daňově uznatelných výdajů, popř. odčitatelných položek.



Obrázek 3 – Přehled vývoje inkasa daně z příjmů fyzických osob v ČR (v mil. Kč)¹⁶

Výběr daně prostřednictvím plátce urychluje tok prostředků do veřejných rozpočtů a prokazatelně ovlivňuje daňové výnosy, náklady výběru a v neposlední řadě i postoj poplatníků k daním. Strhávání daně přímo u zdroje lze považovat ze všech uvedených hledisek pro stát jako výhodnější a pro poplatníky jako méně bolestné.

1.2.2 Daň z příjmů právnických osob

Problematika daně z příjmů právnických osob je rovněž upravena zákonem o daních z příjmů. Dle ustanovení § 17 zákona o daních z příjmů jsou subjektem této daně osoby, jež nejsou fyzickými osobami, a organizační složky státu vymezené v zákoně č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ Výroční zprávy a související dokumenty [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-FF867FD9/cds/xsl/325.html?year=0>.

Předmětem daně jsou ve smyslu ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li v zákoně o daních z příjmů stanoveno jinak.¹⁷

Základem daně je částka, o kterou příjmy, jež podléhají zdanění, převyšují výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, přičemž do příjmů se nezahrnují příjmy, které nejsou předmětem daně, a příjmy od daně osvobozené. Základ daně odvozený od účetního hospodářského výsledku před zdaněním se snižuje o několik nestandardních odpočtů.

Sazba daně z příjmů právnických osob je lineární a pro zdaňovací období roku 2009 činí 20 % ze základu daně, pokud v ustanovení § 21 zákona o daních z příjmů není stanoveno jinak.

1.2.3 Daň z přidané hodnoty

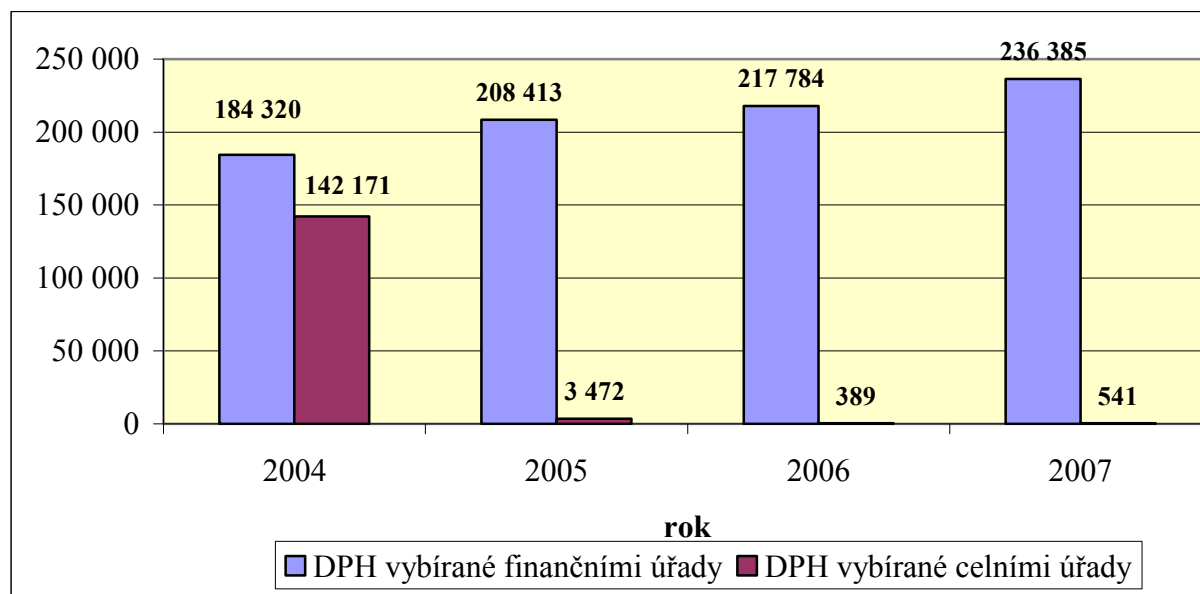
V současné době převažují ve světě názory stranící dani z přidané hodnoty. Za důležitou pozitivní vlastnost daně z přidané hodnoty se považuje zejména to, že poskytuje vyšší ochranu před daňovými úniky. Systém refundací daně na základě evidence o dani zaplacené ze vstupů snižuje daňové úniky, protože tímto staví plátce do řetězu, v kterém má každý zájem na potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží. Každý dodavatel si je vědom, že o jeho vstupech a zdanitelných výstupech existují doklady, k nimž má finanční úřad přístup. I přesto v některých zemích je daň málo odolná vůči únikům, využívajících neoprávněně nárok na odpočet daně při vývozu.

V České republice je daň z přidané hodnoty upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a je základem nejen nepřímého zdanění v České republice, nýbrž i celé daňové soustavy.

Vzhledem k tomu, že daň z přidané hodnoty rozšiřuje zdanění spotřeby o služby a snižuje distorze ve výběru spotřebitelů, patří tato daň mezi výnosově silné nepřímé daně (na daňových příjmech vybíraných finančními úřady se podílí 41 %).

Z Obrázku 4 vyplývá, že podíl finančních úřadů na celkovém inkasu DPH činil v předloňském roce 99,8 % a podíl celních úřadů pouze 0,2 %, což je především způsobeno systémem zdaňování po vstupu České republiky do Evropské unie.

¹⁷ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 42.



Obrázek 4 – Přehled vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v ČR (v mil. Kč)¹⁸

Základní zásady aplikace daně z přidané hodnoty lze shrnout takto¹⁹:

- daň z přidané hodnoty je daní nepřímou, tzn. osoba, jež hradí DPH do státního rozpočtu, je obvykle jiná než osoba, která ji pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí do státního rozpočtu;
- dani z přidané hodnoty podléhá plnění v tuzemsku, jelikož předmětem této daně je pouze plnění, které proběhne v tuzemsku;
- dani z přidané hodnoty podléhá lukrativní (úplatné) plnění, jelikož předmětem této daně je pouze plnění, které proběhne v tuzemsku za úplatu;
- daň z přidané hodnoty je daní neutrální, tzn. daň se vztahuje na všechny podnikatelské subjekty s výjimkou osvobozených činností a podnikatelů s malým obrátem, čímž se vytvářejí pro všechny formy podnikatelské činnosti z daňového hlediska stejné podmínky.

Sazby daně z přidané hodnoty

I Česká republika má pro existenci dvou sazeb, základní (19 %) a snížené (9 %), čistě praktické důvody, např. služby, které snadněji unikají dani, mají sazbu sníženou, jelikož ji

¹⁸ Výroční zprávy a související dokumenty [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-FF867FD9/cds/xsl/325.html?year=0>; Informace o činnosti Celní správy ČR [online]. 2008 [cit. 2009-01-23]. Dostupný z WWW: <http://www.cs.mfcr.cz/NR/rdonlyres/369BF028-CD79-4886-B157-D80539DD914B/0/>.

¹⁹ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 31.

poskytovatelé služeb spíše tolerují a jsou ochotnější daň platit. Zatímco s nárůstem sazeb roste i snaha plátců DPH po daňovém úniku.

Z důvodu snížení regresivnosti dopadu daně je na předměty a služby základní potřeby uvalena snížená sazba (příloha č. 1 a příloha č. 2 k zákonu o dani z přidané hodnoty). Do snížené sazby jsou zařazeny např. potraviny, léky, tiskoviny, hromadná pravidelná osobní doprava, pohřební služby, vodné a stočné, kulturní činnosti, ubytovací služby, stavební práce pro účely bydlení a pro sociální výstavbu a dodávky tepla.

Vývoz zboží do třetích zemí, tj. nečlenských států Evropské unie, je z podstatné části osvobozen od daně s nárokem na odpočet.

Systém VIES

Od okamžiku vstupu do Evropské unie, tj. od 1. 5. 2004, je Česká republika zapojena do Jednotného vnitřního trhu spojeného s volným pohybem zboží, služeb, kapitálu a pracovních sil, jenž byl členskými státy Evropské unie vytvořen 1. 1. 1993. Tím, že byly odbourány vnitřní hranice a hraniční kontroly, mohlo by dojít k výraznému nárůstu daňových úniků, a proto členské státy Evropské unie zavedly nové postupy umožňující kontrolu uplatňování nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu – byl vytvořen komunitární systém výměny informací v oblasti DPH, který prostřednictvím elektronického systému VIES umožňuje správcům daně členských států Evropské unie zkontrolovat, zda dodavatel byl oprávněn osvobodit zdanitelné plnění, a naopak v zemi určení umožní prověřit, zda pořizovatel nabyté zboží řádně přiznal a zdanil.

Systém VIES slouží k zajištění výměny informací o uskutečněných intrakomunitárních plněních a identifikačních údajů o osobách registrovaných k DPH v jednotlivých členských státech, čímž došlo v okamžiku vstupu ČR do EU i ke změnám v povinnostech českých plátců DPH obchodujících s členskými státy EU právě v podobě podávání tzv. **souhrnných hlášení**.

Na druhé straně se v současné době projevují zejména tyto nedostatky systému VIES²⁰:

- požadované informace jsou do zahraničí předávány se zpožděním; přestože předpisy Společenství stanoví lhůtu tří měsíců, zůstává v některých státech řada žádostí nezodpovězena rok i déle;
- příliš dlouhá doba nutná pro sběr a předávání údajů; obchodníci podávají čtvrtletně tzv. souhrnná hlášení, v nichž uvádějí celkovou hodnotu zboží dodaného každému jednotlivému zákazníkovi v ostatních členských státech a tyto informace jsou následně

²⁰ KINŠT, J.; MELÍŠKOVÁ, M. Boj proti neplatičům daní. Ekonom [online]. 2008 [cit. 2008-02-23]. Dostupný z WWW: <http://ekonom.ihned.cz/c1-24751850-boj-proti-neplaticum-dani>.

vkládány do systému VIES; informace o dodání zboží uskutečněném např. v lednu jsou ostatním státům přístupné až o šest měsíců později;

- každý stát má přístup pouze k těm operacím, které se týkají jeho vlastních obchodníků; tzn. potřebuje-li členský stát k identifikaci možných sítí podvodníků údaje o operacích mezi jinými státy, musí příslušnému členskému státu zaslat žádost o informace;
- členské státy zadávají do databáze informace rozdílné kvality i rozsahu, což způsobuje komplikace např. při ověřování platnosti identifikačních čísel pro DPH; některé státy uvádějí jen jméno obchodníka a další pouze potvrzují platnost identifikačního čísla, aniž by o daném obchodníkovi poskytly další informace;
- pravidla pro odnětí daňových identifikačních čísel nejsou jednotná.

Podle OECD by se vlády neměly zapojovat do výměny informací bez ujištění, že poskytnuté informace budou využívány pouze k účelům povolených směnným mechanismem a že bude zajištěno jejich utajení. V klauzuli o zachování důvěrnosti v oblasti výměny informací se obvykle stanoví, že jakékoliv získané informace mohou být zpřístupněny pouze osobám nebo orgánům (včetně soudů a správních orgánů), které se zabývají správou a výběrem těch daní, jichž se týká výměna informací. Není-li v příslušném dokumentu stanoveno jinak, získané informace nelze poskytnout jiným orgánům veřejné moci nebo orgánům z třetích zemí. Daňové úřady mají na zachování utajení vyměňovaných informací vyšší požadavky než jakýkoliv jiný orgán státní správy.²¹

1.2.4 Daně majetkové

Předmětem majetkových daní, jak již vyplývá z názvu daně, je **majetek**, v movité nebo nemovité podobě. Vzhledem k tomu, že majetek, zejména nemovitý, jen stěží uniká zdanění, plní majetkové daně mimo jiné funkci zmenšování nespravedlnosti mezi poplatníky řádně platícími daň z příjmů a těmi, kteří se dopouštějí daňových úniků v různých podobách.

Funkcí daně z převodu nemovitostí je snaha předejít daňovým únikům u darovacích daní, protože těm by se mohli poplatníci vyhnout fiktivními smlouvami o prodeji předmětného nemovitého majetku. Fiktivní smlouvy tohoto typu jsou v podstatě značně bezpečné, jelikož jsou uzavírány mezi osobami blízkými, které se snadno domluví. Dokazování takových daňových úniků je velice obtížné.

²¹ Tax Co-operation: towards a level playing field. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2006, s. 11.

U daně z převodu nemovitostí dochází ke zkrácení daně např. tím, že smluvní strany deklarují v kupní smlouvě nižší kupní cenu nemovitosti, od jejíž výše se daň odvozuje (za předpokladu, že cena kupní je vyšší než cena zjištěná na základě znaleckého posudku), než jaká je ve skutečnosti cena sjednaná a zaplacená.

Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí, u níž je zdaňovacím obdobím kalendářní rok, upravuje zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Daňová povinnost se váže k vlastnictví nemovitého majetku, který se nachází na území České republiky, přičemž právní úprava odpovídá obvyklému principu uplatňovanému v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění, který předpokládá zdaňování nemovitosti podle místa, kde se předmětná nemovitost nachází.²²

Daní z nemovitostí jsou zatíženy pozemky, kdy základem daně je buď výměra nebo cena pozemku, a budovy, u nichž je základem daně zastavěná plocha. V případě pozemků sazba daně závisí na kvalitě pozemku, jeho umístění a na způsobu jeho využití, a daňová sazba u staveb je určena způsobem využití stavby.

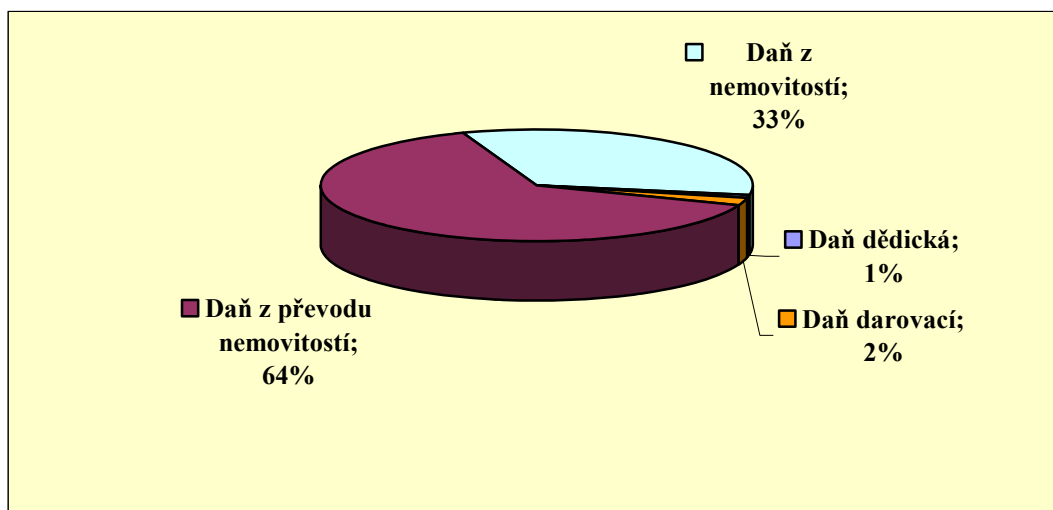
Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí

Zákonnou povinnost zaplatit tyto daně upravuje zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, a vznik daňové povinnosti je spojen se změnou vlastnictví určitého majetku v osobě vlastníka. Rozlišujícím znakem mezi těmito tzv. převodními daněmi je úplatná či bezúplatná forma majetkového převodu a u bezúplatných převodů potom skutečnost, jestli k převodu dochází mezi živými osobami, nebo v souvislosti se smrtí dosavadního vlastníka. Z úplatných převodů se zdaňují jen převody nemovitého majetku a při bezúplatných nabytích jsou předmětem daně veškeré majetkové hodnoty, tzn. majetek movitý i nemovitý.²³

Výnos daně z převodu nemovitostí, jak znázorňuje Obrázek 5, činí v objemu celkových příjmů majetkových daní stabilně nejvýznamnější podíl, a to na úrovni cca 64 %.

²² PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 46.

²³ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 51.



Obrázek 5 – Podíl jednotlivých majetkových daní na celkovém příjmu těchto daní v ČR roce 2007²⁴

Sazby dědické a darovací daně jsou klouzavě progresivní a jejich výše je odstupňována v závislosti na příbuzenském či jiném vztahu mezi zůstavitelem (dárce) a mezi nabyvatelem (dědicem nebo obdarovaným) a na výši základu daně. Dědictví a darování mezi příbuznými v řadě přímé a mezi manželi dani nepodléhají.

Sazba daně z převodu nemovitostí, u níž daň platí převodce, činí 3 %. Vzhledem k tomu, že tato daňová sazba je stanovena jednotně bez závislosti na příbuzenském či jiném vztahu nabyvatele a převodce a má podklad pouze ve zjištěném základu daně, je sazbou lineární.

1.2.5 Daň silniční

V České republice jsou poplatníky daně silniční, která byla do naší daňové soustavy zavedena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“), osoby, používající motorová vozidla k dosahování příjmů, tedy pro podnikání. Cílem uplatňování silniční daně je vytvoření finančních zdrojů na údržbu, opravy, rekonstrukce a výstavbu silniční sítě, jež se nyní soustřeďují ve Státním fondu dopravní infrastruktury. Sazby daně jsou stanoveny jako pevně dané roční částky, kdy v případě osobních vozidel závisí výše daně na zdvihovém objemu motoru vozidla v cm^3 , zatímco v případě nákladních vozidel na největší povolené hmotnosti v tunách a na počtu náprav.

Daňová morálka poplatníků silniční daně je pozitivně ovlivněna nejen tím, že existuje evidence motorových vozidel a tedy i snadná identifikace vzniku daňové povinnosti, ale i transparentností a možností poměrně snadné kontroly daňové povinnosti.

²⁴ Výroční zprávy a související dokumenty [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-FF867FD9/cds/xsl/325.html?year=0>.

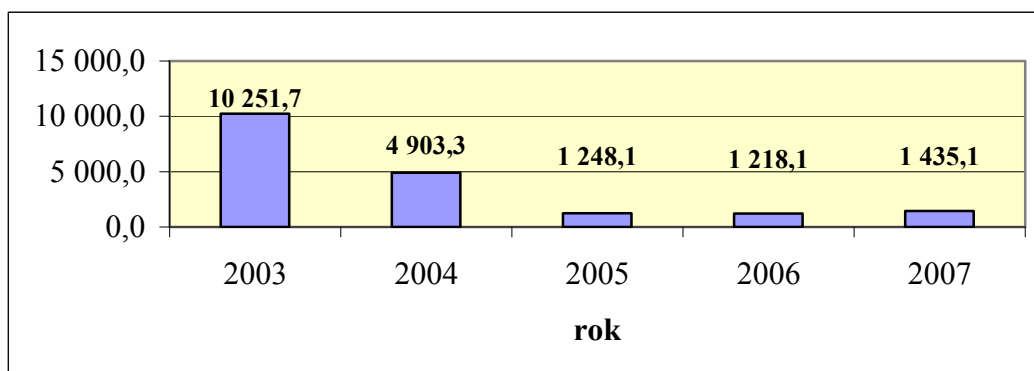
1.2.6 Clo

Clo jako povinná platba je daní pouze z ekonomického hlediska, nikoliv z právního pohledu. Předmětem celně-právního vztahu je určitá právně relevantní skutečnost týkající se zboží v souvislosti s jeho přechodem přes státní hranici, jež zakládá vznik povinnosti zaplatit clo. Vzhledem k tomu, že v České republice jsou používány výlučně valorické celní sazby, rozumí se **celní hodnotou**, která je základem daně, skutečně placená cena za zboží uvedená v korunách nebo cena, jež má být za zboží zaplacená.²⁵

Subjektem celně-právního vztahu je osoba, jež činí prohlášení vlastním jménem, a osoba, jejímž jménem je celní prohlášení učiněno, přičemž tato osoba je tzv. **celním deklarantem**.²⁶

Celním režimem, jenž navrhuje právě celní deklarant podáním celního prohlášení, se rozumí tzv. režim, ve kterém se pohybuje zboží, podléhající clu. Výsledkem celního řízení, vykonávaného celními orgány v rámci celního dohledu, je propuštění zboží do jednoho z celních režimů, a to buď propuštění do volného oběhu, zvláštního režimu či režimu vývoz.²⁷

Vývoz zboží znamená opuštění celního území Společenství, tzn. celní úřad propustí zboží k vývozu za podmínky, že zboží vystoupí z území Evropské unie ve stejném stavu, v jakém bylo při přijetí celního prohlášení k vývozu. Vzhledem k tomu, že v České republice nejsou uvalována vývozní cla, nevzniká při vývozu povinnost zaplatit clo.²⁸



Obrázek 6 – Vývoj příjmů cla souvisejících s dovozem zboží do ČR (v mil. Kč)²⁹

²⁵ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX a. s., 2008, s. 205.

²⁶ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 70.

²⁷ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX a. s., 2008, s. 206.

²⁸ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX a. s., 2008, s. 208.

²⁹ Informace o činnosti Celní správy ČR [online]. 2008 [cit. 2009-01-23]. Dostupný z WWW: <http://www.cs.mfcr.cz/NR/ronlyres/369BF028-CD79-4886-B157-D80539DD914B/0/>.

Vstup České republiky do Evropské unie znamenal značný průlom v pohybu zboží nejen mezi Českou republikou a členskými státy Evropské unie, ale i mezi Českou republikou a ostatními státy.³⁰

Z důvodu výrazného podílu obchodní výměny s členskými státy Evropské unie na celkové zahraničně obchodní činnosti České republiky před vstupem do Evropské unie došlo po 1. 5. 2004 k výraznému snížení celních příjmů souvisejících s dovozem zboží (viz Obrázek 6).

1.2.7 Spotřební daně

Spotřební daně upravené zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), jsou harmonizovány s příslušnými směrnicemi Evropské unie, což znamená, že v České republice nesmí existovat jiná spotřební daň než **daň z minerálních olejů, lihu, tabákových výrobků, piva, vína a meziproductů**.

Základní zásady aplikace spotřebních daní lze shrnout takto³¹:

- spotřební daň je daní nepřímou; tzn. osoba, jež hradí spotřební daň do státního rozpočtu, je většinou jiná než osoba, která ji pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí do státního rozpočtu;
- spotřební daň je daní rovnou, jelikož výše spotřební daně je jednotná na jednotku množství vybraného výrobku;
- spotřební daň je vybírána pouze jednou.

Předmětem daně jsou tedy vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství nebo na daňové území Evropského společenství dovezené,³² přičemž je uplatňován **tzv. princip zdanění v zemi spotřeby**, kde dochází k prodeji pro konečnou spotřebu. Členské státy Evropské unie musí při stanovení sazeb spotřebních daní respektovat výši minimálních sazeb. S výjimkou cigaret, kde jsou daně tvořeny kombinací pevné sazby a procentuální částky z konečné maloobchodní ceny, jsou spotřební daně v České republice stanoveny absolutně pevnou částkou na jednotku množství, a vzhledem k tomu, že jsou zároveň součástí základu pro výpočet daně z přidané hodnoty, jejich ekonomický dopad se násobí.³³

³⁰ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 68.

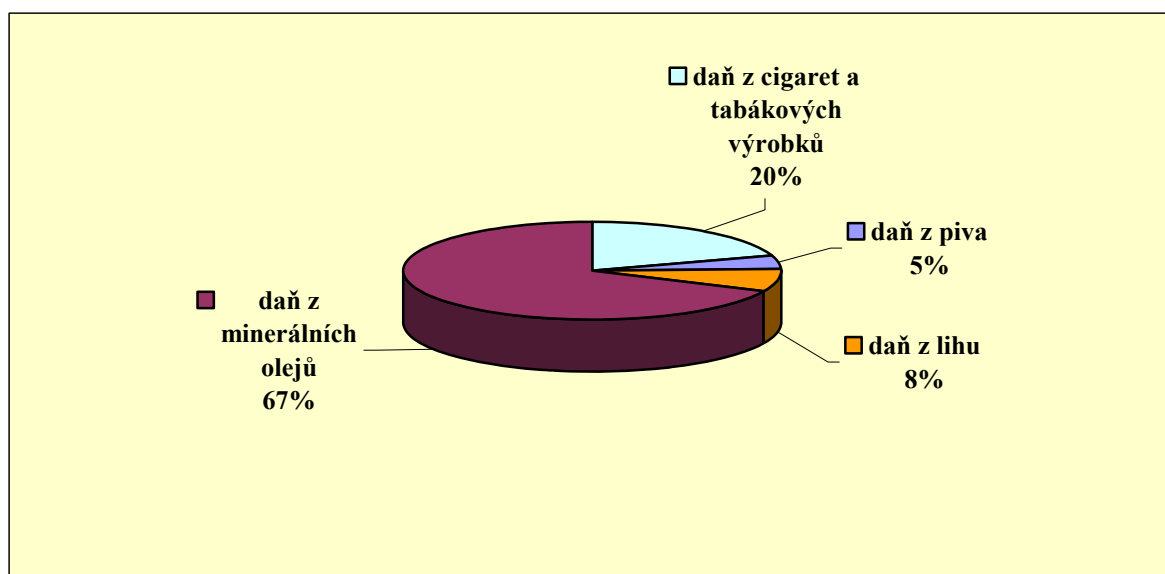
³¹ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 36.

³² VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX a. s., 2008, s. 210.

³³ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 35.

Evropská unie omezuje riziko daňových úniků spojené s uplatněním zmíněného principu země spotřeby tím, že je stanoven daňový dohled nad pohybem zboží před okamžikem zdanění a díky tzv. **principu zajištění daně**, jež může mít např. formu převodu peněžních prostředků na bankovní účet příslušného celního úřadu.

Vzhledem k tomu, že největší podíl na celkovém daňovém výnosu spotřebních daní má daň z minerálních olejů a druhou výnosově významnou je daň z tabákových výrobků (viz Obrázek 7), soustředil stát právě na tyto dvě daně svou pozornost co se týče zmenšení prostoru pro daňové úniky a zvýšení možnosti daňové kontroly.



Obrázek 7 – Podíl výnosů jednotlivých spotřebních daních na celkovém daňovém výnosu spotřebních daních v ČR roce 2006³⁴

1.2.8 Energetické daně

V daňové teorii se energetické neboli ekologické daně na jedné straně chápou jako platby do veřejných rozpočtů, při jejichž zavedení nebo zvýšení se očekává pozitivní vliv na životní prostředí, a na straně druhé se těmito daněmi rozumí takové platby do veřejných rozpočtů, jejichž zavedení či zvýšení ovlivní daňovou základnu, o níž se má za to, že představuje environmentálně škodlivou výrobu či spotřebu.³⁵

Nepřímé spotřební daně ekologického charakteru zavedené v České republice od 1. 1. 2008 v souladu se směrnicí Evropské unie č. 2003/96/ES zatěžují zemní plyn a další plyny, pevná paliva a elektrickou energii. Základem daně u energetických daní, uvalovaných jednorázově

³⁴ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX a. s., 2008, s. 209.

³⁵ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. Praha: ASPI Publishing s. r. o., 2006, s. 259.

při prodeji konečnému spotřebiteli, je množství daného média vyjádřené ve fyzikálních jednotkách.³⁶

³⁶ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX a. s., 2008, s. 217.

2 DAŇOVÉ ÚNIKY A MEZINÁRODNÍ DAŇOVÉ PLÁNOVÁNÍ

2.1 FORMY MINIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI

Každý daňový subjekt se snaží minimalizovat výši své daňové povinnosti. Ne vždy je minimalizace daňové povinnosti v jednom zdaňovacím období a u jedné daně ideální vzhledem k souboru daní, které jsou daňovým subjektem hrazeny. A proto je vhodnější hovořit o optimalizaci daňové povinnosti, jež nabývá různých forem – od formy zákonodárcem očekávané až po formu trestně právní činnosti daňových subjektů (bližší Obrázek 8).

nezákonná oblast – černá ekonomika		šedá (stínová) ekonomika		zákonná oblast		
	zneužití práva	daňová obratnost	neprovedení zdanitelného plnění			
nelegální daňový únik		daňové výhody		daňové chyby	daňové úspory	dodržování zákona
černí poplatníci	šedí poplatníci		bílí poplatníci			

Obrázek 8 – Formy minimalizace daňové povinnosti³⁷

V případě, že daňový subjekt využije možnosti snížení základu daně a daně v rámci všech alternativ stanovených daňovým zákonem, případně využije všech povolených způsobů úpravy daňového základu při splnění zákonem stanovených podmínek, hovoříme o **daňové úspoře**.

Další formou minimalizace daňové povinnosti je **vyhnutí se dani**, což znamená minimalizace daně prostřednictvím vyhledávání zákonodárcem nezamýšlených skulin ve stylizaci daňových zákonů. Dosahování těchto nezamýšlených výhod je většinou jen dočasné, jelikož jejich využívání v širším měřítku vede zpravidla k novelizaci daňového zákona.

Posledním ze způsobů minimalizace daňové povinnosti je **daňový únik**, který je už protiprávním jednáním daňového subjektu za účelem neoprávněně zkrátit velikost daňové

³⁷ ŠIROKÝ, J. Daňová teorie s praktickou aplikací. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 227.

povinnosti. V případě, že toto jednání je úmyslné a rovněž směřuje k většímu krácení rozpočtových příjmů, může se jednat i o trestný čin zkrácení daně či obdobné trestné činy.

2.2 MEZINÁRODNÍ DAŇOVÉ PLÁNOVÁNÍ

Pojem mezinárodní daňové plánování jednak zahrnuje využívání tzv. offshore podnikání a tzv. **onshore společností**, tedy kontinentálních společností, využívajících daňových výhod svých režimů, a jednak označuje systematickou analýzu a následně použití veškerých možných kroků a nástrojů, které by mohly směřovat ke snížení celkové daňové povinnosti poplatníka v současném nebo budoucím období, a to především prostřednictvím rozmístění příjmů do jednotek, jež jsou zdaňovány v rozdílných daňových režimech za současného využití snížených sazeb a jiných úlev umožněných daňovými zákony.³⁸

V případě, že země v rámci svého území vyčlení pouze jeho určitou část, popřípadě určitou ekonomickou aktivitu, které daňově zvýhodní, např. v USA Chicago, v Kanadě Toronto, ve Velké Británii Londýn, v Belgii Brusel, mají se na mysli tzv. onshore centra.

Offshore podnikání je podnikání, které je uskutečňováno v jedné zemi a týká se podnikatelů či majetku v jiné zemi, přičemž úřady v prvně uvedené zemi na toto podnikání z různých důvodů nevalují daňovou povinnost, tzn. že se jedná o podnikání prostřednictvím od daně osvobozené nebo jinak zvýhodněné zahraniční společnosti.

Mezi základní motivy offshore podnikání patří zejména:

- daňová optimalizace, tj. v rámci mezinárodního daňového plánování jde jednak o minimalizaci výsledné sazby daně z příjmů a maximalizaci počtu položek daňově uznatelných nákladů a jednak o kombinaci individuálních specifík jednotlivých daňových systémů;
- využití výhod odlišného právního prostředí; např. výrazně nižší úroveň administrativních povinností na straně daňových subjektů;
- ochrana majetku; tzn. zahraniční společnosti jsou využívány pro tzv. právní ochranu majetku před nároky potenciálních věřitelů;
- vyhnutí se místní regulaci některých podnikatelských aktivit;
- anonymita vlastnictví, která představuje výhodu např. v počáteční fázi akvizic.

³⁸ PETROVIČ, P., et al. Encyklopedie mezinárodního daňového plánování. Beroun: Martin Novotný - NEWSLETTER, 2002, s. 420.

Podle toho, jaká daňová zvýhodnění ta která země nabízí nebo pro které daňové výhody je populární, lze státy rozdělit do čtyř základních skupin:

- státy nabízející individuální daňové výhody jako protihodnotu vytváření nových pracovních míst a celkového rozvoje regionu, kde byla investice realizována;
- vyspělé státy s vysokým daňovým zatížením, nabízející daňová zvýhodnění pro holdingové společnosti či jiná zvýhodnění obdobného typu;
- vyspělé státy umožňující vznik daňově osvobozených subjektů;
- daňové ráje.

Za hranici mezi legálními a nelegálními daňovými úniky lze považovat například fiktivní přenesení sídla firmy do země, v níž jsou nižší daně, případně některé daně neexistují. Jedná se o země, označované jako tzv. **daňové ráje** neboli **oázy**, jejichž zákony a tradice umožňují snížení celkového daňového zatížení.

Daňově zvýhodněné subjekty

Společnosti využívané v rámci mezinárodního daňového plánování je možné rozdělit na:

- **společnosti vzniklé na základě speciálního právního předpisu**, který mimo jiné určuje i jejich daňový režim, tzn. země umožňuje založení společností s daňovým zvýhodněním podle zákona odlišného od těch, podle nichž vznikají tuzemské společnosti; mezinárodní obchodní společnosti mají např. tyto charakteristické znaky:
 - osvobození od daňové povinnosti;
 - absence povinnosti předkládat úřadům účetní výkazy;
 - povinnost mít v zemi založení mezinárodní obchodní společnosti tzv. registračního agenta a registrované sídlo;
 - vysoký stupeň anonymity vlastníků a členů statutárního orgánu mezinárodních obchodních společností;
- **společnosti založené podle všeobecného právního předpisu**, ale splňující určité podmínky pro osvobození od daně z příjmů; např.:
 - nerezidentní společnosti – tj. společnosti typické tím, že se na ně vztahuje snížení nebo úplné odstranění daňové povinnosti vzhledem k příjmům dosažených mimo zemi, kde byla taková společnost založena;
 - daňově osvobozené společnosti – tzn. společnosti jsou daňově zvýhodněny až po dohodě či po podání žádosti kompetentnímu orgánu v příslušné zemi.

2.3 BOJ PROTI DAŇOVÝM RÁJŮM

Státy s běžným daňovým režimem se snaží o omezení nárůstu vlivu daňových rájů na světovou ekonomiku, přičemž k nejvýznamnějším motivům patří:

- omezení možností využívání těchto center organizovaným zločinem; v současné době se samy země označované jako daňové ráje snaží odbourat využívání svých ekonomik právě organizovaným zločinem a zároveň zpřístupnit část informací o jednotlivých podnikatelských aktivitách na svém území a naopak daňově zvýhodnit pouze investory přijatelné pro obě strany;
- omezení daňových výhod nabízených těmito centry, eliminace daňových úniků prostřednictvím daňových rájů a následné zvýšení domácích daňových výnosů; toto je ve své podstatě nemožné, jelikož k takovéto regulaci daňových systémů se určitě nepřipojí ty země označované jako tzv. daňové ráje, které budou předpokládat, že škody způsobené případným embargem budou mnohem nižší než výnosy získané přílivem nových společností a investic;
- zvýšení kontroly a moci nad vlastními daňovými poplatníky;
- dosažení vyšší kontroly nad mezinárodním pohybem kapitálu a peněz.

V mnoha případech tento boj naráží na překážky v podobě nejednotnosti jednotlivých států a na téměř nedotknutelnou suverenitu daňových rájů, kdy mnohé z nich mají tzv. zvláštní vztahy k jednotlivým vyspělým státům, ať už historické (např. bývalé kolonie), či politické (např. britská dominia), což jim samozřejmě zabezpečuje určitý stupeň ochrany ze strany těchto států.

Dílčích úspěchů v oblasti boje proti daňovým rájům vyspělé země již dosáhly, a to především díky:

- **Organizaci pro hospodářskou obnovu a rozvoj (OECD)**, která v roce 1996 přišla s iniciativou popsanou ve zprávě „Nekalá daňová konkurence – nový globální problém“, v níž se mimo jiné uvádí, že existence států s preferenčním daňovým režimem způsobuje erozi daňové báze v ostatních zemích a ve svém důsledku vede k nežádoucímu odlivu kapitálu a k poklesu celosvětového bohatství;³⁹

³⁹ PETROVIČ, P.; et al. Encyklopedie mezinárodního daňového plánování. Beroun: Martin Novotný - NEWSLETTER, 2002, s. 77.

- **Speciálnímu útvaru pro sledování pohybu financí (FATF)**, který propaguje boj proti praní špinavých peněz a jehož aktivity vedly téměř ve všech daňových rájích k následujícím základním změnám⁴⁰:
 - vlastníci mezinárodních obchodních společností nebo podobných daňově zvýhodněných společností budou muset být jednoznačně určeni a evidováni;
 - offshore banky budou podléhat stejným pravidlům jako jakékoli jiné regulované banky jinde na světě; tzn. zájemci o vydání offshore bankovní licence budou muset splnit stejně jako ve standardních rozvinutých zemích přísné podmínky ohledně své bezúhonnosti, kapitálové vybavenosti, profesní kvalifikace, zkušeností;
 - v mezinárodních finančních centrech budou vznikat dohlížejší orgány s cílem zajistit bezúhonnost domácího sektoru finančních služeb, mimo jiné prostřednictvím evidence podezřelých transakcí a spolupráce se zahraničními orgány podobného charakteru.

⁴⁰ PETROVIČ, P.; et al. Encyklopedie mezinárodního daňového plánování. Beroun: Martin Novotný - NEWSLETTER, 2002; s. 76.

3 DAŇOVÁ KONTROLA, PŘEDPOKLADY ÚSPĚŠNÉHO BOJE PROTI DAŇOVÉ KRIMINALITĚ A DAŇOVÉ A CELNÍ NEDOPLATKY

3.1 DAŇOVÁ KONTROLA

3.1.1 Úvod do daňové kontroly

V případě, že by správci daně neměli možnost kontrolovat plnění daňových povinností, sotva by daňové subjekty přiznávaly a platily daně ve správné výši. Cílem daňové kontroly prováděné finančními úřady, vymezené ustanovením § 16 zákona o správě daní a poplatků, je tedy zjistit nebo prověřit daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. Z povahy a účelu daňové kontroly vyplývá, že se provádí vždy až po skončení zdaňovacího období a současně po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. Zpravidla správce daně kontroluje až pravomocně vyměřenou daň, a to pouze za předpokladu, že existuje podezření na zkrácení daně.

Správce daně je povinen sepsat protokol o zahájení daňové kontroly, čímž je dostatečně průkazně učiněn úkon směřující k přezkoušení daňové povinnosti. Daňová kontrola skončí sepsáním zprávy o výsledku zjištění, jejím projednáním a spolupodepsáním daňovým subjektem, přičemž bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným subjektem je pro platnost zjištění bezvýznamné.

V případě, že výsledkem daňové kontroly je skutečnost odůvodňující dodatečné stanovení daně, musí správce daně stanovit v rámci vyměřovacího řízení základ daně a jeho výši a dodatečně vyměřit a předeplatit daň ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to na základě tzv. **dodatečného platebního výměru**, což je forma správního rozhodnutí obsahujícího náležitosti ve smyslu ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků.

3.1.2 Výsledky daňových kontrol provedených územními finančními orgány

Z Tabulky 1 lze mimo jiné vyčíst, že v roce 2007 finanční úřady ukončily 90 991 daňových kontrol, přičemž se za jednu kontrolu považuje kontrola jedné daně za jeden rok. Na základě provedených daňových kontrol bylo na daních doměřeno celkem 5 832 mil. Kč.

V rámci kontrolní činnosti finančních úřadů byla ztráta vykázaná u daně z příjmů právnických osob a daně z příjmů fyzických osob v roce 2007 snížena celkem o 2 747 mil. Kč.⁴¹

Tabulka 1 – Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol provedených finančními úřady za rok 2007⁴²

Druh příjmu	Počet kontrol	Doměřeno z kontrol
Daň z přidané hodnoty	20 073	1 885 654 923 Kč
Daně spotřební	3	133 354 649 Kč
Daň z příjmů právnických osob	12 470	2 628 456 534 Kč
Daň z příjmů fyzických osob – podávajících příznání	20 946	836 844 525 Kč
Daň z příjmů fyzických osob – závislá činnost	14 106	240 328 294 Kč
Daň z příjmů (§ 36 zákona o daních z příjmů)	5 307	86 689 360 Kč
Daň z nemovitostí	6 694	8 517 834 Kč
Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	33	381 596Kč
Daň silniční	11 359	12 087 529 Kč
Celkem	90 991	5 832 315 244 Kč

3.1.3 Výsledky následných a daňových kontrol provedených celními úřady

V roce 2007 bylo celními úřady zahájeno 1 028 následných kontrol a ukončeno celkem 1 101 následných kontrol, z nichž bylo 541 pozitivních, tzn. došlo ke zjištění porušení celních předpisů a byl zjištěn celní únik přesahující částku 192,97 mil. Kč.⁴³

Nejčastěji opakující se formou porušení celních předpisů v uvedeném roce bylo:

- nezapočtení dopravného do celní hodnoty;
- nesprávné sazební zařazení zboží;
- dvojí fakturace;
- neoprávněné příznání preferenční sazby;
- nezapočtené náklady na služby spojené s pojištěním, balením, opravou nebo servisní službou dováženého zboží;

⁴¹ Výroční zprávy a související dokumenty [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-FF867FD9/cds/xsl/325.html?year=0>.

⁴² Výroční zprávy a související dokumenty [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-FF867FD9/cds/xsl/325.html?year=0>.

⁴³ Informace o činnosti Celní správy ČR [online]. 2008 [cit. 2009-01-23]. Dostupný z WWW: <http://www.cs.mfcr.cz/NR/rdonlyres/369BF028-CD79-4886-B157-D80539DD914B/0/>.

- nadhodnocení zboží při jeho vývozu;
- nepřipočtení softwarového vybavení k celní hodnotě.

V roce 2007 zahájily celní úřady 533 a ukončily 537 daňových kontrol, na jejichž základě bylo zjištěno porušení právních předpisů ve 219 případech a bylo doměřeno celkem 118,2 mil. Kč.⁴⁴

3.2 ZJIŠTĚNÍ DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINŮ

U daňových trestných činů jsou typickými stopami tzv. **paměťové stopy**, což jsou informace, jež určitá osoba získala vnímáním svými smysly, a je schopna je reprodukovat ve výpovědi (např. výslechy zaměstnanců, společníků, výslechy správce daně).⁴⁵

Další skupinu typických stop představují písemné (listinné) důkazy, jako je padělání nebo pozměňování listin a dokladů, poznámky pachatele a případná jím vedená evidence. K těm nejvýznamnějším důkazním prostředkům u daňových deliktů patří zprávy správce daně, daňové doklady, výslechy obviněných a svědků, znalecké posudky, spis rejstříkového soudu, výpis z obchodního rejstříku, živnostenský list nebo povolení k podnikání podle zvláštních předpisů.⁴⁶

3.3 SOUČINNOST S ORGÁNY ČINNÝMI V TRESTNÍM ŘÍZENÍ

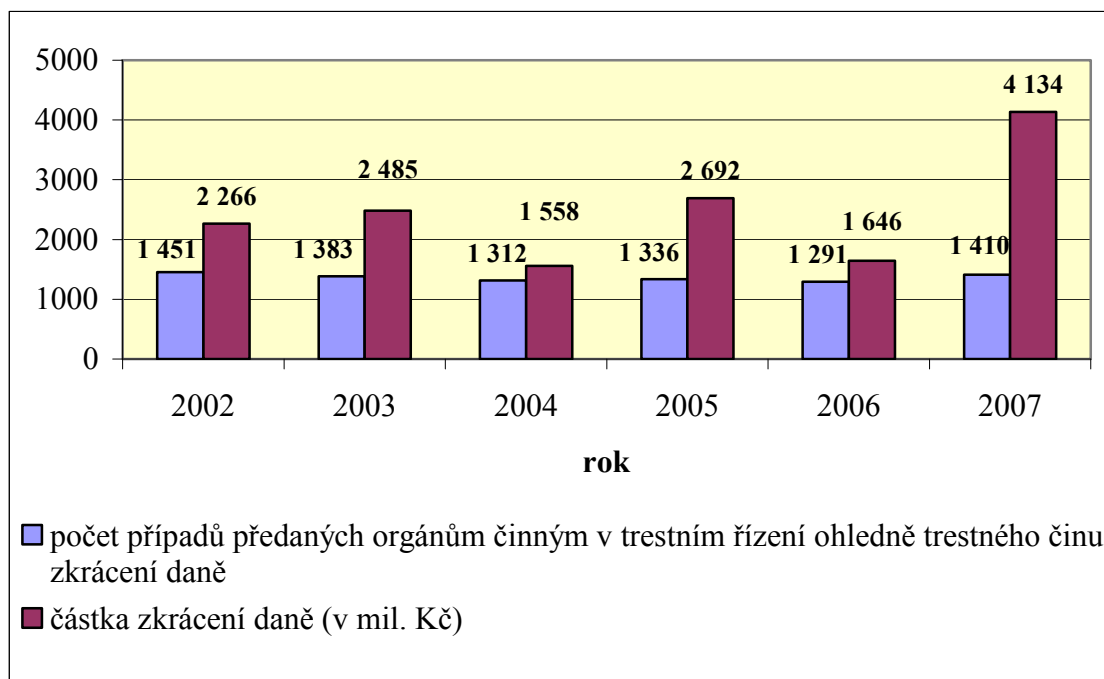
Vzhledem k rozvoji nových forem daňové trestné činnosti představují pro orgány činné v trestním řízení nemalý problém zúžené možnosti pro vyžádání si údajů z daňového řízení pro účely řízení trestního.

Finanční úřady oznamují (viz Obrázek 9), v souladu s ustanovením § 8 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), orgánům činných v trestním řízení všechna podezření ze spáchání trestných činů, přičemž nejčastěji se jedná o trestní oznámení na podezření ze spáchání trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na všeobecné zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti dle § 147 trestního zákona (blíže Příloha 4). Dále jsou podávána trestní oznámení pro podezření z možnosti kráčení daně, poplatku a podobné povinné platby ve větším rozsahu podle § 148 trestního zákona (viz Příloha 5) u daně z přidané hodnoty, daní z příjmů fyzických a právnických osob.

⁴⁴ Informace o činnosti Celní správy ČR [online]. 2008 [cit. 2009-01-23]. Dostupný z WWW: <http://www.cs.mfcr.cz/NR/rdonlyres/369BF028-CD79-4886-B157-D80539DD914B/0/>.

⁴⁵ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 215.

⁴⁶ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 215.



Obrázek 9 – Podněty předané ÚFO orgánům činným v trestním řízení v ČR⁴⁷

Plnit oznamovací povinnosti dle výše uvedeného je možné kterémukoliv orgánu činnému v trestním řízení, tzn. příslušnému státnímu zastupitelství nebo policejním orgánům. Povinnost oznámení vzniká okamžikem, kdy byly dostatečně spolehlivě zjištěny skutečnosti nasvědčující tomu, že mohlo dojít ke spáchání konkrétního trestného činu. Ke zjištění těchto skutečností může dojít nejen při daňové kontrole, ale i v průběhu vytykácího řízení, místního šetření, odvolacího řízení a v dalších případech.

Oznámení může být podáno nejen vůči konkrétnímu daňovému subjektu, ale i vůči skupině osob, a to zejména v případě řetězců, kdy nelze jednoznačně v daňovém řízení posoudit, která z osob ze skupiny připravila hospodářské operace s cílem získání daňových výhod či zkrácení daně u některého ze subjektů v řetězci. Policie České republiky může zahájit trestní stíhání i vůči neznámému pachateli, je-li zřejmé, že např. zkrácení daně vykazuje znaky trestnosti, ale na počátku šetření nelze adresně určit konkrétní osobu, která zkrácení daně z hlediska trestně právního připravila.

3.4 ZABRÁNĚNÍ DAŇOVÝM ÚNIKŮM

Mezi hlavní cíle zákonodárce při sestavování daňových zákonů bezesporu patří minimalizace rizika, že poplatníci budou obcházet zákon a budou se vyhýbat plnění svých

⁴⁷ Výroční zprávy a související dokumenty [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-FF867FD9/cds/xsl/325.html?year=0>.

daňových povinností. Vzhledem k daňové morálce obyvatelstva České republiky by měla být daňová úprava co nejjednodušší, co nejpřehlednější, co nejsrozumitelněji členěná a formulovaná tak, aby bylo zabráněno úmyslnému krácení daně.

V případech, kdy dojde ke zkrácení daňové povinnosti v důsledku zkreslování daně, zatajování příjmů či uvedení nepravdivých údajů v rámci daňového řízení, je nezbytné, aby státní instituce měly pravomoc stanovit daňovým subjektům pořádkové pokuty a případně i možnost uložit podmíněné či nepodmíněné tresty. Tady se nabízí i otázka sjednocení, resp. propojení několika zákonů, a to zákona trestního, občanského, obchodního a samozřejmě zákona o správě daní a poplatků a jednotlivých daňových zákonů.

3.4.1 Zabránění daňovým únikům u daně z příjmů

Za opatření proti daňovým únikům u daně z příjmů lze považovat následující:

- preferovat zdaňování příjmů srážkou u jejich zdroje;
- zjednodušit pravidla tvorby základu daně;
- zaměřit se především na evidenci a kontrolu příjmů;
- zavedení paušální daně z určitých aktivit, zejména daň z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti.

Návrh změn v zákoně o daních z příjmů

Zákon o daních z příjmů by mohl přispět k zabránění možných daňových úniků, pokud by byly učiněny následující změny:

- přehledně členit zákon tak, aby jedna daňová problematika byla řešena uceleně (na jednom místě v zákoně);
- napsat zákon co nejjednodušší s tím, aby byl co nejspravedlivější a aby především zabránil obcházení daňových zákonů; při stanovení základu daně z příjmů se musí vycházet pouze z účetnictví;
- vytvořit takový systém slev, odčitatelných položek a osvobození, které by byly dostatečně motivující pro poplatníky;
- zpřesnit vymezení jednotlivých daňových a nedaňových výdajů (nákladů) s přihlédnutím k tomu, že podnikatelská činnost jednotlivých poplatníků je velmi rozmanitá;
- zrušit odečet daňové ztráty a zavést daňové prázdniny pro první roky podnikání, jelikož lze očekávat, že podnikatel nebude, pravděpodobně v pěti letech po zahájení podnikatelské činnosti, dosahovat zdanitelného zisku;

- posuzovat daňovou účinnost jednotlivých výdajů z hlediska hospodárnosti, tzn. rovněž zavést i určité daňové restrikce, které by daňové subjekty motivovaly k vyšší efektivnosti při vynakládání jednotlivých nákladů, čímž by některé náklady nebyly nadále daňově uznatelné;
- jednoznačně vyloučit daňové uplatnění ztrát ze spekulacních operací nesouvisejících přímo s provozováním podniku v rámci daňových nákladů; současná úprava zákona striktně vymezuje druhy aktiv, u kterých nelze zahrnout ztrátu z jejich prodeje do daňových nákladů, přičemž zákon řeší pouze určitou část spekulací s tím, že v dalších případech, kdy poplatník využije jinou formu spekulativního snížení základu daně, je velmi obtížné, aby pracovníci správce daně prokázali úmysl krácení základu daně;
- zavést povinnost dlužníků zvýšit základ daně zejména o hodnotu promlčených závazků, a to především z důvodu špatné platební morálky některých dlužníků a z důvodu různých spekulací prováděných za účelem snížení daňové povinnosti, jelikož při současné úpravě zákona lze i majetek pořízený na dluh v podvojném účetnictví uplatnit při spotřebě jako daňově účinný náklad;
- zavést registrační pokladny s elektronickou fiskální pamětí, čímž by byly zdokumentovány všechny operace pokladny od jejího uvedení do provozu a čímž by zkreslování údajů a krácení tržeb bylo obtížnější, a to by ve svém důsledku vedlo k omezení šedé ekonomiky, k lepšímu výběru daní a k zabránění daňovým únikům; do paměti registračních pokladen by měli přístup pouze pracovníci kontrolních oddělení územních finančních orgánů a pracovníci specializovaných servisních firem.

3.4.2 Zabránění daňovým únikům u DPH

Členské země Evropské unie zaznamenaly v posledním desetiletí obrovský nárůst podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty. Ztráty zemí Evropské unie kvůli daňovým deliktům se odhadují na 200 až 250 miliard eur (přibližně 5 bilionů až 6,2 bilionů Kč) ročně, což představuje 2 až 2,5 procenta HDP Unie⁴⁸. Z toho na daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty připadá 60 až 100 miliard eur, čili deset až čtrnáct procent z výběru celkové daně z přidané hodnoty.

⁴⁸ Daňové úniky v EU dosahují až 250 miliard eur ročně. Hospodářské noviny [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <<http://ekonomika.ihned.cz/c1-27034680-danove-uniky-v-eu-dosahuji-az-250-miliard-eur-rocne>>.

V České republice se ztráty daňových příjmů z podvodů v rámci daně z přidané hodnoty odhadují ve výši 25 miliard korun ročně, přičemž tyto nezákonné aktivity jsou stále více organizované a stávají se zavedeným oborem podnikání.

Za opatření zabraňujících podvodnému zneužití DPH systému lze považovat:

- sjednocení pravidel pro registraci a odregistrování plátců DPH v rámci Evropské unie, on-linové potvrzení platnosti osvědčení registrovaného plátce DPH, jednodušší, modernější a harmonizovaná pravidla pro fakturaci, sjednocenou metodiku aplikace DPH u intrakomunitárních plnění;
- zvýšení efektivity nástrojů daňových správ při odhalování DPH podvodů včetně lepší vzájemné pomoci při vymáhání daní a zavedení společné a nerozdílné odpovědnosti všech DPH plátců v řetězci a sdílené odpovědnosti správců daně za DPH v řetězci bez ohledu na členský stát EU, ve kterém je daň splatná.

Evropský parlament se v boji proti daňovým únikům chce rovněž zaměřit na daňové ráje (viz kapitola 2.2), popř. země, kde některé daně, jako např. daň z přidané hodnoty, vůbec neexistují. Europoslanci chtějí přimět Evropskou komisi k výzvě OECD k uvalení sankcí na ty země, jež odmítnou spolupráci při odhalování daňových úniků a neposkytnou Unii žádné informace.⁴⁹

3.5 DAŇOVÉ A CELNÍ NEDOPLATKY

3.5.1 Daňové nedoplatky evidované územními finančními orgány

Vymáhání daňových nedoplatků představuje jednu z fází daňového řízení, upravené v ustanovení §§ 73 a 73a zákona o správě daní a poplatků, k níž dochází pouze v případě, že na straně daňového dlužníka nedošlo k dobrovolnému plnění daňové povinnosti ve lhůtě splatnosti, a to ani v náhradní lhůtě stanovené správcem daně.

Pojmy vymáhání daňových nedoplatků a daňová exekuce nejsou totožné. Vymáhání daňových nedoplatků je širším pojmem zahrnujícím mj. i daňovou exekuci. Vzhledem k tomu, že pojem daňová exekuce, a tudíž ani procesní postup správce daně v rámci této exekuce není v zákoně o správě daní a poplatků dostatečně upraven, je zákonodárcem ustanovením § 73 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků odkázáno na procesní postup v obecně závazných normách v občanském soudním řádu.

⁴⁹ Daňové úniky v EU dosahují až 250 miliard eur ročně. Hospodářské noviny [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <<http://ekonomika.ihned.cz/c1-27034680-danove-uniky-v-eu-dosahuji-az-250-miliard-eur-rocne>>.

Daňová exekuce

K daňové exekuci lze přistoupit, je-li daňový nedoplatek vykonatelný, tzn. v souladu s ustanovením § 32 zákona o správě daní a poplatků nelze proti rozhodnutí podat tzv. řádný opravný prostředek nebo jeho podání nemá odkladný účinek, a uplynula-li zároveň lhůta k plnění. V případě, že by tomu tak nebylo, každý daňový dlužník, kterému by hrozila exekuce, by se určitě odvolal proti rozhodnutí a v takto získané chráněné době by se mohl účelově zbavovat majetku, např. jeho převodem na osoby blízké, čímž by se daňová exekuce minula účinkem.

Před zahájením daňové exekuce zpravidla správce daně zasílá daňovému dlužníkovi výzvu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, a to nejméně osmidenní. Není-li tato lhůta daňovým dlužníkem využita, přistupuje správce daně vydáním exekučního příkazu k zahájení jedné z níže uvedených forem daňové exekuce:

- **příkázáním pohledávky znějící na peněžní prostředky na účtu daňového dlužníka nebo jiné pohledávky;** např. banka či stavební spořitelna vystupuje jako tzv. **poddlužník**, zavázaný plnit za daňového dlužníka přímo správci daně; podstatné je, aby daňový dlužník měl vůči výše uvedeným finančním institucím pohledávku vyplývající z uzavřeného smluvního vztahu, který tkví v podobě finančních prostředků v dispozičním oprávnění výše uvedených subjektů; daňový dlužník ztrácí okamžikem doručení exekučního příkazu do výše exekuované částky jakékoliv dispoziční oprávnění s těmito finančními prostředky;
- **srázkou ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod.;** rozsah takto exekučně postižitelné části daného nároku stanoví zákon a při její výši se vychází z určitých sociálních a reprodukčních funkcí mzdy, přičemž je nutné přihlížet individuálně ke každému daňovému dlužníkovi zvlášť; správce daně přikáže v exekučním příkaze přímo plátcí mzdy, aby po jeho doručení prováděl u daňového dlužníka zákonem stanovené srážky a tuto část sražených finančních prostředků nevyplácel daňovému dlužníkovi a přímo je převáděl na účet daňového dlužníka, který spravuje příslušný správce daně;
- **prodejem movitého majetku (tzv. mobiliární exekuce),** a to dražbou; exekuční příkaz bude doručen v okamžiku provádění exekuce; správce daně není a priori povinen konkretizovat, o jaké věci se jedná; k provedení úkonu u dlužníka se přibírá zástupce orgánu obce a kvůli bezpečnosti i příslušník Policie České republiky; exekuci

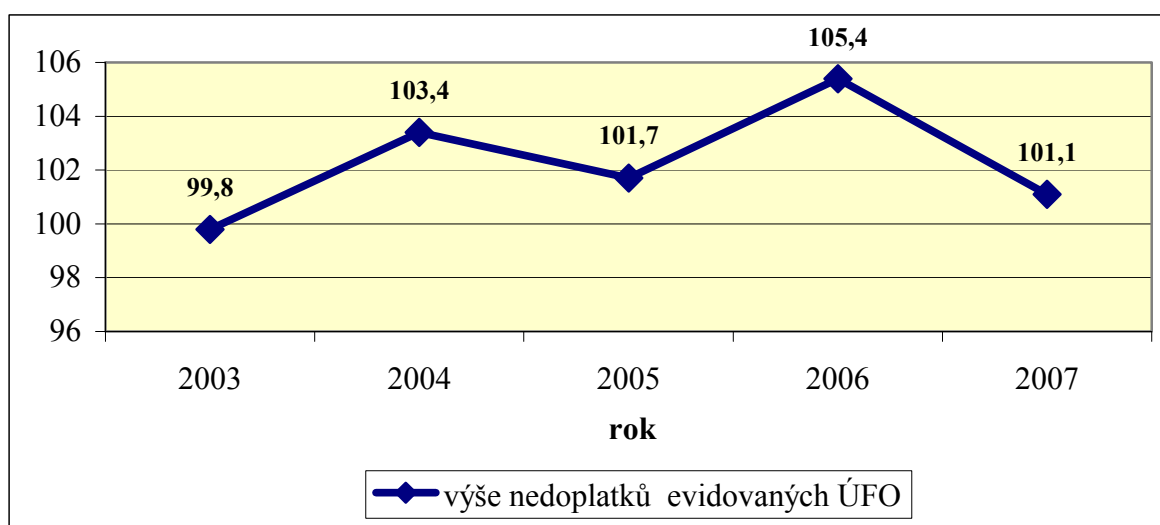
nepodléhají např. věci nezbytně potřebné k výkonu podnikatelské činnosti, běžné oděvní součásti;

- **prodejem nemovitého majetku**, a to dražbou; v exekučním příkazu správce daně daňovému dlužníkovi zakáže po doručení exekučního příkazu jakkoliv nakládat s nemovitostmi; správce daně exekuční příkaz doručí i příslušnému katastrálnímu úřadu, u kterého je předmětná nemovitost vedena, na jehož základě bude v příslušném listu vlastnictví učiněn povinnému záznam (tzv. **plomba**) o výkonu vedení rozhodnutí prodejem nemovitosti příslušným správcem daně.

Za předpokladu, že by byl účel vymáhání zmařen, nepřístupí-li se k vymáhání neprodleně, lze vymáhání zahájit i bez uvedené výzvy, a to především u těch daňových dlužníků, kteří se za podezřelých okolností zbavují majetku, resp. jej zpeněžují.

Oblast vymáhání daňových nedoplatků v roce 2007

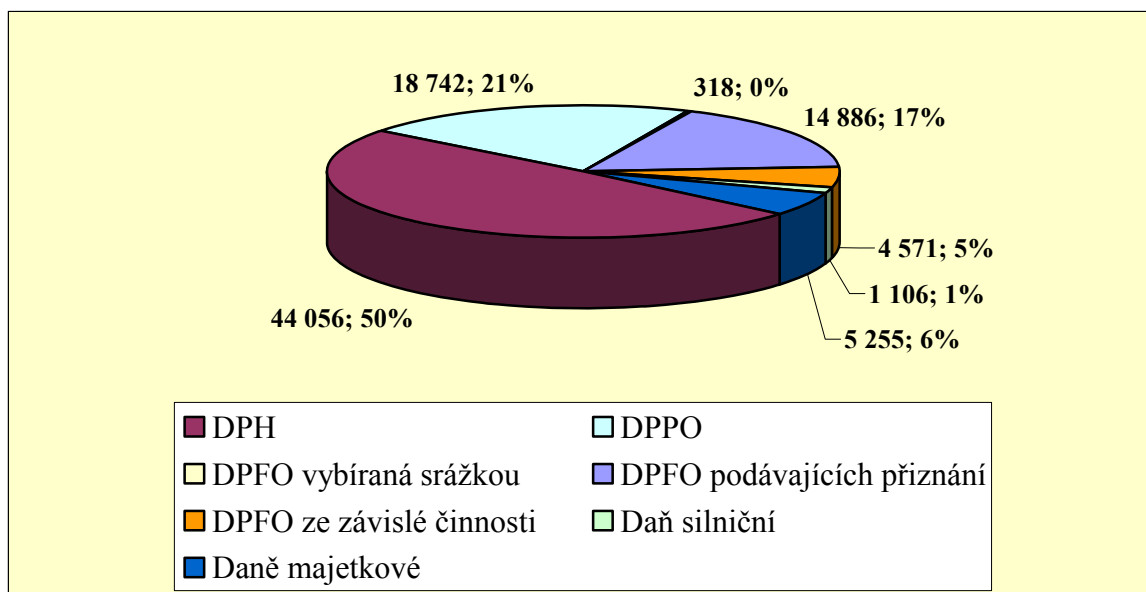
Z Obrázku 10 vyplývá, že vývoj daňových nedoplatků v roce 2007 zaznamenal nejvýraznější meziroční pokles za posledních pět let a že se ustálila výše daňových nedoplatků v působnosti ÚFO na hranici okolo sta miliard korun.



Obrázek 10 – Vývoj výše nedoplatků evidovaných územními finančními orgány v ČR (v mld. Kč)⁵⁰

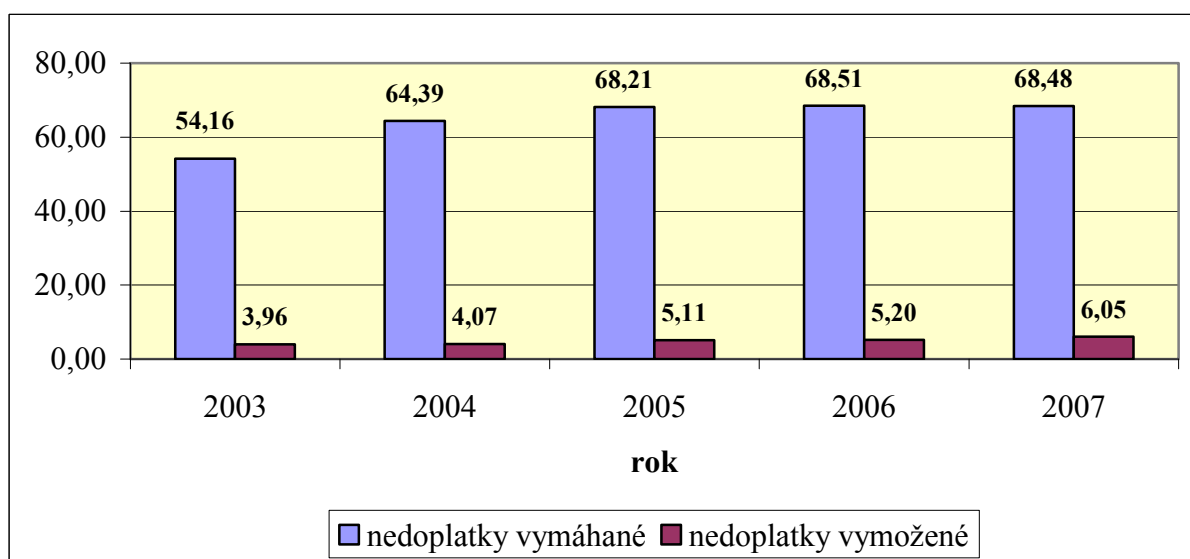
Analýza daňových nedoplatků evidovaných ÚFO v roce 2007 (viz Obrázek 11) ukazuje, že největší objem těchto nedoplatků je vykazován u daně z příjmů, a to v celkové výši 44 056 mil. Kč.

⁵⁰ Výroční zprávy a související dokumenty [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-FF867FD9/cds/xsl/325.html?year=0>.



Obrázek 11 – Struktura daňových nedoplatků evidovaných ÚFO v ČR v roce 2007 (v mil. Kč a v procentech)⁵¹

V exekučních řízeních postupem podle ustanovení § 73 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků bylo vymoženo více než 2,8 mld. Kč z celkově vymožených nedoplatků ve výši 6,05 mld. Kč (viz Obrázek 12), přičemž téměř 3 mld. Kč byly pracovníky územních finančních orgánů vybrány ještě před zahájením nebo provedením daňové exekuce.



Obrázek 12 – Vývoj vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků evidovaných ÚFO v ČR (v mld. Kč)⁵²

⁵¹ Výroční zprávy a související dokumenty [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-FF867FD9/cds/xsl/325.html?year=0>.

⁵² Výroční zprávy a související dokumenty [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-FF867FD9/cds/xsl/325.html?year=0>.

Daňovou exekucí na příkazání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank nebo jiné pohledávky bylo vymáháno 7,8 mld. Kč, z čehož se vymohlo skoro 2,2 mld. Kč.

Exekucemi vedenými na prodej movitých věcí bylo vymoženo 0,2 mld. Kč daňových nedoplatků a na prodej nemovitostí přibližně 0,4 mld. Kč.

Stále častěji finanční úřady přistupují k exekuci na srážku ze mzdy, jiné odměny ze závislé činnosti nebo náhrady za pracovní příjem apod. Tímto způsobem bylo v roce 2007 vymáháno více než 1,6 mld. Kč daňových nedoplatků, z čehož byla vymožena necelá pětina.⁵³

Mezi faktory negativně ovlivňující efektivitu výběru daní a vymáhání daňových pohledávek patří:

- řada daňových dlužníků nemá exekucí postižitelný majetek, popř. je jejich majetek obtížně dohledatelný a zajistitelný;
- daňoví dlužníci utlumí, resp. ukončí podnikatelské aktivity, aniž by si splnili své daňové povinnosti;
- stávající úprava doručování písemností v daňovém řízení do vlastních rukou; daňoví dlužníci jsou si dobře vědomi svých nedoplatků, a proto písemnosti doručované do vlastních rukou úmyslně nevyzvedávají a následné doručování veřejnou vyhláškou prodlužuje celé vymáhací řízení;
- narůstající počet daňových dlužníků s doručovací adresou v sídle ohlašovny obecního či městského úřadu, kterým jsou písemnosti v rámci daňového řízení doručovány veřejnou vyhláškou;
- komplikované nebo jinak omezené využívání údajů z databází a evidencí vedených jinými orgány státní správy, např. z registru motorových vozidel, z evidence správy sociálního zabezpečení.⁵⁴

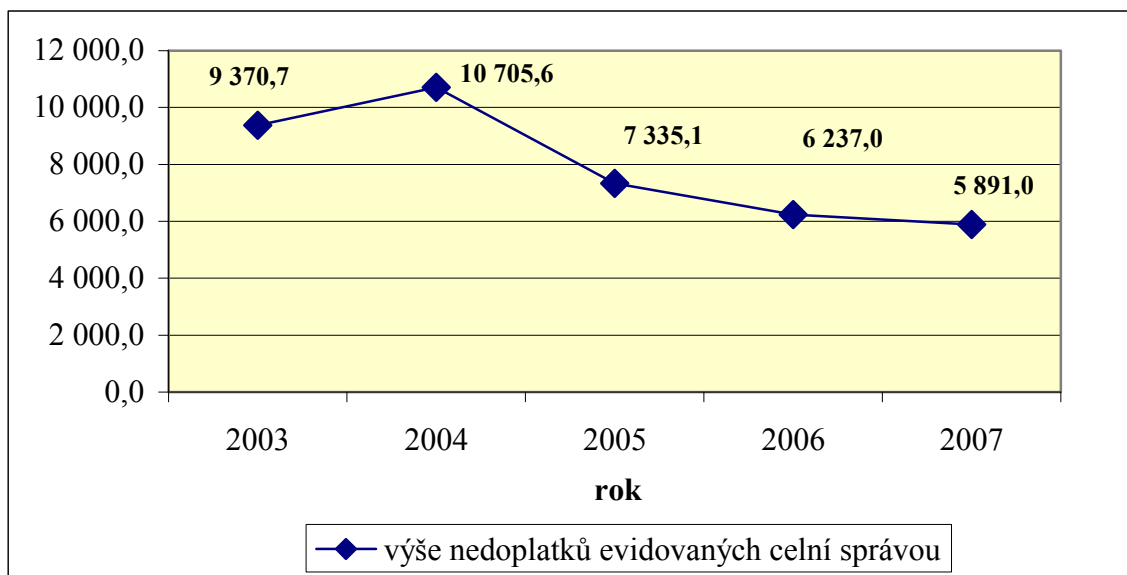
3.5.2 Daňové a celní nedoplatky evidované celní správou

Pohledávkou na straně celních orgánů se rozumí neuhrazená částka splatného cla, daní a poplatků, včetně příslušenství, bez ohledu na zákonnou lhůtu splatnosti. Po uplynutí lhůty splatnosti se stává tato neuhrazená pohledávka **nedoplatkem**.

⁵³ Výroční zprávy a související dokumenty [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-FF867FD9/cds/xsl/325.html?year=0>.

⁵⁴ Výroční zprávy a související dokumenty [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-FF867FD9/cds/xsl/325.html?year=0>.

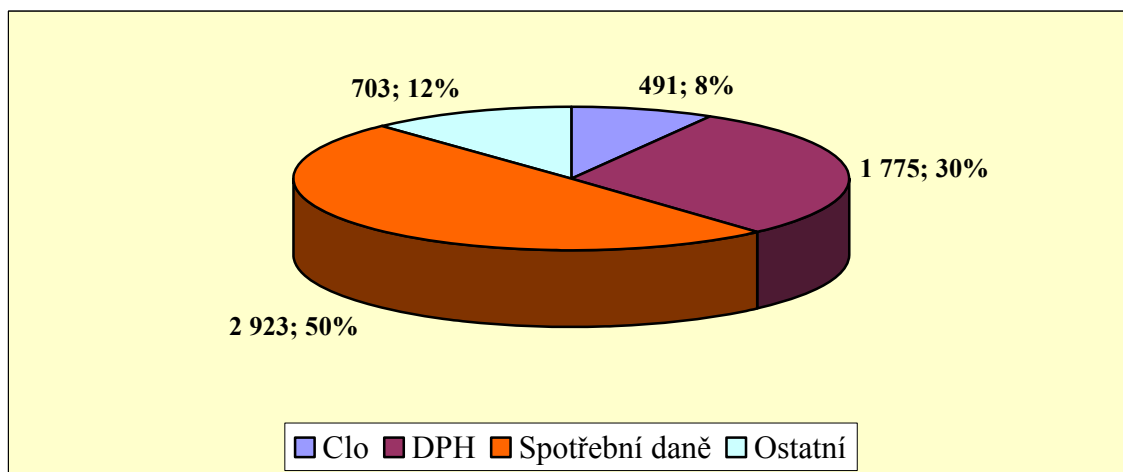
Z Obrázku 13 vyplývá, že vývoj nedoplatků evidovaných celní správou má v posledních čtyřech letech klesající tendenci.



Obrázek 13 – Vývoj výše nedoplatků evidovaných Celní správou České republiky (v mil. Kč)⁵⁵

Vymáhání daňových a celních nedoplatků v roce 2007

Analýza daňových a celních nedoplatků evidovaných celní správou v roce 2007 (viz Obrázek 14) ukazuje, že největší objem těchto nedoplatků je vykazován u spotřebních daní.



Obrázek 14 – Struktura daňových a celních nedoplatků evidovaných Celní správou České republiky v roce 2007 (v mil. Kč a v procentech)⁵⁶

Vymáhání daňových a celních nedoplatků evidovaných celními orgány se stejně jako vymáhání ze strany finančních úřadů řídí ustanoveními zákona o správě daní a poplatků.

⁵⁵ Informace o činnosti Celní správy České republiky za rok 2004 - za rok 2007 [online]. 2008 [cit. 2009-01-23]. Dostupný z WWW: <http://www.cs.mfcr.cz/NR/ronlyres/369BF028-CD79-4886-B157-D80539DD914B/0/>.

⁵⁶ Informace o činnosti Celní správy ČR [online]. 2008 [cit. 2009-01-23]. Dostupný z WWW: <http://www.cs.mfcr.cz/NR/ronlyres/369BF028-CD79-4886-B157-D80539DD914B/0/>.

Ke dni 31. 12. 2007 byly celními orgány vydány výzvy k plnění v náhradní lhůtě v celkové hodnotě 364,1 mil. Kč, na jejichž základě bylo vymoženo 253,6 mil. Kč. Celní úřady uplatnily k těmto dni exekuční příkazy na přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank ve výši 30,5 mil. Kč, přičemž výtěžek představuje částku v hodnotě 9,4 mil. Kč.

Celní orgány v uvedeném roce odepsaly pro nedobytnost pohledávky v celkové výši 274,2 mil. Kč.⁵⁷

⁵⁷ Informace o činnosti Celní správy ČR [online]. 2008 [cit. 2009-01-23]. Dostupný z WWW: <http://www.cs.mfcr.cz/NR/rdonlyres/369BF028-CD79-4886-B157-D80539DD914B/0/>.

4 EKONOMICKÉ VLIVY DANÍ

4.1 PŘESUN A DOPAD DANĚ

V kapitole 1.2 bylo již zmíněno, že daň uložená poplatníkovi může být přesunuta na jinou osobu a zároveň, že ten, kdo tuto daňovou povinnost má ze zákona uloženou, nemusí ji nést celou sám. Je logické, že poplatníci se snaží vyhnout uložené dani, což však neznamená pouze nelegální daňové úniky, nýbrž i skutečnost, že lidé hledají pro sebe nejvýhodnější řešení, tzn. dojde-li ke zdražení určitého zboží v důsledku uvalení daně, spotřebitelé dají raději přednost jiným druhům zboží nebo služeb. Pokud zákonodárce zvýší daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, tak někteří zaměstnanci sníží své pracovní úsilí a zaměstnavatelé se budou snažit nahradit práci kapitálem. Tyto jevy se nazývají **substitucí**.

V důsledku snížení výroby, spotřeby či pracovního úsilí dojde na základě působení zákona nabídky a poptávky k růstu ceny, tzn. že výsledkem zmíněné substituce bude růst ceny pro kupujícího. Cena se však nezvýší o celou daň, pouze o její část, kdy výrobce přesune na spotřebitele část své daně a zbytek bude muset zaplatit sám. V opačném případě, tj. daň by byla uložena spotřebitelům namísto výrobcům, závěr by byl stejný jen s tím rozdílem, že daň by částečně přesouvali spotřebitelé na výrobce.

4.2 STIMULAČNÍ ÚČINKY DANÍ

Pokud zvýšení daní destimuluje výrobu, je logické, že naopak jejich snížení způsobí zvýšení výroby. Této skutečnosti se využívá v momentě, kdy se stát snaží přilákat zahraniční kapitál či zvýšit zaměstnanost v daném regionu, což je cílem i tzv. investičních pobídek.

Daňová stimulační politika v sobě skrývá jedno velké nebezpečí, které spočívá v tom, že stát nabádá poplatníky, aby se chovali jinak, než by je k tomu vedl trh. Tím je narušena alokační úloha trhu, tzn. umístit zdroje tam, kde budou nejlépe využity.⁵⁸

4.3 DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ

Objektivní daňové zatížení se vyjadřuje jako poměr mezi celkovou částkou daní a hrubým domácím produktem. **Subjektivní daňové zatížení** je poplatníkem chápáno jako individuální daňové zatížení, tzn. jako poměr mezi celkovou výší jím placených odvodů a

⁵⁸ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie: Úvod do problematiky. Praha: ASPI, a. s., 2005, s. 24.

jeho celkovým příjmem před zdaněním. Je samozřejmé, že u každého poplatníka existuje odlišná míra tolerance vůči daním.

Průměrné efektivní daňové zatížení různých druhů ekonomických příjmů či aktivit měří tzv. **implicitní daňové sazby**, které se stanoví jako podíl celkových daňových výnosů z každého typu ekonomických příjmů či aktivit k potenciálnímu základu těchto daní (tj. spotřebě, nákladům práce nebo kapitálovým příjmům).

Implicitní daňová sazba na práci představuje podíl daní a veřejnoprávního pojistného, které jsou placeny z pracovních příjmů jak zaměstnavatelem tak zaměstnancem, k celkovým nákladům práce, tj. k celkovému objemu náhrad vyplacených zaměstnancům na území daného státu včetně případných daní z mezd bez zahrnutí výnosů daní ze sociálních transferů.⁵⁹

Z Tabulky 2 vyplývá, že existují výrazné rozdíly nejen mezi vybranými členskými zeměmi OECD, nýbrž i mezi daňovými subjekty v rámci těchto zemí, které jsou způsobeny především odlišnostmi ve zdanění příjmů u poplatníka s ohledem na jeho rodinný stav a na počet dětí žijících s ním ve společné domácnosti.

Tabulka 2 - Daň z příjmů plus příspěvky zaměstnanců a zaměstnavatelů méně peněžité dávky, z hlediska rodinného stavu a mzdové úrovně poplatníka (v % mzdových nákladů)⁶⁰

Rodinný stav	svobodný				manželský pár			
	bezdětný			2 děti	2 děti			bezdětný
mzdová úroveň (% z průměrné mzdy)	67,0	100,0	167,0	67,0	100/0	100/33	100/67	100/33
Belgie	49,1	55,4	60,8	35,2	40,3	40,3	48,2	46,9
Česko	42,1	43,8	46,2	18,1	27,1	35,2	39,0	42,6
Maďarsko	42,9	50,5	56,5	25,4	39,9	39,4	41,1	47,4
Řecko	34,4	38,8	45,6	34,4	39,2	38,1	37,5	38,8
Slovensko	35,3	38,3	40,3	22,0	23,2	29,0	31,7	35,8
Španělsko	35,7	39,0	42,4	30,0	33,4	35,4	36,1	36,3
Švýcarsko	26,7	29,5	33,9	13,1	18,6	21,0	24,0	27,4
OECD	33,7	37,3	42,1	19,0	27,7	30,0	32,4	34,3

⁵⁹ LÁCHOVÁ, L. Daňové systémy v globálním světě. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2007, s. 134.

⁶⁰ Taxing Wages: special feature: part-time work and taxing wages 2004/2005. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2006, s. 51.

5 DAŇOVÁ KRIMINALITA

5.1 POJEM DAŇOVÉ KRIMINALITY

Některé zvláštnosti daňové kriminality

Trestné činy daňové jsou spolu s trestnými činy proti měně zařazeny do oddílu třetího hlavy druhé (Trestné činy hospodářské) zvláštní části zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákon“).⁶¹ V podstatě se jedná o trestněprávní ochranu plnění takových povinností, které zajišťují příjem finančních prostředků určených k financování činnosti státu, krajů a obcí a jiných činností prováděných ve veřejném zájmu.

Předmětem trestního postihu jsou:

- podvodná jednání směřující ke snížení či zatajení povinných plateb (ustanovení § 148 trestního zákona – viz Příloha 5);
- neodvádění daně (ustanovení § 147 trestního zákona – viz Příloha 4);
- určitá související či přípravná jednání, jejichž důsledkem může být zejména daňový a podobný únik (ustanovení §§ 145a, 148a, 148b trestního zákona – viz Příloha 3, Příloha 6 a Příloha 7).

Všechny trestné činy zařazené do této skupiny vyžadují dle ustanovení § 4 trestního zákona úmyslné zavinění. S daňovým řízením souvisí i jiné hospodářské trestné činy, např. trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, což může dle ustanovení § 125 odst. 1 trestního zákona vést k ohrožení včasného a řádného vyměření daně.

Pojem daňové kriminality

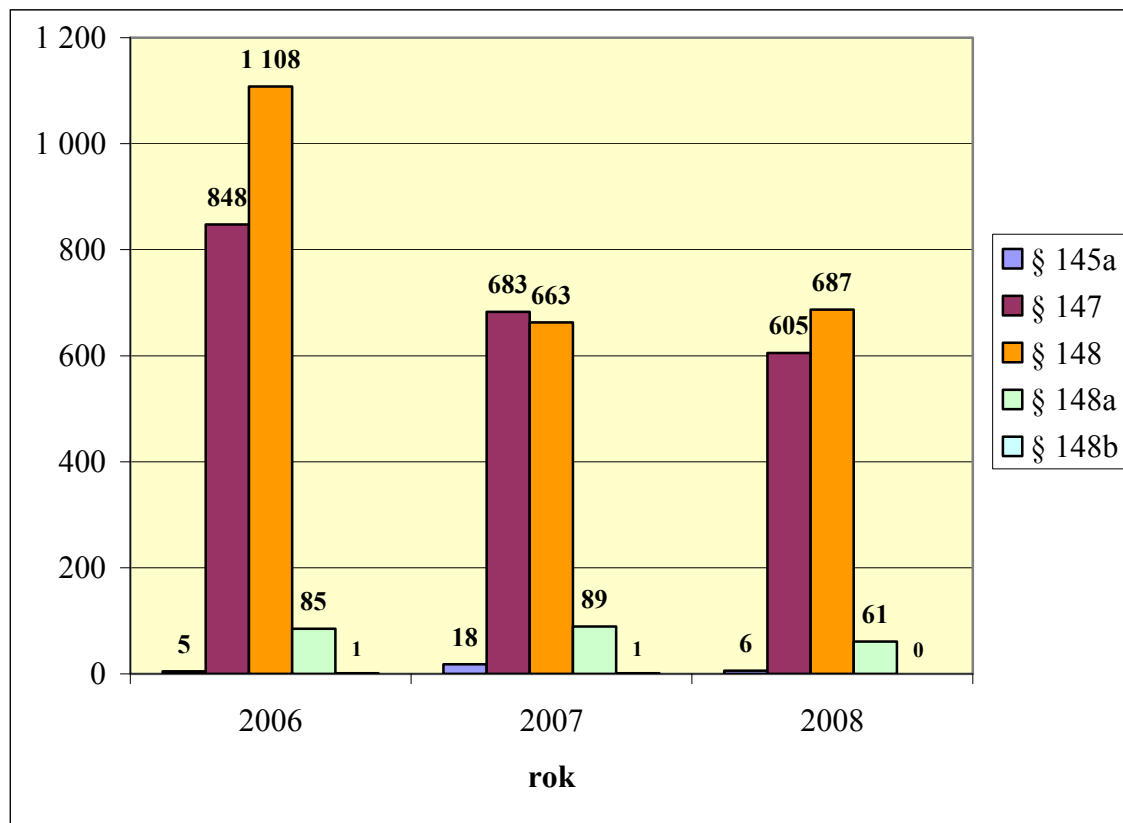
Příčiny a podmínky daňové kriminality, existující již před daňovou reformou k 1. 1. 1993, procházejí neustálým vývojem, jelikož tento druh kriminality citlivě reaguje na ekonomické, politické a sociální klima a na vztahy ve společnosti.⁶²

Formy daňové trestné činnosti jsou realizovány ve stejném právním i obchodním prostředí, stejnými metodami a nástroji jako legální hospodářská činnost. V souvislosti s daňovými úniky a jejich častou latencí nelze opomenout, že předpisy, upravující tuto oblast, jsou zahlceny výjimkami a odkazy na právně závazné a nezávazné normy, takže k daňovým únikům dochází i neúmyslně. V případě, že se nejedná o rutinní případ, lze se setkat s různým

⁶¹ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. s. 88.

⁶² PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 91.

výkladem stejné právní normy i u zaměstnanců finančních úřadů jako osob pro stanovení výše daní nejkompetentnějších.⁶³



Obrázek 15 – Přehled vývoje počtu vybraných daňových trestných činů v ČR v členění dle příslušných ustanovení trestního zákona⁶⁴

5.2 DAŇOVÉ TRESTNÉ ČINY

5.2.1 Padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti

Zákonodárce tím, že zavedl skutkovou podstatu trestného činu padělání a pozměňování nálepek k označení zboží podle ustanovení § 145a trestního zákona, reagoval na mnohamilionové daňové úniky, které byly způsobené prodejem pašovaných cigaret, alkoholu a dalšího zboží v první polovině devadesátých let minulého století. Povinnosti uložené zákonem o spotřebních daních, týkající se evidence a kontroly tabákových nálepek, se

⁶³ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 91.

⁶⁴ Statistická ročenka kriminality [online]. [cit. 2009-02-24]. Dostupný z WWW: <http://portal.justice.cz/ms/ms.aspx?j=33&o=23&k=3397&d=47145>.

obcházely, pravé nálepky byly různými způsoby zneužívány a v oběhu se vyskytovalo stále větší množství padělaných nálepek.⁶⁵

Mezi komodity, podléhajícími kolkové povinnosti, tzn. značení zboží nálepkami, se v současné době řadí tabákové výrobky, kterými se dle ustanovení § 102 až § 131 zákona o spotřebních daních rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák, a alkoholické výrobky s obsahem lihu.⁶⁶

Tabákové výrobky⁶⁷

Tabákové výrobky musí být uvedeny do volného daňového oběhu, dovezeny na daňové území České republiky či dopraveny na daňové území České republiky z jiného členského státu Evropské unie v uzavřeném jednotkovém balení s určením pro přímou spotřebu. Prodejce tabákových výrobků je povinen prodávat tabákové výrobky v uzavřeném jednotkovém balení s neporušenou tabákovou nálepkou, z čehož plyne, že prodávající může balení cigaret a tabáků otevřít pouze v případě kontroly obsahu balení nebo v případě bezplatného poskytnutí k reklamním účelům spotřebiteli.

Pokud dovozce zamýšlí dovážet tabákové výrobky v rámci své podnikatelské činnosti, je povinen tuto skutečnost sdělit celnímu úřadu nejpozději tři týdny před uskutečněním prvního dovozu. Osoba hodlající jako oprávněný příjemce opakovaně přijímat tabákové výrobky podle ustanovení § 22 zákona o spotřebních daních podá celnímu úřadu písemnou žádost o povolení, přičemž k ní přiloží soupis tabákových výrobků v členění podle druhů, obchodních názvů, druhu obalů, s uvedením počtu kusů. V případě, že oprávněný příjemce přijme tabákové výrobky označené tabákovou nálepkou, nemusí podle ustanovení § 23 zákona o spotřebních daních zajistit daň.

Povinnost označení tabákovou nálepkou se nevztahuje na tabákové výrobky určené pro vývoz či pro dopravu do jiného členského státu Evropské unie. V tzv. tranzitních prostorech mezinárodních letišť a na palubách letadel, kde se prodávají tabákové výrobky fyzickým osobám při jejich bezprostředním výstupu z daňového území Evropského společenství, je možné prodávat pouze neznačené tabákové výrobky.

Povinnost značit tabákové výrobky tabákovými nálepkami má výrobce nebo dovozce tabákových výrobků nebo jejich dodavatel se sídlem mimo daňové území České republiky. Odběratel tabákových nálepek povinně vede evidenci odebraných, použitých a vrácených

⁶⁵ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 95.

⁶⁶ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 96.

⁶⁷ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 96 – 101.

tabákových nálepek a zároveň je povinen alespoň jednou za kalendářní rok provést inventuru tabákových nálepek podle rozhodnutí pověřeného celního úřadu, jemuž písemně oznámí výsledek inventury.

Objednávka tabákových nálepek plní funkci daňového přiznání. Daň je zaplácena v okamžiku použití tabákové nálepky, tedy jejím umístěním na jednotkové balení tak, aby při otevření balení došlo k jejímu poškození, přičemž tabákové výrobky se značí pouze v daňovém skladu nebo mimo daňové území České republiky.

Nákup tabákových nálepek od jejich výrobce, jejich přeprava od výrobce tabákových nálepek k pověřenému celnímu úřadu a jejich odběr na daňovém území České republiky výrobcem, dovozcem nebo osobou pověřenou k podání návrhu na stanovení ceny pro konečného spotřebitele tabákových výrobků podle ustanovení § 103 odst. 2 zákona o spotřebních daních zajišťuje Celní úřad Kutná Hora. Ke kontrole značení skladovaných nebo prodávaných tabákových výrobků mají oprávnění nejen celní orgány, územní finanční orgány, nýbrž také Česká obchodní inspekce, Státní zemědělská a potravinářská inspekce, živnostenské úřady a Policie České republiky, které jsou povinny o svém zjištění neprodleně informovat příslušný celní a živnostenský úřad.

Alkoholické výrobky s obsahem lihu⁶⁸

Předmětem daně z lihu je **líh (tzv. etanol)**, a to včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením. Povinnost označit líh ve spotřebitelském balení kontrolní páskou je upravena zákonem zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů, jež stanoví povinnost značit líh ve spotřebitelském balení vyrobený na daňovém území České republiky nebo na toto území dovezený a podmínky nakládání s lihem, včetně způsobu jeho značení a evidence.

Povinnost značit líh kontrolní páskou má výrobce nebo každá další osoba plnící líh do spotřebitelského balení, nebo jeho dovozce. Kontrolní pásky si registrovaná osoba na základě předložení potvrzené objednávky objedná prostřednictvím celního úřadu příslušného podle místa, kde má být značení lihu provedeno, zakoupí je a následně odebere.

Kontrolou nad dodržováním povinnosti řádného značení lihu kontrolními páskami jsou pověřeny celní ředitelství a celní úřady. V případě, že např. územní finanční orgány zjistí při výkonu své působnosti neznačený líh nebo padělky kontrolních pásek, jsou oprávněny neznačený líh nebo padělky kontrolních pásek zajistit na základě písemného potvrzení.

⁶⁸ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 102 – 105.

5.2.2 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na všeobecné zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti⁶⁹

Trestného činu neodvedení daně se podle ustanovení § 147 odst. 1 trestního zákona dopustí ten, kdo jako plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost odvést za poplatníka **daň**, kterou se v tomto případě rozumí pouze daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Podle § 38h odst. 1 zákona o daních z příjmů plátce daně srazí zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ze zdanitelné mzdy, kterou se rozumí **úhrn příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků**, jež odvede nejpozději do dvacátého dne kalendářního měsíce, ve kterém vznikla povinnost srazit zálohy.

Pachatelem trestného činu neodvedení daně je plátce daně, který nesplní svou zákonnou povinnost odvést tyto platby za jiného. Pokud zaměstnanci vznikne nárok na výplatu určité mzdy, tak zaměstnavatel je povinen sraženou daň odvést a je nepodstatné, zda nakonec mzda ve stanovené výši vyplacena byla, či nikoli.

Povinnost zaměstnavatele odvést za zaměstnance zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti nevzniká na základě smluvního závazku, nýbrž jde o povinnost stanovenou přímo zákonem, tzn. nelze smluvně dohodnout jiná práva a povinnosti, než stanoví zákon. Podnikatel v postavení zaměstnavatele má již v průběhu podnikání celou řadu zákonných možností, které by ho měly ochránit před neplněním odvodní povinnosti, např. lze zaměstnancům snížit mzdu na 60 %, uzavřít s odbory dohodu o vyplacení mezd s dvouměsíčním zpožděním.

Trestného činu neodvedení daně se dopustí pachatel, který činem uvedeným v § 147 odst. 1 trestního zákona získá prospěch velkého rozsahu, tzn. škoda dosahuje částky nejméně 5 000 000 Kč. Není vyloučen vícečinný souběh s trestným činem zkrácení daně, pokud plátce (zaměstnavatel) jednak u části zaměstnanců zkrátí ve větším rozsahu zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti (např. úmyslně vykáže nižší počet zaměstnanců oproti skutečnosti a finančnímu úřadu tak uvede nižší výměru vyplacených mezd neodpovídající skutečně vyplaceným mzdám za příslušné rozhodovací období) a jednak u části zaměstnanců úmyslně nesplní zákonnou povinnost odvést za poplatníka (zaměstnance) zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti.

Pokud zaměstnavatel neplní v zákonem stanovených lhůtách své daňové povinnosti a nejsou zároveň splněny podmínky pro trestněprávní postih, lze použít ustanovení § 37 zákona

⁶⁹ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 113 – 146.

o správě daní a poplatků, podle něhož může správce daně tomu, kdo nesplní ve stanovené lhůtě povinnost nepeněžitě povahy opakovaně, uložit pokutu až do celkové výše 2 000 000 Kč. Podle ustanovení § 38 zákona o správě daní a poplatků může správce daně až na dobu třiceti dnů pozastavit daňovému subjektu jeho podnikatelskou činnost, jejíž výsledky jsou předmětem zdanění a jíž se porušení povinnosti týká. V případě, že daňové přiznání nebo hlášení daně nebylo včas podáno, může správce daně dle ustanovení § 68 zákona o správě daní a poplatků zvýšit daň až o 10 %.

5.2.3 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti⁷⁰

Podle ustanovení § 147a trestnost neodvedení daně zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek. Dodatečným splněním této povinnosti ve smyslu tohoto ustanovení se rozumí vyrovnání částky, kterou měl pachatel zaplatit jako plátce (zaměstnavatel) za poplatníka (zaměstnance) na dani.

Pro splnění podmínek podle ustanovení § 147a trestního zákona nestačí ani dohoda mezi pachatelem a oprávněným subjektem k přijetí platby o tom, že nezaplacené platby budou spláceny, a ani slib pachatele o zaplacení povinných plateb v budoucnu.

5.2.4 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby⁷¹

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je základním daňovým trestným činem. Současné ustanovení § 148 trestního zákona obsahuje dvě samostatné skutkové podstaty, jež mohou být naplněny nezávisle na sobě, ale i společně, tj. jednání obviněného spočívá zčásti ve zkrácení daně z přidané hodnoty a zčásti ve vylákání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.

V polovině 90. let dvacátého století docházelo v oblasti pracovního práva k velmi častému jevu, kdy podnikatelé plnili své výrobní úkoly za pomoci osob samostatně výdělečně činných disponujících živnostenskými oprávněními a sjednávali s nimi k výkonu pracovní činnosti různé smlouvy, a nikoli pracovněprávní vztah. Pro tento způsob podnikání se v praxi zažilo označení „švarcsystém“.

Podle ustanovení § 13 odst. 1 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, je právnická nebo fyzická osoba povinna plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu její činnosti zajišťovat svými zaměstnanci, které k tomu účelu

⁷⁰ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 147 – 152.

⁷¹ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 154 – 179.

zaměstnává v pracovněprávních vztazích podle zákoníku práce. Zaměstnavatelé (podnikatelé) mnohdy odmítají užívat pracovní smlouvu v pracovněprávním vztahu i na práce typické pro jejich podnikatelskou činnost a např. práci prodavače podmiňují registrací občana jako soukromého podnikatele, kdy výkon těchto prací zadávají jako zakázku v rámci podnikatelské činnosti na základě obchodní smlouvy. Stát je tímto postupem okrádán o část povinných plateb, které musí zaměstnavatel za zaměstnance hradit, neboť zaměstnanec, resp. osoba samostatně výdělečně činná, si svou poplatkovou a daňovou povinnost musí uhradit sám nezávisle na svém zaměstnavateli. Ve svém důsledku však zaměstnavatel (odběratel) a zaměstnanec (dodavatel) nenesou trestní odpovědnost ve smyslu ustanovení § 148 trestního zákona.

Znak zkrácení daně není naplněn samotnou skutečností nepodání daňového přiznání povinnou osobou v případě, kdy správci daně je daňová povinnost takové osoby známa a zjištění základu daně a stanovení daně může být provedeno i jinými prostředky. K případnému nevyměření daně a jejímu zkrácení pak dojde v příčinné souvislosti s nečinností správce daně, jež nezačal vyměřovací řízení a nepřistoupil k vyměření daně jinými prostředky. Nepodání daňového přiznání může být zkrácením daně v těch případech, kdy subjekt daně není registrován u správce daně a není povinen podat daňové přiznání, jelikož mu nevznikla daňová povinnost.

Zatajení zisku, který byl docílen trestným jednáním, nelze považovat za daňový delikt, a to bez ohledu na to, zda takový zisk může být podle příslušných předpisů základem daně. Pachatel neoprávněného podnikání by se tím totiž nepřímo nutil k oznámení své vlastní trestné činnosti, což znamená, že zatajení příjmu docíleného trestným činem neoprávněného podnikání v daňovém přiznání nelze posuzovat jako trestný čin podle ustanovení § 148 trestního zákona.

Úmyslné jednání pachatele, jímž docílí, že mu daň nebyla vůbec vyměřena nebo byla vyměřena v nižší částce, je dokonáním trestným činem zkrácení daně, jestliže byla daň zkrácena ve větším rozsahu. Jednání, které spočívá v opatřování podkladů pro budoucí nesprávné daňové přiznání v úmyslu zkrátit daň ve větším rozsahu, je třeba považovat za přípravu trestného činu zkrácení daně.

Trestný čin podle § 148 odst. 1 trestního zákona je možné spáchat i tím, že zboží zařazené do celního režimu tranzitu a určené k vývozu do jiného státu pachatel úmyslně nevyvezl, ponechal na území České republiky a nakládal s ním v rozporu s režimem tranzitu, jestliže příslušnému celnímu úřadu tuto skutečnost zatajil a znemožnil mu tak vyměření cla a daně z přidané hodnoty.

Ve vztahu k dani z přidané hodnoty je možné dopustit se trestného činu zkrácení daně tak, že pachatel fiktivně čili neoprávněně sníží svou daňovou povinnost smyšleným zvýšením hodnoty daně z přidané hodnoty zaplacené za údajně přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem téže daně a použitá k vlastnímu podnikání, což platí, pokud pachatel takto fiktivně zvýšenou a údajně zaplacenou daň z přidané hodnoty na vstupu odečte od daně, kterou má platit na výstupu, aby tak došlo ke snížení vlastní daňové povinnosti, přestože v důsledku fiktivních dokladů o zaplacení daně z přidané hodnoty na vstupu nevznikl nárok na její odpočet na výstupu.

Trestného činu zkrácení daně se pachatel může dopustit i opomenutím jednání, ke kterému je ze zákona povinen, např. v situaci, pokud by samostatně výdělečná osoba zapomněla podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, a tím by nedošlo k zákonnému zdanění dosažených příjmů.

Jednání pachatele, který vyhotovil fiktivní fakturu za neuskutečněné zdanitelné plnění a na jejímž podkladě se domáhal snížení své daňové povinnosti, může být posouzeno jako trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, a to i za situace, kdy daňový únik nedosáhl většího rozsahu ve smyslu ustanovení § 148 odst. 1 trestního zákona.

Pachatelem i spolupachatelem trestného činu zkrácení daně může být jednak subjekt povinné platby a jednak kdokoli, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že zákonná povinná platba mu nebyla vyměřena v zákonné míře, a byla tak zkrácena ve větším rozsahu. Pokud zaměstnanec spolupracuje se svým zaměstnavatelem a má v pracovní smlouvě z důvodu dosažení nižších odvodních povinností uvedenu vyšší mzdy pouze v rozsahu minimální mzdy a zbývající část mzdy zaměstnavatel vyplácí „bokem“, je toto jednání v případě dosažení většího rozsahu trestným činem podle ustanovení § 148 trestního zákona. Z uvedeného plyne, že bude trestně stíhán jak zaměstnavatel, tak i jeho zaměstnanec.

Trestní postih podle ustanovení § 148 trestního zákona by nastal i v případě tzv. **simulovaných právních úkonů**, pokud by se prokázalo, že tímto právním úkonem došlo ke snížení daňové povinnosti nebo ke stavu, že daňová povinnost vůbec nevznikla. V případě fiktivního prodeje motorového vozidla je listinnými důkazy prokázáno, že kupující od kupní smlouvy, na jejímž základě nabyl vozidlo, nikdy neodstoupil, stále jej používá a prodal jej zcela jinému subjektu až později. Zásada, že v daňovém řízení platí vždy skutečný obsah právního úkonu, umožňuje nepřihlížet k simulovaným právním úkonům, které jsou formálně upraveny tak, že se fakta za účelem snížení daňové povinnosti představují odlišně od skutečnosti.

V praxi často dochází k rozdílu mezi závěry finančních úřadů a konečným rozhodnutím soudu v trestním řízení o zkrácené dani či povinné platby, což může být způsobeno tím, že například daňové řízení před správcem daně je mnohem volnější a širší v porovnání s dokazováním v trestním řízení. Výsledky, ke kterým správce daně při určení rozsahu daňové povinnosti a jejího nesplnění dospěje, není možné bez dalšího přejímat do trestního řízení a pouze na jejich podkladě vyvozovat trestní odpovědnost za trestný čin zkrácení daně podle ustanovení § 148 trestního zákona. Na druhé straně jsou však orgány činné v trestním řízení povinny se vypořádat i se závěry, k nimž v otázce zkrácení daně dospěl příslušný správce daně. Zkrácená daň se neuplatňuje žalobou v občanskoprávním řízení, ale na její nedoplatek vydá finanční úřad platební výměr, který je sám o sobě podkladem pro doplacení a vymáhání zkrácené platby a zároveň exekučním titulem pro případný nucený výkon rozhodnutí.

Trestný čin zkrácení daně lze chápat jako určitý druh podvodu, tzn. sice nevzniká škoda ve smyslu majetkové újmy na existujícím majetku poškozeného (státu), ale jednáním pachatele majetek poškozeného (státu) nevzroste právě o zkrácenou částku. Peněžitou částku, o níž byl rozpočet jednáním pachatele zkrácen a jejíž výše a splatnost je stanovena zákonem, uznává platný trestní zákon za škodu.

Z nálezu Ústavního soudu České republiky sp. zn. I. ÚS 722/01 ze dne 12. 6. 2002 vyplývá, že ustanovení § 148 odst. 1 trestního zákona chrání jako právní statek zájem státu na správném vyměření daně, poplatku a jiné povinné platby. Zkrácením daně nebo jiné povinné platby není její pouhé neodvedení, pokud byla příslušná platba správně vypočtena, přiznána nebo vyměřena, jestliže nebyla zatajena skutečnost, která odůvodňuje vznik daňové povinnosti. Rovněž zkrácením daně není její nezaplacení včas, pokud její výše nebyla zkrácena úmyslným jednáním nebo opomenutím daňového subjektu.

Trestnost trestného činu podle ustanovení § 148 trestního zákona zaniká účinnou lítostí podle ustanovení § 66 trestního zákona, přičemž její podmínkou je dobrovolné jednání pachatele, tzn. nezáleží na jeho pohnutce. Není vyloučeno, aby byla dobrovolnost jednání pachatele shledána i v dodatečném zaplacení zkrácené daně na základě platebního výměru vydaného správcem daně. Vzhledem k tomu, že nečinnost nezakládá sama o sobě skutkovou podstatu trestného činu podle ustanovení § 148 trestního zákona, nejde ani v tomto případě o zkrácení daně, nýbrž o její neodvedení.

Mezi základní metody páchání trestného činu zkrácení daně podle ustanovení § 148 trestního zákona patří:

- snaha docílit co nejmenšího základu daně fiktivním zvyšováním nákladů nebo snižováním příjmů spočívající například v:
 - zařazování předmětů, které mají charakter hmotného nebo nehmotného majetku, do přímé spotřeby za pomoci cenových machinací (např. rozepisováním na více položek);
 - falšování údajů o věcných nákladech;
 - zkreslování nákladů na opravy a rekonstrukce, pokusy o zrychlení odpisů hmotného a nehmotného majetku;
 - vykazování nižších tržeb, zvláště při prodeji za hotové;
 - stornu dříve vykázaných výnosů, zpravidla pod záminkou reklamací, vrácení zboží po odstoupení od kupní smlouvy;
 - vykazování mzdových nákladů na neexistující zaměstnance;
 - přesunu osobních nákladů podnikatele do nákladů jeho podniku;
 - nevykazování tržeb z paralelně prováděné výdělečné činnosti na vlastní účet;
 - nevedení skladové evidence a neprovádění inventur a inventarizace zásob;
 - vystavování faktur se spřízněnými firmami na vysoké částky;
 - neoprávněném uplatňování daňových úlev;
 - neoprávněném vykazování fiktivních pracovních cest;
 - neoprávněném rozdělování příjmů a výdajů na jiné osoby na základě fiktivních zprostředkovatelských komisionářských smluv a smluv o sdružení, a tím přerozdělení základu daně mezi více daňových subjektů;
 - neoprávněném přelévání kapitálu do různých dceřiných společností;
 - neoprávněném zaúčtování leasingových splátek;
- machinace směřující k vytvoření situace, při které je příjem osvobozen od daně, např.:
 - prodej motorového vozidla se ziskem dříve než po jednom roce od nabytí kupní smlouvou bez provedení přepisu nebo jeho provedením až po jednom roce;
 - nákup ojetého motorového vozidla ze zahraničí přímo na jméno budoucího vlastníka, jenž zaplatí clo, daň z přidané hodnoty, ale i cenu, která po opravě bývá výrazně vyšší než nákupní cena včetně daně z přidané hodnoty;
- mezi další způsoby zkrácení daně z příjmů patří:
 - nepřiznání tržeb z pronájmů bytů nebo objektů sloužících k rekreačním účelům;
 - nepřiznávání tržeb z příležitostné výdělečné činnosti;

- uplatnění neoprávněných nároků na snížení základu daně nebo slevu na dani; např. fingoaným výkazem příjmů na manželku;
- k často používaným způsobům zkrácení spotřební daně, cla a daně z přidané hodnoty patří:
 - předstírání použití lihu jako materiálu pro výrobu potravinářských výrobků;
 - vyskladnění a následný prodej vybraných výrobků plátce bez dokladové evidence;
 - pašování vybraného zboží při dovozu, zejména alkoholických nápojů a cigaret, nebo celní deklarace jiného zboží (např. nealkoholických nápojů);
 - snížení pořizovací ceny, ke kterému dochází po dohodě se zahraničním dodavatelem, jenž tuzemskému dovozci vystaví doklad s uvedením nižší ceny, než jaká byla zaplacená;
 - deklarace jiného zboží než je dováženo nebo výměna nabývacích dokladů a jejich falšování po odbavení zahraniční celnicí; nejčastějšími případy byly v minulosti machinace s lehkými topnými oleji, kdy byl např. zakoupený vlak s nákladem lehkých topných olejů prodán překupnické firmě, jež byla nejčastěji fiktivní firmou, která provedla změnu názvu zboží v dokladech a prodala další zapojené společnosti už jako zdaněnou naftu; kupující strana získá tak falešné daňové potvrzení a vlak s nákladem nafty je vyvezen do zahraničí, kde je příjemcem další spojenec; vývozce požádá o zpětné vyplacení spotřební daně, která ovšem nebyla odvedena, přičemž zisk na jednom vlaku mohl činit až 15 000 000 Kč; zahraniční příjemce potom zase mohl vyměnit doklady a náklad už opět jako lehký topný olej přivést zpět do České republiky; cyklus se často opakoval vícekrát se stejným nákladem;
 - nedodání zboží k celnímu řízení vnitrostátní celnicí, jelikož zboží bylo dovezeno na neexistující firmu; zakládaly se fiktivní firmy na základě falešných nebo odcizených dokladů;
 - předstírání tranzitu a reexportu;
 - fingoané odstoupení od smluv; zboží zůstává na území České republiky a ztrácí se v rozsáhlém distribučním řetězci;
 - předstírání krádeží zboží z kamionů, které se následně dostává na tuzemský trh;
 - fingoání vývozu zboží falešným potvrzením o vývozu, na které je uplatňován odpočet daně vývozcem; v některých případech se vyváží zboží značně nadhodnocené (např. drahé kameny), přičemž mnohdy se toto zboží v malém

objemu nelegálně doveze zpět a nárokuje se na něho odpočet třeba i několikrát za sebou;

- nárokování nadměrného odpočtu při pokusech využít dvou rozdílných sazeb daně z přidané hodnoty;
- nesplnění registrační povinnosti, přičemž odběratelům je daň účtována, ale správci daně není odváděna;
- padělání dokladů (např. bankovních výpisů, faktur) předkládaných správci daně.

Ustanovení § 148 odst. 2 trestního zákona sankcionuje vylákání daňové výhody, což znamená, že subjekt povinné platby (poplatník či plátce) může ve svůj prospěch uplatnit odpočty, osvobození nebo srážky, a to za předpokladu splnění zákonných podmínek.

Podle ustanovení § 148 odst. 2 trestního zákona se rovněž posuzuje jednání takového podnikatelského subjektu, jehož existence i obchodní činnost jsou od počátku pouze fingované, přičemž takový subjekt se i fiktivně zaregistruje např. jako plátce daně z přidané hodnoty a potom na základě dokumentů, které se týkají neexistujících zdanitelných plnění, požádá o vrácení tzv. nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.

Přehled možných a odhalených způsobů páchaní trestného činu zkrácení daně podle ustanovení § 148 odst. 2 trestního zákona:

- fiktivní dodávky zboží či služeb; i když je přijatý daňový doklad pro účel odpočtu formálně v pořádku, ke zdanitelnému plnění nikdy nedošlo a dodavatel:
 - fyzicky existuje; je plátcem daně z přidané hodnoty a písemně v protokolu potvrdí, že danou dodávku neuskutečnil;
 - fyzicky existuje; není však plátcem daně z přidané hodnoty;
 - je fiktivní firmou;
- zboží skutečně existuje, daňové doklady jsou formálně v pořádku, ale dodavatel:
 - prohlásí, že dodávku neuskutečnil; jeho jménem ji uskutečnil někdo jiný, případně mu byly odcizeny doklady a jeho razítka;
 - je neexistujícím plátcem DPH;
 - je čtvrtletním plátcem daně z přidané hodnoty, který uvede daň ve svém daňovém přiznání, ale zároveň ji neodvede, je nedostizitelný, a odběrateli, jenž je měsíčním plátcem, je vrácen nadměrný odpočet;
- řetězy dodávek prodávaného zboží, kdy je prodané zboží v řetězci dodavatelů záměrně nadhodnoceno za účelem uplatnění nadměrného odpočtu při vývozu;

- plátce uvádí v daňovém přiznání na vstupu i na výstupu vysoké obraty; obvykle se jedná o praní špinavých peněz s minimální daňovou povinností s tím, že zároveň zakládá možnost pro odběratele legálně si uplatnit daň na vstupu.

V podstatě všechny výše uvedené případy končí vývozem zboží do zahraničí, čímž je znemožněna následná fyzická kontrola zboží v tuzemsku. Nezákonně uplatněnými výhodami jsou nejčastěji nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty a nárok na vrácení spotřební daně.

Podstatné pro posouzení, zda se jedná o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby či se jedná o trestný čin podvodu, lze vymezit tak, že **trestným činem podvodu** je takové jednání pouze tehdy, nedojde-li vůbec k činnosti, která má povahu uplatňovaného zdanitelného plnění. Zboží, jež je údajně předmětem obchodu, pachatel vůbec nevyrobí, vyúčtované služby pachatel vůbec neposkytuje, nebo je předstírána jiná činnost, kterou pachatel neprovozuje, na jejímž základě má dojít k vrácení daně, a není tak vůbec v souvislosti s uplatňovaným plněním právní důvod k zahájení daňového řízení za účelem výplaty daňové výhody.

Pachatelem i spolupachatelem trestného činu zkrácení daně podle ustanovení § 148 odst. 2 trestního zákona může být jak subjekt povinné platby, tak kdokoli, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že ve vztahu k příslušné povinné platbě byla jemu nebo jinému subjektu povinné platby získána neoprávněná výhoda.

5.2.5 Trestný čin porušení předpisů o nálepkách k označení zboží⁷²

V tomto případě je objektem trestného činu zájem na kontrole pohybu zboží, které podléhá spotřebním daním, a zájem státu na příjmu ze spotřebních daních.

Jednání jako součást objektivní stránky je představováno dvěma případy, kdy pachatelem je ten, kdo s nálepkami k označení zboží pro daňové účely nakládá v rozporu s právním předpisem v úmyslu způsobit jinému škodu či opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, a ten, kdo v rozporu s právním předpisem uvádí do oběhu zboží bez nálepek jako označení pro daňové účely.

Nakládáním v rozporu s právním předpisem se rozumí jednání v rozporu se zákonem o spotřebních daních, což v praxi znamená především porušení povinnosti výrobce tabákových nálepek prodávat je výhradně celnímu úřadu určenému prováděcím předpisem, kterým je nyní Celní úřad Kutná Hora. Rovněž se může jednat o porušení zákazu prodat či jakýmkoliv jiným

⁷² PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 185 – 187.

způsobem bezplatně předat obdržené tabákové nálepky jiným fyzickým nebo právnickým osobám ze strany výrobce nebo dovozce cigaret.

Uváděním zboží do oběhu se rozumí prodej zboží či jakékoli jiné uvádění na trh, např. výměna za jiné zboží nebo darování prodejci. Zboží bez nálepek může být uváděno do oběhu pouze v případě, že jsou tabákové výrobky určené buď pro vývoz, anebo pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu Evropské unie.

Podle ustanovení § 114 zákona o spotřebních daních tabákovou nálepkou nemusí být značeny tabákové výrobky, jež jsou dovezeny na daňové území České republiky nebo dopraveny z jiného členského státu na daňové území České republiky pro osobní spotřebu.

Subjektem může být jednak ten, kdo má povinnost, o jejíž porušení se jedná (tzn. výrobce a prodejce nálepek, výrobce a prodejce cigaret, doutníků nebo cigarillos, pracovník zmiňovaného celního úřadu, jenž zajišťuje manipulaci s nálepkami), a jednak jím může být kdokoli, kdo uvádí do oběhu zboží bez nálepek. Z hlediska subjektivní stránky je trestná úmyslná forma zavinění.

5.2.6 Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení⁷³

Objektem je zde zájem státu na řádném a včasném vyměření daně poplatníkovi či plátcí, a to nepřímo prostřednictvím splnění zákonné oznamovací povinnosti, která je uložena jiné osobě než poplatníkovi nebo plátcí. Z hlediska objektivní stránky je trestně odpovědný ten, kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, čímž ohrozí ve větším rozsahu řádné a včasné vyměření daně jinému nebo její vymáhání. Trestní odpovědnost v tomto případě hrozí pouze při nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, nikoli v řízení o jiných platbách.

Zákonnou oznamovací povinnost upravuje ustanovení § 34 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, které ji stanoví konkrétním státním orgánům, notářům, právnickým a fyzickým osobám. **Oznamovací povinností** se rozumí sdělení nebo podání zprávy či potřebných údajů nezbytných pro řádné a včasné vyměření daně jinému nebo pro její vymáhání. Zákonná oznamovací povinnost je obvykle vázána na výzvu či vyžádání správce daně.

Zmíněnou zákonnou oznamovací povinnost mají:

- soudy, jiné státní orgány a notáři mají povinnost poskytnout správci daně údaje potřebné pro vyměření a vymáhání daně v případech, kdy předmět řízení před nimi je podle zvláštních předpisů zdaňován;

⁷³ PROUZA, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 189 – 194.

- státní kontrolní orgány jsou povinny sdělovat správcům daně výsledky kontrol majících vztah k daňovým povinnostem;
- osoby, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny na výzvu správce daně listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak;
- právnické a fyzické osoby mající příjmy z podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti nebo z pronájmu, které provádějí úhrady fyzickým osobám za jejich jinou samostatně výdělečnou činnost nebo za pronájem a z těchto úhrad nesrážejí daň, mají povinnost uskutečněné úhrady oznamovat svému místně příslušnému správci daně, pokud u jednotlivé fyzické osoby přesáhne úhrada částku 40 000 Kč za kalendářní rok;
- orgány sociálního zabezpečení musí poskytnout správcům daně na jejich vyžádání seznam plátců pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a údaje o výši příjmů a výdajů jednotlivých osob, jež tyto osoby uvedly v přehledu podle zvláštního zákona;
- zdravotní pojišťovny mají povinnost poskytnout správcům daně na jejich vyžádání seznam plátců pojistného na všeobecné zdravotní pojištění a údaje o výši příjmů a výdajů jednotlivých osob, které tyto osoby uvedly v přehledu podle zvláštního zákona;
- orgány sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovny oznamují správcům daně na jejich vyžádání rovněž i výši zaplaceného pojistného a vracení pojistného včetně data, kdy k těmto úhradám došlo;
- úřady práce mají povinnost sdělovat správcům daně na jejich vyžádání částku podpory v nezaměstnanosti nebo podpory při rekvalifikaci vyplácenou jednotlivým uchazečům o zaměstnání nebo částku podpory při rekvalifikaci;
- statistické orgány poskytují správcům daně údaje potřebné k vedení registru daňových subjektů;
- banky a spořitelny a úvěrová družstva jsou povinny na písemné vyžádání správce daně poskytnout čísla účtů, údaje o jejich majitelích, stavech peněžních prostředků na účtech a o jejich pohybu a údaje o úvěrech, vkladech a depozitech;
- provozovatel poštovních služeb sděluje údaje o poštovních zásilkách a poštovních poukazech, jež správce daně označí, a o totožnosti jejich příjemců;

- orgány spojení mají povinnost sdělovat správci daně na jeho výzvu totožnost uživatelů telefonních, dálkopisných či telefaxových stanic, kteří nejsou uvedeni ve veřejně dostupných seznamech;
- pojišťovny mají povinnost sdělovat svému místně příslušnému správci daně do třiceti dnů od jejich výplaty pojistná plnění, která nahrazují příjem nebo výnos uvedený ve zvláštním právním předpise, fyzickým osobám, pokud vyplacená částka přesáhne 25 000 Kč;
- vydavatelé tisku sdělují správci daně na jeho výzvu jméno nebo název a adresu objednatelů inzerátů uveřejněného pod značkou;
- veřejní přepravci jsou povinni na výzvu správce daně sdělit odesílatele, adresáty a skutečné příjemce jimi přepravovaných nákladů;
- právnické a fyzické osoby, které mají sídlo nebo bydliště na území České republiky, mají povinnost oznámit neprodleně svému místně příslušnému správci daně uzavření kontraktu se subjektem se sídlem či bydlištěm v zahraničí, na jehož základě může dojít ke vzniku stálé provozovny;
- Nejvyšší kontrolní úřad je povinen oznamovat správcům daně skutečnosti uvedené v kontrolních protokolech, jestliže mají vztah k daňovým povinnostem kontrolovaných osob.

Subjektem v tomto případě může být pouze ten, kdo má uloženou zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, tzn. osoba, která úmyslně nesplnila oznamovací povinnost. Z hlediska subjektivní stránky je trestná úmyslná forma zavinění, z čehož plyne, že pachatel musí vědět o své oznamovací povinnosti a musí být srozuměn s tím, že nesplněním této povinnosti může ohrozit ve větší míře, tj. ohrožení nejméně ve výši 50 000 Kč, řádné a včasné vyměření daně nebo její vymáhání.

ZÁVĚR

Daňová kriminalita, která dosud nebyla v žádném státě na světě úspěšně vyřešena, je velice zatěžujícím prvkem nejen pro českou ekonomiku, jelikož daňové úniky vedou k výraznému snížení příjmů veřejných rozpočtů. V České republice je situace složitější o to, že stávající právní úprava v oblasti práva daňového, správního a trestního je komplikovaná, vzájemně neprovázaná a zároveň připouštějící i více interpretací, čímž vzniká právní prostředí přející daňové kriminalitě. A právě v této oblasti lze spatřovat jeden z hlavních úkolů našich zákonodárců, který spočívá ve vytvoření účinného systému vyšetřování daňových deliktů a specifických způsobů jejich dokazování.

Vzhledem k tomu, že se Česká republika postupně přibližuje vyspělým státům, lze v současné době sledovat odlišnosti ve využívání offshore struktur a metod mezinárodního daňového plánování v těchto zemích a u nás. Na rozdíl od vyspělých zemí, kde se vyskytuje několik hlavních motivů pro využívání metod mezinárodního daňového plánování, v případě České republiky platí, že zcela primárním důvodem pro využívání daňových rájů je plánování daňového zatížení podnikatelských subjektů, a to především u daně z příjmů právnických osob. Ačkoliv se státy s běžným daňovým režimem snaží o omezení nárůstu vlivu daňových rájů na světovou ekonomiku, a to politikou daňových restrikcí proti zemím, jejichž zákony a tradice umožňují snížení celkového daňového zatížení, přední ekonomové se však shodují v tom, že v podmínkách otevřených ekonomik je zastavení dalšího rozvoje daňových rájů v podstatě nereálné.

Mezi faktory, jež ovlivňují daňovou disciplínu ze strany daňových subjektů zásadním způsobem, patří zejména kvalitní a kvalifikovaná práce správců daně a orgánů činných v trestním řízení. V případě, že bude každý, a to úmyslný i neúmyslný, daňový trestný čin odhalen bezprostředně po jeho spáchání, pak se i daňová disciplína daňových subjektů významně zvýší.

Úkolem daňové a celní správy je především omezovat výskyt daňových úniků a minimalizovat výši daňových a celních nedoplatků. Další okolnosti, jako např. druhotnou platební neschopnost podnikatelů či výši daňového zatížení, tyto orgány nemohou žádným způsobem ovlivnit.

Na závěr lze konstatovat, že v České republice dosud nebyly vytvořeny dostatečné legislativní či institucionální podmínky a zároveň nebyly zajištěny personální či materiální zdroje k odhalování a k úspěšnému vyšetřování a objasňování daňové trestné činnosti.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

MONOGRAFIE

- KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie: Úvod do problematiky. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2005, 112 s. ISBN 80-7357-092-0
- KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI Publishing s. r. o., 2006, 279 s. ISBN 80-7357-205-2
- LÁCHOVÁ, L. Daňové systémy v globálním světě. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2007, 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1
- PETROVIČ, P., et al. Encyklopedie mezinárodního daňového plánování. 1. vyd. Beroun: Martin Novotný - NEWSLETTER, 2002, 432 s. ISBN 80-86394-81-6
- PROUZA, D. Daňová kriminalita. 1. vyd. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, 260 s. ISBN 80-239-6622-7
- ŠIROKÝ, J. Daňová teorie s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003, 249 s. ISBN 80-7179-413-9
- Tax Co-operation: towards a level playing field. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2006, 248 s. ISBN 92-64-02407-7
- Taxing Wages: special feature: part-time work and taxing wages 2004/2005. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2006, 453 s. ISBN 92-64-02202-3
- VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva pro obchodní akademie, ekonomické studijní obory na středních odborných školách a na vyšších odborných školách, pro vysokoškolské obory s ekonomickým zaměřením. 8. aktualiz. vyd. Praha: VOX a. s., 2006, 324 s. ISBN 80-86324-60-5
- VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. 9. aktualiz. vyd. Praha: VOX a. s., 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2

ELEKTRONICKÉ ČLÁNKY

- KINŠT, J.; MELÍŠKOVÁ, M. Boj proti neplatičům daní. Ekonom [online]. 2008 [cit. 2008-02-23]. Dostupný z WWW: <http://ekonom.ihned.cz/c1-24751850-boj-proti-neplaticum-dani>.
- Daňové úniky v EU dosahují až 250 miliard eur ročně. Hospodářské noviny [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <http://ekonomika.ihned.cz/c1-27034680-danove-uniky-v-eu-dosahuji-az-250-miliard-eur-rocne>.

WEBOVÉ STRÁNKY

- Informace o činnosti Celní správy ČR [online]. 2008 [cit. 2009-01-23]. Dostupný z WWW: <http://www.cs.mfcr.cz/NR/rdonlyres/369BF028-CD79-4886-B157-D80539DD914B/0/>.
- Program Projektu vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů ("Projekt JIM") [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: www.estat.cz/share/pdf/MFCR_Program_JIM.pdf.
- Statistická ročenka kriminality [online]. 2009 [cit. 2009-02-24]. Dostupný z WWW: <http://portal.justice.cz/ms/ms.aspx?j=33&o=23&k=3397&d=47145>.
- Výroční zprávy a související dokumenty [online]. 2008 [cit. 2009-02-23]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-FF867FD9/cds/xsl/325.html?year=0>.

SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ

Tabulka 1 – Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol provedených finančními úřady za rok 2007	38
Tabulka 2 - Daň z příjmů plus příspěvky zaměstnanců a zaměstnavatelů méně peněžité dávky, z hlediska rodinného stavu a mzdové úrovně poplatníka (v % mzdových nákladů).....	51
Obrázek 1 – Objem prostředků převedených finančními úřady různým typům příjemců v ČR (v mil. Kč)	13
Obrázek 2 – Daňový systém v České republice	19
Obrázek 3 – Přehled vývoje inkasa daně z příjmů fyzických osob v ČR (v mil. Kč)	21
Obrázek 4 – Přehled vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v ČR (v mil. Kč)	23
Obrázek 5 – Podíl jednotlivých majetkových daní na celkovém příjmu těchto daní v ČR roce 2007	27
Obrázek 6 – Vývoj příjmů cla souvisejících s dovozem zboží do ČR (v mil. Kč).....	28
Obrázek 7 – Podíl výnosů jednotlivých spotřebních daních na celkovém daňovém výnosu spotřebních daních v ČR roce 2006.....	30
Obrázek 8 – Formy minimalizace daňové povinnosti	32
Obrázek 9 – Podněty předané ÚFO orgánům činných v trestním řízení v ČR.....	40
Obrázek 10 – Vývoj výše nedoplatků evidovaných územními finančními orgány v ČR (v mld. Kč)	45
Obrázek 11 – Struktura daňových nedoplatků evidovaných ÚFO v ČR v roce 2007 (v mil. Kč a v procentech).....	46
Obrázek 12 – Vývoj vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků evidovaných ÚFO v ČR (v mld. Kč).....	46
Obrázek 13 – Vývoj výše nedoplatků evidovaných Celní správou České republiky (v mil. Kč)	48
Obrázek 14 – Struktura daňových a celních nedoplatků evidovaných Celní správou České republiky v roce 2007 (v mil. Kč a v procentech)	48
Obrázek 15 – Přehled vývoje počtu vybraných daňových trestných činů v ČR v členění dle příslušných ustanovení trestního zákona	53

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1 – Daňové příjmy rozpočtů krajů dle ustanovení § 3 zákona o rozpočtovém určení daní	73
Příloha 2 – Daňové příjmy rozpočtů obcí dle ustanovení § 4 zákona o rozpočtovém určení daní	73
Příloha 3 – Padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti dle ustanovení § 145a trestního zákona.....	74
Příloha 4 – Neodvedení daně, pojištěno na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti dle ustanovení § 147 trestního zákona.....	74
Příloha 5 – Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 148 trestního zákona	75
Příloha 6 – Porušení předpisů o nálepkách k označení zboží dle ustanovení § 148a trestního zákona	75
Příloha 7 – Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení dle ustanovení § 148b trestního zákona	75

PŘÍLOHY

Příloha 1 – Daňové příjmy rozpočtů krajů dle ustanovení § 3 zákona o rozpočtovém určení daní

(1) Daňové příjmy rozpočtů jednotlivých krajů tvoří:

- a) daň z příjmů právnických osob v případech, kdy poplatníkem je příslušný kraj, s výjimkou daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby,
- b) podíl na 8,92 % z celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty,
- c) podíl na 8,92 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, odváděné zaměstnavatelem jako plátcem daně, s výjimkou daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby,
- d) podíl na 8,92 % z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby,
- e) podíl na 8,92 % z 60 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob sníženého o výnosy uvedené v písmenech c) a d),
- f) podíl na 8,92 % z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů právnických osob, s výjimkou výnosů uvedených v písmenu a) a v § 4 odst. 1 písm. h).

(2) Každý kraj se na procentní části celostátního hrubého výnosu daně podle odstavce 1 písm. b) až f) podílí procentem stanoveným v příloze č. 1 k tomuto zákonu.

(3) Součástí daňového příjmu podle odstavce 1 písm. a) není úhrada rozdílu mezi daní vyměřenou nebo dodatečně vyměřenou kraji správcem daně a daní krajem přiznanou nebo dodatečně přiznanou ani příslušenství daně.

Příloha 2 – Daňové příjmy rozpočtů obcí dle ustanovení § 4 zákona o rozpočtovém určení daní

(1) Daňové příjmy rozpočtů obcí tvoří:

- a) výnos daně z nemovitostí; příjemcem je ta obec, na jejímž území se nemovitost nachází,
- b) podíl na 21,4 % z celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty,
- c) podíl na 21,4 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, odváděné zaměstnavatelem jako plátcem daně podle zákona o daních z příjmů,
- d) podíl na 21,4 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby, s výjimkou výnosů uvedených pod písmenem c),
- e) podíl na 21,4 % z 60 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob sníženého o výnosy uvedené v písmenech c) a d).

- f) podíl na 21,4 % z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů právnických osob, s výjimkou výnosů uvedených v písmenu h) a v § 3 odst. 1 písm. a),
- g) 30 % z výnosu záloh na daň z příjmů fyzických osob, které mají na území obce bydliště ke dni jejich splatnosti, a výnosu daně (vyrovnání a dodatečně přiznaná nebo dodatečně vyměřená daň) z příjmů fyzických osob, které měly na území obce bydliště k poslednímu dni zdaňovacího období, k němuž se daňová povinnost vztahuje, s výjimkou daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby a s výjimkou daně (záloh na daň) z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků srážených a odváděných plátcem daně. Bydlištěm se pro účely tohoto zákona rozumí místo trvalého pobytu fyzické osoby,
- h) daň z příjmů právnických osob v případech, kdy poplatníkem je příslušná obec, s výjimkou daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby,
- i) podíl na 1,5 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, odváděné zaměstnavatelem jako plátcem daně z příjmů, s výjimkou daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby.

Příloha 3 – Padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti dle ustanovení § 145a trestního zákona

(1) Kdo padělá nebo pozmění nálepky k označení zboží pro daňové účely nebo jiné předměty vydávané státním orgánem nebo jím zmocněnou právnickou osobou jako doklad o splnění poplatkové povinnosti v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, nebo kdo takové nálepky nebo předměty uvádí do oběhu nebo jich užije jako pravých, bude potrestán odnětím svobody až na jeden rok nebo peněžitým trestem nebo propadnutím věci nebo jiné majetkové hodnoty.

(2) Odnětím svobody na šest měsíců až pět let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve značném rozsahu, nebo získá-li takovým činem značný prospěch.

Příloha 4 – Neodvedení daně, pojištění na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti dle ustanovení § 147 trestního zákona

(1) Kdo jako plátcem ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za poplatníka odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.

(2) Odnětím svobody na jeden rok až osm let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 prospěch velkého rozsahu.

Příloha 5 – Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 148 trestního zákona

(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou jim podobnou povinnou platbu, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.

(2) Stejně bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1.

(3) Odnětím svobody na jeden rok až osm let bude pachatel potrestán,

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nebo 2 nejméně se dvěma osobami,

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

c) způsobí-li takovým činem značnou škodu.

(4) Odnětím svobody na pět až dvanáct let bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 škodu velkého rozsahu.

Příloha 6 – Porušení předpisů o nálepkách k označení zboží dle ustanovení § 148a trestního zákona

(1) Kdo s nálepkami k označení zboží pro daňové účely nakládá v rozporu s právním předpisem v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, nebo kdo v rozporu s právním předpisem uvádí do oběhu zboží bez nálepek k jeho označení pro daňové účely, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.

(2) Odnětím svobody na jeden rok až pět let bude pachatel potrestán,

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

b) získá-li takovým činem značný prospěch.

(3) Odnětím svobody na pět až dvanáct let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 prospěch velkého rozsahu.

Příloha 7 – Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení dle ustanovení § 148b trestního zákona

(1) Kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné vyměření daně jinému nebo její vymáhání, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta.

(2) Odnětím svobody na jeden rok až pět let bude pachatel potrestán, způsobí-li takovým činem značnou škodu.