

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Kontrola daňové povinnosti a daňová kriminalita v České republice
Audit of Tax Liability and Tax Criminality in the Czech Republic

Student: Bc. Jana Máchová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Jana Máchová**
Studijní program: **NG208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **G202T019 Účetnictví a daně**
Téma: **Kontrola daňové povinnosti a daňová kriminalita v České republice**
Audit of Tax Liability and Tax Criminality in the Czech Republic
Jazyk vypracování: **čeština**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Daňová soustava České republiky
 3. Daňová kontrola a vymáhání daňových nedoplatků
 4. Daňová kriminalita
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkrerek
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

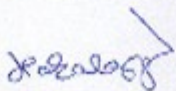
- KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem 2013*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 1192 s. ISBN 978-80-7263-769-0.
ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.
VANČUROVÁ, Alena a Lenka I. ÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: I. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

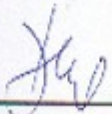
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Druhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2 a 3, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 22. dubna 2016

Jana Máchová
Bc. Jana Máchová

Obsah

1	ÚVOD	5
2	Daňová soustava České republiky	7
2.1	Definice daně a úloha daní v ekonomice	7
2.2	Měření daňového zatížení za použití ukazatele daňové kvóty	8
2.3	Příjmy veřejných rozpočtů.....	10
2.3.1	Státní rozpočet a příjmy státního rozpočtu 2015.....	10
2.4	Klasifikace daní	13
2.4.1	Členění daní používaná k analýzám jejich dopadu v ekonomice.....	13
2.4.2	Členění daní používaná pro praktické účely	14
2.4.3	Členění daní dle institucionálního třídění	15
2.5	Daňové zásady	15
2.6	Daňová incidence	16
2.7	Daňové stimuly.....	18
2.8	Přehled daní vybíraných v ČR.....	20
2.8.1	Přímé daně.....	22
2.8.2	Nepřímé daně	27
3	Daňová kontrola a vymáhání daňových nedoplatků	31
3.1	Komparace daňové kontroly a daňového řízení	31
3.2	Zákonná úprava daňové kontroly	32
3.3	Zahájení, průběh a ukončení daňové kontroly.....	33
3.3.1	Okolnosti před zahájením daňové kontroly	34
3.3.2	Příprava daňového subjektu	36
3.3.3	Zahájení daňové kontroly.....	37
3.3.4	Průběh daňové kontroly	39
3.3.5	Ukončení daňové kontroly	42
3.4	Finanční a trestněprávní následky daňové kontroly	43
3.5	Pojem daňový nedoplatek a související právní úprava.....	45
3.6	Celkový objem daňových nedoplatků v České republice.....	46
3.7	Způsoby vymáhání daňových nedoplatků	48
3.8	Daňová exekuce.....	50
4	Daňová kriminalita.....	52
4.1	Trestné činy hospodářské	52

4.2	Trestné činy daňové.....	52
4.2.1	Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.....	53
4.2.2	Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby	56
4.2.3	Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti.....	58
4.3	Analýza daňové kriminality v České republice.....	60
4.4	Vyhodnocení situace daňové kriminality.....	69
4.5	Návrh opatření na minimalizaci daňové kriminality.....	71
5	ZÁVĚR.....	73
	Seznam použité literatury.....	76
	Seznam zkratk.....	80
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 ÚVOD

Daně jsou jedna z věcí, se kterou se potýká každý občan ve státě, pokud odmyslíme ekonomicky zcela neaktivní skupinu občanů. Představují významné téma, ve společnosti často diskutovatelné, nelze, aby bez nich jakýkoliv stát fungoval. Každá daň má tu vlastnost, že odčerpává vždy část finančních prostředků ekonomických subjektů a zatěžuje tak společnost. Ve spojitosti s daňovým zatížením, jež sužuje společnost, se dostáváme k jeho důsledku a to k tématu daňové kriminality. Spolu se zavedením daní ve společnosti se právě historicky objevila také daňová kriminalita.

Charakterem spadá daňová kriminalita převážně do kategorie trestných činů násilných, splňuje z velké části rysy loupeže, krádeže, vydírání a podvodu. Svými některými rysy překrývá také trestné činy násilí vůči skupině obyvatelstva. Daňová kriminalita je vysoce společensky škodlivá, ohrožuje veřejný zájem v několika oblastech a to v oblasti obecné kriminality, oblasti ekonomické a oblasti morální. Pro představivost odhadovaná roční výše daňových úniků v ČR je podle expertů Evropské komise ve výši 150 - 230 mld. Kč, což je alarmující číslo, značící velké zatížení ekonomiky.

Tématem této diplomové práce je Kontrola daňové povinnosti a daňová kriminalita v České republice. Důvodem výběru tohoto tématu je vlastní zaujetí touto problematikou a poukázat na vážnost této problematiky zainteresované veřejnosti.

Cílem diplomové práce je zejména poukázat na vážnou problematiku daňové kriminality v ČR, shrnout tuto problematiku z pohledu teorie a také praxe. Analyzovat daňovou kontrolu příslušných finančních úřadů České republiky (tato analýza může být jistě přínosná řadě podnikatelů, kteří si takovou kontrolou musí projít). Dalším cílem bude vlastní návrh opatření pro minimalizaci daňové kriminality v ČR.

Diplomová práce je zpracována v souladu se stanoveným metodickým postupem. Jako relevantní metody pro diplomovou práci byly zvoleny: srovnání, analýza, syntéza, popis a měření.

Za účelem vyhotovení této práce byly čerpány informace z odborné literatury, zákonů a elektronických dokumentů. Taktéž bylo využito autorových osobních znalostí.

Diplomová práce je členěná do pěti kapitol, přičemž první kapitola je *Úvod* a pátá kapitola *Závěr*. Kapitola druhá, třetí a čtvrtá obsahuje skutečné zpracování tématu diplomové práce. Tyto kapitoly se pak dále člení na dílčí podkapitoly.

Druhá kapitola nazvaná *Daňová soustava České republiky* je teoretická. V této kapitole je popsána daňová soustava České republiky v širších souvislostech, což znamená, že

kapitola zahrnuje například témata jako úloha daní v ČR, příjmy státního rozpočtu, klasifikace daní, daňové zásady a stimuly.

Třetí kapitola s názvem *Daňová kontrola a vymáhání daňových nedoplatků* je také teoretická. Podle názvu tato kapitola zahrnuje dvě hlavní témata. První část této kapitoly se zabývá tématem Daňové kontroly. Čtenáři se seznámí s charakterem daňové kontroly v českém prostředí dle platné legislativy. Druhá část kapitoly se pak zabývá tématem vymáhání daňových nedoplatků. V této části najdeme detailní vymezení pojmu daňový nedoplatek, zanalyzování objemu daňových nedoplatků v České republice a mimo jiné také jednotlivé způsoby vymáhání daňových nedoplatků.

V pořadí čtvrtá kapitola *Daňová kriminalita* je praktickou částí diplomové práce, v této kapitole najdeme jen krátké teoretické charakteristiky. Kapitola obsahuje mimo jiné modelové případy daňové kriminality z praxe, ke kterým je vždy uveden vlastní návrh autora na daňová opatření. Další část obsahuje analýzu daňové kriminality v České republice na základě faktických údajů ministerstva vnitra ČR a finanční správy. V následující podkapitole dále nalezneme shrnutí a vyhodnocení této analýzy. Celou kapitolu uzavírá vlastní návrh autora na minimalizaci daňové kriminality v České republice.

2 Daňová soustava České republiky

I přes neustálé snahy o harmonizaci daňových systémů zemí Evropské unie v rámci evropské integrace existují zcela logicky rozdíly v daňových systémech a daňových soustavách jednotlivých zemí. V rámci tématu daňové kontroly a daňové kriminality v České republice, je vhodné seznámit se v této kapitole s daňovou soustavou České republiky, abychom přesně vymezili předmět daňové kontroly a důvod daňové kriminality zároveň. Téma daňové soustavy v České republice pojmem v širších souvislostech a budeme se vždy držet spojitosti s tématem diplomové práce. Jednoduše, tato kapitola by měla seznámit čtenáře s podstatou a významem daní v České republice, s účinky daní v hospodářství a na daňové subjekty, se snahou správného nastavení daní v zemi a v neposlední řadě se čtenáři seznámí právě s daňovou soustavou pomocí jejích základních charakteristik daných daňovými zákony.

2.1 Definice daně a úloha daní v ekonomice

Pojem stát a daně mají stejně dlouhou historii. Každý státní útvar považoval jako nutnost hradit státní potřeby skrz vybrané daně. Aby docházelo ke kvalitnímu výběru daně, bylo potřeba vymezit, kdo, kdy a v jaké výši má povinnost uhradit daň. Zde spatřujeme zárodek daní na světě.

Nejlépeším způsobem, jak definovat daň, je definování pomocí vlastností, které daň musí splňovat. „*Daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová,*” jak tvrdí Vančurová a Láchová (2014, s. 9).

V rámci detailnějšího vymezení pojmu daň lze rozebrat jednotlivé vlastnosti daně. Vyjádření **povinná, zákonná platba** značí existenci všeobecně závazné právní normy představované zákonem. Vybrané daně slouží k účelu hrazení potřeb státu, proto se odvádějí do **veřejného rozpočtu**. Tento veřejný rozpočet dále představuje rozpočet státu, krajů, obcí anebo státního fondu. V souvislosti s Evropskou unií se pak bavíme o českých daních plynoucích do nadnárodního rozpočtu. Další vlastností je **nenávratnost**, kterou vysvětlujeme protikladem daně k pojmu půjčka. U půjčky dochází časem k navrácení platby. Druhým aspektem je fakt, že uhrazením daně nevznikne subjektu žádný nárok. **Neekvivalentnost** znamená nevyměření podílu, jakým se subjekt podílí na společných příjmech proti účasti na společných výdajích veřejných rozpočtů. Jinými slovy daň je neekvivalentní „cenou“ za spotřebu veřejně poskytovaných služeb a statků. Poslední vlastností je **neúčelovost**. Jedná se o to, že nikdo ze subjektů nemůže vědět, co bude z jeho odvedených daní financováno.

Veřejný rozpočet představuje určitý „měšec“, do kterého plynou daně, pomocí kterých se následně hradí veřejné výdaje. Není známo z jakého titulu vybrané daně, či jakým subjektem je veřejný výdaj financován.

Jako primární funkci daní označujeme **funkci fiskální**. V mnoha literaturách je fiskální funkce označována za nejdůležitější. Tato funkce značí schopnost naplnit veřejný rozpočet finančními prostředky. Daně musí tuto funkci vždy plnit. Fiskální funkce má také nejdelší historii (již v dávné minulosti vybírali panovníci od svých poddaných prostředky k hrazení potřeb dvora a státu).

Můžeme tvrdit, že funkce daní se odvíjí od hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru. Mezi takové patří: **alokační funkce** – s touto funkcí souvisí situace, kdy dochází na trhu k selhání efektivnosti v alokaci zdrojů. Příčiny tohoto selhání jsou například: existence veřejných statků a externalit, nedokonalá konkurence, aj. **Funkce redistribuční** – je významná z důvodu, že společnost nevidí rozdělení důchodů a bohatství vyprodukované fungováním trhu jako spravedlivé. Daně v tomto případě dokážou transferovat určitou část důchodů a bohatství od bohatších subjektů k subjektům chudším. **Funkce stabilizační** – má za úkol zmenšit cyklické výkyvy odehrávající se v ekonomice a zajistit tak dostatečnou zaměstnanost spolu s cenovou stabilitou. Tato fiskální politika vyvolává řadu sporů. Na jedné straně zde panuje názor, že snaha po stabilizaci vyvolává naopak nestabilitu. Na straně druhé má fiskální - daňový systém bezesporu moc ovlivňovat agregátní národohospodářské ukazatele (i když je jeho důsledek jakýkoliv).

Důležité je zmínit, že v České republice podíl daní na veřejných příjmech nabývá více než 90 %. (Kubátová, 2015 a Vančurová a Láchová, 2014)

2.2 Měření daňového zatížení za použití ukazatele daňové kvóty

Největší procento státních příjmů představují daňové příjmy. Daně v jakékoliv zemi zatěžují ve větší, či menší míře občany. Daňové zatížení je významný makroekonomický ukazatel sloužící také pro mezinárodní srovnání. Nejvíce se používá k měření právě daňová kvóta.

V souvislosti s termínem daňová kvóta nejprve nadefinujeme označení **celková daňová (odvodná) povinnost** – představuje sumu veškerých povinných částek k zaplacení, kterou je poplatník povinen přispívat veřejné správě.

Pokud uvedeme do poměru celkové daňové příjmy veřejných rozpočtů k hrubému domácímu produktu (GDP) v běžných cenách, vypočteme **daňovou kvótu**:

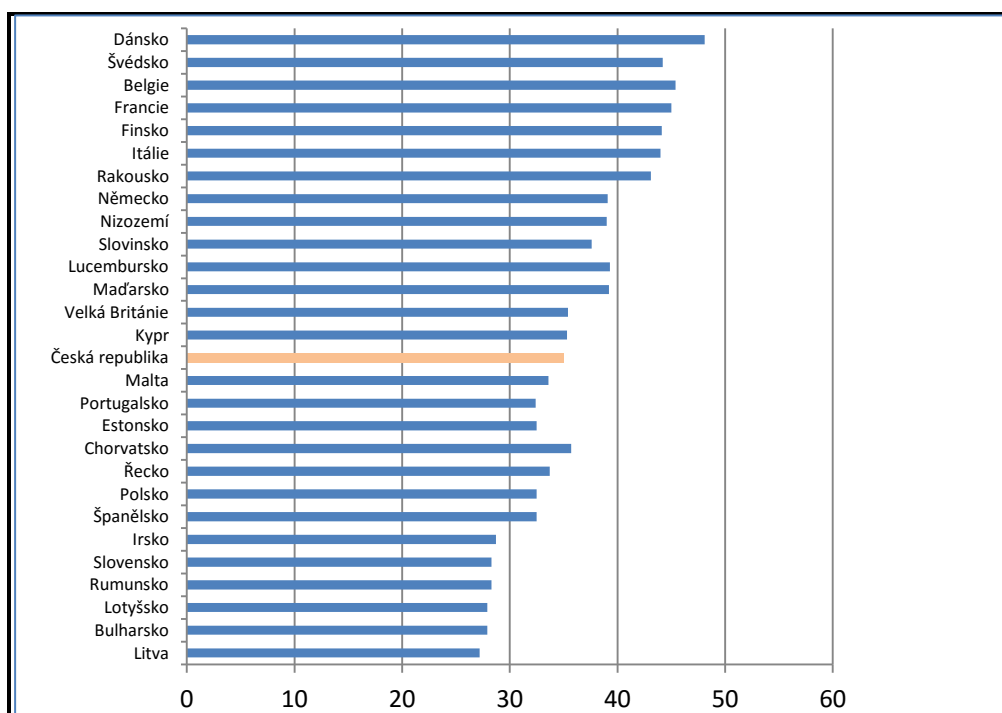
$$\boxed{\text{Daňová kvóta (v \%)} = \frac{\text{Celkové daňové příjmy}}{\text{GDP}} \times 100} \quad (2.1)$$

Definice daňové kvóty se liší dle konkrétního vymezení celkových daňových příjmů, což je čítec zlomku (záleží, na různém konceptu vybraných daní v rámci dané státu).

Konstrukce ukazatele daňové kvóty není ideální a způsobuje nepřesné vypovídající schopnosti. Těmito základními nedostatky jsou: možnost různých konceptů celkových daňových příjmů, deficitní financování, složení výdajové strany veřejných rozpočtů.

Jednoduchá (čistá) daňová kvóta zahrnuje pouze veřejné příjmy označované jako daně. **Složená** obsahuje také jiné povinné odvody, jako jsou příjmy na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a zdravotní pojištění. (Široký a kol., 2008 a Vančurová a Láchová, 2014)

Graf 2.1 Daňová kvóta členských zemí Evropské unie za rok 2012 v %



Zdroj: Eurostat, Pressemitteilung Nr. 92/2014; upraveno autorem

Graf udává přehled daňových kvót všech 28 členských států EU vyměřených ke konci roku 2012¹. Analýzou grafu zjistíme, že největší daňové zatížení v rámci zemí EU je v Dánsku, naopak nejmenší v Litvě. Průměrná daňová kvóta EU je 36,25 %. Složená daňová kvóta v České republice dlouhodobě dosahuje okolo 34 - 35 %, přesná hodnota ke konci roku 2012 byla 35 % a dosahuje tedy téměř průměrné hodnoty daňové kvóty EU.

¹ Nejaktuálnější data jsou za rok 2012.

2.3 Příjmy veřejných rozpočtů

Jakýkoliv veřejný rozpočet má svou výdajovou a příjmovou stranu. Třídít příjmy veřejných rozpočtů (dále jen „příjem“) můžeme dle několika způsobů. Současné ekonomické literatury uvádějí následující třídění příjmů: příjmy daňové a nedaňové, kapitálové a přijaté dotace, řádné a mimořádné, neúvěrové a úvěrové, plánované a neplánované, obligatorní a fakultativní, apod. Současné právní literatury popisující finanční, či rozpočtové právo obecně neuvádějí žádné třídění příjmů.

Třídít příjmy lze také dalším a podstatně jednodušším způsobem, a to třídít příjmy jako: **daně, poplatky, půjčky**.

Pojem daň jsme již definovali, ovšem budeme tento pojem dále teoreticky rozvíjet. Mezi daně zahrnujeme také **cla**, a to z důvodu jejich základního znaku, jenž je povinná neúčelová platba do státního rozpočtu, vyvolaná přechodem statků přes státní hranice. Clo plní v hospodářství funkci fiskální a také nefiskální. V dnešní ekonomice jsou téměř uplatňována pouze cla dovozní plnící funkci ochrannou (nefiskální). Účelem tohoto cla je omezit dovoz určitých statků do dané země a ochránit tak domácí ekonomiku.

Pojem **poplatek** představuje peněžní příspěvek za úkony provedené veřejným sektorem. Jedná se o příspěvek, který je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nevratný. Poplatky dělíme na **státní a místní**. Jako příklad státních poplatků můžeme uvést správní poplatky, notářské poplatky, arbitrážní poplatky, či soudní poplatky. Naopak jako příklad místních poplatků lze uvést poplatek za vstupné, poplatek ze psů, poplatek za lázeňský a rekreační pobyt, poplatek z ubytovací kapacity a jiné.

Pojem **půjčka** definujeme jako úvěrový příjem plynoucí do veřejného rozpočtu. Tato platba je návratná, nepovinná a nepravidelná. Může mít také charakter účelový nebo neúčelový – v závislosti na tom, zda ji vláda přijala za účelem financovat určitý projekt, popř. vyrovnat rozpočtový deficit. Veřejné půjčky se uskutečňují především pomocí upsání státních a municipálních obligací. (Kubátová, 2015 a Široký a kol., 2008)

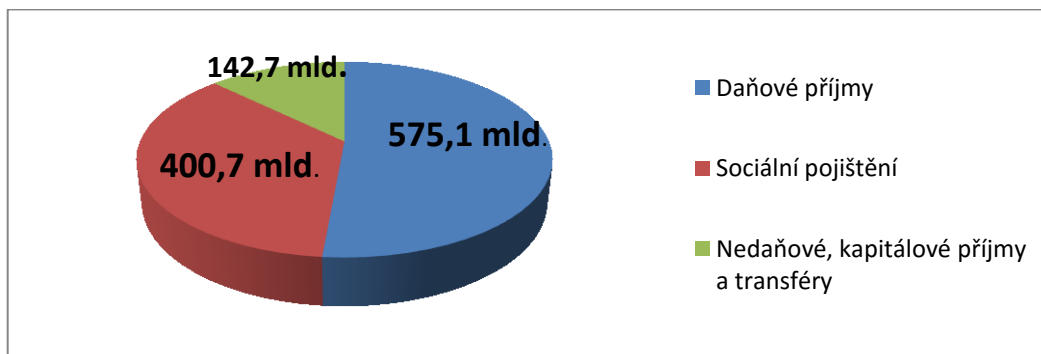
2.3.1 Státní rozpočet a příjmy státního rozpočtu 2015

Státní rozpočet se podílí na veřejném rozpočtu pouze okolo 60 %. Také státní rozpočet tvoří, zcela logicky, příjmovou a výdajovou stranu.

Známou věcí by měla být skutečnost, že největší podíl na příjmech státního rozpočtu nesou vybrané **daně**. Zaujímají více než poloviční podíl na celkových příjmech. Asi třetinový podíl představují příjmy z **pojistného na sociální zabezpečení**, zahrnující zejména důchodové pojištění. Zbylý podíl pak pochází z **nedaňových příjmů** (například: příjmy

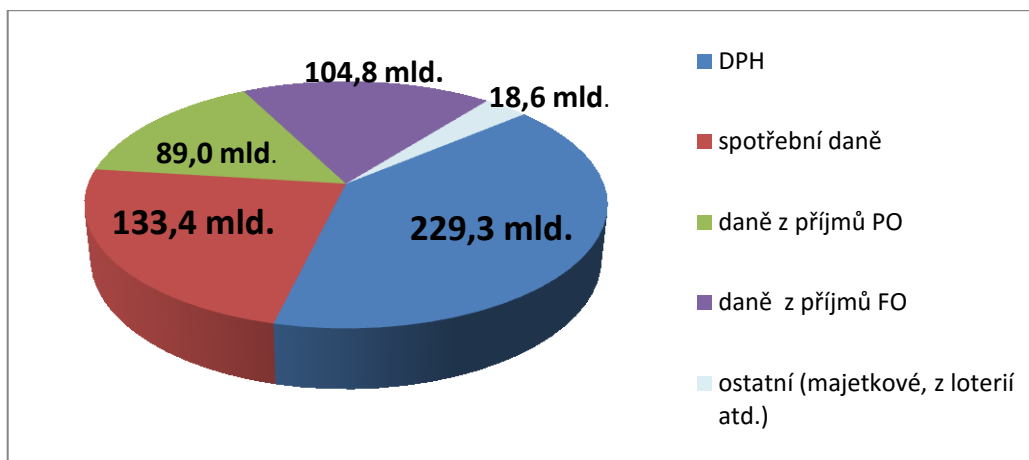
z pronájmu či z poskytování služeb, přijaté úroky a dividendy od podnikatelských subjektů se státním podílem, pokuty), **kapitálových příjmů** (z prodeje státního majetku) a **transferů** (převážně z rozpočtů EU). Naopak pojistné na veřejné zdravotní pojištění není příjmem státního rozpočtu, ale rozpočtů zdravotních pojišťoven.

Graf 2. 2 **Struktura celkových příjmů 2015**



Zdroj: Státní rozpočet 2015 v kostce (MFČR), upraveno autorem

Graf 2. 3 **Struktura daňových příjmů státního rozpočtu 2015**



Zdroj: Státní rozpočet 2015 v kostce (MFČR), upraveno autorem

Tab. 2.1 Struktura celkových příjmů v roce 2015 (v mld.)

Celkové příjmy	1118,5
Daňové příjmy (bez sociálního pojištění)	575,1
DPH	229,3
Spotřební daně	133,4
Daně z příjmů PO	89,0
Daně z příjmů FO	104,8
Ostatní (majetkové, z loterií atd.)	18,6
Sociální pojištění	400,7
Nedaňové příjmy	32
Kapitálové příjmy	5,5
Přijaté transfery	105,2

Zdroj: Státní rozpočet 2015 v kostce (MFČR), upraveno autorem

Státní rozpočet můžeme zcela jistě označit jako největší cash-flow v zemi spravované největším cash-flow manažerem Ministerstvem financí.

Významné pro stát jsou tři základní funkce státního rozpočtu. Funkce **alokační** slouží k rozdělování finančních prostředků s cílem zabezpečit co nejefektivněji potřeby státu. Druhá funkce **redistribuční** má za úkol přerozdělit finanční prostředky mezi občany za účelem snižování sociálních rozdílů ve společnosti. Z názvů poslední **stabilizační funkce** vyplývá její úkol, jímž je vhodné nastavení příjmů a výdajů státního rozpočtu, aby docházelo ke stabilnímu vývoji ekonomiky.

Velkou pozornost logicky vzbuzuje výsledné **saldo státního rozpočtu**. Saldo představuje rozdíl mezi očekávanými příjmy a výdaji. Existují tři možné varianty výsledného salda SR. **Vyrovnaný SR** vychází, pokud jsou příjmy SR rovny výdajům. Pokud jsou příjmy vyšší než výdaje, nazýváme takový **SR přebytkovým**. Přebytky mohou splácet státní dluh. **Deficitní SR** značí, že výdaje jsou vyšší než příjmy. Stát obvykle deficit (schodek) kryje výpůjčkami, které jsou realizovány pomocí státních dluhopisů. Státní rozpočet České republiky je již dlouhodobě deficitní.

V závěru této podkapitoly uvedeme pro zajímavost statistiku zpracovanou MF ČR, která podává přehled o částkách zaplacených občanem České republiky na jednotlivých daních za měsíc.²

² MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Státní rozpočet 2015 v kostce* [online]. MFČR [22. 4. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2015-21174>

Tab. 2. 2 Měsíční částka zaplacená na jednotlivých daní jedním občanem ČR v Kč³

DPH	2 323
Spotřební daň	1 152
Daň z příjmů FO	1 128
Daň z příjmů PO	999
Sociální pojištění	4 312
Ostatní daň	278
Celkem	10 192

Zdroj: Státní rozpočet 2014⁴ v kostce (MFČR), upraveno autorem

2.4 Klasifikace daní

Tato podkapitola bude významnou částí, vzhledem k nastínění některých daňových pojmů a zanalyzování řady hledisek, jež daně ovlivňují a podle nichž probíhá klasifikace daní. Ovšem vzhledem k našemu tématu se oprostíme od základního členění daní, jež uvádějí literatury a budeme se věnovat členění daní dle jejich dopadu v ekonomice, dle jejich praktického účelu a dle institucionálního třídění.

2.4.1 Členění daní používaná k analýzám jejich dopadu v ekonomice

Platí, že společnost toto členění daní nedokáže vnímat, analyzuje dopad daní na chování hospodářských subjektů a tržního mechanismu.

Daň odčerpává část nominálního důchodu poplatníka, o kterou se snižuje jeho disponibilní důchod. Z tohoto důvodu mluvíme o neneutralitě k tržnímu mechanismu. Daně se v této souvislosti vyznačují **důchodovým** (poplatník disponuje menším důchodem) a **substitučním efektem** (poplatník záměrně minimalizuje svou daňovou povinnost). Přitom platí nepřímá úměra, čím větší je substituční efekt, tím je menší neutralita k tržnímu mechanismu. V rámci tohoto členění rozlišujeme daně **distorzní a nedistorzní (neutrální)**. **Distorzní** – vyznačují se působením substitučního a důchodového efektu, ovlivňují chování ekonomických subjektů. **Nedistorzní** – vyznačují se působením pouze důchodového efektu a také skutečnosti, že poplatník nepřemýšlí nad změnou svých ekonomických aktivit, jelikož jeho daňová povinnost bude vždy existovat.

³ „Tabulka udává očekávaný průměrný odvod daní na jednoho občana (včetně dětí a důchodců). Jedná se o příspěvek na daních do veškerých veřejných rozpočtů (nikoli pouze do státního rozpočtu)“, jak tvrdí MFČR.

⁴ Data jsou uvedena pro rok 2014 - aktuálnější data pro rok 2015 nejsou ministerstvem financí zveřejněna.

V souvislosti se zdaněním řešíme také otázku spravedlnosti daní a jejich dopad na daňové poplatníky. Zde zkoumáme závislost změny míry zdanění a změny důchodu poplatníka. Platí následující dělení daní: **progresivní** – s rostoucím důchodem poplatníka roste míra jeho zdanění. **Proporcionální** – s rostoucím důchodem poplatníka se míra jeho zdanění nemění. Daňový poplatník platí stejnou míru zdanění svého důchodu bez ohledu na změnu důchodu. **Regresivní** – s rostoucím důchodem průměrná míra jeho zdanění klesá.

2.4.2 Členění daní používaná pro praktické účely

Následující členění se odvíjí od praktických důvodů a to konkrétně od způsobu výběru daní, účelu použití jejich výnosů až po jejich pozici ve veřejném rozpočtu, či alokaci v ekonomice.

Zdali je výnos některých daní určen pro financování vybraných oblastí, je možné tuto skupinu daní označovat jako „**účelové**“ daně. Ovšem je namístě zmínit fakt, že nemusí být striktně tyto daně spotřebovány v předem vybraných oblastech. Výnos vybraných daní ve většině případů nemá předem stanoven účel budoucího financování vybrané ekonomiky, je příjmem veřejných rozpočtů, tuto skupinu daní označujeme jako **neúčelové daně**.

Daně se mohou vyskytovat také na výdajové straně veřejného rozpočtu. Pokud analyzujeme veřejný rozpočet jako celek, zahrnujeme do této analýzy také transfery, jež označujeme jako **negativní daně**, které navyšují důchod subjektů. Dle důchodu poplatníka ve vztahu se zdaněním před a po (respektive po přijetí transferu) rozlišujeme pozitivní a negativní daně. **Pozitivní daně** můžeme jednoduše vymezit jako daně, které zcela splňují definici daně (*viz podkapitola 2. 1*) a typicky odčerpávají část nominálního důchodu. **Negativní daně** nebo-li **transfery** naopak nesplňují definici daně, poplatník je v tomto případě příjemce, dochází k navýšení části nominálního důchodu pomocí přímé nebo nepřímé dotace.

Můžeme tvrdit, že poněkud „zajímavou“ klasifikací je členění daní dle jejich alokace v ekonomice. Tato klasifikace udává „přehled“ vládnímu sektoru ohledně lokalizace daní v koloběhu finančních toků. Rozlišujeme typy daní podle trhu, na němž jsou uloženy (daně uložené na trhu produktů, daně uložené na trhu výrobních faktorů), typy daní podle subjektu, jenž je platí (daně placené domácnostmi, daně placené firmami), typy daní podle postavení daňového subjektu na trhu (daně placené prodávajícími, daně placené kupujícími).⁵

⁵ Klasifikace podle Širokého (2008, s. 57)

2.4.3 Členění daní dle institucionálního třídění

Institucionální členění se odvíjí od platné legislativy dané země, od jejího státoprávního uspořádání.

Prvním aspektem k této klasifikaci je okruh platnosti daní a jejich stupeň závaznosti. **Ústřední (centrální)** – daně zavedené v celém státě a jsou v celém státě jednotné. **Místní (municipální)** – jsou stanoveny nižší municipalitou a zpravidla se liší svou velikostí v rozmezí daného státu. **Nadnárodní** – zatím neexistují, ovšem v budoucnu by tyto daně mohly vzniknout díky úspěšnému sjednocování se národů.

Dalším avizovaným aspektem je stupeň jejich závaznosti. Zde dochází k členění na daně **obligatorní** - jež jsou povinné a **fakultativní** - není ukládaná povinnost zavedení, o jejich zavedení rozhoduje v tomto případě daná úroveň municipality.

Druhým aspektem klasifikace je členění dle platné národní legislativy. Daně se zde třídí podle platné zákonné úpravy dané země. (Široký a kol., 2008)

2.5 Daňové zásady

K celistvému pojetí, jak fungují daně, je vhodné zmínit problematiku daňových zásad. Jednoduše řečeno daňové zásady by měly představovat jakousi „pojistku“ daňovým subjektům, že odvádějí „dobré daně“.

Daňové zásady nebo-li principy představují souhrn požadavků na celý daňový systém a jednotlivé daně. Jako první navrhl tyto základní požadavky Adam Smith, nazval je daňovými kánony. Základní principy A. Smithe jsou uznávány i v dnešní době, teoretikové se liší spíše v detailech formulací jednotlivých Smitových bodů.

Podle literatury uvedeme pět požadavků „dobrých daní“:

1. *„efektivnost,*
2. *pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů, resp. omezení negativních vlivů (daňové stimuly),*
3. *spravedlnost,*
4. *správné působení na makroekonomické agregáty (MAE pružnost),*
5. *právní perfektnost a politická průhlednost“*, jak tvrdí Kubátová (2015, s. 42).

S požadavkem **efektivnosti** se váže skutečnost, co nejmenšího zásahu daňového systému do tržních vztahů. Výše daně snižuje užitek daňových subjektů. Obecně platí, že snížený užitek je vyšší, než míra výnosu z daně do veřejných rozpočtů. Efektivnosti je dosaženo, zda-li je minimalizován rozdíl sníženého užitku subjektů a výnosu veřejných rozpočtů.

Daňoví poplatníci provádějí substituci zdaněných statků jinými nezdaněnými statky a tímto dochází k neefektivní alokaci zdrojů. Pokud daň snižuje užitek daňovému subjektu a zároveň nepřináší výnos veřejného rozpočtu, vzniká v ekonomice nadměrné daňové břemeno, ovlivňující požadavek efektivnosti. Výběr daní ve vztahu s výší administrativních nákladů by měl být udržován na nezbytně nutné úrovni.

V rámci naplnění efektivnosti se také požaduje, aby došlo k **omezení negativních vlivů působící na subjekty**. Tedy například, aby nedocházelo k poklesu nabízené práce daňovými subjekty, ke snížení úspor a k jinému negativnímu chování ekonomických subjektů.

Daňové **spravedlnosti** má být dosaženo, pokud výše daně je přiměřená k platební schopnosti poplatníka a je dodržen tzv. princip prospěchu, kdy výše odvedené daně má odpovídat prospěchu pocitovanému subjektem ze spotřeby veřejných služeb.

Mezi další zmíněné principy patří **správné působení na makroekonomické agregáty**. Z krátkodobého hlediska daně ovlivňují efektivní poptávku soukromých subjektů, efektivní poptávka působí na stabilitu ekonomiky a daně se tak stávají určitými stabilizátory. V makroekonomické úrovni působí zcela jistě daňová politika.

Aby byl daňový systém opravdu účinný, musí být splněn poslední důležitý princip **právní perfektnosti a politické průhlednosti**. S tímto principem souvisí možnost vyhnout se daňové povinnosti z důvodu nevhodných formulací daňového zákona. Vlivem nepřesné formulace zákona dochází k nepochopení daňových povinností poplatníky daně.

Závěrem k této dílčí problematice je důležité zmínit fakt, kterým je nemožnost naplnění všech výše zmíněných principů zároveň. Říkáme, že jednotlivé požadavky jsou ve vzájemné kolizi. Vláda si musí ujasnit daňové priority a upřednostnit tak určité principy před ostatními. (Kubátová, 2015 a Vančurová a Láchová, 2014)

2.6 Daňová incidence

Nejprve si vymežíme dva základní pojmy této problematiky. Prvním pojmem je samotná incidence daní. **Daňová incidence** zkoumá veškeré vlivy daní v ekonomice ovlivňující jednotlivé účastníky tržního mechanismu a také vliv daní na komplexně celou ekonomiku. Druhým je **daňové břemeno**, které vymezujeme jako souhrn úbytku spotřebitelského a firemního přebytku vlivem zavedené daně.

Velikost daňové incidence (můžeme říct také rozdělení daňového břemene) závisí na mnoha faktorech: na sazbě daní, vymezení daňové základny a také například na odezvě ekonomiky. Mezi faktory, které pak mají vliv na odezvu ekonomiky, patří vztah mezi

nabídkou a poptávkou, složení daného trhu, časový posun v přizpůsobení. Přizpůsobování k nastolené dani vyvolává změny cen faktorů a produkce, následně jsou ovlivňovány domácnosti v rovině důchodů a spotřeby a v konečném důsledku tyto změny působí na rozdělení daňového břemene. Daňová incidence má tedy za úkol analyzovat veškeré důležité aspekty daňových systémů a jejich vliv na celou ekonomiku.

Dochází k dělení dopadů daně do ekonomiky na dva druhy, používáme zákonný a efektivní (skutečný) dopad daně. **Zákonný dopad** daně pochází ze zákonné úpravy. Daný zákon identifikuje veškeré daňové povinnosti a práva, které stanovili zákonodárci, ovšem skutečnost po uvedení této daně se výrazně liší. S ekonomickou úrovní je spojen **efektivní dopad** ovlivňující ekonomické veličiny. Další charakteristikou je, že tento dopad se týká pouze jednotlivců (společnosti platí daně, dopad je však vždy na jednotlivce).

Říkáme, že přesun placené daně daňovým poplatníkem nastává směrem **dopředu** anebo **dozadu**. K přesunům dochází na trzích výrobků, kapitálů a práce. Daň se přesunuje avizovaným směrem – dopředu (na nakupující subjekt), dozadu (na prodávající subjekt). Avšak daň se může také přesunout **křížově** vlivem křížově – cenové elasticity poptávky a nabídky. Přesuny daně lze dělit také podle velikosti: přesun **částečný**, přesun **stoprocentní**, **přesun více než stoprocentní**, přesun **nulový**.

Jak jsme již popsali výše, daňová incidence musí identifikovat složité vztahy plynoucí z fungování vztahu daně - ekonomika. Nyní se zaměříme na stěžejní oblasti ekonomiky ve spojitosti s daňovou incidencí. Pro zjednodušení se budeme pohybovat pouze na **konkurenčních trzích**.

- **Trh zboží a služeb**

Dochází k uvalení **specifické spotřební daně na výrobek** ve výši t , kterou mají odvádět prodávající. Daň je přesunuta na kupujícího ve formě zvýšené ceny výrobku, kterou kupuje. Přesun je částečný, část zaplatí také prodávající.

A) Elasticita poptávky a přesun daně

Elasticita poptávky může determinovat taktéž přesun daně. Pokud je **elasticita nulová (a)** kupující i při zvýšené ceně kupuje stejné množství, může se jednat o úplný přesun daně, platící kupujícím formou zvýšené ceny. Jako příklad zboží s nízkou elasticitou můžeme uvést například potraviny, tabák a alkohol. **Nekonečná elasticita poptávky (b)** obnáší, že celá daň je přenesena na prodávající. Platí zde, že kupující nekonečně pružně snižují nakupované množství při jakémkoliv zvyšování cen. Tržní cena zboží se nemění (čistá cena prodávajícího klesne o jednotkovou daň). Příkladem dokonale elastického zboží je luxusní zboží.

Existuje zde pravidlo – čím je poptávka elastičtější, tím menšímu přesunu daně dochází z prodávajícího na kupujícího a naopak.

B) Elasticita nabídky a přesun daně

Taktéž elasticita nabídky může ovlivňovat přesun daně. Začneme opět situací, kdy je **elasticita nulová (a)**. V tomto případě je celá daň uvalená na prodávajícího a přesun daně se rovná nule. Jako příklad zboží s neelastickou nabídkou můžeme uvést například nemovitosti (v krátkém období nelze převést daň z nemovitosti na nájemníky, daň nesou vlastníci). V případě **dokonalé elastické nabídky (b)** je celá daň uvalená na kupujícího a nastává stoprocentní přesun daně.

V souvislosti s elasticitou nabídky existuje pravidlo – čím je nabídka elastičtější, tím větší je daňový přesun z prodávajícího na kupujícího a opačně.

- **Trh práce**

C) Daňový dopad na trhu práce

Nejprve uvedeme dva předpoklady platné pro tento trh práce. Prvním je nepružnost cen při jejich snižování z důvodů existence kolektivních smluv a odborů. Druhým předpokladem je možnost existence zpětně zahnuté křivky nabídky práce (vlivem důchodového a substitučního efektu). Měli bychom pro jistotu upozornit na subjekty, jež tvoří nabídku a poptávku na trhu práce. Nabídku tvoří potenciální zaměstnanci a poptávku firmy jakožto zaměstnavatelé. Na trhu práce je uvalená zaměstnavatelům daň z mezd, což vede k poklesu mezd, situace je výhodná pro zaměstnavatele, jelikož mohli snížit mzdovou sazbu. Tato změna mzdové sazby je vyšší než uvalená daň, dochází tak k více jak stoprocentnímu přesunu daně na zaměstnance. S ohledem na předpoklady modelu, které jsme zmínili, viz výše, mzdová sazba se snižuje postupně a toto snižování není zjevné. (Musgrave a Musgraveová, 1994 a Stejskal, 2008)

2.7 Daňové stimuly

Nyní budeme popisovat problematiku daňové stimulace, kterou budeme zkoumat ve vztahu – daně na jedné straně a nabídková strana ekonomiky na straně druhé. Teoretikové ekonomie strany nabídky zpracovali vliv daní:

- na ekonomické podněty,
- na ochotu pracovat,
- na přenesení ekonomických aktivit do nezdaňované oblasti,
- na oblast investic a přijímání podnikatelského rizika.

Za nejdůležitější přínos ekonomie strany nabídky je označována teorie vlivu daní na **ekonomické podněty** (stimuly). Tato teorie používá koncepci poměrných cen, kterou propracoval P. C. Roberts. Představitelé strany nabídky zdůrazňují dvě klíčové poměrné ceny, jež by měly ovlivňovat výrobu v hospodářství. Poměrné ceny znamenají vždy volbu mezi dvěma možnostmi. První poměrná cena představuje volbu mezi možností vyššího běžného důchodu (vyšší aktuální spotřebou) a volným časem. Druhá poměrná cena pak značí volbu mezi vyšším důchodem v budoucnu (příjem v podobě investic a úspor) a běžnou spotřebou. Poměrné ceny souvisejí se sazbami daní, přitom platí nepřímá úměra – čím vyšší jsou sazby daní z příjmů, tím nižší je hodnota volného času a běžné spotřeby vyměřená ve velikosti obětovaného čistého příjmu po zdanění.

Daň z příjmů působí na daňového poplatníka dvěma efekty. Výsledkem **důchodového efektu** se stává poplatník chudším, spotřebovává menší množství statků (včetně volného času), pracuje však ve větší míře. Jak vysoký bude tento efekt, zjistíme podle průměrné daňové sazby. **Efekt substituční** znamená substituci, prováděnou poplatníkem v důsledku daně. K substituci dochází mezi prací a volným časem. Poplatník za působení tohoto efektu pracuje méně a je **odrazován od práce**. Jeho velikost záleží na mezní sazbě daně. Zpravidla substituční efekt působí proti důchodovému (stimulačnímu) efektu.

Vlivem vysokého zdanění pak dochází k poměrně nízké alternativní ceně volného času, tento fakt odrazuje od **ochoty pracovat**. Ve spojitosti s progresivním zdaněním (s rostoucím daňovým základem, roste sazba daně) dochází k odrazování od pracovních pozic lépe placených a náročnějších na kvalifikaci, jelikož pokud se začneme pohybovat ve vyšší daňové kategorii, začne docházet k vyrovnávání příjmů. Obecně platí, že největší sílu odradit od práce má daň progresivní. Vysoké daně podněcují k **přesunu ekonomické aktivity do nelegální a nezdaňované sféry** (nárůst šedé ekonomiky).

Posledním bodem je daňová stimulace v oblasti **investic a přijímání podnikatelského rizika**. Potenciální investor sleduje vždy čistou míru výnosu investic a jejich rizikovost, tu ovlivňují taktéž daně. Zdanění výnosů z investic nadměrnou sazbou daně z příjmů z titulu úroku snižuje roční míru investic a odrazuje od investování. Dle již výše uvedeného „principu“ snížení sazeb daní vyvolá zvýšení celkových příjmů, ale také celkových výdajů a právě v neposlední řadě by změnilo i strukturu výdajů ve prospěch investic. V konečném důsledku by pak v ekonomice měla růst produktivita práce, reálné HDP a zaměstnanost.

Jak jsme již zmínili, daně zvyšují také riziko investic, a proto mohou odrazovat od jejich uskutečnění. Ovšem důležitý fakt je, že ochota přijímat riziko ekonomickými subjekty

je nezbytná pro ekonomický růst v zemi. Investoři zpravidla očekávají jako kompenzaci ke zvýšenému riziku vysoký výnos. Daně ovlivňují tento výnos a tak odrazují.

Představitelé ekonomie strany nabídky spatřují jediné řešení daných ekonomických problémů v daňové politice skrz snižování daní. Jako nutný předpoklad fungování tohoto doporučení ovšem uvádějí skutečnost, že se daná oblast hospodářství nachází v daném čase v zakázané zóně. Dle názoru teoretiků této ekonomie v sedmdesátých letech 20. století tento předpoklad v ekonomice skutečně platil. Stěžejní důvod špatného daňového nastavení vidí v taxflaci. Konkrétně se jedná o daňový systém s progresivním zdaněním, které se stává znatelně nevyhovujícím v období inflace. Důsledkem inflace dochází k růstu nominálních důchodů, posunujících se do vyšší hladiny zdanění, výsledkem je pokles reálných důchodů. K poklesu dochází, i když tempo růstu nominálního důchodu se rovná nebo převyšuje míru inflace.⁶

2.8 Přehled daní vybíraných v ČR

Přehled veškerých daní vybíraných v České republice udává **daňová soustava**. Přesnou úpravu daňové soustavy najdeme v zákoně. Zvláštní je, že právě povinnost platit daň je ustanovena v Listině základních práv a svobod (jež je součástí ústavního pořádku České republiky).

Podoba současné daňové soustavy je výsledkem několika daňových reforem, poslední významná a komplexní daňová reforma byla provedená roku 1993. Mezi hlavní cíle této reformy patřilo přizpůsobení daní nové tržní situaci, utvářené tehdejší ekonomikou a harmonizace daňového systému (za účelem porovnání s daňovými systémy západní Evropy). Nová daňová soustava je platná od 1. ledna 1993. Ani po tomto roce samozřejmě vývoj daní nestagnuje, až do současnosti dochází stále k menším daňovým reformám (již ne tak komplexní jak před rokem 1993). Poslední významné změny nastaly v letech 2007 – 2010 a týkaly se konkrétně reformy veřejných financí.

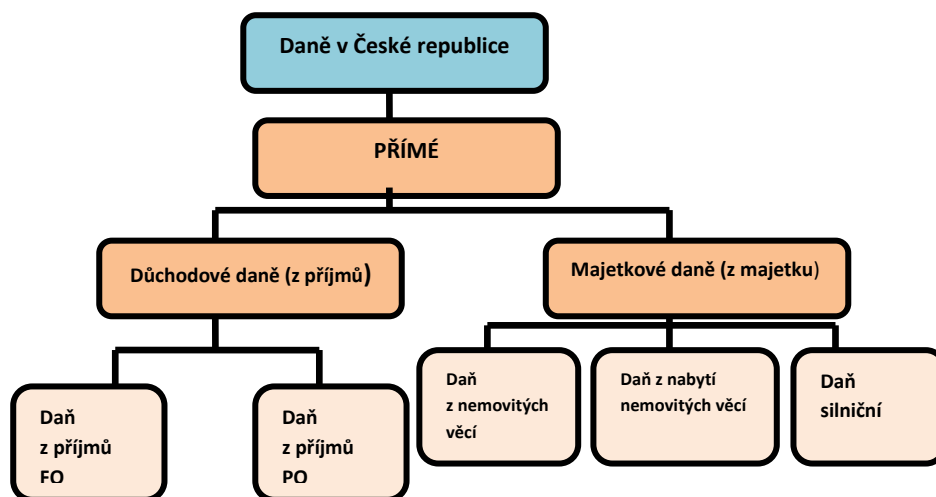
Než uvedeme konkrétní podobu soustavy daní v ČR, je vhodné přesně vymezit pojmy „**daňový systém**“ a „**daňová soustava**“. Tyto pojmy jsou velmi často společností mylně chápány jako synonyma, některé literatury je ovšem důrazně rozlišují. *"Daňová soustava představuje souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase. Z právního hlediska to jsou jednotlivé daně upravené v daňových zákonech. Daňový systém je širším pojmem než daňová soustava. Zahrnuje (kromě daňové soustavy) i právně, organizačně a technicky*

⁶ SZAROWSKÁ, Irena. *Daňová konkurence v evropské unii a její vliv na vybrané ekonomické veličiny*. Karviná, 2011. Dizertační práce. Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, Obor podniková ekonomika a management., konfrontace s Kubátová, 2015

konstituovaný systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměřování, vymáhání a kontrolu, a rovněž systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům,“ jak tvrdí Široký a kol. (2008, s. 10).

Daňový systém České republiky je podobný ve svých hlavních aspektech s daňovými systémy většiny vyspělých zemí a to především evropských. (Široký a kol., 2008)

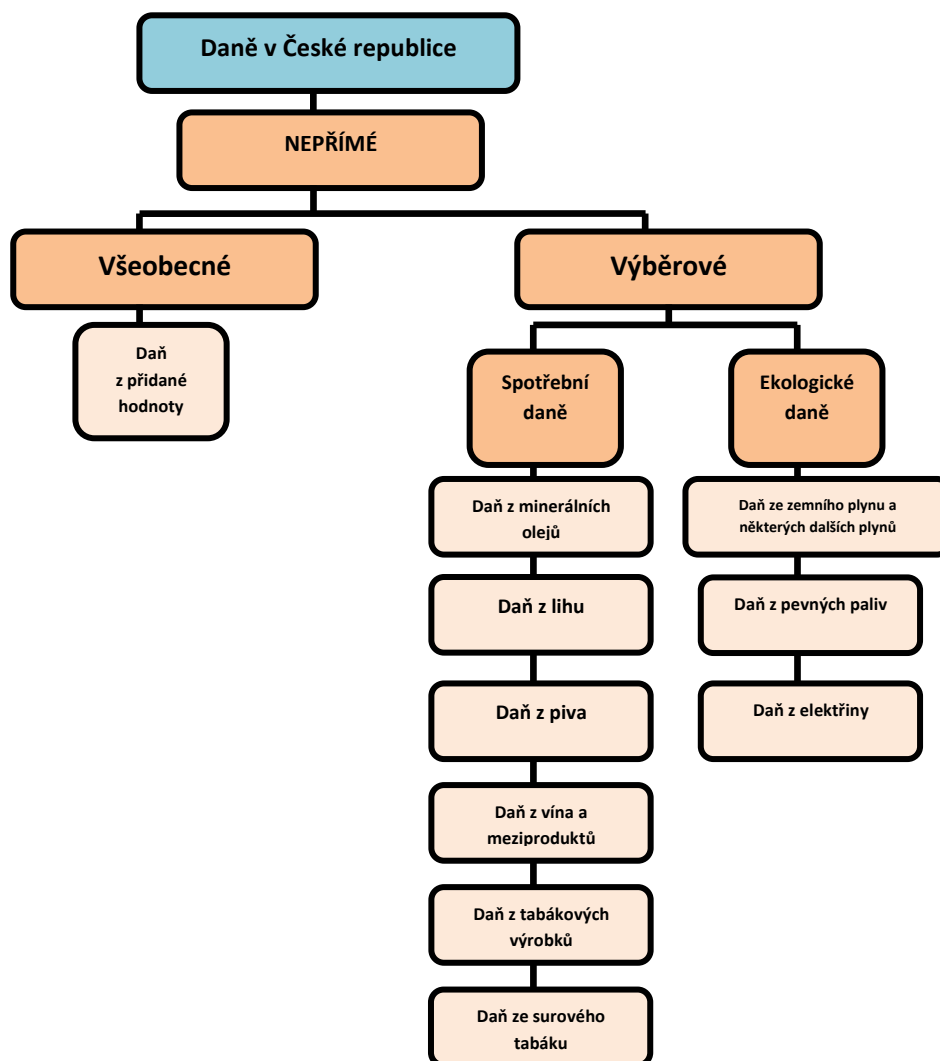
Obr. 2. 1 Daňová soustava ČR – přímé daně



Zdroj: Vlastní zpracování

Obr. 2. 2

Daňová soustava ČR – nepřímé daně



Zdroj: Vlastní zpracování

V následující části práce provedeme výklad jednotlivých daní, ovšem výklad k dani z příjmů FO a k dani z příjmů PO provedeme detailně vzhledem k faktu, že tyto daně patří k nejsložitějším, ostatní daně vymezíme poněkud stručněji.

2.8.1 Přímé daně

Jak vidíme na obrázku 2. 1 mezi přímé daně řadíme souhrnně **daně důchodové** nebo-li příjmové: daně z příjmů FO a daně z příjmů PO a **majetkové daně**. Z označení „přímé daně“ vyplývá, že tyto daně jsou přímo vyměřeny konkrétnímu poplatníkovi na základě výše jeho důchodu nebo majetku. U přímých daní předpokládáme, že budou odvedeny výhradně na vrub důchodu nebo majetku daného poplatníka a ten tuto povinnost nemůže přenést na jiný daňový subjekt – tyto daně jsou adresné a odvíjejí se od důchodových či majetkových možností poplatníka.

- **Daň z příjmů FO**

Úvodem k této dani můžeme napsat, že se jedná o vůbec nejsložitější daň spolu s daní z příjmů PO. Je upravena **zákonem č. 586/ 1992 Sb., o daních z příjmů**, v platném znění. Tento zákon zahrnuje také ustanovení daně z příjmů PO (DPPO), což zcela jistě způsobuje větší složitost zákona.

Poplatníky jsou fyzické osoby, a to daňoví rezidenti (zjednodušeně: osoba, která má v ČR bydliště, nebo se tu zdržuje), nebo daňoví nerezidenti (zjednodušeně: osoba, která nemá v ČR bydliště, ani se zde nezdržuje).

Předmětem daně jsou příjmy peněžní i nepeněžní (dosažené i směnou). Předmět daně můžeme nyní znázornit pomocí jednoduchého schématu:

SOUČET VEŠKERÝCH PŘÍJMŮ

- **příjmy, které nejsou předmětem daně**
- **příjmy osvobozené od daně** (při splnění podmínek daných zákonem)

SOUČET ZDANITELNÝCH PŘÍJMŮ

V § 3 odst. 4 ZDP najdeme **příjmy, které nejsou předmětem daně**, a tedy nepodléhají zdanění. Úplný výčet **příjmů osvobozených od daně** pak najdeme v § 4 – 4a a také v § 10 odst. 3 ZDP. Příjmy fyzických osob rozdělujeme do pěti základních skupin dle příslušných paragrafů v ZDP, při výpočtu daňové povinnosti pak představují tyto skupiny jednotlivě „dílčí základ daně DZP“: § 6 příjmy ze závislé činnosti, § 7 příjmy ze samostatné činnosti, § 8 příjmy z kapitálového majetku, § 9 příjmy z nájmu, § 10 ostatní příjmy.

Sazba daně z příjmů fyzických osob podléhá rovné dani (výše daňové sazby je pro všechny stejná, každý platí stejné procento ze svého důchodu) ve výši 15 %.

Od vypočtené daňové povinnosti je možné odečíst **slevy na dani**, které najdeme v § 35ba. V zákoně najdeme jednotlivé slevy na dani v ročních částkách. Velkou část z těchto slev je možno uplatnit v rámci měsíčního zúčtování mzdy (platu) ve výši 1/12 roční částky. Takovéto uplatnění je možné pouze u zaměstnanců, jimž zaměstnavatelé vyplácí mzdu⁷ nebo plat⁸. Jistě užitečné pro mnohé daňové poplatníky je uplatnění **daňového zvýhodnění na dítě** uzákoněné v § 35c a § 35d, které se také odečítá od daně a snižuje daňovou povinnost.

Zdaňovací období DPFO je vymezeno na kalendářní rok.

Termín podání daňového přiznání je do 1. dubna po skončení zdaňovacího období. Existuje také tzv. prodloužený termín pro podání daňového přiznání, tento termín je 1. 7. po

⁷Peněžní odměna vyplácená soukromým zaměstnavatelem zaměstnanci.

⁸Peněžní odměna vyplácená zaměstnavatelem zaměstnanci, přičemž zaměstnavatelem zde je stát, obec, město, rozpočtové nebo příspěvkové organizace.

skončení zdaňovacího období, ovšem podat DP v tomto termínu můžeme pouze při splnění následujících podmínek. Jedna z podmínek je vypracování tohoto daňového přiznání daňovým poradcem anebo povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Posunout termín podání DP správcem daně jde také až o 10 měsíců (celkem) po skončení zdaňovacího období, a to v tom případě, pokud přiznání obsahuje také příjmy zdaněné v zahraničí.

- **Daň z příjmů PO**

Daň z příjmů PO nečlení společnosti na velké a malé. Jak jsme již zmínili, ustanovení této daně najdeme v **zákoně č. 586/ 1992 Sb., o daních z příjmů**, v platném znění.

Pro účely DPPO dochází k dělení PO na dvě skupiny – podnikatelské subjekty⁹ a veřejně prospěšné subjekty¹⁰. **Poplatníkem** DPPO je: právnická osoba, organizační složka státu, podílový fond (investiční společnosti a investiční fondy), fond penzijní společnosti, svěřenecký fond, veřejně prospěšný poplatník, a další dle § 17 - § 17a ZDP. Poplatníkem jsou daňoví rezidenti (zjednodušeně: mají na území ČR své sídlo nebo vedení) anebo daňoví nerezidenti (zjednodušeně: nemá sídlo v ČR). Je vhodné uvést výčet subjektů, kterých se týká odlišné zdaňování: veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, investiční fondy a společnosti, zdravotní pojišťovny, banky, bytová družstva, Pozemkový fond ČR.

Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Podobně jako u DPFO můžeme předmět daně vyobrazit v jednoduchém schématu.

SOUČET VEŠKERÝCH PŘÍJMŮ (VÝNOSŮ)

- **příjmy, které nejsou předmětem daně**
- **příjmy osvobozené od daně (za stanovených podmínek)**

SOUČET ZDANITELNÝCH PŘÍJMŮ (VÝNOSŮ)

Příjmy, které nejsou předmětem daně, najdeme uvedeny v § 18 odst. 2 ZDP. **Příjmy, jež jsou osvobozeny od daně** (za stanovených podmínek) uvádí § 19 ZDP. **Zdaňovacím obdobím** této daně může být dle § 21a: kalendářní rok, hospodářský rok, jiné období (při fúzi, zahájení a následném ukončení činnosti, aj.) a také účetní období (za podmínky, že je toto období delší než 12 po sobě jdoucích měsíců).

Používáme základní **sazbu** daně ve výši 19 %, dále pak existuje tzv. speciální sazba daně ve výši 5 %, používáme ji při zdanění základního investičního fondu. A dokonce existuje sazba ve výši 0 % uvedená v § 21, odst. 3 ZDP: „*sazba daně činí 0 % u fondu penzijní společnosti nebo u instituce penzijního pojištění s výjimkou penzijní společnosti nebo*

⁹ Podnikatelské subjekty jsou povinný registrace v obchodním rejstříku.

¹⁰ Veřejně prospěšné subjekty mají v zakládajícím dokumentu, popř. jiném dokumentu uvedenou jejich veřejně prospěšnou – neziskovou náplň.

obdobné společnosti obhospodařující fondy obdobné fondům penzijního pojištění.“ Srážkovou daň ve výši 15 % pak vztahujeme na samotný základ daně (např. na vypořádací podíly, podíly na zisku nebo část příjmů společnosti v.o.s. a k. s.). Veškeré sazby této daně najdeme v § 21 ZDP.

Od základu daně odčítáme podle zásady **náklady daňově účinné** (výdaje daňově účinné), které PO vynaložila při uskutečňování svých zdanitelných příjmů. Tato zásada platí také u FO s příjmy podle § 7 a 9 (příjmy ze samostatné činnosti, příjmy z nájmu). Platí základní nutná zásada, že daňově účinné jsou výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Další nutnou zásadou je, že zdaňována činnost je pravidelná a předpokládá se její budoucí provoz. Některé náklady jsou pak uznatelné jen do určité výše dle zákona. Náklady daňově neúčinné jsou ustanoveny v § 25 ZDP.

Od základu daně lze také odečíst tzv. **položky odčitatelné od základu daně** vymezené v § 34 ZDP, § 34a - § 34h je dále blíže determinuje. Mezi tyto položky patří například: odpočet daňové ztráty, odpočet na podporu výzkumu a vývoje, odpočet na podporu odborného vzdělávání.

Slevy na dani jsou uvedeny v § 35 a v § 35a - § 35b ZDP. Uplatnit slevu lze při zaměstnávání osob se zdravotním postižením.

Poplatníci DPPO podávají daňové přiznání za zdaňovací období nejpozději do tří měsíců po skončení zdaňovacího období. Pokud je zdaňovacím obdobím kalendářní rok, **termín pro podání daňového přiznání** je nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (podle § 136, odst. 1 DŘ).¹¹

- **Daň z nemovitých věcí**

Tuto daň upravuje **zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí**. Daň z nemovitých věcí se člení na daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek.

Základní charakteristiku těchto daní si shrneme do následující přehledné tabulky.

¹¹ Mezi použitou literaturou pro tuto podkapitolu byla kromě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů použita také literatura Šulcová-Seidlová, Kukulová a Moravec, 2014.

Tab. 2.3 Základní charakteristika daně z pozemků a daně ze staveb a jednotek

	DAŇ Z POZEMKŮ	DAŇ ZE STAVEB A JEDNOTEK
Předmět daně (§ 2; §7):	pozemky na území ČR evidované v katastru nemovitosti	zdanitelná stavba nebo jednotka nacházející se na území ČR
Poplatníci daně (§ 3; § 8):	vlastník pozemku	vlastník zdanitelné stavby nebo jednotky
Osvobození od daně (§ 4; § 9):	§ 4	§ 9
Základ daně (§ 5; § 10):	cena pozemku nebo půdy, popř. skutečná výměra pozemku	ZD u zdanitelné stavby je výměra zastavěné plochy v m ² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období; ZD u jednotky je upravená podlahová plocha, kterou je výměra podlahové plochy zdanitelné jednotky v m ² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období vynásobená koeficientem 1,22 nebo 1,20 ¹²
Sazba daně (§ 6; § 11, § 11a):	sazba daně může být 0,75 % nebo 0,25 % dle typu pozemků; dále sazbou může být za 1 m ² 0,20 Kč, 1,00 Kč, 5,00 Kč, 2,00 Kč, 0,20 Kč dle § 6	sazbu této daně najdeme v § 11 a možné zvýšení daně v § 11a

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů

Za **zdaňovací období** této daně je stanoven kalendářní rok. Zákon uvádí termín podání **daňového přiznání** do 31. ledna. Daňové přiznání se nepodává, pokud již v minulosti bylo podáno nebo daň byla vyměřená z moci úřední a okolnosti pro vyměření daně se nezměnily.

- **Daň z nabytí nemovitých věcí**

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí upravuje tuto daň. Úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci představuje **předmět daně**. Mezi **poplatníky daně** patří převodce vlastnického práva k nemovité věci nebo nabyvatel této nemovité věci dle § 1 tohoto zákona. Případy **osvobození od daně** najdeme v § 6. **Základ daně** stanovíme jako nabývací hodnotu, blíže specifikovanou v § 11, sníženou o

¹² Dle § 10 odst. 3 zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí

uznatelný výdaj. Zdanění **sazbou daně** je ve výši 4%. **Daňové přiznání** podává poplatník nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad nebo v němž došlo k nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která není evidována v katastru nemovitostí. Daňové přiznání je blíže specifikováno v Díle 2 – Daňové přiznání, od § 32 - § 40 tohoto zákona.

- **Daň silniční**

Zákonnou úpravu této daně nalezneme v **zákoně č. 16/1993 Sb., o dani silniční**. Mezi **předmět daně** patří silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná v ČR, provozovaná v ČR a používaná poplatníkem DPPO, nebo poplatníkem DPFO k činnosti nebo v přímé souvislosti s činností, ze kterých plynou příjmy ze samostatné činnosti podle zákona upravujícího daně z příjmů. Předmětem daně jsou vždy vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v ČR. Zákon za **poplatníky daně** označuje: provozovatele vozidla; toho, kdo užívá vozidlo; zaměstnavatele; osobu, používající vozidlo, které je mobilizační rezervou nebo pohotovostní zásobou; organizační složku osoby se sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí. Pokud je u téže vozidla více poplatníků, platí daň společně a nerozdílně. Celé ustanovení o poplatnících daně najdeme v § 4. **Osvobození od daně**, tedy vozidla, které jsou od daně osvobozená, pak najdeme v § 3. Jako **základ daně** zákon uvádí zdvihový objem motoru v cm³ u osobních automobilů (výjimkou jsou osobní automobily na elektrický pohon), součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav u návěsů, největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav u ostatních vozidel. Ustanovení ohledně **sazby daně** je rozsáhlé a upravuje ho § 6. Roční sazba daně ze základu daně se vyměří: podle zdvihového objemu motoru v Kč, podle počtu náprav v Kč, podle údajů uvedených v technických dokladech. Anebo je vyměřena jako 25 Kč za každý den použití osobního automobilu nebo přípojného vozidla. **Zdaňovací období** je vymezeno jako kalendářní rok. Poplatník podává **daňové přiznání** nejpozději do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období, i přesto, že DP zpracovává daňový poradce nebo i přes situaci insolventního řízení.

2.8.2 Nepřímé daně

Název napovídá, že tyto daně jsou placeny a vybírány nepřímo prostřednictvím cen zboží, služeb, převodů a pronájmů. Vznik povinnosti zdanění je ve většině případů právě nákup či spotřeba daného statku. V porovnání s daněmi přímými, tyto daně nezohledňují důchodovou nebo majetkovou skutečnost ekonomických subjektů, jsou ve stejné výši pro

všechny subjekty, jedná se o daně neadresné. Nepřímé daně dělíme na **daně všeobecné** (uvalené na rozsáhlé skupiny výrobků a služeb, daň ad valorem) a **daně výběrové** (uvalené na určité komodity, jednotková daň). (Šíroký, 2015)

- **Daň z přidané hodnoty**

Legislativou, jež ustanovuje daň z přidané hodnoty, je **zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty**. Jako **předmět daně**, zjednodušeně řečeno, označujeme: dodání zboží a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku; pořízení zboží a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu; dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Celé ustanovení uvádí § 2. **Osoby povinné k dani** jsou fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak; právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. V zákoně najdeme také přesné vymezení toho, kdo je **plátcem daně**: „(1) Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. (2) Osoba povinná k dani uvedená v odstavci 1 je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve.“¹³ Díl 8 tohoto zákona pak stanovuje **osvobození od daně bez nároku na odpočet daně** a díl 9 tohoto zákona stanovuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. **Základem daně** z přidané hodnoty je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. V rámci daně z přidané hodnoty platí tři **sazby daně**, a to základní sazba daně ve výši 21 %, snížená sazba daně ve výši 15 %, anebo druhá snížená sazba daně ve výši 10 %. Celé ustanovení najdeme v § 47 a § 48. **Zdaňovací období** se rovná kalendářnímu měsíci, avšak podrobněji ho vymezuje § 99a a § 99b. **Daňové přiznání** je potřeba podat do 25. dne od konce zdaňovacího období.

- **Spotřební daně**

Ke spotřební dani se váže **zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních**. Jako **předmět daně** označujeme **vybrané výrobky**¹⁴ a surový tabák na daňovém území Evropské unie vyrobené nebo na daňovém území Evropské unie dovezené. Těmito **vybranými výrobky** a tedy spotřebními daněmi jsou: a) **daň z minerálních olejů**, b) **daň z lihu**, c) **daň**

¹³ § 6 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

¹⁴ Minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky zákon označuje jako „**vybrané výrobky**“.

z piva, d) daň z vína a meziproduktů, e) daň z tabákových výrobků a f) daň ze surového tabáku. Jednotlivé spotřební daně jsou vymezeny v zákoně následovně: daň z minerálních olejů – Hlava I, § 44 - § 64; daň z lihu – Hlava II, § 66 - § 79a; daň z piva – Hlava III, § 80 - § 91; daň z vína a meziproduktů – Hlava IV, § 92 - § 100b; daň z tabákových výrobků – Hlava V, § 100c - § 131; daň ze surového tabáku – Hlava VI, § 131a – 131g. Mezi **plátce daně** patří právnická nebo fyzická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, oprávněným odesílatelem nebo výrobcem, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu, nebo v souvislosti se ztrátou nebo znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně. Dále v § 4. **Osvobození od daně** najdeme v § 11. **Daň vypočítáme** jako součin základu daně a sazby daně stanovené pro příslušný vybraný výrobek. **Zdaňovací období** pro vybrané výrobky s výjimkou dovážených vybraných výrobků je vymezeno jako kalendářní měsíc. Termín podání **daňového přiznání** je do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla plátcí povinnost daň přiznat a zaplatit, pokud tento zákon nestanoví jinak. DP se podává samostatně za každou daň. Celé ustanovení najdeme v § 18.

Následující poslední tři daně upravuje **zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.**

- **Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů**

Předmětem této daně je dle zákona plyn uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11, 2711 21, 2711 29 a 2705. Jako **plátce daně** zákon determinuje: dodavatele plynu; provozovatele distribuční soustavy; provozovatel přepravní soustavy a provozovatele podzemního zásobníku plynu; FO nebo PO, která použila plyn, jež byl zdaněn špatnou sazbou; FO nebo PO, která použila plyn, jež byl osvobozen od daně k jiným účelům, na které se toto osvobození nevztahuje; FO nebo PO, která spotřebovala nezdaněný plyn, s výjimkou plynu osvobozeného od daně. **Osvobození od daně** najdeme vymezeno v § 8. **Základ daně** je stanoven jako množství plynu v MWh spalného tepla. **Sazba daně** se liší dle konkrétního druhu plynu, přesné vymezení udává § 6. Pokud nelze vyjádřit spalné teplo plynu v MWh, je spalné teplo stanoveno ve výši 15 MWh na tunu plynu. **Zdaňovacím obdobím** je zde kalendářní měsíc. Povinnost předložit **daňové přiznání** a zaplatit daň vzniká do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

- **Daň z pevných paliv**

Mezi **předmět daně** z pevných paliv patří: černé uhlí, brikety, bulety a podobná pevná paliva; hnědé uhlí, hnědouhelné brikety, též aglomerované hnědé uhlí kromě gagátu; koks a polokoks z černého uhlí, hnědého uhlí nebo rašeliny, též aglomerovaný, retortové uhlí; ostatní uhlovodíky dle tohoto zákona. Podle zákona je **plátcem daně**: dodavatel pevného paliva; FO nebo PO, která použila pevná paliva osvobozená od daně k jiným účelům, než na které se osvobození vztahuje; FO nebo PO, která spotřebovala nezdaněná pevná paliva, s výjimkou pevných paliv osvobozených od daně. **Osvobození od daně** nalezneme v § 8. **Základ daně** je určen jako množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku. **Sazba daně** dosahuje výše 8,50 Kč/GJ spalného tepla v původním vzorku. Pokud nelze spalné teplo v původním vzorku prokázat, stanoví se ve výši 33 GJ na tunu pevných paliv. **Zdaňovací období** je jako u předcházející dani kalendářní měsíc. Termín podání **daňového přiznání** přísluší do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla plátcí povinnost daň přiznat a zaplatit.

- **Daň z elektřiny**

Předmětem této poslední **daně** je elektřina uvedená pod kódem nomenklatury 2716. Jako **plátce daně** označujeme: dodavatele, který dodal elektřinu; provozovatele distribuční soustavy a provozovatele přenosové soustavy; FO nebo PO, která použila elektřinu osvobozenou od daně k jiným účelům, než na které se osvobození vztahuje; FO nebo PO, která spotřebovala nezdaněnou elektřinu, s výjimkou elektřiny osvobozené od daně. **Osvobození od této daně** najdeme ustanoveno v § 8. **Základ daně** stanovíme jako množství elektřiny v MWh a sazba daně je zde jednoduše stanovena ve výši 28,30 Kč/MWh. Opět je **zdaňovacím obdobím** kalendářní měsíc. Termín podání **daňového přiznání** je do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

3 Daňová kontrola a vymáhání daňových nedoplatků

Jednou z věcí, na kterou by měl být připraven každý podnikatelský subjekt je daňová kontrola finančním úřadem. Jakožto každá úřední kontrola je nepříjemná a vyžaduje důkladnou přípravu kontrolovaného subjektu, jelikož výsledek kontroly je vždy významný. Vyznat se v procesním úskalí daňové kontroly vyžaduje určité vědomosti. Tato kapitola je z větší poloviny věnována daňové kontrole, jako tzv. „věcná a praktická příručka“ obsahující veškeré podstatné aspekty daňové kontroly, přínosná všem budoucím kontrolovaným subjektům. Téma daňové kontroly je velmi rozsáhlé, proto se omezíme pouze na podstatné a základní znaky daňové kontroly. Možné negativní výsledky, jež odhalí daňová kontrola v podobě daňových trestných činů, jsou pak tématem daňové kriminality.

V další zbývající části této kapitoly budeme popisovat problematiku vymáhání daňových nedoplatků, jež je posledním stádiem daňového řízení. Toto dílčí téma je taktéž významné, nemalé závažnosti a aktuální. Nemalé závažnosti myslíme tak, že nedoplatky významně zatěžují veřejný rozpočet a samotný proces vymáhání těchto nedoplatků je náročný, často dlouhotrvající a nedosahuje velkého úspěchu. To, že existuje vysoký počet neplatičů neplnící svou daňovou povinnost, kterou jim ukládá zákon, představuje také určitou formu kriminality páchanou v oblasti daní.

3.1 Komparace daňové kontroly a daňového řízení

Na začátku této kapitoly je vhodné nejdříve vymezit pojem **daňová kontrola**. Zajímavým faktem je, že v žádném právním předpise nenajdeme definici daňové kontroly. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád) pouze vymezuje, k čemu slouží daňová kontrola. Konkrétně najdeme v § 85 odst. 1 toto ustanovení: „*Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.*“ S daňovou kontrolou je spojeno mnoho procesních důsledků, proto je chybou, že současné zákonné předpisy daňovou kontrolu nedefinují.

V rámci zřetelné komparace daňové kontroly a daňového řízení je namístě citovat rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci základní formulace povahy daňové kontroly: „*Daňová kontrola však není ani samostatným řízením, nýbrž – podle svého systematického zařazení v daňovém řádu – je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňovém řízení.*“¹⁵

¹⁵ Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. listopadu 2005, čj. 2 Afs 144/2004

Nyní můžeme definovat **daňové řízení**. To je zakotveno v § 134 DŘ. V tomto paragrafu odst. 1 najdeme vymezení daňového řízení, a to jako: „*Daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.*“ V literaturách pak nalezneme dvojí možnou definici daňového řízení:

- První definuje daňové řízení jako jednotlivá dílčí řízení (příkladem je řízení přípravné nebo vyměřovací), nejedná se tedy o řízení jediné, nepřetržité, tj. daňové řízení v užším pojetí.
- Druhá definice uvádí daňové řízení jako jediné řízení, v rámci něhož se uskutečňují jednotlivé etapy a úseky řízení, tj. daňové řízení v širším pojetí. (Dráb, Trubač a Zatloukal, 2006)

3.2 Zákonná úprava daňové kontroly

Daňovou kontrolu ustanovuje několik principů, resp. zásad, které jsou uzákoněny zejména v DŘ, ale také v jiných právních normách. Pro daňové subjekty, jichž se může daňová kontrola v budoucnu týkat, by bylo jistě přínosné znát ustanovení **§ 85 - § 88 daňového řádu**, ve znění pozdějších předpisů. Tato část zákona vymezuje daňovou kontrolu a to, její předmět, práva a povinnosti daňového subjektu i správce daně v průběhu daňové kontroly, povahu kontroly, rozsah kontroly, závěr kontroly, aj.

Institut daňové kontroly je uzákoněn v následujících právních předpisech:

- **zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů,**
- **zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů** (dále jen daňový řád).

Nový SPŘ nabyl účinnosti od 1. 1. 2006. Upravuje některé principy, resp. zásady. Vyzdvihneme důležité zásady SPŘ, jež se váží s daňovými účely.

- **Zásadu zákazu zneužití správního uvážení** najdeme v § 2 odst. 2 SPŘ: „*Správní orgán uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.*“
- **Zásadu ochrany práv nabytých v dobré víře** najdeme celou uzákoněnou v § 2 odst. 3 SPŘ a dále v § 94 odst. 4 a 5 SPŘ.
- **Zásada ochrany legitimního očekávání** je stanovena v § 2 odst. 4 SPŘ. Je vymezená takto: „*Správní orgán dbá, aby přijaté řešení bylo v souladu s veřejným zájmem a aby odpovídalo okolnostem daného případu, jakož i na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*“

- **Zásada poučovací povinnosti správního orgánu**, která je upravená § 4 odst. 2 SPŘ, zní: „*Správní orgán v souvislosti se svým úkonem poskytne dotčené osobě přiměřené poučení o jejích právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu a osobním poměrům dotčené osoby potřebné.*“
- **Zásadu rychlosti řízení** vymezuje § 6 odst. 1 SPŘ: „*Správní orgán vyřizuje věci bez zbytečných průtahů. Nečiní-li správní orgán úkony v zákonem stanovené lhůtě nebo ve lhůtě přiměřené, není-li zákonná lhůta stanovena, použije se ke zjednání nápravy ustanovení o ochraně před nečinností (§ 80).*“

Namísto je připomenout zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který donedávna uzákoňoval taktéž daňovou kontrolu, ovšem byl zrušen k 1. 1. 2011. Tento tehdejší zákon byl přijat v květnu 1992, a tudíž proces daňové kontroly vycházel ze zvyklostí tehdejší doby. Od roku 1992 docházelo k postupným změnám SpDP, v souvislosti se zmíněným ustanovením došlo ke změně v rozšíření a snazšímu prosazení práv daňového subjektu. Následně vstup ČR do Evropské unie můžeme označit za jakýsi mezník, který zapříčinil vývoj ve veřejné správě a posílení práv občanů, které se promítly v novém správním řádu přijatého v roce 2006 a daňovém řádu z roku 2009. Právě až od ledna 2011 došlo ke zrušení SpDP s účinností zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. (Dráb, Trubač a Zatloukal, 2006 a Zatloukal, 2011)

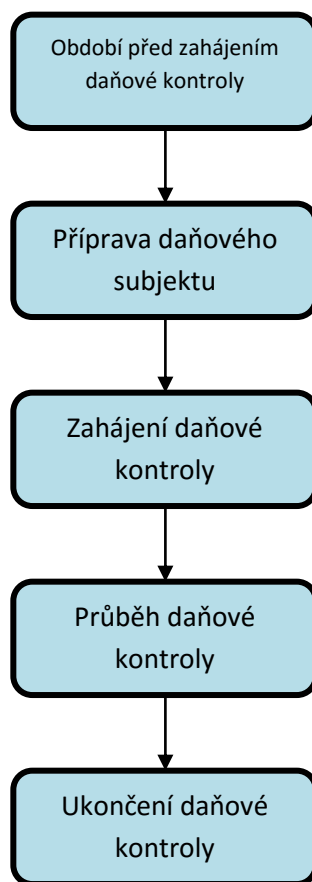
3.3 Zahájení, průběh a ukončení daňové kontroly

Jak jsme již zmínili, daňová kontrola je dílčí „specifickou“ fází procesního postupu daňového řízení. Je také jejím stěžejním institutem. Můžeme tedy říct, že daňová kontrola je určitou fází, která se sama skládá z určitých etap (viz Obr. 3. 1 níže).

Předtím než začneme popisovat tyto etapy, vymezíme dva pojmy, které budeme nadále používat. První pojem **správce daně** vymezuje § 10 DŘ jako správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Pravomoci správce daně jsou ustanoveny v § 11 DŘ. Správce daně vede daňové řízení, provádí vyhledávací činnost, kontroluje plnění povinností, vyzývá ke splnění povinností a zabezpečuje placení daní. Druhý pojem **daňový subjekt**¹⁶ je ustanovením § 20 DŘ. Myslí se jím osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon anebo kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.

¹⁶ Budeme používat v textu také označení „kontrolovaný subjekt“.

Obr. 3.1 **Etapy daňové kontroly**



Zdroj: Vlastní zpracování

3.3.1 Okolnosti před zahájením daňové kontroly

Běžná praxe se odehrává tak, že daňový subjekt je nejprve kontaktován správcem daně, aby se domluvili na termínu zahájení daňové kontroly. Zkontaktován je telefonicky či písemně a to vždy minimálně s několika denním předstihem. Z toho vyplývá, že daňová kontrola není žádnou neočekávanou kontrolou. Tato skutečnost obnáší pro daňový subjekt dostatek času, aby si promyslel pro něj přijatelný termín zahájení daňové kontroly – musí například zvážit, zdali je jeho statutární orgán nebo daňový zástupce přítomný, významná je i psychická příprava.

Právě vzhledem k předčasnému oznámení o zahájení kontroly má daňový subjekt možnost podat **dodatečné daňové přiznání** za účelem nápravy špatně vykázané daňové povinnosti. Dodatečné daňové přiznání může podat až do termínu skutečného zahájení daňové kontroly (do termínu zahájení kontroly, na kterém se domluvil se správcem daně). V literaturách se doporučuje, aby daňový subjekt (především ten daňový subjekt nespolupracující s daňovým poradcem při sestavení daňových přiznání) využil služeb

daňového poradce, jež má zkušenosti v oblasti provádění daňových kontrol, za účelem zanalyzování případných rizik ve vykazování svých daňových povinností, eventuálně aby včas podal dodatečné daňové přiznání. Dalším využitím služeb osloveného daňového poradce by mělo být sestavení strategie ohledně vedení daňové kontroly a taktéž by měl kontrolovaný subjekt myslet na případné zplnomocnění daňového poradce jako svého zástupce při daňové kontrole.

Z prvotního telefonátu od správce daně by se měl daňový subjekt dozvědět, spolu se skutečností plánované daňové kontroly ve firmě, kterou jsme již zmínili, jaké konkrétní období a konkrétní daně budou podléhat kontrole. Co se týče ostatních detailů plánované daňové kontroly, ty se sjednávají se správcem daně osobně.

Jako nedostatek institutu daňové kontroly v České republice se jeví nemožnost, aby poplatníci zjistili, zdali se v jejich společnosti plánuje daňová kontrola. Plán daňových kontrol je informací pouze pro správce daně. Předpokládá se, že odtajnění těchto informací by prospělo lepšímu vztahu mezi správcem daně a poplatníkem.

Důvodů pro daňovou kontrolu může být několik, ovšem velmi často se koná daňová kontrola z titulu, že daňový subjekt nebyl doposud kontrolován za dané zdaňovací období. Mezi další důvody patří:

- opakované vykazování daňové ztráty,
- významné výkyvy výsledku hospodaření za jednotlivá zdaňovací období,
- přeměna společnosti, kterou podstoupil daňový subjekt,
- nadměrný daňový doměrek z předcházející daňové kontroly,
- tzv. nekontaktnost daňového subjektu, která se projevuje nepodáním daňového přiznání či hlášení, nebo nedochází k žádné odezvě na výzvy správce daně,
- také z důvodu udání dané společnosti (společníky, konkurencí, zaměstnancem, atd.).

Určitý deficit pro daňové subjekty zcela jistě představuje fakt, jímž je neexistující právní předpis určující zásadní aspekty jako okamžik zahájení kontroly, rozsah kontroly, délka jejího trvání a způsob provádění kontroly správcem daně.

Ve většině případů podléhá daňové kontrole najednou skupina tří druhů daní, jedná se o **daň z příjmů, daň z přidané hodnoty a daň silniční**. Někdy bývá k této „skupině“ kontrolována také **daň z příjmů ze závislé činnosti**. Zřídka kdy podléhají daňové kontrole ostatní daně, k nimž patří daň z nemovitosti a daň z nabytí nemovitých věcí.

Co se týče pravděpodobnosti daňové kontroly jednotlivých společností, platí přímá úměra, čím větší je společnost daňového subjektu, tím větší je míra pravděpodobnosti, že u

něj proběhne daňová kontrola. Navíc dle nepodložených informací daňový subjekt, jehož obrat je vyšší než 1 mld. Kč by měl být kontrolován v každém zdaňovacím období. Zpravidla rozsah účetnictví a velikost daňového subjektu jsou pro správce daně rozhodující faktory při určení, kolik zdaňovacích období bude zkontrolováno. Nejběžněji se kontrolují tři po sobě jdoucí zdaňovací období s ohledem na to, aby nedošlo k jejich promlčení od naposledy zkontrolovaného zdaňovacího období. Na základě tohoto tvrzení můžeme stanovit frekvenci prováděných daňových kontrol velkých společností. V souladu se zamezení zmíněného promlčení zdaňovacího období se jedná o tříletou periodu kontrol.

3.3.2 Příprava daňového subjektu

V první řadě by měla platit zásada, že je daňový subjekt na daňovou kontrolu připraven, nejlépe by ji měl vlastní analýzou očekávat.

Aby byl daňový subjekt řádně připraven, je nezbytně nutné znát v první řadě svá práva, své vlastní daňové povinnosti jednotlivých daní, znalost vlastního účetnictví a také znát své možné nedostatky vzhledem k daňové povinnosti. Doporučuje se, aby měl daňový subjekt provedenou analýzu těchto nedostatků vzhledem k daňovým povinnostem samostatně pro každou daň a také zdaňovací období.

V rámci analýzy daňových povinností je důležitou institucí **dodatečné daňové přiznání** (dodatečné hlášení). Stěžejním účelem tohoto institutu je úspora penále. Daňovému subjektu nevniká povinnost hradit penále z rozdílu mezi původní a dodatečně vyměřenou daní (daňové ztráty), pokud došlo dodatečně k vyměření daňového základu a daně. V opačném případě by dle DŘ vznikla povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 20 %, je-li daň zvyšována, ve výši 20 %, pokud je snižován daňový odpočet, anebo ve výši 1 % při snižování daňové ztráty, dále viz § 251 odst. 1 DŘ.

Pro řádnou přípravu je také nezbytná znalost, zdaňovacích období, za jakých se jednotlivé daně stávají promlčené. Lhůta pro stanovení daně dle DŘ činí 3 roky. Uplynutí této lhůty se tak stává překážkou pro daňovou kontrolu. Důležité je také zmínit, že *„lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“*¹⁷ V § 148 DŘ najdeme podmínky této tříleté lhůty a její výjimky.

Také pokud byl daňový subjekt v minulosti podroben daňovým kontrolám, je nutné připravit ucelené informace o těchto provedených daňových kontrolách. Z informací by měl být zřetelný předmět a cíl daňové kontroly.

¹⁷ § 148 odst. 1 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Příprava daňového subjektu by taktéž měla spočívat v uvážení vhodného prostoru pro realizaci kontroly, jelikož DŘ ukládá daňovému subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola, povinnost zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly. Pokud vycházíme ze zkušeností z praxe, tak bychom měli myslet na to, že daňová kontrola může trvat několik měsíců až dva roky. Z tohoto důvodu by měl kontrolovaný subjekt myslet na skutečnost, že prostor konání kontroly nebude k dispozici po delší časové období.

Další požadavek představuje, promyslet kontrolovaným subjektem případné zastupování při daňové kontrole. Tímto zastupováním můžou být interní pracovníci či daňový poradce anebo také externí advokát. Zda-li interní pracovníci působí v dané firmě delší dobu, osobně se podíleli na zpracování účetnictví či vypočítali daňovou povinnost u dané daně, znají firemní poměry, pak je velmi vhodné zastupování interními pracovníky. V opačném případě, když daňový subjekt nemá možnost volit interní zastupování z důvodů personálních změn v daňovém oddělení, je jistě vhodným řešením udělit zastupování externímu specialistovi - daňovému poradci či externímu advokátovi. Důležité je ovšem zmínit, že se doporučuje externí zastupování vždy, i přes skutečnost přijatelného a vhodného zastupování interních pracovníků daňového oddělení. Externí advokát či daňový poradce, který získal praxi a specializaci v zastupování při daňových kontrolách, má znalost aktuálních právních předpisů a procesního postupu kontroly.

V neposlední řadě v rámci řádné přípravy je zapotřebí shromáždit veškeré významné podklady ohledně daňové kontroly. Ideálně by měl mít kontrolovaný subjekt vytvořen svůj **archivační plán**, který bude informovat o formě archivace a značení daných podkladů. Dalším doporučením je vytvořit **archivační soupis**, ten by měl určit archiválie s místem jejich uložení. Pokud to shrneme, kontrolovaný subjekt musí být schopen shromáždit veškeré důležité podklady na jednom stěžejním místě v kontrolovaném podniku a to během několika dnů od neformálního oznámení o zahájení daňové kontroly. Snad k zcela nejdůležitějšímu patří úplné shromáždění podkladů a jejich dostupnost. Kvalita, kvantita a také rychlost předložení podkladů jakožto důkazních materiálů představují faktory úspěšné daňové kontroly z pohledu daňového subjektu. Zjednodušeně a výstižně: náplní kontroly z pohledu kontrolovaného subjektu je dokazování, úspěchu je dosaženo pomocí kvalitních důkazů.

3.3.3 Zahájení daňové kontroly

Velmi významným okamžikem je právě zahájení daňové kontroly¹⁸, a to z důvodů poměrně častému znemožnění této prověrky ještě před jejím skutečným zahájením.

¹⁸ V textu budeme také občas daňovou kontrolu označovat zkráceně jako „kontrola“.

Skutečnost, že došlo k nesprávnému zahájení kontroly je důsledkem její nezákonnosti a celkového znemožnění provést tuto kontrolu. Správce daně musí kontrolu zahájit a vést vždy buď s daňovým subjektem, nebo s osobou oprávněnou jednat za daňový subjekt (na základě účinnosti zákona nebo plné moci). V opačném případě není kontrola zákonně zahájena. V rámci správného zahájení kontroly by mělo být běžnou praxí položení některých otázek, a to zejména jaká osoba je oprávněná jednat za daňový subjekt před správcem daně a také zdali neexistuje žádná zákonná překážka pro zahájení daňové kontroly. Jak tvrdí Zatloukal (2010, s. 36), jsou to konkrétně tyto otázky: „*kdo a s kým může daňovou kontrolu zahájit; zda lze daňovou kontrolu vůbec zahájit, tj. zda neexistují překážky bránící jejímu zahájení; jaké následky má zahájení daňové kontroly pro daňový subjekt a pro správce daně.*“

Správce daně musí tedy bezpodmínečně od samotného zahájení jednat pouze s osobou oprávněnou jednat za daňový subjekt. Přičemž za daňový subjekt může jednat fyzická osoba, právnická osoba, zplnomocněný zástupce nebo také zástupce ustanovený správcem daně.

Jak jsme již zmínili, důležité je sledovat, zdali se nevyskytla při zahájení kontroly nějaká zákonná překážka. Existují v podstatě dva typy: **uplynutí lhůty** pro stanovení daně dle § 148 DŘ a **překážka věci rozhodnuté** dle § 106 odst. 1 d) DŘ, jež ustanovuje zákonnou překážku pokud „*bylo učiněno podání ve věci, o níž již bylo pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní nebo předběžné povahy.*“

Kontrola v žádném případě nesmí být zahájena, aniž by o tom nevěděl kontrolovaný subjekt. Podle ustanovení § 87 DŘ je kontrola fakticky zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je mimo jiné vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. První úkon nesmí být pouze formální, který by spočíval například v sepsání protokolu o zahájení, avšak musí mít skutečnou „kontrolní“ povahu.

Se zahájenou kontrolou se vážou **účinky zahájení daňové kontroly**. Účinky jsou obecně dvojí. Kontrola je úkonem, který přerušuje běh lhůty pro stanovení daně. Dle DŘ pokud byla daňová kontrola zahájena před uplynutím lhůty pro stanovení daně, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Druhý účinek představuje skutečnost, že daňový subjekt již nemá možnost podat dodatečné daňové přiznání. Toto dodatečné přiznání není přípustné k dani, která je již předmětem probíhající daňové kontroly.

Daňový subjekt je dle zákona povinen, resp. oprávněn podat dodatečné daňové přiznání do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém zjistil důvod pro podání dodatečného daňového přiznání. Může se stát, že právě v této lhůtě bude zahájena daňová kontrola. Z této skutečnosti vzniká při zahájení kontroly povinnost správce daně zjistit od kontrolovaného subjektu, zdali mu nejsou známy skutečnosti zakládající povinnost podat

dodatečné daňové přiznání. Pokud kontrolovaný subjekt tvrdí, že ano, daňová kontrola nesmí být zahájena až do konce lhůty pro podání tohoto dodatečného daňového přiznání.

3.3.4 Průběh daňové kontroly

Za účelem efektivního plnění funkce daňové kontroly, uvádí již zmíněný § 11 DŘ výčet **pravomocí správce daně** (viz kapitola Zahájení, průběh a ukončení daňové kontroly), v souvislosti s výčtem **povinností daňového subjektu**, které najdeme v § 82 a § 86 DŘ. Zákonem uložené povinnosti daňového subjektu jsou taxativním výčtem a nelze, aby správce daně tyto povinnosti dále rozšiřoval (v rámci naplnění zásady zákonnosti). Dle zákona můžeme shrnout tyto povinnosti do následujících oblastí:

- zajistit místo a podmínky k provádění kontroly,
- poskytnout informace o vlastní organizační struktuře a pracovních procesech daňového subjektu,
- předložit důkazní podklady dokazující jeho tvrzení a veškeré jiné podklady na vyžádání,
- nezatajovat důkazní podklady,
- zapůjčit podklady,
- umožnit jednání s kteroukoliv osobou daňového subjektu.

Na druhé straně se s daňovou kontrolou váží **práva daňového subjektu** zakotvené v § 86 odst. 2 DŘ. Jedná se o tyto oblasti práv:

- být přítomný jednání se svými zaměstnanci či jinými osobami vykonávající jeho činnost,
- předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní podklady nebo navrhopat provedení takových daňových podkladů, které on sám nemá k dispozici,
- vyvracet pochybnosti, jež vyjádřil správce daně.

Práva daňového subjektu souvisejí s povinnostmi správce daně. Rozumí se tím, že právě umožnění realizace práv daňového subjektu, jsou povinností správce daně. Pokud se tak nejedná, vzniká možná nezákonnost daňové kontroly, resp. celého daňového řízení.

Neexistuje právní předpis vymezující vlastní průběh či obsah daňové kontroly. Prakticky je sledem dílčích úkonů správce daně a úkonů daňového subjektu či dalších osob zúčastněných na této kontrole. Samotný proces provádění daňové kontroly zákon vymezuje pouze obecně a to jako provádění různých činností správcem daně vedoucí k prověření správnosti daňového základu a daně u kontrolovaného subjektu. Průběh kontroly vypadá

především tak, že správce daně dochází do sídla daňového subjektu, za účelem prověřit veškeré relevantní podklady k sestavení jeho daňového přiznání a požaduje vysvětlení jeho zjištěných pochybností.

V některých literaturách najdeme průběh kontroly rozdělen do těchto **čtyř fází**.

1. Fáze seznamovací

Z názvu této fáze, můžeme odvodit, co bude její náplní. Patří zde seznámení správce daně s charakterem kontrolovaného subjektu. Konkrétně se jedná o parametry jako velikost daňového subjektu, organizační struktura, oblast podnikání, specifika v účetnictví. Fáze slouží za účelem stanovení vhodného kontrolního postupu v rámci daňové kontroly. Mimo jiné se v rámci této fáze upřesňuje podávání informací a poskytování veškerých podkladů mezi daňovým subjektem a správcem daně. Tato fáze vyžaduje jasné označení osoby pověřené jednat se správcem daně a poskytovat všechny relevantní podklady. Taktéž je tato fáze určena k tomu, aby správce daně sdělil svůj časový plán, může sdělit také postup daňové kontroly. Na tyto informace ovšem kontrolovaný subjekt nemá jasné právo, i z tohoto důvodu se jedná pouze o nezávazné informace.

2. Fáze shromažďovací

Náplní, této fáze je především získávání podkladů, na jejímž základě správce daně stanoví kontrolní techniky daňové kontroly. Po daňovém subjektu se v tomto momentě vyžaduje předložení všech relevantních podkladů, jedná se zejména o účetní a jiné doklady a účetní písemnosti. Pokud, správce daně nabyt pochybností o úplnosti, správnosti, nebo pravdivosti předložených podkladů, vyvstává zákonná povinnost daňového subjektu podat k těmto pochybnostem vysvětlení ústně nebo písemně. Mimo jiné má správce daně oprávnění požadovat bezplatně kopie poskytnutých podkladů a také například může požadovat předložení těchto podkladů na technických nosičích dat. Je oprávněn taktéž používat software daňového subjektu a má právo být informován o používaných programech výpočetní techniky v rámci podnikatelské činnosti. Správce daně si opatřuje vygenerovaná data na technických nosičích za účelem porovnání shody těchto dat a dat v softwaru daňového subjektu. Ověří tím jejich úplnost, pravdivost a správnost. V této fázi je také obvyklé jednání správce daně s jakýmkoliv pracovníkem daňového subjektu. Můžeme říct, že toto jednání se přibližuje „výslechu svědků“. Doporučením daňovému subjektu na závěr tohoto odstavce je jasné - vymezení kompetencí jednotlivých zúčastněných osob v rámci daňové kontroly, tzv. osoby kompetentní k poskytování podkladů správci daně, osoby s kompetencí zajišťovat pouze provozní záležitosti daňové kontroly, jako je kopírování, vyhledávání podkladů aj.

3. Fáze vyhodnocovací

Jak již bylo zmíněno, žádný právní předpis neuzákonil vlastní samotnou kontrolu, tedy není nijak ošetřeno jakých technik, postupů a metod používat za účelem efektivního dosažení cíle daňové kontroly. Fázi vyhodnocovací determinují osobní praktické zkušenosti a znalosti jednotlivých správců daně, jež provádějí danou kontrolu. Tuto fázi můžeme označit za klíčovou, jelikož zde dochází k správnému zajištění všech rozhodných okolností pro správné stanovení daňové povinnosti. Vyhodnocovací fáze v souladu se svým cílem, jež je kontrola správnosti daňové povinnosti, se skládá ze tří základních prvků. Těmito prvky jsou **detekce** skutkového stavu, **verifikace** nabytých důkazních podkladů daňového subjektu, **estimace** zjištěného skutkového stavu. Prvek detekce skutkového stavu obnáší získání dostatečných informací a důkazních podkladů s jejich následným vyhodnocením za účelem zjištění skutkového stavu. V rámci detekce skutkového stavu se uskutečňuje druhý prvek, jímž je verifikace důkazních podkladů. Její podstatou je ověřit nabyté důkazní podklady na základě získávání dalších relevantních podkladů správcem daně, dochází také k ověřování pravosti těchto získaných podkladů. V souladu s posledním prvkem, jímž je estimace zjištěného skutkového stavu, dochází k právnímu vyhodnocení tohoto skutkového stavu a správce daně sám určuje správnou výši daňové povinnosti.

4. Fáze dokazovací

V této fázi se jedná o proces spočívající v zajišťování důkazních podkladů, na jejichž základě dochází k jejich provádění správcem daně a pak nastává hodnocení, zda jsou tyto podklady postačující a vhodné jako důkazy. Co se týče způsobů stanovení daně, způsob dokazování je jednoznačně preferován, jelikož má nejlepší schopnost zobrazit skutečnost zdaňovaného předmětu. Jen pokud nejde daňová povinnost stanovit způsobem dokazování, přistupují správci daně k jiným způsobům, jimiž jsou **stanovení daňové povinnosti pomocí kvalifikovaného odhadu** nebo **sjednání daně** (tento způsob správci daně využívají až na třetím místě). V rámci uplatňování těchto tří zmíněných způsobů stanovení daně, platí, že se používají v přesném pořadí, jak jsou stanoveny za sebou a také že dochází k jejich vzájemnému vylučování. Právě se skutečností, že je jednoznačně preferován způsob dokazování, se váže povinnost daňového subjektu předkládat důkazní podklady a povinnost správce daně zajistit nejúplněji skutečností rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Pokud správce daně nedodrží zmíněné přesné pořadí uplatňování jednotlivých způsobů při stanovení daně a nepokusí se použít dokazovací způsob, nebo stanoví daň pomocí neúplného dokazování, jedná se o nezákonný způsob.

3.3.5 Ukončení daňové kontroly

Na rozdíl od předešlých etap, k této poslední etapě daňové kontroly existuje určité ustanovení zákona. Dle zákona nastává samotný proces ukončení daňové kontroly vyhotovením zprávy o daňové kontrole, následuje její prodiskutování s daňovým subjektem a uzavírá ho oboustranné podepsání zprávy o daňové kontrole správcem daně a daňovým subjektem. Poslední akt, jímž je podpis zprávy o daňové kontrole, je momentem ukončení daňové kontroly. Tyto jednotlivé „akty“ ukončující daňovou kontrolu jsou specifické, z toho důvodu je nyní alespoň obecně popíšeme.

- **Zpráva o daňové kontrole**

Tuto zprávu sepisuje správce daně, který daňovou kontrolu vykonával. Podstatou zprávy je písemné shrnutí průběhu kontroly, s uvedením zjištěného skutkového stavu. Většinou na zprávu o daňové kontrole navazuje **platební výměr**, ten ale nemusí správce daně povinně odůvodnit, proto je zpráva o daňové kontrole jakýmsi stěžejním materiálem z hlediska vysvětlení možného dodatečného platebního výměru. Zpráva o daňové kontrole nepředstavuje samotné rozhodnutí a taktéž není veřejnou listinou, z toho vyplývá, že se proti ní nemůže daňový subjekt odvolat. Jednoduše řečeno zpráva je jeden z důkazů vysvětlující důvody vydání dodatečného platebního výměru. Daňový subjekt by měl vždy důsledně věnovat pozornost zprávě o daňové kontrole, zda obsahuje veškeré podstatné náležitosti, aby případně mohl uplatnit svá zákonná práva, která se váží k této zprávě. Dalším upozorněním je, že tato zpráva o daňové kontrole je pouze jedna a není možné dělení do více dokumentů. Součástí zprávy by mohl být pouze platební výměr, ale v praxi se s touto skutečností setkáváme zřídka.

- **Prodiskutování zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem**

Tento akt představuje právo daňového subjektu, v rámci něhož se před ukončením kontroly vyjadřuje k závěru daňové kontroly, který uvádí zpráva o daňové kontrole a ke způsobu zjištění tohoto závěru. V rámci realizace tohoto práva musí daňový subjekt obdržet zprávu o daňové kontrole dostatečně předem, než dojde k jejímu formálnímu prodiskutování se správcem daně. Zákon nepojednává o lhůtě, ve které se daňový subjekt vyjadřuje ke zprávě, stanovení této lhůty je v kompetenci správce daně. Ten je však při stanovení dané lhůty limitován ustanovením § 32 DŘ, z něhož pouze zdůrazníme, že v souladu s naším úkonem nesmí být lhůta kratší 8 dnů, jelikož se nejedná o „jednoduchý a zvláště naléhavý“ úkon. Další z věcí, o které zákon nepojednává je způsob obrany proti obsahu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným subjektem. Dle zkušeností z praxe se ovšem využívá námitek. Právo daňového subjektu spočívá taktéž v návrhu doplnění zprávy o daňové kontrole. Musí být

naplněná podmínka, aby správce daně vyřešil námitky, popř. návrhy na doplnění zprávy před faktickým podpisem zprávy o daňové kontrole.

- **Podpis zprávy o daňové kontrole**

Zpráva musí být podepsána správcem daně a taktéž daňovým subjektem, podepisuje se po jejím prodiskutování (viz předešlý odstavec). Jak jsme již uvedli, podpis zprávy představuje moment ukončení daňové kontroly. Spolu se zprávou se podepisuje také **protokol o prodiskutování zprávy** (tento protokol je nezbytné vyhotovit v souvislosti s prodiskutováním zprávy, které představuje jednání správce daně a kontrolovaného subjektu). Zpravidla daňový subjekt obdrží jedno vyhotovení zprávy. Pokud daňový subjekt odmítá tuto zprávu převzít nebo se záměrně vyhýbá projednání a podpisu, zpráva o daňové kontrole se mu zasílá v poštovní zásilce s doručenkou. Podle ustanovení § 88 odst. 5 den doručení zprávy se označuje za den jejího prodiskutování a ukončení daňové kontroly. (Dráb, Trubač a Zatloukal, 2006 a Lichnovský, 2009 a Zatloukal, 2011)¹⁹

3.4 Finanční a trestněprávní následky daňové kontroly

Provedená daňová kontrola nabývá vždy jednoho ze tří možných výsledků. První variantou výsledku je, že původní vykazovaná daňová povinnost (taková, kterou přiznal daňový subjekt v daňovém přiznání) je nižší, než jaká má být ve skutečnosti vykázána. Tento výsledný závěr daňové kontroly v praxi jednoznačně převažuje. V tomto případě je povinen správce daně vydat **dodatečný platební výměr**. Druhá varianta obnáší výsledek daňové kontroly tzv. bez nálezu, správce daně shledal původně vykázanou daňovou povinnost za pravdivou, v praxi se tato varianta příliš nevyskytuje. Neobnáší následně žádné důsledky daňové kontroly. Třetí varianta, v praxi se snad nevyskytující, nastává, pokud původně vyměřená daňová povinnost převyšuje správnou výši daně. Správce daně by byl taktéž povinen vystavit dodatečný platební výměr, musel by snížit původně přiznanou výši daně daňovým subjektem. (Dráb, Trubač a Zatloukal, 2006)

Nyní popíšeme tři významné následky daňové kontroly.

- **Dodatečný platební výměr**

Vždy se vydává po ukončení daňové kontroly, v souladu s jejím výsledkem, jež odhalil nižší nebo vyšší daňovou povinnost oproti skutečné daňové povinnosti (jak jsme již zmínili). Dodatečný platební výměr označujeme jako *rozhodnutí*, musí splňovat zákonné náležitosti uvedené v § 102 DŘ. V opačném případě vyvstává neplatný dodatečný platební výměr. Daňový subjekt se může proti tomuto rozhodnutí odvolat. Odvolat se lze do 30 dnů od dne

¹⁹ Uvedená literatura byla použita na celou podkapitolu 3.3 Zahájení, průběh a ukončení daňové kontroly.

doručení rozhodnutí (odvolání může být podáno i před doručením rozhodnutí). Pokud zákon nestanoví jinak, nemá odvolání odkladný účinek. Představuje to skutečnost, že daňovou povinnost vyměřenou dodatečným platebním výměrem musí daňový subjekt uhradit do 30 dnů, i přes podané odvolání.

- **Penále a úrok z prodlení**

Daňový subjekt je v prodlení, pokud neuhradí splatnou daňovou povinnost nejpozději v den splatnosti této daně. Prodlení podle dodatečného platebního výměru, stanoveného na základě daňové kontroly, pak může trvat od dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její úhrady. Z tohoto titulu vzniká daňovému subjektu podle zákona povinnost platit **penále**. Ustanovení zakotvené v § 251 DŘ ukládá daňovému subjektu povinnost zaplatit penále z výše doměřené daně, a to ve výši 20 %, pokud byla daň zvyšována nebo pokud byl snižován daňový odpočet, nebo ve výši 1 %, pokud je snižována daňová ztráta (*jak jsme již zmínili v podkapitole 3. 3. 2 Příprava daňového subjektu*). Vlivem pozdní platby daně vzniká také povinnost daňového subjektu platit **úrok z prodlení** a to za každý den prodlení. Tato povinnost vzniká pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne její úhrady včetně. Přitom výše úroku z prodlení je stanovena ve výši repo sazby určené Českou národní bankou, která se dále zvyšuje o 14 procentních bodů, platné pro první dne příslušného kalendářního pololetí, jak uvádí § 252 odst. 2 DŘ. Dle tohoto ustanovení se úrok z prodlení uplatní nejdéle za 5 let prodlení.

- **Trestněprávní následky**

Trestněprávní postih může být dalším následkem daňové kontroly. V českém právním prostředí doposud neexistuje speciální zákon trestního práva daňového, proto všechna významná ustanovení najdeme v zákoně č. 40/2009 Sb., trestním zákoníku. Na místě je zmínit výši škody v souvislosti s „daňovými“ trestnými činy upravenou v § 138 TrZ. V tomto případě jsou podstatné zejména částky 50 000 Kč, 500 000 Kč a 5 000 000 Kč. Za spáchání daňové trestné činnosti hrozí v podstatě tři druhy trestů, konkrétně trest odnětí svobody, zákaz činnosti, anebo peněžitý trest. Přičemž výši peněžitého trestu soud ukládá v denních sazbách a dle § 68 TrZ činí nejméně 20 a nejvíce 730 celých denních sazeb. Tyto denní sazby činí nejméně 100 Kč a nejvíce 50 000 Kč. Peněžitý trest a trest zákazu činnosti lze kombinovat s dalším trestem. Prakticky můžeme daňové trestné činy rozdělit na dvě základní skupiny:

- neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby,
- zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. (Dráb, Trubač a Zatloukal, 2006 a Zatloukal, 2011)

3.5 Pojem daňový nedoplatek a související právní úprava

V ustanovení § 153 DŘ nalezneme definici daňového nedoplatku (dale jen „nedoplatek“). „*Nedoplatek je částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně.*“ Nedoplatek představuje pro daňový subjekt daňový dluh, můžeme jej taktéž označit jako daňový závazek. Ve vztahu s tímto daňovým dluhem (daňovým závazkem) je pak zcela logicky daňová pohledávka evidována příslušným správcem daně.

Podle nového daňového řádu není správce daně povinný upozornit daňového dlužníka²⁰ na jeho splatný nedoplatek. V souladu s ustanovením § 153 odst. 3 správce daně může vyrozumět vhodným způsobem daňového dlužníka o výši jeho nedoplatku a upozornit jej na důsledky vzešlé z jeho neuhrazení. Forma tohoto možného vyrozumění není nikde determinována, jedná se o neformální upomínku. Z nyní zmíněné skutečnosti vyplývá, že by daňový subjekt měl přímo a neprodleně počítat s vymáháním jeho daňového nedoplatku správcem daně, aniž by ho správce daně předtím vyrozuměl a upozornil ohledně této záležitosti. Důvody, které vedly ke změně ohledně vyrozumění daňovým dlužníkům, pocházely z praxe. Běžnou praxí byla negativa spojená s vydáváním vyrozumění daňovým dlužníkům. Pramenily například z administrativní náročnosti, z nepatrného vlivu tohoto instrumentu spočívajícího v podaných nerelevantních odvolání daňovými subjekty.

Nedoplatek může zaniknout dvěma způsoby, a to zaplacením nebo marným uplynutím lhůty pro placení daně. Poté je zpravidla nedoplatek vymazán z evidence daní.

S problematikou vymáhání nedoplatků a daňové exekuce²¹ souvisí několik právních předpisů. Co se týče procesních postupů správce daně v rámci vymáhání nedoplatků, opíráme se o **zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád**. Fakticky se jedná o ustanovení § 175 až § 232 DŘ. Pravomoci správce daně jsou pak uzákoněny pouze v daňovém řádu. Zákonné vymezení vymáhání nedoplatků v DŘ však není zcela vyčerpávající, a tak dalším právním předpisem vztahujícím se k této problematice je **zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád**. Ten však zaujímá pouze tzv. subsidiární, tj. podprůměrné místo (DŘ má absolutní přednostní postavení). Konkrétně k problematice daňové exekuce se váže celá řada zákonů. Uvedeme jejich výčet, který ovšem není taxativní: insolvenční zákon, exekuční řád, nový občanský

²⁰ Podle DŘ označujeme takto daňový subjekt, který neuhradil nedoplatek.

²¹ Vymáhání nedoplatků „ústí“ do daňové exekuce, která představuje jeden ze způsobů vymáhání nedoplatků.

zákoník, obchodní zákoník, zákon o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, aj.²² (Vondráková, 2011)

3.6 Celkový objem daňových nedoplatků v České republice

Finanční správa evidovala **ke konci roku 2014²³** daňové nedoplatky v celkové výši **110,6 miliardy korun**. V komparaci s rokem 2013 došlo ke snížení celkového objemu daňových nedoplatku o **38,3 miliardy korun**, eviduje se tedy **pokles přibližně o čtvrtinu**. Na tento pokles má největší vliv snížení nedoplatků na dani z přidané hodnoty (DPH).

Z informací finanční správy vyplývá, že za poklesem nedoplatků stojí zlepšený výběr daní z exekučních řízení, který měl za následek snížení o polovinu a možnost odpisování nedobytných pohledávek, jež uvedly faktický stav nedoplatků. Dalším faktorem snížení nedoplatků byla expandující ekonomická situace v roce 2014 a taktéž úspěšná práce orgánu proti daňovým únikům.

Co se týče nejvyššího celkového nedoplatků skrz jednotlivé daně ke konci roku 2014, finanční správa evidovala tento **nejvyšší nedoplatek u daně z přidané hodnoty (DPH)**, a to v celkové výši skoro **74 miliard korun**. Toto číslo vykazuje, že výše nedoplatků u DPH **poklesl** mezi roky 2013 a 2014 **o více než 23 %**, konkrétně **o 22,6 miliardy korun**. Nedoplatky ostatních daní vykazovaly taktéž pokles, jednalo se zejména o daně z příjmů právnických osob a fyzických osob a spotřební daně. Jediný vzrůst nedoplatků evidovala finanční správa na dani dědické²⁴, jednalo se o vzrůst z **9 na 10 milionů korun**. Celková suma daňového inkasa (vyrovnání splatných daňových pohledávek) ČR za rok 2014 **vzrostla**, a to meziročně (mezi roky 2013 a 2014) **o 28,4 miliardy korun na 639 miliardy korun**.²⁵

V další části práce promítneme zmíněná data včetně dalších detailních údajů do přehledné tabulky a grafu.

²² DAŇAŘI ONLINE. *Daňová exekuce podle nového daňového řádu* [online]. [1. 11. 2010]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d27083v35448-danova-exekuce-podle-noveho-danoveho-radu/>

²³ Aktuálnější data nejsou k dispozici - objem daňových nedoplatků k roku 2015, či dokonce 2016 není stále Finanční správou zveřejněn.

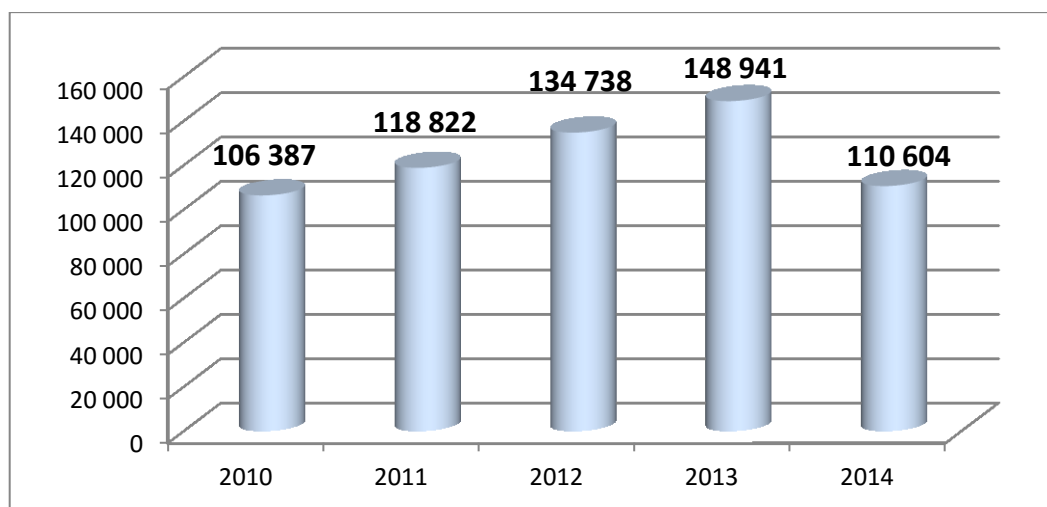
²⁴ K 31. 12. 2013 byl zrušen zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Ovšem, minimálně začátkem roku 2014 platil stále tento zákon pro všechny, kteří obdrželi dar v roce 2013 nebo zdědili majetek od zůstavitele, který zemřel v roce 2013. Proto i v roce 2014 vykazujeme částky na dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

²⁵ FINANČNÍ NOVINY. *Finančním úřadům se loni lépe dařilo vymáhat daňové nedoplatky* [online]. [14. 6. 2015]. Dostupné z: <http://www.financninoviny.cz/zpravy/financnim-uradum-se-loni-lepe-darilo-vymahat-danove-nedoplatky/1227344>

Tab. 3.1 **Objem daňových nedoplatků v letech 2010 – 2014 (v mil. Kč)**

Daň	2010	2011	2012	2013	2014
DPH - celkem	57 337	68 725	82 505	96 527	73 951
Daň z příjmů právnických osob	17 505	19 109	21 872	21 155	14 354
Daň z příjmů srážkou § 36	311	358	382	438	336
Daň silniční	1 346	1 521	1 614	1 692	1 488
Daň dědická	10	10	10	9	10
Daň darovací	172	159	148	136	116
Daň z převodu nemovitostí	3 270	3 209	2 962	2 844	2 204
Daň z nabytí nemovitých věcí	-	-	-	-	148
Daň z příjmů FO z přiznání	14 364	14 284	13 737	12 298	9 745
Daň z příjmů FO - záv. činnost	4 053	3 974	3 811	3 679	2 795
Daň z nemovitých věcí	901	954	955	1 030	913
Odvod z elektřiny ze slun. záření	-	0	0	0	0
Odvod z loterií §41b odst.1	-	-	12	32	28
Odvod z loterií §41b odst.2, 3, 4	-	-	136	229	87
Ostat. příjmy odvody a poplatky	3 857	3 767	4 649	7 064	3 859
Celkem spotřební daně	1 106	935	968	904	565
Celkem nové daně	104 233	117 003	133 759	148 037	110 559
Celkem staré daně	2 154	1 819	979	903	6
CELKEM	106 387	118 822	134 738	148 941	110 604

Zdroj: Finanční správa, upraveno autorem

Graf 3.1 **Vývoj celkového objemu daňových nedoplatků v letech 2010 – 2014 (v mil. Kč)**

Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu lze snadno sledovat vývoj daňových nedoplatků, který ve sledovaném období meziročně mírně roste až do roku 2013. V roce 2014 pak můžeme sledovat značný pokles nedoplatků.

3.7 Způsoby vymáhání daňových nedoplatků

V § 175 odst. 1 DŘ nalezneme taxativní výčet možných způsobů, jak lze vymáhat nedoplatky správcem daně:

- daňovou exekucí,
- zabezpečit vymáhání nedoplatků prostřednictvím soudu nebo soudního exekutora,
- uplatněním nedoplatku v insolvenčním řízení,
- přihlášením nedoplatku do veřejné dražby²⁶.

Přitom se správce daně při výběru tohoto způsobu vymáhání řídí ustanovením § 175 odst. 2 DŘ: „*Správce daně zvolí způsob vymáhání nedoplatku tak, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku.*“

Než začneme popisovat jednotlivé způsoby vymáhání daňových nedoplatků, je na místě vymezit pojem **exekuční titul**. Je definován jako základní předpoklad pro realizaci vymáhání v daňové nebo civilní exekuci. Pokud neexistuje tento exekuční titul, nebo existuje s formálními či materiálními nedokonalostmi, pak nelze exekuci nařídít daňovému subjektu, popř. se musí pozastavit, pokud nařízená již byla. Ustanovení § 176 odst. 1 DŘ vymezuje výčet listin, jež lze pokládat za exekuční titul: a) výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní, b) vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění, nebo c) vykonatelný zajišťovací příkaz. V odst. 2 téhož paragrafu je uvedeno, co musí povinně výkaz nedoplatků obsahovat.

- **Daňová exekuce²⁷**

Podle daňového řádu používáme základní rozdělení daňové exekuce dle způsobu jejího provedení, a to následovně – daňová exekuce postižením majetkových práv nebo prodejem majetku dlužníka. Způsoby provedení daňové exekuce rovněž předkládá DŘ, a to v ustanovení § 178 odst. 5. Správce daně může provést daňovou exekuci výhradně těmito následujícími způsoby: a) srážkami ze mzdy, b) příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, c) příkázáním jiné peněžité pohledávky, d) postižením jiných majetkových práv, e) prodejem movitých věcí, nebo f) prodejem nemovitostí.

²⁶ Jednotlivým způsobům vymáhání daňových nedoplatků se budeme věnovat detailněji v následující části této podkapitoly.

²⁷ Daňové exekuci se budeme ještě podrobněji věnovat v podkapitole 3. 8 Daňová exekuce.

- **Zabezpečení vymáhání nedoplatků prostřednictvím soudu nebo soudního exekutora**²⁸

Pokud se správce daně rozhodne nedoplatek vymoci prostřednictvím soudu, podává návrh na soudní výkon rozhodnutí. Může také nedoplatek vymáhat za pomoci soudního exekutora, potom se ohledně dalšího postupu odkazujeme na zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád), ve znění pozdějších předpisů.

- **Uplatnění nedoplatku v insolvenčním řízení**

Daňový řád upravuje vztah k insolvenčnímu řízení (§ 242 a násl. daňového řádu), konkrétně zohledňuje zvláštní vztah daňových pohledávek k obecné právní úpravě insolvenčního zákona. Na základě daňového zákona používáme označení „daňová pohledávka“ navazující na terminologii insolvenčního zákona. Tyto daňové pohledávky dělíme na pohledávky za majetkovou podstatou a na pohledávky, jež nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Účinky zahájení insolvenčního řízení jsou spojeny s vydáním vyhlášky o zahájení insolvenčního řízení insolvenčním soudem. Vyhlášku zpravidla zveřejní insolvenční soud, a to v insolvenčním rejstříku minimálně do dvou hodin po tom, co obdržel insolvenční návrh. Účinky pak nastávají přesně za hodinu a minutu po zveřejnění a platí až do ukončení insolvenčního řízení. Důležité je zmínit, že zahájení insolvenčního řízení ovlivňuje následný postup správce daně, především ohledně možnosti realizace daňové exekuce. Proto se doporučuje, aby správce daně průběžně monitoroval insolvenční rejstřík ve vazbě na skutečnost zahájení insolvenčního řízení podléhající majetku dlužníka a dalšího postupu ohledně vymožení daňové pohledávky.

- **Přihlášení nedoplatku do veřejné dražby**

V souvislosti s tímto způsobem vymáhání se odkazujeme na zákon č. 26/2000 Sb. o veřejných dražbách. V tomto zákoně v ustanovení § 36 odst. 3 nalezneme definici dražebního věřitele – subjekt, který má svou pohledávku zajištěnou zástavním právem k předmětu dražby (včetně soudcovského zástavního práva). Dražebním věřitelem tak může být například právě správce daně. Důležitým aspektem je, že dražbu lze provést jen na základě písemné smlouvy o provedení dražby uzavřené mezi navrhovatelem a dražebníkem. Za dražebníka pak označujeme subjekt, jenž organizuje dražbu a vlastní k tomu příslušné opatření. Dražební vyhláškou je oznámeno konání dražby, vydává ho dražebník. Obsahem dražební vyhlášky by měla být mimo jiné informace, že se jedná o nedobrovolnou dražbu, dále upozornění směřující dražebním věřitelům o možností přihlášení jejich pohledávek u dražebníka dle

²⁸ Tento způsob nebudeme více popisovat, literatury neuvádějí důležité aspekty tohoto způsobu vymáhání a odkazují pouze na právní předpisy.

stanoveného postupu a taktéž organizační záležitosti ohledně místa, data a času zahájení dražby. Pokud je výtěžek z dražby po odečtení nákladů dražby „uspokojující“ a lze plně pokrýt veškeré přihlášené pohledávky od dražebních věřitelů, dražebník vyplácí sumy, odpovídající adekvátně daným přihlášeným pohledávkám jednotlivým dražebním věřitelům ve stanovené desetidenní lhůtě od přijetí úhrady výtěžku z dražby. V situaci, kdy je výtěžek dražby po odečtení nákladů dražby takový, že lze vypořádat jen část přihlášených pohledávek, dražebník vyplácí sumy za jednotlivé pohledávky dle zákonného pořadí. (Radková, 2009 a Vondráková, 2011)

3.8 Daňová exekuce

Jak jsme již zmínili v předchozí podkapitole, daňová exekuce představuje jeden ze způsobů, jak může správce daně vymáhat daňové nedoplatky. Jedná se o daňový výkon rozhodnutí, který je poměrně nezávislým daňovým řízením. Cílem daňové exekuce je konkrétní realizace jednotlivých uložených povinností daňovým subjektům.

Daňová exekuce má vliv na všechna peněžitá plnění veřejných rozpočtů²⁹ (poplatky, odvody, pokuty, aj.), z tohoto důvodu se naskytuje několik možností v realizaci daňové exekuce správcem daně (široký okruh správců daně).

Jak jsme již zmínili, prvořadou právní úpravu daňové exekuce nalezneme v daňovém řádu, speciální ustanovení o daňové exekuci vymezuje § 177 až § 232. Také jsme již zmínili nový daňový řád, jenž nahradil zákon o správě daní a poplatků a novelizoval mimo jiné tímto oblast vymáhání nedoplatků. Vhodné je zmínit, jaký cíl byl stanoven novou úpravou daňového řádu v oblasti daňové exekuce. Má zefektivnit provoz veřejné správy při vymáhání nedoplatků, dále posílit právní ochranu osob účastnících se na exekučním řízení.

Zahájení daňové exekuce determinují jisté předpoklady, které je nutné naplnit. Myslíme tímto, tzv. procesní a věcné předpoklady daňové exekuce. Mezi základní předpoklady daňové exekuce zahrnujeme:

- daňový dlužník nezaplátil v zákonem dané lhůtě splatný daňový nedoplatek, či jiné peněžité plnění, které podléhá prováděné daňové exekuci,
- existence vykonatelného exekučního titulu,
- nezaniklo právo daň (nedoplatek) vymáhat dle § 160 DŘ a lze se tohoto práva domáhat.

²⁹ Podle § 2, odst. 2 DŘ se veřejným rozpočtem rozumí: „*Veřejným rozpočtem se pro účely tohoto zákona rozumí: a) státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu, b) rozpočet územního samosprávného celku, c) rozpočet státního fondu nebo Národní fond, d) rozpočet Evropské unie, nebo e) rozpočet, o němž to stanoví zákon.*“

Samotnému nařízení daňové exekuce předchází úkon posouzení správcem daně ve věci, kdy posoudí majetkovou situaci daňového dlužníka a efekt daňové exekuce (to znamená porovnání výtěžku a nákladů). Poté, co dojde ke splnění všech podmínek, nutných pro řádné zahájení daňové exekuce, volí správce daně způsob jejího provedení. Daňová exekuce je nařízená **exekučním příkazem**, vydaným správcem daně, poté je zahájeno exekuční řízení. Pravidlem je, že za okamžik vydání exekučního příkazu označujeme realizaci úkonu k jeho doručení. Výrok exekučního příkazu musí nutně obsahovat povinné náležitosti, a to náležitosti dle § 102 odst. 1 DŘ (náležitosti rozhodnutí) a dále náležitosti, které najdeme v § 178, odst. 2 DŘ: způsob provedení daňové exekuce; výši nedoplatku, pro který je exekuce nařizována; výši exekučních nákladů podle § 183 odst. 1 a 2; odkaz na exekuční titul.³⁰ (Radková, 2009 a Vondráková, 2011)

³⁰ EXEKUTORSKÁ KOMORY ČESKÉ REPUBLIKY. EKCR: *Daňová „exekuce“ a další režimy* [online]. EKCR [2009 - 2012]. Dostupné z: <http://www.ekcr.cz/1/exekutori-radi/866-31-danova-exekuce-a-dalsi-rezimy?w=>

4 Daňová kriminalita

V následující kapitole se budeme věnovat stěžejnímu tématu této práce. Kapitola je velmi mírně teoretická, a to v těch částech, kde budou vymezeny hospodářské trestné činy a kde jsou vymezené jednotlivé trestné činy daňové. Daňovou kriminalitu neboli jednotlivé trestné činy daňové zde budeme analyzovat na modelových případech z praxe a k těmto jednotlivým případům bude vždy uveden vlastní názor autora. Poté zanalyzujeme situaci daňové kriminality v České republice na základě skutečných dat. V další části této kapitoly provedeme shrnutí a vyhodnocení daňové kriminality v České republice. Samotný závěr této kapitoly uzavře podkapitola s vlastním návrhem autora na opatření pro minimalizaci daňové kriminality v ČR.

4.1 Trestné činy hospodářské

Nejdříve bychom si měli vysvětlit vzájemný vztah hospodářských a daňových trestných činů. **Hospodářské trestné činy**³¹ obsahují řadu trestných činů, které jsou členěny do čtyř skupin dle trestního zákoníku a jednu z těchto skupin tvoří právě **daňové trestné činy**³² (spolu s trestnými činy poplatkovými a devizovými).

Hospodářské trestné činy najdeme uzákoněné v již zmíněném trestním zákoníku, konkrétně v hlavě VI tohoto zákona. Další legislativou je pak zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), jenž upravuje následné trestní řízení. Podle trestního zákoníku se hospodářské trestné činy člení fakticky do těchto čtyř skupin (do čtyř dílů zákona):

1. Trestné činy proti měně a platebním prostředkům,
2. Trestné činy daňové, poplatkové a devizové,
3. Trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou,
4. Trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu.³³

4.2 Trestné činy daňové

Možné následky pocházející z porušení povinností při správě daní upravuje daňový řád. Ovšem v souvislosti s daňovými trestnými činy se dostáváme do kategorie, ve které hrozí mnohem závažnější trestněprávní postih. Vzhledem ke skutečnosti, že doposud neexistuje

³¹ Hospodářské trestné činy budeme v následující části práce nazývat také pojmem „hospodářská kriminalita“.

³² Daňové trestné činy budeme v následující části práce nazývat také pojmem „daňová kriminalita“.

³³ Businessinfo.cz: *Hospodářské trestné činy* [online]. [1. 1. 2014]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/hospodarske-trestne-ciny-ppbi-50764.html#!&chapter=3>

v České republice speciální zákon o trestním právu daňovém, odkazujeme se tak na **zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník**.

4.2.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

V zákoně ustanovení § 240 TrZ najdeme tuto první skupinu trestního činu daňového. Jak z názvu vyplývá, jedná se zkrácení daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatku nebo jiné obdobné povinné platby. Účelem tohoto ustanovení a zákona je tedy chránit zájem státu ve věci náležitého vyměření takových plateb a inkasování jejich příjmů. Zkrácením pachatel předstírá, že výše jeho daňové povinnosti je nižší nebo předstírá úplnou neexistenci této daňové povinnosti v rozporu se skutečnou daňovou povinností. Naplnění tohoto deliktu může být také ve vylákání daňové výhody pachatelem od státu, jež je neoprávněné.³⁴

Modelový případ

Obžalovaní T. P. a M. P. byli dne 18. 6. 2013 uznáni vinnými ze spáchání zvlášť závažného zločinu **zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby** podle § 240 odst. 1, odst. 3 tr. zákoníku. Obžalovaní T. P. a M. P. jako zástupci společnosti Centrum, a.s., se sídlem v Praze a již odsouzený V. R. jako zástupce firmy RAR Security Services uzavřeli dne 30. 9. 1994 fiktivní smlouvy o zprostředkování reklamní kampaně na prodej rostlinného oleje Golden Sun. Úmyslem této fiktivní smlouvy bylo **neoprávněně získat odpočet na DPH**. Dne **30. 10. 1994** vystavil již odsouzený V. R. jako zprostředkovatel fakturu na částku 36 900 000 Kč včetně DPH 23 % ve výši 6 900 000 Kč. Odsouzený V. R. jako zprostředkovatel měl obdržet platbu v hotovosti. Obžalovaní tuto fakturu a související účetní doklady zahrnuli do účetnictví a nárokovaný odpočet DPH ve výši 6 900 000 Kč byl vyplacen obchodní společnosti Centrum, a.s., Finančním úřadem pro Prahu 3. Přičemž již odsouzený V. R. nikdy neodvedl danou platbu na DPH Finančnímu úřadu pro Prahu 4.

Obžalovaný T. P. byl dále spoluaktérem dalšího stejného trestného činu zkrácení daně, a to obdobným způsobem za pomoci uzavření fiktivní smlouvy dne 10. 10. 1994 s úmyslem **nárokování daňového odpočtu**. Jednalo se o zcela totožný postup podvodu, ve stejné totožné částce – faktura byla vystavená ve výši 36 900 000 Kč včetně DPH 23 % ve výši 6 900 000 Kč. Nárokovaný odpočet však nebyl finančním úřadem vyplacen.

³⁴ Businessinfo.cz: *Hospodářské trestné činy* [online]. [1. 1. 2014]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/hospodarske-trestne-ciny-ppbi-50764.html#!&chapter=4>

Třetí provinění je taktéž zcela identické. Obžalovaní M. P. a T. P. a již odsouzený V. R. dále uzavřeli dne 01. 11. 1994 fiktivní smlouvu opět s úmyslem **nárokování daňového odpočtu**. Faktura byla vystavená ve výši 88 560 000 Kč včetně DPH 23 % ve výši 16 560 000 Kč. Finančním úřadem byl nárokovaný odpočet uznán.

Obžalovaní T. P. a M. P. **poškodili český stát** výše zmíněnými trestnými činy o celkovou částku ve výši **23 460 000 Kč**. Pokud by byla vyplacená také částka nároku na odpočet z druhého odstavce, byla by celková částka, o kterou poškodil český stát obžalovaný T. P. společně s dalšími osobami, o **6 900 000 Kč vyšší**.³⁵

Postup soudu a trest

Obžalovaný T. P. byl za uvedené jednání odsouzen podle § 240 odst. 3 tr. zákoníku za použití § 43 odst. 2 tr. zákoníku a § 45 odst. 1 tr. zákoníku ke společnému souhrnnému **trestu odnětí svobody v délce trvání 5 let**. T. P. byl pro výkon uloženého trestu odnětí svobody **zařazen do věznice s dozorem**. Obviněnému byl uložen trest zákazu činnosti spočívající v **zákazu výkonu funkcí statutárních orgánů** v obchodních společnostech a družstvech na dobu 5 let.

Obžalovanému M. P. za výše uvedené jednání nebyl uložen trest podle § 227 tr. ř. z důvodů uvedených v § 11 odst. 1 písm. a), odst. 3 tr. ř.

Proti rozsudku ze dne 18. 6. 2013 podali obžalovaní T. P. a M. P. **odvolání**. Vrchní soud v Praze nově rozhodl rozsudkem ze dne 12. 12. 2013 tak, že obviněný T. P. byl nově odsouzen podle § 240 odst. 3 tr. zákoníku za použití § 43 odst. 2, § 45 odst. 1 a § 58 odst. 1 tr. zákoníku ke společnému souhrnnému **trestu odnětí svobody v trvání 4 let**. Po novém odsouzení se změnila jen délka trvání trestu odnětí svobody, jinak platí trest výše uveden. Odvolání obviněného M. P. bylo podle § 256 tr. ř. zamítnuto.

Proti rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 12. 12. 2013 podali následně obvinění T. P. a M. P. prostřednictvím svých obhájců **dovolání** opírající se o důvod dovolání. K dovolání obviněného T. P. se vyjádřil státní zástupce Nejvyššího státního zastupitelství, jenž stručně shrnul dosavadní průběh trestního řízení a dále uvedl, že ohledně dovolacího důvodu nepovažuje námitky za důvodné. K dovolání M. P. se taktéž vyjádřil, stručně shrnul dosavadní průběh trestního řízení a dále uvedl, že jeho námitky nepovažuje za důvodné.

Obviněný T. P. v dovolacím důvodu mimo jiné napadl právo na přiměřenou délku trestního řízení, která by měla trvat v celkovém úhrnu do 8 let. Ovšem dle rozhodnutí

³⁵ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 1. 2014, sp. zn. 4 Tdo 885/2014

v případě obžalovaného T. P. pravomocně neskončené trestní stíhání netrvalo více než osm let.

Závěrem Nejvyšší soud shledal, že napadené rozhodnutí ani řízení, které mu předcházelo, netrpí vytýkanými vadami, a proto dovolání obviněných T. P. a M. P. podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. **odmítl**.³⁶

Vlastní názor na problém modelového případu

Tento modelový případ je příkladem prvního trestného činu daňového, jímž je zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, v našem případě se jedná konkrétně o zkrácení DPH formou vylákání daňové výhody od státu, a to neoprávněného odpočtu na DPH.

- Co se týče daňových opatření v oblasti DPH, v první řadě je zcela jistě nutné doporučit opatření, vztahující se mimo jiné na všechny oblasti potírání daňové kriminality, jímž je **zlepšení celkového výkonu státní správy**. Toto opatření by mělo spočívat v užší spolupráci orgánů státní správy. V oblasti DPH by mělo dojít k perfektní spolupráci finanční správy s celní správou a ČNB ve vazbě na specializované orgány v potírání daňové kriminality jako je například organizace Kobra³⁷ a Policie ČR. Pro zlepšení výkonu správy je nutná taktéž konkrétní specializace jednotlivých pracovníků státní správy. Vhodné by bylo realizovat formu centralizace státní správy v oblasti daňové správy.
- Za zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je namístě opatření ve formě **zpřísnění trestů**. Trestní zákoník ukládá dle rozsahu tohoto deliktu odnětí svobody v rozpětí od šesti měsíců až deseti let, popř. zákaz činnosti. V případech, kdy zrealizoval tento delikt statutární orgán společnosti, vyvstává trest v podobě zákazu výkonu funkcí statutárních orgánů. Doporučením je, aby byl tento zákaz uvalen doživotně. A obecně trest odnětí svobody minimálně 3 let u nejmíň závažného rozsahu deliktu, a u toho nejzávažnějšího rozsahu pak odnětí svobody v rozsahu od 10 do 12 let.
- Nedávné zavedení **kontrolního hlášení DPH** (viz Příloha č. 1) a **elektronické evidence tržeb** (viz Příloha č. 2) v českých zákonech představuje nové opatření v boji s tímto trestným činem. Schválení tohoto opatření jistě pomůže určitou mírou

³⁶ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 1. 2014, sp. zn. 4 Tdo 885/2014

³⁷ „Daňová Kobra je společný tým Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Členové týmu společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, a to především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně.“ Zdroj: DAŇOVÁ KOBRA

v potírání daňových úniků a patřilo mezi naše další doporučení. Vedle těchto opatření je pak následujícím doporučením nedávno schválené opatření vládou, které teprve začne platit, **centrální evidenci bankovních účtů**. Jedná se o evidenci existujících účtů fyzických a právnických osob vedených u bank. Součástí této evidence však nemají být stavové hodnoty a pohyby na účtech, což není v souladu s naším názorem. Evidence stavových hodnot a pohybů na účtech by měly být striktně zavedeny pro výjimku velkých podniků s daným obratem i přes odpor Úřadu pro ochranu osobních údajů. Obzvláště v našem modelovém případě by bylo řešením kontrola inkasa vystavené faktury na bankovním účtu příjemce, popř. možnost kontroly přijaté hotovosti finančním úřadem.

4.2.2 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

Následující trestný čin je vymezen v ustanovení § 241 TrZ odst. 1 takto: „*Kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění nebo jinou podobnou povinnou platbu, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.*“ Tento trestný čin vyvstává, za předpokladu, pokud zaměstnavatel svým zaměstnancům srazil z hrubé mzdy dané částky, ovšem poté je náležitě neodvedl příslušným úřadům a použil je na jiné peněžní záležitosti. Za předpokladu, že by zaměstnavatel neodvedl tyto zákonné platby pouze z důvodu, že v té době neměl dostatek finančních prostředků a byl solventní pouze k výplatě čisté mzdy svým zaměstnancům, nedošlo by k naplnění tohoto trestné činu.³⁸

Modelový případ

Obviněný Ing. P. K. byl rozsudkem Okresního soudu Praha - západ dne 27. 9. 2010, uznán vinným přečinem **neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby** podle § 241 odst. 1 tr. zákoníku. Trestného činu se dopustil tím, že jako statutární orgán, předseda představenstva obchodní společnosti Česká rozvojová společnost, a. s., nezajistil v období **od ledna 2005 do října 2007** odvody povinných plateb stržených z

³⁸ Businessinfo.cz: *Hospodářské trestné činy* [online]. [1. 1. 2014]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/hospodarske-trestne-ciny-ppbi-50764.html#!&chapter=4>

mezd zaměstnanců, které byl zaměstnavatel jako plátce mzdy povinen odvést po jejich stržení za poplatníka, a to vůči oprávněným subjektům v **celkové výši 919 733 Kč**.³⁹

Postup soudu a trest

Za toto jednání byl obžalovanému Ing. P. K. uložen podle § 241 odst. 1 tr. zákoníku **trest odnětí svobody v trvání 8 měsíců**, jehož výkon mu byl **podmíněně odložen** na zkušební dobu v **trvání 3 roků**. Bylo též rozhodnuto o **nároku na náhradu škody**, který uplatnil Finanční úřad pro Prahu 9.

Obviněný Ing. P. K. napadl **odvoláním** rozsudek Okresního soudu Praha-západ, které Krajský soud v Praze zamítl jako nedůvodné.

Poté obviněný Ing. P. K. podal prostřednictvím svého obhájce proti tomuto usnesení odvolacího soudu **dovolání**. Nejvyšší soud zhodnotit veškeré námitky obviněného, považuje je za nedůvodné a odmítl dovolání obviněného.⁴⁰

Vlastní názor na problém modelového případu

V rámci minimalizace daňového trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby lze s odkazem na modelový případ a ostatní podobné případy jistě doporučit následující opatření, jež by mohly přispět k minimalizaci tohoto deliktu.

- Významné doporučení spočívá v pověření **specializovaných pracovníků**, kteří by se soustředili zejména **na situaci neplatičů** těchto povinných plateb, a to na finančních úřadech a ostatních příslušných finančně správních institucích. Tyto instituce by rovněž měly spolu **úzce spolupracovat** a navzájem se informovat.
- Užitečným nástrojem by bylo **vytvoření celorepublikové centrální evidence** (dále jen „evidence“), spravované Generálním finančním ředitelstvím, za povinné spoluúčasti na vkládání relevantních údajů finančními úřady a příslušnými finančně správními institucemi. Do této evidence by měly přistup zmíněné instituce. Evidence by měla obsahovat u každého plátce údaje o počtu zaměstnanců, výši sražených a povinně odvedených příslušných plateb za zaměstnance. Dále by se zavedla povinnost, že pokud plátce neodvede tyto platby, musel by povinně uvést důvod tohoto jednání, jež by byl taktéž zveřejněn v této evidenci.

³⁹ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 6. 2011, sp. zn. 5 Tdo 747/2011

⁴⁰ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 6. 2011, sp. zn. 5 Tdo 747/2011

- Dalším opatřením by mělo být bezesporu **zprísnění sankcí** za včasné neuhrazení příslušných částek plátcem, a to v tak vysoké výši, aby byla „odstrašující“ pro plátce. Pokud nedojde k včasnému uhrazení zajištěné daně ze zdanitelných příjmů zaměstnanců (poplatníků) zaměstnavatelem (plátcem), pak zaměstnavateli hrozí dle daňových zákonů zaplatit úrok z prodlení. Jejich výše je upravena v § 252 DŘ. Doporučení pro zprísnění této sankce, obnáší navýšení procentních bodů, o které se zvyšuje repo sazba stanovená dle ČNB. V případě, že zaměstnavatel neplatí za zaměstnance pojistné na sociální pojištění a zdravotní pojištění, vzniká mu u obou pojištění platit penále ve výši 0,05 % denně z dlužného pojistného. Opatření zde představuje ještě mírnější navýšení penále.
- Právě za předpokladu opravdu vysokých sankcí, které by byly „odstrašující“ pro plátce, představuje další doporučení, zavést **možnost dohody podle zákona** příslušného pracovníka správy s plátcem, jenž se nachází v platební neschopnosti. Doporučením by bylo, možnost domluvy obou stran, s tím, že by byl plátce povinný uvést důvod jeho platební neschopnosti s návrhem možného řešení odkladu této platby, který by byl uzákoněn v právních předpisech. Pokud by plátce pak dodržel tuto dohodu a uhradil by pojistné dle dohody, nemusel by platit sankce u neodvedené daně a pojistného. V opačném případě, při nedodržení dohody, by byl povinný uhradit sankce zpětně a taktéž by byl sankciován za nedodržení dohody.

4.2.3 Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti

Tento trestný čin nalezneme v § 245 TrZ, vymezen jako: „*Kdo padělá nebo pozmění nálepky, kontrolní pásky nebo jiné předměty k označení zboží pro daňové účely anebo předměty vydávané orgánem veřejné moci nebo jím zmocněnou právníčkou osobou jako doklad o splnění poplatkové povinnosti v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, nebo kdo takové nálepky, pásky nebo předměty uvádí do oběhu nebo jich užije jako pravých.*“

Modelový případ

Obviněný D. T. V. byl dne 27. 6. 2011 uznán vinným přečinem **padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti** podle § 245 odst. 1. tr. zákoníku a přečinem porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží podle § 244 odst. 1 tr. zákoníku.

Trestný čin spáchal tím, že dne **15. 12. 2008** kolem 10:30 hodin v obci P. u Ústí nad Labem, vedle obchodního domu P., překládal z osobního vozidla zn. Ford do osobního vozidla zn. Opel Vectra, **119 kartonů cigaret** různých značek opatřených ukrajinskými kolky. D. T. V. byl zadržen hlídkou Inspektorátu cizinecké policie. V rámci prohlídky jiných prostor bylo dále v osobním vozidle zn. Ford nalezeno: **446 kartonů cigaret** různých značek s ukrajinskými a ruskými kolky a z toho 20 krabiček zn. West a 10 krabiček zn. Viceroy s padělanými českými kolky a **16 lahví alkoholu** zn. Vodka v litrovém balení a **5 lahví alkoholu** zn. Rum v litrovém balení, obojí bez kolků. Obviněný D. T. V. si byl vědom toho, že zboží, se kterým manipuluje za účelem další distribuce, není řádně označeno v rozporu se zákonem o spotřební dani v plném znění.⁴¹

Postup soudu a trest

Za uvedené jednání byl obviněný D. T. V. odsouzen podle § 244 odst. 1 tr. zákoníku za použití § 43 odst. 1 tr. zákoníku k úhrnnému **trestu odnětí svobody v trvání 7 měsíců**. Výkon tohoto trestu mu byl **podmíněně odložen**. Byla mu stanovena zkušební doba **na 18 měsíců**. Podle tr. zákoníku bylo zabráno 565 kartonů cigaret různých značek s ukrajinskými a ruskými kolky, z toho 3 kartony cigaret s padělanými kolky České republiky, 16 litrů alkoholu o objemu 1 litr značky Vodka 40% bez kolků a 5 lahví alkoholu o objemu 1 litr značky Rum 40% bez kolků. Obviněný podal **odvolání**, to mu bylo jako nedůvodné zamítnuto. Dále obviněný D. T. V. podal prostřednictvím svého obhájce **dovolání**. Nejvyšší soud dospěl v konečném závěru k rozhodnutí, že dovolání obviněného je zjevně neopodstatněné a zamítl ho.⁴²

Vlastní názor na problém modelového případu

Pro případy tohoto trestného činu, jímž je například uvedený modelový případ **padělání kolků**, lze doporučit následující opatření.

- Významným opatřením by bylo mimo jiné **zefektivnit výkon pátracích útvarů celní správy**. Toto zefektivnění by mělo spočívat ve vytvoření speciálního týmu důkladně proškolených odborníků tohoto pátracího útvaru. Dalším opatřením by měla být užší spolupráce pátracích útvarů celní správy s Odborem padělání Policie ČR pomocí

⁴¹ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 5 Tdo 1152/2012

⁴² Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 5 Tdo 1152/2012

společného informačního systému. A v neposlední řadě zcela jistě zintenzivnit kontroly pátracích útvarů.

- Druhé doporučení představuje **posílení bezpečnostních prvků** na kolkách, aby případné padělky vykazovaly co nejvíce špatnou kvalitu kolků, která je relativně jednoduše rozpoznatelná od nepadělaných kolků.
- „Neprůstřelným“ opatřením by zcela jistě byla **záměna papírových kolků za značení pomocí nanotechnologie**, tedy pomocí specifických molekul aplikovaných uvnitř tekutiny (alkoholu nebo benzínu). Na trhu již můžeme najít firmy zabývající se tímto nápadem.
- Další opatření by představovalo detailní transparentní **evidenci celní správy** ohledně počtů vydávaných kolků, frekvencí jejich vydávání a mimo jiné také detailní informace ohledně subjektů, jímž jsou vydávány.

4.3 Analýza daňové kriminality v České republice

Analýzu situace daňové kriminality v České republice provedeme za pomoci nejaktuálnějších údajů ministerstva vnitra ČR⁴³ a údajů Finanční správy⁴⁴. Nejaktuálnější údaje jsou z roku 2014,⁴⁵ popř. 2015.

⁴³ MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY. *Zpráva o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2014 (2013, 2012, 2011, 2010, 2009, 2008)* [online]. MVČR [2015 (2014, 2013, 2012, 2011, 2010, 2009)]. Dostupné z: <https://cse.google.com/cse?cx=015489265366623571386%3Aizzrwwg3bmqgm&q=zpráva+o+situaci&ok.x=22&ok.y=8&ok=ok#gsc.tab=0&gsc.q=zpr%C3%A1va%20o%20situaci&gsc.page=1>

⁴⁴ FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2012 (2011, 2010, 2009, 2008)* [online]. FS [2013 (2012, 2011, 2010, 2009)]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=informace+o+činnosti>

a

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti finanční správy České republiky za rok 2014 (2013)*. [online]. FS [2015 (2014)]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=informace+o+činnosti>

⁴⁵ Veškeré tabulky a grafy v této podkapitole jsou vlastním zpracováním autora.

- Podíl daňové kriminality na celkových škodách hospodářské kriminality v roce 2014.

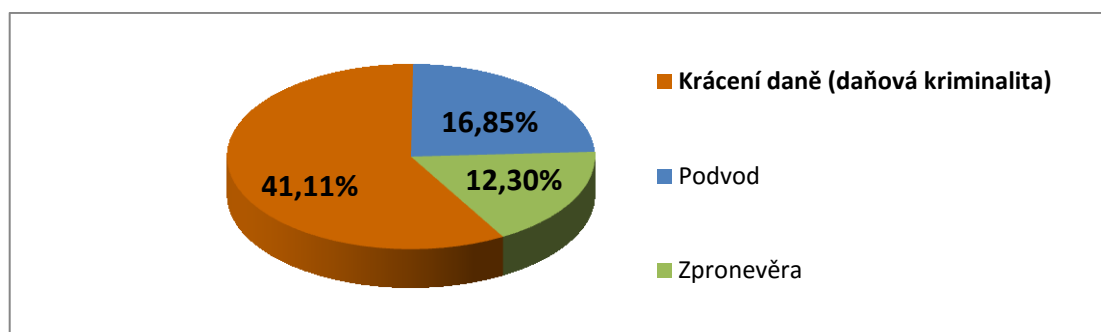
Tab. 4.1 Podíl daňové kriminality na škodách hospodářské kriminality

Počet hospodářských trestných činů v roce 2014	30 731
Celková způsobená škoda v rámci hospodářských trestných činů (v tis. Kč)	20 850 300
Podíl daňové kriminality na celkových škodách hospodářské kriminality	41,97 %
Způsobená škoda daňovou kriminalitou v rámci celkové škody způsobené hospodářskou kriminalitou (v tis. Kč)	8 751 824

Zdroj: Vlastní zpracování dle Zprávy o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2014 (MVČR)

Výše škody způsobená daňovými trestnými činy činila v roce 2014 8 751 824 000 Kč, což představuje 41,97 % na celkové škodě hospodářské kriminality v roce 2014 ve výši 20 850 300 000 Kč. Vyměřený podíl 41,97 % vypovídá o tom, že vůbec největší škody způsobují právě daňové trestné činy a způsobují téměř poloviční výši škody z celkové škody HK⁴⁶.

Graf 4.1 Největší procentní podíly hospodářských trestných činů na škodách celkové hospodářské kriminality (s vyznačeným podílem daňové kriminality) v roce 2014

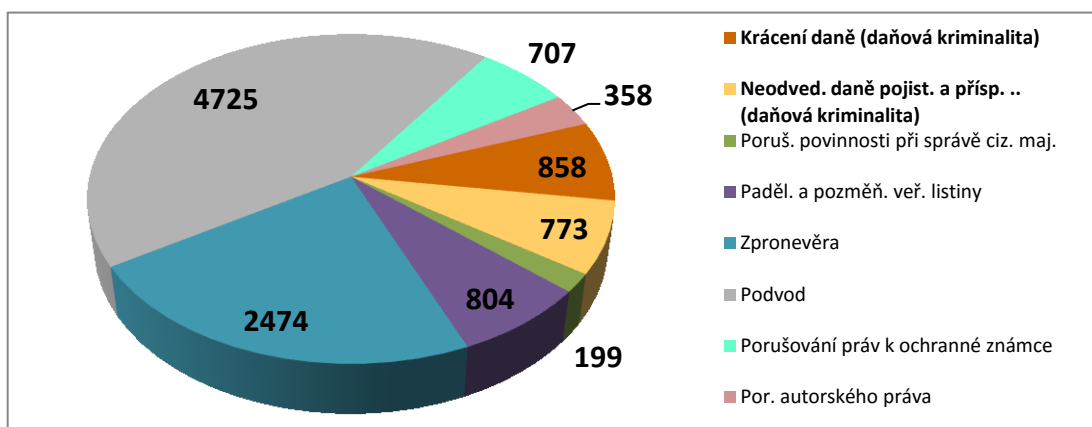


Zdroj: Vlastní zpracování dle Zprávy o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2014 (MVČR)

Dle grafu 4.1 způsobuje z daňových trestných činů největší škody trestný čin krácení daně, a to ve výši 41,11 %.

⁴⁶ HK je zkratka pro hospodářskou kriminalitu viz Seznam zkratk.

Graf 4.2 Počet trestných činů vybraných druhů hospodářské kriminality (s vyznačeným podílem daňové kriminality) v roce 2014



Zdroj: Vlastní zpracování dle Zprávy o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2014 (MVČR)

Podle grafu 4. 2 došlo k spáchání trestného činu podvodu mnohonásobně vícekrát než k spáchání trestného činu kráčení daně (kráčení daně způsobuje větší škody v poměru k jednomu trestnému činu kráčení daně), avšak kráčení daně i přesto způsobilo největší škody (viz Graf 4.1).

- o Vývoj daňové kriminality (v počtu spáchaných trestných činů) v období od roku 2008 do roku 2014.

Tab. 4. 2 Počet daňových trestných činů v letech 2008 až 2014

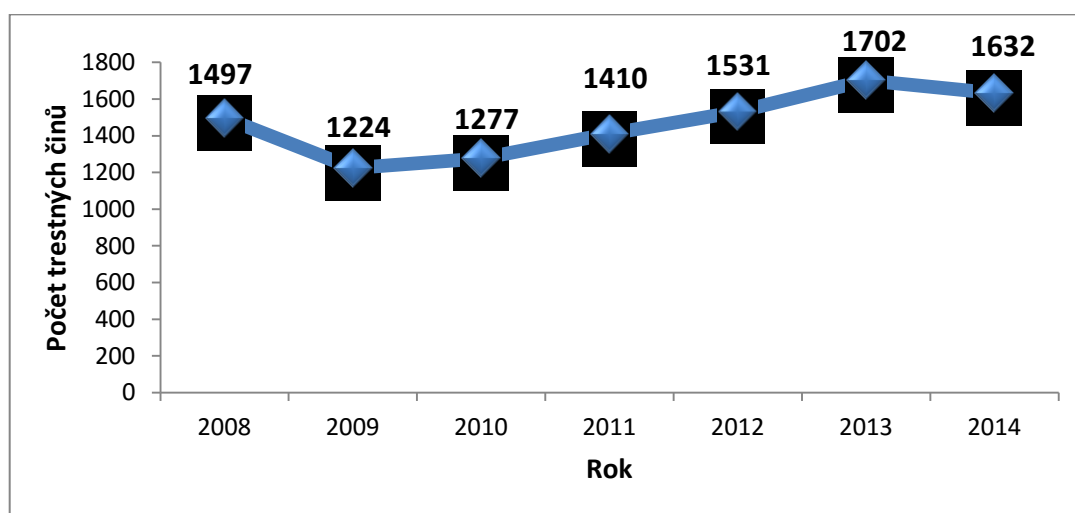
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Počet daňových trestných činů ⁴⁷	1497	1224	1277	1410	1531	1702	1632

Zdroj: Vlastní zpracování dle Zprávy o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2014 (2013, 2012, 2011, 2010, 2009, 2008), (MVČR)

Tabulka uvádí konkrétní počet daňových trestných činů pro jednotlivé roky, nejméně jich bylo spácháno v roce 2009, nejvíce pak v roce 2013.

⁴⁷ Dle dostupných údajů budeme v celé této podkapitole při analýze počítat s těmito daňovými trestnými činy: **kráčení daně, neodved. daně, pojist. a přísp., padělání známek a kolků, pašování a kráčení cla.**

Graf 4.3 Vývoj daňové kriminality v letech 2008 až 2014



Zdroj: Vlastní zpracování dle Zprávy o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2014 (2013, 2012, 2011, 2010, 2009, 2008), (MVČR)

Z grafu 4.3 můžeme sledovat, jak se vyvíjí daňová kriminalita (v počtu spáchaných trestných činů) ve sledovaném období 2008 až 2014. Vyvíjí se relativně mírným vzestupným tempem od roku 2009 do roku 2013, přičemž v roce 2014 došlo ke snížení trestných činů oproti roku 2013. Nejvíce trestných činů bylo spácháno v roce 2013

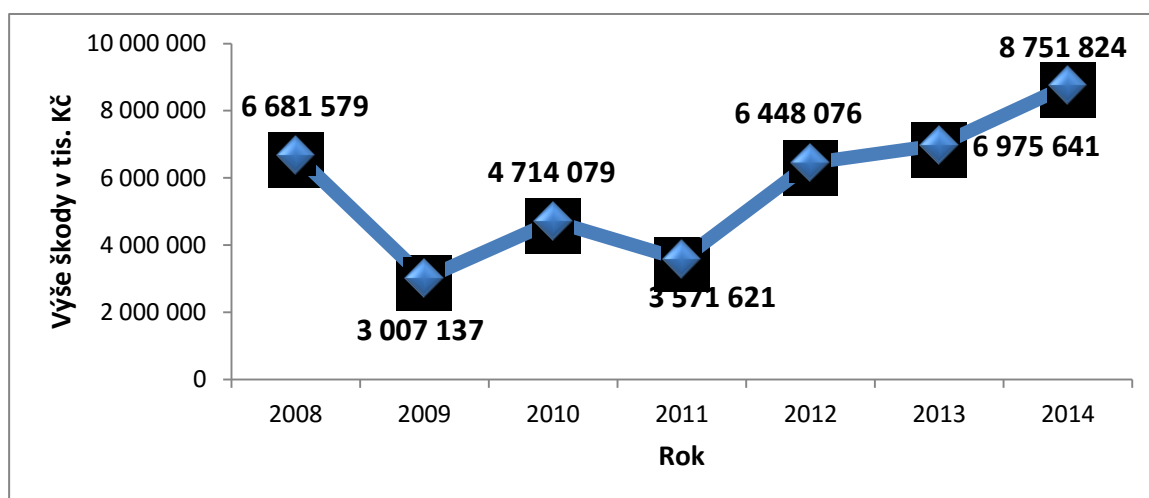
- o Výše škody způsobená daňovou kriminalitou v jednotlivých letech 2008 až 2014.

Tab. 4.3 Škoda způsobená daňovou kriminalitou v letech 2008 až 2014 (v tis. Kč)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Výše škody způsobená daňovou kriminalitou	6 681 579	3 007 137	4 714 079	3 571 621	6 448 076	6 975 641	8 751 824

Zdroj: Vlastní zpracování dle Zprávy o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2014 (2013, 2012, 2011, 2010, 2009, 2008), (MVČR)

Graf 4.4 Výše škody způsobená daňovou kriminalitou v letech 2008 až 2014 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování dle Zprávy o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2014 (2013, 2012, 2011, 2010, 2009, 2008), (MVČR)

Další sledovaný aspekt, který souvisí s předešlým je výše škody způsobená daňovou kriminalitou v jednotlivých letech 2008 až 2014. Nejdříve je nutné si uvědomit, že počet spáchaných trestných činů není nutně přímo – úměrný výši škody. Existují zde výrazné rozdíly ve výši škody jednotlivých spáchaných trestných činů. Pokud sledujeme graf 4. 4 vidíme poměrně velké odchylky v jednotlivých letech. Výrazný rozdíl je například mezi roky 2008 a 2009 (až dvojnásobný rozdíl). V období mezi roky 2008 až 2012 dochází střídavě k poklesu a růstu, ovšem od roku 2011 výše škody stále roste, přičemž vůbec nejvyšší škody dosahuje v roce 2014. V souvislosti s vyměřením výše škody způsobené daňovou kriminalitou je nutné poznamenat, že dle analýzy údajů z tabulky (viz Tab. 4. 3) a grafu (viz Graf 4. 4) je maximální výše škody způsobená daňovou kriminalitou ve výši okolo 9 miliard. Avšak tato výše škody v naší analýze je vyměřená ze čtyř druhů páchaní daňové kriminality, tedy skutečná výše, při analýze všech druhů daňové kriminality, může být mírně vyšší. Obzvláště nutné je si také uvědomit, že tato výše škody daňové kriminality představuje pouze prokázanou výši škody. Experti totiž odhadují pravděpodobnou roční výši škody způsobenou daňovou kriminalitou mnohonásobně vyšší, a to okolo 150 – 230 miliard korun. Patřičné je také zmínit, že daňové úniky vykazují vysokou latenci odhadovanou ÚOKFK (Útvar odhalování korupce a finanční kriminality SKPV) na 30 až 50%.

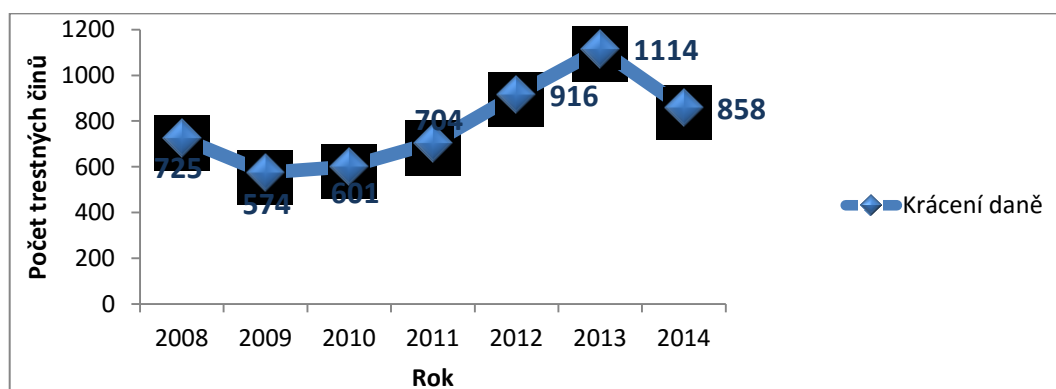
- o Počet spáchaných vybraných daňových trestných činů v jednotlivých letech 2008 až 2014.

Tab. 4. 4 Počet jednotlivých daňových trestných činů v letech 2008 až 2014

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Krácení daně	725	574	601	704	916	1114	858
Neodved. daně, pojist. a přísp.	753	641	665	692	607	583	773
Padělání známek a kolků	18	3	7	8	8	3	0
Pašování a krácení cla	1	6	4	6	0	2	1

Zdroj: Vlastní zpracování dle Zprávy o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2014 (2013, 2012, 2011, 2010, 2009, 2008), (MVČR)

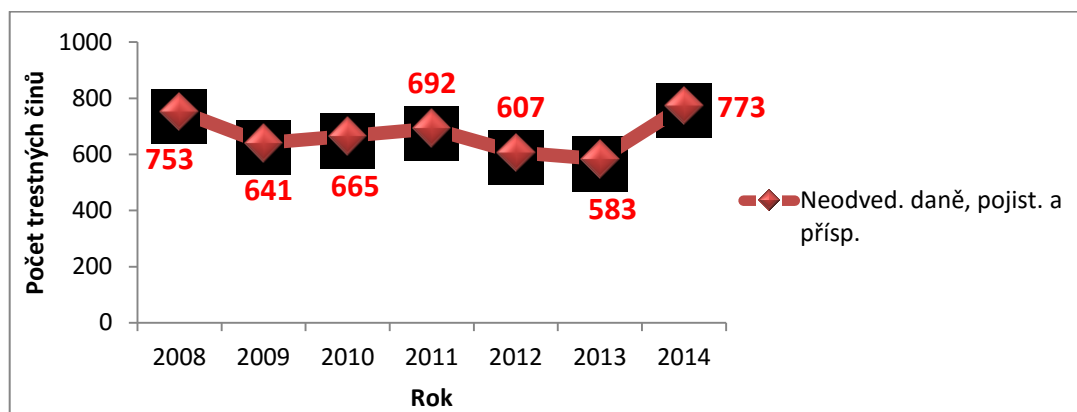
Graf 4. 5 Vývoj v počtu daňového trestného činu krácení daně v letech 2008 až 2014



Zdroj: Vlastní zpracování dle Zprávy o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2014 (2013, 2012, 2011, 2010, 2009, 2008), (MVČR)

První analyzovaný trestný čin je krácení daně, ten můžeme sledovat z grafu 4. 5. V období od roku 2009 až 2013 počet spáchaných trestných činů roste každým rokem o relativně velkou míru. V roce 2014 však můžeme sledovat prudké snížení trestných činů krácení daně.

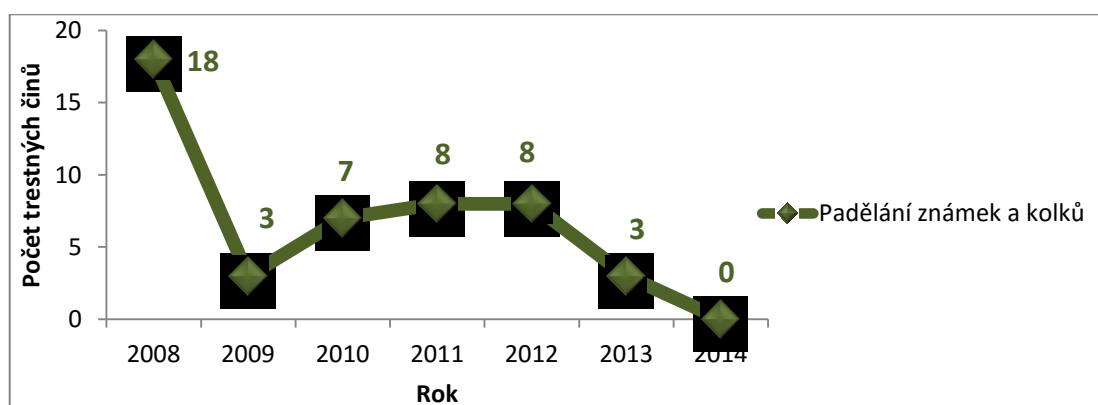
Graf 4. 6 Vývoj v počtu daňového trestného činu neodved. daně, pojist. a přísp. v letech 2008 až 2014



Zdroj: Vlastní zpracování dle Zprávy o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2014 (2013, 2012, 2011, 2010, 2009, 2008), (MVČR)

Dle grafu 4. 6 sledujeme počet trestných činů neodved. daně, pojist. a přísp. Můžeme pozorovat jen mírně odlišný počet v jednotlivých letech, větší rozdíl sledujeme mezi roky 2013 a 2014, kdy v roce 2014 je spácháno vůbec nejvíce těchto trestných činů.

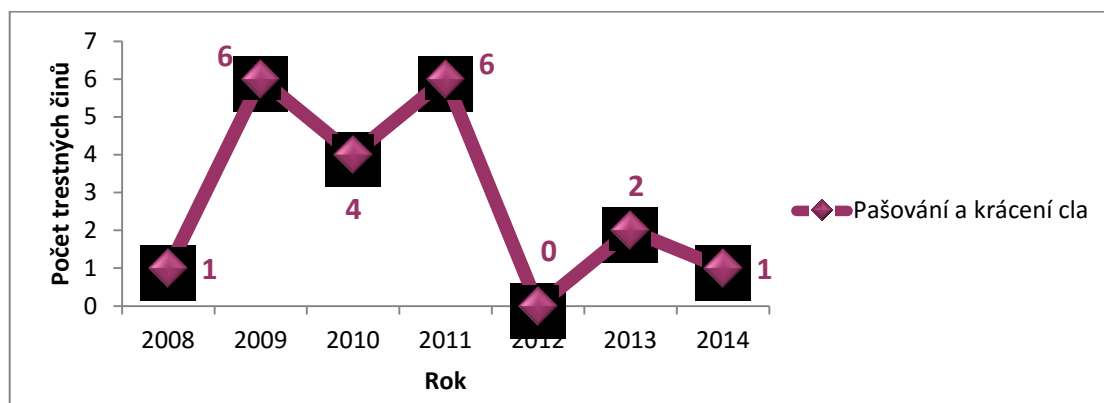
Graf 4. 7 Vývoj v počtu daňového trestného činu padělení známek a kolků v letech 2008 až 2014



Zdroj: Vlastní zpracování dle Zprávy o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2014 (2013, 2012, 2011, 2010, 2009, 2008), (MVČR)

V grafu 4. 7 můžeme sledovat počty trestných činů padělení známek a kolků. Pozorujeme výrazný pokles v roce 2009, který pak v dalších letech jen mírně stoupá, a v roce 2014 dokonce zaznamenáváme 0 spáchaných trestných činů.

Graf. 4.8 Vývoj v počtu daňového trestného činu pašování a krácení cla v letech 2008 až 2014

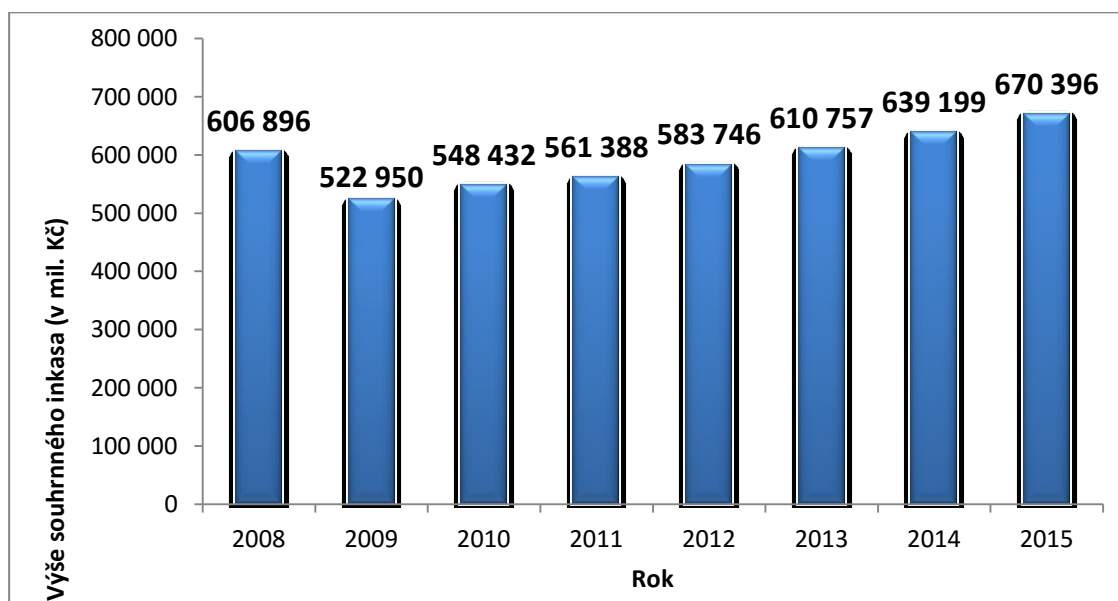


Zdroj: Vlastní zpracování dle Zprávy o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2014 (2013, 2012, 2011, 2010, 2009, 2008), (MVČR)

Podle grafu 4. 8 pak analyzujeme pašování a krácení cla, zde můžeme vidět značné rozdíly v jednotlivých letech a také střídavě vzestup a pokles. V roce 2014 už zaznamenáváme pouze 1 trestný čin.

- Vývoj souhrnného inkasa vybraných daní v letech 2008 až 2015.

Graf 4.9 Vývoj souhrnného inkasa vybraných daní v letech 2008 až 2015 (v mil. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování dle Informace o činnosti finanční správy České republiky za rok 2014 (2013) a Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2012 (2011, 2010, 2009, 2008), (FS)

Následující aspekt vývoj souhrnného inkasa vybraných daní v letech 2008 až 2015 analyzujeme, abychom mohli posoudit efektivnost ve výběru daní, a tím v nepřímo úměrném vztahu můžeme analyzovat možné snížení podílu daňové kriminality. Z grafu 4. 9 pozorujeme zlom v období od roku 2008 až do roku 2009, kdy se inkaso výrazněji snížilo. Nadále pak v období od roku 2009 až do roku 2015 stále pravidelně roste a v roce 2015 bylo inkaso vůbec nejvyšší. Můžeme tedy vyvodit, že výběr daní je stále efektivnější a tento fakt může a nemusí mít za důsledek nižší daňovou kriminalitu.

- Počet daňových kontrol, kontrolovaných daňových subjektů a výše doměřené daně v letech 2008 až 2015.

Tab. 4. 5 Základní statistika daňových kontrol

	Počet subjektů ⁴⁸	Počet kontrol	Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)
2008	9 646 384	86 087	6 820 922
2009	9 353 020	79 614	4 627 245
2010	8 938 745	69 820	8 270 849
2011	8 919 174	47 472	6 685 979
2012	8 407 299	42 466	8 430 760
2013	8 544 518	33 549	8 228 542
2014	8 170 699	37 123	9 614 461

Zdroj: Vlastní zpracování dle Informace o činnosti finanční správy České republiky za rok 2014 (2013) a Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2012 (2011, 2010, 2009, 2008), (FS)

V souvislosti se sledovaným aspektem počet daňových kontrol, kontrolovaných daňových subjektů a výše doměřené daně v letech 2008 až 2015 (tento aspekt je jedním z možných příčin daňové kriminality, proto jej analyzujeme) můžeme z tab. 4. 5 mimo jiné poměřovat vztah počet subjektů k počtu kontrol. Tento poměr je zcela nerovný, což je ovšem naprosto logické. Z tabulky také můžeme sledovat, kolik kontrol bylo provedeno v jednotlivých letech. Můžeme vyhodnotit, že počet kontrol v jednotlivých letech docela rapidně klesá. Pokud srovnáme roky 2008 a 2014 rozdíl v počtu kontrol pro dané roky je

⁴⁸ Jedná se o počet daňových subjektů, kteří jsou ekonomicky aktivní v daném období.

opravdu markantní. Zajímavé je také vyhodnotit sloupec „Doměřeno z kontrol“. Můžeme tvrdit, že každý rok vykazuje poměrně vysokou částku doměřené daně, přitom největší částka doměřené daně byla v roce 2014.⁴⁹

4.4 Vyhodnocení situace daňové kriminality

V následující tabulce si nyní pro lepší přehlednost ještě shrneme a jednoduše vyhodnotíme analyzované aspekty.

Tab. 4. 6 Vyhodnocení analyzovaných aspektů

Hodnotící aspekt	Výsledek (pozitivní/negativní) ⁵⁰
Podíl daňové kriminality na celkových škodách hospodářské kriminality v roce 2014	negativní
Vývoj daňové kriminality (v počtu spáchaných trestných činů) v období od roku 2008 do roku 2014	pozitivní
Výše škody způsobená daňovou kriminalitou v jednotlivých letech 2008 až 2014	negativní
Počet spáchaných vybraných daňových trestných činů v jednotlivých letech 2008 až 2014	pozitivní
Vývoj souhrnného inkasa vybraných daní v letech 2008 až 2015	pozitivní
Počet daňových kontrol, kontrolovaných daňových subjektů a výše doměřené daně v letech 2008 až 2015	pozitivní

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky vyplývají dva negativní výsledky ke čtyřem pozitivním. Tedy velmi zjednodušeně vyhodnoceno je situace daňové kriminality v ČR spíše pozitivní (spíše pozitivně se vyvíjí).

⁴⁹ Na závěr analýzy těchto aspektů je velmi nutné si uvědomit, že mezi analyzovanými faktory neexistuje ani vyloženě přímo – úměrný a ani nepřímo – úměrný vztah. Jednotlivé faktory vyměřující a ovlivňující výši daňové kriminality jsou velmi nezávislé a nevztahují se k dalšímu faktoru. Každý jednotlivý daňový trestný čin, daňová kontrola a její výsledky jsou tedy dopadem velmi specifické. Závěrem můžeme tedy tvrdit, že je velmi obtížné vyhodnotit souhrnně situaci daňové kriminality, natož ji ještě predikovat. Nejvíce vypovídající z tohoto důvodu se zdá být zejména faktor vývoje škody způsobené daňovou kriminalitou v jednotlivých letech.

⁵⁰ Daný aspekt vyhodnotíme pouze velmi jednoduše a to, zdali je souhrnně jeho výsledek spíše pozitivní nebo negativní.

V rámci souhrnného vyhodnocení a shrnutí ještě uvedeme další skutečnosti. Mezi nejčastější formy páchaní daňové trestné činnosti patří:

- Krácení spotřebních daní a DPH z minerálních olejů (tato forma představovala největší podíl na daňové kriminalitě v roce 2014).
- Karuselové podvody. (viz Příloha č. 3)

Princip karuselu vysvětlíme. „Povinnost odvést DPH vzniká u obchodníka, který zboží získá z jiného státu a chce ho prodat ve svém státu. Bílý kůň prodává zboží s DPH. Firma, která zboží koupí, zaplatí DPH bílému koni a následně prodá zboží do EU (bez DPH). Firma si poté uplatní nárok na nadměrný odpočet. V tu chvíli bílý kůň zmizí z trhu (skryje se před finančním úřadem), aniž by zaplatil DPH. Pokud finanční úřad neprokáže firmě účast na výše uvedeném podvodu, musí uznat nárok na nadměrný odpočet“.⁵¹

- Snižování základu daně neoprávněným zvyšováním výdajů (nákladů) nebo snižováním příjmů.
- Vykazování příjmů jako příjmy osvobozené od daně.
- Nepřiznání příjmů.
- Nepravdivé dodávky zboží, služeb.

A mezi nejvíce napadané podnikatelské oblasti pak patří: obchod a opravy, stavební průmysl (od r. 2012 reverse charge), zpracovatelský průmysl, pohostinství, ubytování, reklamní činnost, poradenství.⁵²

Proti daňové kriminalitě bojují státní zástupci ve spolupráci s Finanční správou, Celní správou ČR a speciální policejní útvary Police ČR. Určitě bychom měli také zmínit poměrně nový projekt Daňovou Kobru, fungující od roku 2014 pod záštitou Finanční správy, Celní správy ČR a Policie ČR. Daňová Kobra nepředstavuje žádnou instituci, jedná se o efektivní metodu práce. Cílem tohoto projektu je efektivní potírání daňových úniků. Daňová Kobra již

⁵¹ Jak tvrdí Finanční správa viz. FINANČNÍ SPRÁVA. *Karusel (karuselový podvod)* [online]. FS [28. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

⁵² KATEDRA FINANČÍ VŠFS. *Z historie daňových úniků v ČR* [online]. Katedra financí VŠFS [17. 2. 2015]. Dostupné z: <http://kyc.law.muni.cz/dokumenty/29884>

a
MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY. *Zpráva o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2014* [online]. MVČR [2015]. Dostupné z: <https://cse.google.com/cse?cx=015489265366623571386%3Aizrrwg3bmqm&q=zpráva+o+situaci&ok.x=17&ok.y=3&ok=ok#gsc.tab=0&gsc.q=zpr%C3%A1va%20o%20situaci&gsc.page=1>

od počátku své existence do současnosti zajistila 4,1 miliardy Kč státnímu rozpočtu. Zatím se tento projekt hodnotí jako poměrně velmi úspěšný v boji s daňovou kriminalitou.⁵³

4.5 Návrh opatření na minimalizaci daňové kriminality

Určitě jsme se přesvědčili o tom, že problém daňové kriminality je aktuální a významné téma, jež má ve skutečnosti dopad na každého občana republiky, jelikož způsobuje markantní škody a ochuzuje státní rozpočet. Nezbyvá tak, než zkoušet bojovat proti této kriminalitě. Různé plány opatření neustále řeší a předkládají státní a evropští zákonodárci, ovšem uzákonit efektivní opatření, které by úspěšně fungovalo je značně složité. Pokusíme se shrnout vlastní návrh.

První opatření představuje **zefektivnit spolupráci ohledně výměny informací** mezi ministerstvem financí, finanční správou, celní správou a PČR. Mělo by dojít k vytvoření **společného informačního softwaru** spravovaného kompetentními osobami vyjmenovaných orgánů. Zde by se pak měly kumulovat veškeré informace z daňových řízení a z ostatních aktivit, které zaznamenaly u sledovaných subjektů zainteresované orgány. Dále každý vyjmenovaný orgán by měl mít vytvořený svůj tým specializovaných pracovníků zainteresovaných pouze v boji s daňovou kriminalitou, tyto týmy by pak spolu měli vzájemně spolupracovat.

Mělo by dojít ke **zlepšení výkonu státní správy** v oblasti kontroly spočívající v lepší práci při analýze dat a v jejím důsledku správně cílených kontrolách. Zaměstnanci státní správy podílející se jakoukoliv mírou v daňové oblasti nebo jen v oblasti její kontrolní a prošetřovací činnosti by měli být vysoce kvalifikovaní a profesně zkušení. Do těchto pracovních funkcí by se měli dostávat „kvalitním“ výběrovým řízením. Dále by měl být každý zaměstnanec státní správy jednoznačně centralizovaný.

Další z doporučení je, aby daňová správa přijímala **nové důmyslnější počítačové programy** pro dokonalou evidenci daňových povinností daňových poplatníků. Takové programy by měly sledovat žádoucí vytipované položky, které jsou často skresleny a jsou výsledkem daňových úniků.

Český systém výběru daní patří mezi jeden z nejsložitějších v EU, administrativní náročnost zatěžuje obě strany – daňové poplatníky i daňovou správu. Kdyby došlo k realizaci určitých opatření na **zjednodušení tohoto systému**, mohli bychom očekávat efektivnější správu daní, dodržování daňových předpisů a tím menší podíl daňové kriminality. Konkrétně

⁵³ DAŇOVÁ KOBRA. *Daňová Kobra tisková konference* 2. února 2016 [online]. Daňová Kobra [2. 2. 2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova-kobra/danova-kobra-zachranila-doposud-statnimu-rozpoctu-CR-pres-4-miliardy-korun-7084>

by se měla zavést například povinnost **elektronického podávání daňového přiznání** a to pro všechny podnikající osoby (také pro podnikající FO) a možnost využití **předvyplněných daňových přiznání** pro přiznání k dani z příjmů FO. Tato opatření by přinesla časovou úsporu i úsporu nákladů, kterou by například daňová správa mohla využít v oblasti posílení daňových kontrol. Na druhé straně by u daňových poplatníků mohlo dojít k motivaci podávat DP správně a včas.

Významné doporučení určitě představuje, soustředění se na **potírání šedé ekonomiky**. Konkrétně v boji proti šedé ekonomice, by se měl rozvinout **systém elektronických plateb**, touto cestou by se minimalizoval tok peněz v hotovosti a naplnila by se tak transparentnost. Další konkrétní doporučení představuje **zavedení trestní odpovědnosti týkající se zákazníků a klientů**, kteří nakupují práce bez vystavených faktur, tzv. nehlášené práce.

Další rada spočívá v tom, aby Česká republika aktivně využívala možnou **spolupráci s Evropskou komisí** v otázce opatření proti boji s daňovou kriminalitou. Evropská komise umožňuje pomoc členským státům za účelem posílení daňového systému a výběru daní. Taktéž pokud existuje společný program všech členských států bojujících proti daňovým únikům, Česká republika by se měla aktivně zapojit a vyměňovat si tak poznatky s ostatními státy ohledně účinných opatření a ty se pak případně snažit zavést v zemi.

Vzhledem ke skutečnosti, že největší podíl daňových úniků je způsoben v oblasti spotřební daně a DPH, je namístě zmínit také zásadní doporučení v této oblasti. **Celní správa** by měla zlepšit svou **akceschopnost a flexibilitu** zaváděním nových moderních počítačových systémů. Ty by měly sloužit zejména za účelem lepší kontroly zájmových komodit, jako jsou: minerální oleje, líh a tabákové výrobky. Měla by se také soustředit na **zefektivnění práce mobilních skupin** provádějících kontrolu v terénu, vhodné by bylo investovat do pracovního vybavení těchto skupin. Důležité opatření také spočívá v **maximální kontrole pohybu pohonných hmot**. Té by se mělo docílit pravidelnou kontrolou elektronických počítadel přijatého/vydaného paliva prodejci PHM, tyto údaje by měly být samozřejmě zcela totožné se zaslánými údaji od prodejců, které eviduje celní správa. Fungujícím opatřením v boji proti tzv. karuselovým podvodům by mohlo být **rozšíření uplatnění Reverse-charge**. V rámci tohoto režimu by bylo zcela evidentní odvedení a nárokováním DPH, které je v obou případech na straně odběratele a ne prodejce. Poslední doporučované opatření představuje zavedení **povinného měsíčního zdaňovacího období u DPH** pro všechny daňové poplatníky, aby došlo k znesnadnění pokusů o daňové podvody, kdy dochází k využití čtvrtletního období pro jejich promyšlení a skrytí.

5 ZÁVĚR

Obsahem této diplomové práce je především problematika daňové kontroly a daňové kriminality v České republice. V souvislosti s touto problematikou se v práci věnujeme také daňové soustavě České republiky a daňovým nedoplatkům.

Za účelem vyhotovení teoretické části práce jsme postupovali následovně. Nejdříve jsme studovali danou problematiku z odborné literatury, elektronické literatury, popř. dalších zdrojů, čerpali jsme také informace z vlastních znalostí autora. Poté jsme nastudovanou problematiku zpracovali s ohledem pro naplnění cílů diplomové práce. Při vyhotovení praktické části práce jsme opět nejdříve shromáždili a studovali potřebné údaje. Čerpali jsme údaje z usnesení Nejvyššího soudu a údaje v podobě tiskových a výročních zpráv zveřejněné státní správou ČR. Usnesení byla použita jako modelové případy, které jsme analyzovali a poté zhodnotili. Údaje státní správy jsme analyzovali pomocí grafů, tabulek a shrnutí důležitých skutečností, následně jsme tuto analýzu vyhodnotili, tak abychom dospěli k výsledné situaci daňové kriminality v České republice. V rámci zpracování vlastního návrhu autora, bylo zapotřebí zamyšlení se nad získanými výsledky analýzy a poznatků z diplomové práce, dále pak dostudování situace z vhodných zdrojů a poté až shrnutí vlastního názoru autora. Práce byla vyhotovená za pomoci zmíněných metod práce uvedených v kapitole 1. *Úvod*. Konkrétní použité metody pro teoretické části práce byly především popis, srovnání, syntéza a analýza. Naopak pro vyhotovení praktické části byla použita zejména analýza, srovnání a měření. Obecně postup práce byl volen tak, abychom dospěli k naplnění cílů této diplomové práce.

Zjistili jsme, že úloha daní v ekonomice je zcela logicky naprosto klíčová a významná, protože daně představují stěžejní příjmy státu. Podíl daňových příjmů na celkových příjmech státu je více než poloviční. V roce 2015 daňové příjmy dosahovaly částky 575,1 mld. Kč. Potvrdili jsme si zcela známý fakt, že daně značně zatěžují občany státu a tento fakt dává právě vzniknout daňové kriminalitě. Měsíční částka zaplacená v souhrnu na jednotlivých daní jedním občanem je 10 192 Kč. Míru zatížení měří daňová kvóta, která v ČR již dlouhodobě dosahuje okolo 34 - 35 % a odpovídá téměř průměrné hodnotě v rámci EU. Nejvyšší naměřená kvóta a tedy daňové zatížení je v Dánsku ve výši 48,1 %. V rámci státu mají daně široký dopad. Dle konkrétního dopadu lze daně členit například jako: distorzní, nedistorzní, progresivní, proporcionalní, regresivní, účelové, neúčelové, dále pak ústřední, místní, aj. Existují daňové zásady zajišťující, aby vybírané daně byly „dobrymi daněmi“ pro společnost. Těmito daňovými zásadami jsou mimo jiné efektivnost, spravedlnost, právní

perfektnost a politická průhlednost. Daně zejména ovlivňují ekonomické podněty, ochotu pracovat, dále motivaci přenést ekonomické aktivity do nezdaňovaných oblastí a taktéž oblast investic a přijímání podnikatelského rizika. Daňový systém České republiky je v hlavních znacích podobný daňovým systémům evropských vyspělých zemí. Daňová soustava ČR se člení na přímé a nepřímé daně, její konkrétní úpravu najdeme zcela vymezenou v daňových zákonech.

Daňové nedoplatky ochuzují významně veřejný rozpočet, je proto potřeba jim věnovat pozornost. V roce 2014 dosahovaly daňové nedoplatky výše 110,6 mld. Kč, ovšem oproti roku 2013 se objem nedoplatků snížil přibližně o čtvrtinu. Za tento pokles může zlepšený výběr daní z exekučních řízení. Analýzou vývoje daňových nedoplatků jsme zjistili, že objem nedoplatků od roku 2010 do roku 2013 meziročně mírně rostl, v roce 2014 pak došlo ke značnému poklesu. Způsoby, kterými je možné daňové nedoplatky vymáhat určuje taxativně zákon.

Institut daňové kontroly upravuje daňový a správní řád, najdeme zde významné předpisy, které je potřeba znát. Daňová kontrola se skládá z přesně po sobě jdoucích etap. Významnou etapu je „příprava daňového subjektu“, v rámci níž je nezbytně nutné, aby se daňový subjekt na kontrolu řádně připravil a mohl tak dokazovat předkládané údaje pomocí kvalitních důkazů. Při zahájení daňové kontroly může dojít k dvěma nejčastějším typům zákonných překážek, které by znemožnily započít kontrolu. V souvislosti se samotným průběhem kontroly bychom měli znát na straně jedné pravomoci správce daně a na straně druhé povinnosti a práva daňového subjektu. To, jak má být daňová kontrola ukončená, upravuje přesně zákon. Zjednodušeně řečeno, ukončení daňové kontroly předchází: vyhotovení zprávy o daňové kontrole, její prodiskutování a v závěru oboustranné podepsání této zprávy. Nejčastějším výsledkem daňové kontroly je vydání dodatečného platebního výměru správcem daně. Pokud se dostane daňový subjekt do prodlení dle dodatečného platebního výměru, vzniká mu povinnost platit penále a úrok z prodlení. V trestním zákoníku pak najdeme trestněprávní postihy v případě daňové kontroly.

Daňová kriminalita představuje ve společnosti závažné téma, a to z jednoduchého důvodu – ochuzuje státní rozpočet o stovky miliard korun ročně a dotýká se tak každého občana ve státě. I přes velkou snahu zákonodárců je však velmi složité zavést fungující opatření v boji s daňovou kriminalitou. Mezi daňové trestné činy patří zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby; neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby; padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti. V roce 2014 způsobila daňová

kriminalita největší škody v rámci hospodářské kriminality, její podíl na celkové hospodářské kriminalitě byl 41,97 %. Počet daňových trestných činů meziročně roste, ovšem oproti roku 2013 došlo v roce 2014 k poklesu. V roce 2014 bylo spácháno okolo 1 632 daňových trestných činů. V analyzovaném období byla maximální výše škody způsobená daňovou kriminalitou kolem 9 miliard korun, a to v roce 2014. Ovšem jedná se o výši škody „odhalenou“, ve skutečnosti experti odhadují roční výši škody mnohonásobně vyšší, přibližně okolo 150 – 230 miliard korun. Pokud srovnáme roky 2013 a 2014, tak počet trestných činů krácení daně v roce 2014 poměrně významně klesl, naopak trestných činů neodvedení daně, pojistného a příspěvku na státní politiku v roce 2014 vzrostlo. V roce 2014 bylo spácháno 0 trestných činů padělání známek a kolků a pouze 1 trestný čin pašování a krácení cla. Dle vývoje inkasa vybraných daní, které meziročně roste, bychom mohli tvrdit, že je výběr daní stále efektivnější a může tak způsobovat možné snížení daňové kriminality. Počet provedených daňových kontrol ve sledovaném období téměř v každém roce klesal, avšak v roce 2014 byla na daních z kontrol doměřená nejvyšší částka.

V rámci vyhodnocení celkové situace daňové kriminality jsme zhodnotili jednotlivé aspekty analýzy. Dostali jsme dva negativně vyhodnocené aspekty analýzy ke čtyřem pozitivně vyhodnoceným aspektům analýzy, z toho můžeme usuzovat, že je situace daňové kriminality v České republice spíše pozitivní (neboli spíše pozitivně se vyvíjí).

V podkapitole 4. 5 najdeme detailně zpracován vlastní návrh opatření, jež by autor doporučoval zrealizovat v boji proti daňové kriminalitě.

Seznam použité literatury

a) Odborná literatura

- DRÁB, O., O. TRUBAČ a T. ZATLOUKAL. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI, 2006. 358 s. ISBN 80-7357-223-0.
- KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem 2013*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 1191 s. ISBN 978-80-7263-769-0.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 172 S. ISBN 978-80-7357-479-6.
- MUSGRAVE, Richard a Peggy MUSGRAVEOVÁ. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Management Press, 1994. 581 s. ISBN 80-85603-76-4.
- RADKOVÁ, Martina. *Exekuce jiné pohledávky*. Praha: Linde Praha, 2009. 199 s. ISBN 978-80-7201-767-6.
- STEJSKAL, Jan. *Daňová teorie a politika I. díl*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2008. 94 s. ISBN 978-80-7395-097-2.
- ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.
- ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ M., G. KUKALOVÁ a L. MORAVEC. *Daňová soustava*. Praha: Česká zemědělská univerzita, 2014. ISBN 978-80-2132-451-0.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.
- VONDRÁKOVÁ, Alena. *Vymáhání pohledávek*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 896 s. ISBN 978-80-7357-686-8.
- ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

b) Elektronické zdroje a ostatní

- BUSINESSINFO.CZ: *Hospodářské trestné činy* [online]. Businessinfo.cz [1. 1. 2014]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/hospodarske-trestne-ciny-ppbi-50764.html#!&chapter=1>
- DAŇAŘI ONLINE. *Daňová exekuce podle nového daňového řádu* [online]. Daňáři online [1. 11. 2010]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d27083v35448-danova-exekuce-podle-noveho-danoveho-radu/>
- DAŇOVÁ KOBRA. *Daňová Kobra tisková konference 2. února 2016* [online]. Daňová Kobra [2. 2. 2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova-kobra/danova-kobra-zachranila-doposud-statnimu-rozpoctu-CR-pres-4-miliardy-korun-7084>
- EXEKUTORSKÁ KOMORY ČESKÉ REPUBLIKY. EKCR: *Daňová „exekuce“ a další režimy* [online]. EKCR [2009 - 2012]. Dostupné z: <http://www.ekcr.cz/1/exekutori-radi/866-31-danova-exekuce-a-dalsi-rezimy?w=>
- FINANČNÍ NOVINY. *Finančním úřadům se loni lépe dařilo vymáhat daňové nedoplatky* [online]. Finanční noviny [14. 6. 2015]. Dostupné z: <http://www.financninoviny.cz/zpravy/financnim-uradum-se-loni-lepe-darilo-vymahat-danove-nedoplatky/1227344>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2012 (2011, 2010, 2009, 2008)* [online]. FS [2013 (2012, 2011, 2010, 2009)]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=informace+o+činnosti>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti finanční správy České republiky za rok 2014 (2013)*. [online]. FS [2015 (2014)]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=informace+o+činnosti>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Karusel (karuselový podvod)* [online]. FS [28. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>
- JUDIKATY.INFO. *Rozhodnutí - 5 Tdo 1152/2012* [online]. Judikaty.info [10. 10. 2012]. Dostupné z: <http://www.judikaty.info/cz/document/nscr/445/#>
- KATEDRA FINANČÍ VŠFS. *Z historie daňových úniků v ČR* [online]. Katedra financí VŠFS [17. 2. 2015]. Dostupné z: <http://kyc.law.muni.cz/dokumenty/29884>

- MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Státní rozpočet 2015 v kostce* [online]. MFČR [22. 4. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2015-21174>
- MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY. Zpráva o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2014 (2013, 2012, 2011, 2010, 2009, 2008) [online]. MVČR [2015 (2014, 2013, 2012, 2011, 2010, 2009)]. Dostupné z: <https://cse.google.com/cse?cx=015489265366623571386%3Aizzrwwg3bmqm&q=zpráva+o+situaci&ok.x=22&ok.y=8&ok=ok#gsc.tab=0&gsc.q=zpr%C3%A1va%20o%20situaci&gsc.page=1>
- NEJVYŠŠÍ SOUD. NS: *Rozhodnutí - 4 Tdo 885-2014* [online]. NS [29. 1.2014]. Dostupné z: [http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/\\$\\$WebSearch1?SearchView&Query=%5Bnavez_judikatu%5D%3Dzkrácení%20daně&SearchMax=1000&Start=1&Count=15&pohled=1](http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/$$WebSearch1?SearchView&Query=%5Bnavez_judikatu%5D%3Dzkrácení%20daně&SearchMax=1000&Start=1&Count=15&pohled=1)
- NEJVYŠŠÍ SOUD. NS: *Rozhodnutí - 5 Tdo 747/2011* [online]. NS [28. 6. 2011]. Dostupné z: [http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/\\$\\$WebSearch1?SearchView&Query=%5BSoudCreate%5D%3D"Nejvyšší%20soud"%20AND%20%5Bnavez_judikatu%5D%3DNeodvedení%20daně%2C%20pojistného%20na%20sociální%20zabezpečení%20a%20podobné%20povinné%20platby&SearchMax=1000&Start=1&Count=15&pohled=1](http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/$$WebSearch1?SearchView&Query=%5BSoudCreate%5D%3D)
- SZAROWSKÁ, Irena. *Daňová konkurence v evropské unii a její vliv na vybrané ekonomické veličiny*. Karviná, 2011. Dizertační práce. Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, Obor podniková ekonomika a management.
- Zákon č. 141 ze dne 29. 11. 1961 o trestním řízení soudním (trestní řád). In: Sbíрка zákonů České republiky. 1961, částka 66.
- Zákon České národní rady č. 16 ze dne 21. 12. 1992 o dani silniční. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1993, částka 6.
- Zákon České národní rady č. 338 ze dne 4. 5. 1992 o dani z nemovitých věcí. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1992, částka 71.

- Zákon č. 586 ze dne 20. 11. 1992 o daních z příjmů. In: Sbírka zákonů České republiky. 1992, částka 117.
- Zákon č. 353 ze dne 26. 9. 2003 o spotřebních daních. In: Sbírka zákonů České republiky. 2003, částka 118.
- Zákon č. 235 ze dne 1. 4. 2004 o dani z přidané hodnoty. In: Sbírka zákonů České republiky. 2004, částka 78.
- Zákon č. 500 ze dne 24. 6. 2004 správní řád. In: Sbírka zákonů České republiky. 2004, částka 174.
- Zákon č. 261 ze dne 19. 9. 2007 o stabilizaci veřejných rozpočtů. In: Sbírka zákonů České republiky. 2007, částka 85.
- Zákon č. 40 ze dne 8. 1. 2009 trestní zákoník. In: Sbírka zákonů České republiky. 2009, částka 11.
- Zákon č. 280 ze dne 22. 7. 2009 daňový řád. In: Sbírka zákonů České republiky. 2009, částka 87.
- Zákonné opatření Senátu č. 340 ze dne 9. 10. 2013 o dani z nabytí nemovitých věcí. In: Sbírka zákonů České republiky. 2013, částka 132.

Seznam zkratek

EU	Evropská unie
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DP	Daňové přiznání
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
FO	Fyzická osoba
HK	Hospodářská kriminalita
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
PHM	Pohonné hmoty
PO	Právnická osoba
SpDP	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
SPŘ	Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů
SR	Státní rozpočet
TrZ	Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon a daních z příjmů

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22. dubna 2016



Bc. Jana Máchová

Seznam příloh

- | | |
|--------------|--|
| Příloha č. 1 | Formulář Kontrolního hlášení |
| Příloha č. 2 | Schéma fungování elektronické evidence tržeb |
| Příloha č. 3 | Schéma průběhu karuselového podvodu |