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
Zadání diplomové práce

Student: Bc. Jana Máchová

Studijní program: NG206 Ekonomika a management

Studijní obor: 6221 Toh-9 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

Zadání pro vypracování:
1. Úvod
2. Daňová soustava České republiky
3. Daňová kontrola a vymáhání defekčních metodik
4. Daňová kriminalita
5. Závěr

Seznam použité literatury
Seznam zkoušek
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Hlasky

Seznam doporučené odborné literatury:

Podání mážežtu a rozhodnutí diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

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

Datum zadání: 20.11.2015

Ing. Jana Halačová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Dana Dlouhová
dekanova 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

[Podpis]
Bc. Jana Márová
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 Daňová 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

4.2.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

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

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

4.3 Analýza daňové kriminality v České republice

4.4 Vyhodnocení situace daňové kriminality

4.5 Návrh opatření na minimalizaci daňové kriminality

5 ZÁVĚR

Seznam použité literatury

Seznam zkratek

Prohlašení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy
1 ÚVOD

Daně jsou jednou 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 aby 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.


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 přívalná řadě podnikatelů, keří 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 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 částí, přičemž první kapitolu 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, analýzu objemu daňových nedoplatků v České republice a mimo jiné také jednotlivé způsoby vymáhání daňových nedoplatků.

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 republicy pojme 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.

Nejlepším 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 Láčhová (2014, s. 9).

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.


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 jakékoli 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 nedefinujeme 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:
Definice daňové kvóty se liší dle konkrétního vymezení celkových daňových příjmů, což je čítatel zlomku (záleží, na různém konceptu vybraných daní v rámci daného státu).

Konstrukce ukazatele daňové kvóty není ideální a způsobuje nepřesné vypovídající schopnosti. Těmito základními nedostatkami 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 %

Graf udává přehled daňových kvót všech 28 členských států EU vyměřených ke konci roku 2012. 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.

\[ \text{Daňová kvóta (v %)} = \left( \frac{\text{celkové daňové příjmy}}{\text{GDP}} \right) \times 100 \] (2.1)
2.3 Příjmy veřejných rozpočtů

Jakýkoliv veřejný rozpočet má svou výdajovou a příjmovou stranu. Třídit příjmy veřejných rozpočtů (dále jen „příjmy“) 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.

Třídit příjmy lze také dalším a podstatně jednodušším způsobem, a to třídit 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 ochranářskou (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.)

<table>
<thead>
<tr>
<th>Celkové příjmy</th>
<th>1 118,5</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Daňové příjmy (bez sociálního pojištění)</td>
<td>575,1</td>
</tr>
<tr>
<td>DPH</td>
<td>229,3</td>
</tr>
<tr>
<td>Spotřební daně</td>
<td>133,4</td>
</tr>
<tr>
<td>Daně z příjmů PO</td>
<td>89,0</td>
</tr>
<tr>
<td>Daně z příjmů FO</td>
<td>104,8</td>
</tr>
<tr>
<td>Ostatní (majetkové, z loterií atd.)</td>
<td>18,6</td>
</tr>
<tr>
<td>Sociální pojištění</td>
<td>400,7</td>
</tr>
<tr>
<td>Nedaňové příjmy</td>
<td>32</td>
</tr>
<tr>
<td>Kapitálové příjmy</td>
<td>5,5</td>
</tr>
<tr>
<td>Přijaté transfery</td>
<td>105,2</td>
</tr>
</tbody>
</table>

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 nejefektivnější 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.


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

---

Tab. 2.2 Měsíční částka zaplacená na jednotlivých daní jedním občanem ČR v Kč

<table>
<thead>
<tr>
<th>DPH</th>
<th>2 323</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Spotřební daně</td>
<td>1 152</td>
</tr>
<tr>
<td>Daň z příjmů FO</td>
<td>1 128</td>
</tr>
<tr>
<td>Daň z příjmů PO</td>
<td>999</td>
</tr>
<tr>
<td>Sociální pojištění</td>
<td>4 312</td>
</tr>
<tr>
<td>Ostatní daně</td>
<td>278</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Celkem</strong></td>
<td>10 192</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Zdroj: Státní rozpočet 2014 v kostce (MFČR), upraveno autorem

2.4 Klasifikace daní

Tato podkapitola bude významnou částí, vzhledem k nastínění některých daňových pojmů a zanayzování 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 efektém (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 uvedená pro rok 2014 - aktuálnější data pro rok 2015 nejsou ministerstvem financí zveřejněná.

### 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 vymezen jako daně, které zejména 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 příjemcem, 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 prodávacími, 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 klasiifikaci 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 klasiifikace 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. Smitha jsou uznávané i v dnešní době, teoretikové se liší spíše v detailech formulaci 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 dosáhno, 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 pocítovaného subjektem ze spotřeby veřejných služeb.

Mezi další zmíněné principy patří správné působení na makroekonomické agregáty. Zkrátkodobého 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 vzájemném 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 vymeze 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 vymeze výsledné 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 vždy na jednotlivce).


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 stejně možnosti, 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 zvýšování cen. Tržní cena zboží se nemění (čistá cena prodávajícího klesne o jednotkovou daně). 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 opříčnou 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 nemovitostí na nájemníky, daň nesou vlastníci). V případě dokonalé elastičké 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 kollektivních 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 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 – daň na jedné straně a nabídková strana ekonomiky na straně druhé. Teoretické ekonomic 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 možnosti 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 souvisí 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 čístého příjmu po zdanění.


Vlivem vysokého zdanění pak dochází k poměrně nízké alternativní ceně volného času, tento fakt odraží od ochoty pracovat. Ve spojitosti s progresivním zdaněním (s rostoucím daňovým základem, roste sazba daně) dochází k odražení 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 příjímání podnikatelského rizika. Potenciální investor sleduje vždy čistou míru výnosu investic a jejich rizikovost, tu ovlivňují také daně. Zdanění výnosů z investic nadměrnou sazbou daně z příjmů z titulu úroku snižuje roční míru investic a odraží se zdaněním. 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 odradovat 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 spatřuji 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


Než uvedeme konkrétní podobu soustavy daní v ČR, je vhodné přesně vymezení pojmy „daňový systém“ a „daňová soustava“. Tyto pojmy jsou velmi často společnosti mylně chápaný 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

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**

![Diagram daňové soustavy ČR – přímé daně](image)

Zdroj: Vlastní zpracování
V následující části práce provedeme výklad jednotlivých daní, ovšem výklad k daní z příjmů FO a k daní 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 neboli přímové: 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 adresně a odvíjejí se od důchodových či majetkových možností poplatníka.
Daň z příjmů FO

Úvodem k této daní 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.

**Poplatníci** 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 rozděluje 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 daně (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 daní, které najdeme v § 35ba. V zákoně najdeme jednotlivé slevy na daní 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 mzdu nebo plat. 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

---

7 Peněžní odměna vyplácená soukromým zaměstnavatelem zaměstnanci.
8 Peněžní 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

  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

**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 registre v obchodním rejstříku.

¹⁰ Veřejně prospěšné subjekty mají v zakládajícím dokumenty, 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 lze také odečíst tzv. položky odčitatelné od základu daně vymezené v § 34 ZDP, § 34a - § 34h je dále bliží 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 daní z nemovitých věcí. Daň z nemovitých věcí se člení na daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek.

**Základní charakteristiku těchto dáni si shrneme do následující přehledné tabulky.**

---

### Tab. 2. 3 Základní charakteristika daně z pozemků a daně ze staveb a jednotek

<table>
<thead>
<tr>
<th>Předmět daně (§ 2; §7):</th>
<th>DAŇ Z POZEMKŮ</th>
<th>DAŇ ZE STAVEB A JEDNOTEK</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>pozemky na území ČR evidované v katastru nemovitosti</td>
<td>zdanitelná stavba nebo jednotka nacházející se na území ČR</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Poplatníci daně (§ 3; § 8):</td>
<td>vlastník pozemku</td>
<td>vlastník zdanitelné stavby nebo jednotky</td>
</tr>
<tr>
<td>Osvobození od daně (§ 4; § 9):</td>
<td>§ 4</td>
<td>§ 9</td>
</tr>
<tr>
<td>Základ daně (§ 5; § 10):</td>
<td>cena pozemku nebo půdy, popř. skutečná výměra pozemku</td>
<td>ZD u zdanitelné stavby je výměra zastavěné plochy v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období; ZD u jednotky je upravená podlahová plocha, kterou je výměra podlahové plochy zdanitelné jednotky v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období vynásobená koeficientem 1,22 nebo 1,2012</td>
</tr>
<tr>
<td>Sazba daně (§ 6; § 11, § 11a):</td>
<td>sazba daně může být 0,75 % nebo 0,25 % dle typu pozemků; dále sazbou může být za 1 m² 0,20 Kč, 1,00 Kč, 5,00 Kč, 2,00 Kč, 0,20 Kč dle § 6</td>
<td>sazbu této daně najdeme v § 11 a možné zvýšení daně v §11a</td>
</tr>
</tbody>
</table>

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 daní 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 nemovitá 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 daní 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 bliží 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 připojné vozidla registrovaná v ČR, provozovaná v ČR a používaná poplatníkem DPPO, nebo poplatníkem DPFO k činnosti nebo v přímě 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 pobytěm 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 vyměřená jako 25 Kč za každý den použití osobního automobilu nebo připojného 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. Nebříme daně dělíme na daně všeobecné (uvalené na rozsáhlé skupiny výrobků a služeb, daň ad valorem) a daně výběrové (uvalené na určité komodity, jednotková daň). (Široký, 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, označuji: 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 daně 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 daně 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 daní 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.“

Díl 8 tohoto zákona pak stanovuje osvobození od daně bez nároku na odpočet daně a díl 9 tohoto zákona stanovuje osvobození od daně s nárokom na odpočet daně. Základem daně z přidané hodnoty je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet pláte 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 %.


- Spotřební daně

Ke spotřební daně se váže zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Jako předmět daně označuji vybrané výrobky 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 daní z přidané hodnoty
14 Minerální oleje, lih, 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 pláťová 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, přesně 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, těž aglomerované hnědé uhlí kromě gagátu; koks a polokoks z černého uhlí, hnědě uhlí nebo rašeliny, těž aglomerovaný, retortové uhlí; ostatní uhlovodíky dle tohoto zákona. Podle zákona je **plátcem daně**: dodávateľ pevného paliva; FO nebo PO, která používá pevná paliva osvobozená od daně k jiným účelům, než na které se osvobození vztahuje; FO nebo PO, která spotřebovala nezdáněná pevná paliva, s výjimkou pevných paliv osvobozených od daně. **Osvobození od daně** naleznete 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 daní kalendářní měsíc. Termín podání **daňového přiznání** přísluší do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla plátci povinnost daň přiznat a zaplatit.

- **Daň z elektřiny**

**Předmětem** této poslední **daně** je elektřina uvedená pod kódem nomenklatury 2716. Jako **plátcem daně** označujeme: dodavateľ, 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 nezdáněnou 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 jednoušte stanovená ve výši 28,30 Kč/MWh. Opět je **zdaňovací období** 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 významná, nemalé závažnosti a aktuální. Nemalé závažnosti myslíme tak, že nedoplatky významně zatěžují veřejný rozpočet a samotný proces vymáhání těchto nedoplatků je náročný, často dlouhotravující a nedosahuje velkého úspěchu. To, že existuje vysoký počet neplatičů neplní cí svou daňovou povinnost, kterou jim ukládá zákon, představuje také určitou formu kriminality páchanou veřejnou oblasti daní.

3.1 Komparace daňové kontroly a daňového řízení


V rámci zřetelného porovnání komparace daňové kontroly a daňového řízení je namísto citovat rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. listopadu 2005, čj. 2 Afs 144/2004

---

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 naleznete 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,


- 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 stanovená 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.“
o **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 jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu a osobním poměrům dotčené osoby potřebné.“

o **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).“


### 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 práv občanů a práv obecných. Pravomoci správce daně jsou ustanoveny v § 11 DŘ. Správce daně vede daňové řízení, provádí vyhledávací činnost, kontrolova plnění povinností, vyzývá k splnění povinností a zabezpečuje placení daní. Druhý pojem **daňový subjekt** je ustanovením § 20 DŘ. Mysli se jím osobu, 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“.
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 denními předstihy. 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 zanášející 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 správce daně a poplatníkem.

Důvodu 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, konkurenci, 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 sílniční. 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 nemovitostí 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

### 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 své práva, své vlastní daňové povinnosti jednotlivých daní, znalost vlastního účetnictví a také 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 hradiť penále z rozdílu mezi původní a do dat dovyšenou daní (daňové ztráty), pokud došlo do datečně 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, ano 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 zkušenosti 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, promyslit kontrolovaným subjektům případné zastupování při daňové kontrole. Tímto zastupováním můžou být interní pracovníci či daňový poradce anebo také externí advokát. Zdali 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 shromáždít 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 dosáhno pomocí kvalitních důkazů.

3.3.3 Zahájení daňové kontroly

Velmi významným okamžikem je právě zahájení daňové kontroly, 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 věst vždy buď s daňovým subjektem, nebo s osobou oprávněnou jednat za daňový subjekt (na základě účinnosti zákona nebo plně 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 kym 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.

Jako jsme již zmínili, důležité je sledovat, zdali se nevyskytlá 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 niž již bylo pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní nebo předběžné povahy.“

Kontrola v žádném případě nesmí být zahájená, 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.


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 navrhovat provedení takových daňových podkladů, které on sám nemá k dispozici,
- vyvracet pochybnosti, jež vyjadřil správce daně.

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

Neexistuje právní předpis vymezujeící 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 seznamámení 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 určená 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 ježměna o účetní a jiné doklady a účetní písemnosti. Pokud, správce daně nabyl 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 také používat software daňového subjektu a má právo být informován o používaných programech výpočetní techniky v rámci podnikatelské činnosti. Správce daně sám 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 jakýmkoli 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. Fáze 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. Prvky 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 získávaní 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 právce 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 právci 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 vyučování. Právě se skutečností, že je jednoznačně preferován způsob dokazování, se váže povinnost daňového subjektu předkládat důkazní podklady a povinnost právce daně zajistit neúplnější skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Pokud právce 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 popiseme.

- **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 také 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. Dalším upozorněním je, že tato zpráva o daňové kontrole je pouze jedna a nemůže být dělena do více dokumentů.

- **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 zprávu 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. Zákaz 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 zvlášť 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 náměty, 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)\(^\text{19}\)

### 3.4 Finanční a trestněprávní následky daňové kontroly


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 použitá 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 domřené daně, a to ve výši 20 %, pokud byla daň zvyšována nebo pokud byl snížován daňový odpočet, nebo ve výši 1 %, pokud je snížována 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 činmi upravenou v § 138 TrZ. V tomto případě jsou podstatně 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, zákon 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 naleznete 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 dané.

Podle nového daňového řádu není správce daně povinný upozornit daňového dlužníka 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 praxi 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 dané.


---

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. (Vondráková, 2011)

3.6 Celkový objem daňových nedoplatků v České republice

Finanční správa evidovala ke konci roku 2014 110,6 miliardy korun daňové nedoplatky v celkové výši. 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 daní 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 byl a 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 dědické, 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.

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

23 Aktuálnější data nejsou k dispozici - objem daňových nedoplatků k roku 2015, či dokonce 2016 není stále finančně správou zveřejněn. 
Tab. 3.1 Objem daňových nedoplatků v letech 2010 – 2014 (v mil. Kč)

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

Zdroj: Finanční správa, upraveno autorem


Zdroj: Vlastní zpracování

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 dražby.

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 nařídit daňovému subjektu, popř. se musí pozastavit, pokud nařízená již byla. Ustanovení § 176 odst. 1 DŘ vymezuje výčet listin, jež lze počítat 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 exekuce

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) přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, c) přikázáním 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 exekucí se budeme ještě podrobněji věnovat v podkapitole 3. 8 Daňová exekuce.
Zabezpečení vymáhání nedoplatků prostřednictvím soudu nebo soudního exekutora

Pokud se správce daně rozhodne nedoplatek vymoci prostřednictvím soudu, podává návrh na soudní výkon rozhodnutí. Může také nedoplatek vymáhat za pomocí 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 násled. 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 zveřejňuje zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád), ve znění pozdějších předpisů.

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 naleznete definici dražebního věřitele – subjekt, který má svou pohledávku zajištěnou závazníkem právem k předmětu dražby (včetně soudcovského závazníka práv). 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 organizačně 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 rozpočtů (poplatky, odvody, pokuty, aj.), z toho 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 témito 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 nezaplatil 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)

---

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 povinnosti při správě daní upravuje daňový řád. Ovšem v souvislosti s daňovými trestnými čině 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”.

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 neoprávněně.34

Modelový případ


Obžalovaný T. P. byl dále spoluaktérem dalšího stejného trestného činu zkrácení daně, a to obdobným způsobem za pomocí uzavření fiktivní smlouvy dne 10. 10. 1994 s úmyslem nárokování daňového odpočtu. Jednalo se o zcela totožný postup podvodu, ve stejně 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.

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 nárokován odpočet uznan.

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 vyplacena 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.


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

35 Ussnesení 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 daňového 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, jimž 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 Kobra\(^{37}\) 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 nejmiř závažnějšího 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 lét 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

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

**Postup soudu a trest**


Poté obviněný Ing. P. K. podal prostřednictvím svého obhájce proti tomuto usnesení odvolacího soudu dovolání. Nejvyšší soud zhodnotil veškeré náměтки obviněného, považuje je za nedůvodné a odmítl dovolání obviněného.\textsuperscript{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 neplácicích 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 správními institucemi. Do této evidence by měly přístup 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.

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

\textsuperscript{40} Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 6. 2011, sp. zn. 5 Tdo 747/2011
Dalším opatřením by mělo být bezesporu zpřísnění sankcí za včasné neuhrazení příslušných částek platcem, a to v tak vysoké výši, aby byla „odstrašující“ pro plátce. Pokud nedojde k včasnému uhrazení zajištěné daně ze zdanitelných příjmů zaměstnanců (poplatníků) zaměstnavatelem (platcem), pak zaměstnavatelí hrozi dle daňových zákonů zaplatit úrok z prodlení. Jejich výše je upravena v § 252 DŘ. Doporučení pro zpřísnění této sankce, obnáší navýšení procentních bodů, o které se zvyšuje repo sazba stanovená dle ČNB. V případě, že zaměstnavatel neplati 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 sankcí.

Právě za předpokladu opravdu vysokých sankcí, které by byly „odstrašující“ pro plátce, představuje další doporučení, zavést možnost dohody podle zákona příslušného pracovníka správy s platcem, 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 uzákoneň v právních předpisech. Pokud by plátce pak dodržel tuto dohodu a uhradil pojištění 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 sankcionován 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 naleznete 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 právnickou 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.

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 láhví 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, jimž 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 kolcích, 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 počtu vydávaných kolků, frekvenci jejich vydávání a mimo jiné také detailní informace ohledně subjektů, jimž jsou vydávány.

4.3 Analýza daňové kriminality v České republice

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


45 Veškeré tabulky a grafy v této podkapitole jsou vlastním zpracováním autora.
o Podíl daňové kriminality na celkových škodách hospodářské kriminality v roce 2014.

Tab. 4.1 Podíl daňové kriminality na škodách hospodářské kriminality

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

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 činmi 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 činu a způsobují téměř poloviční výši škody z celkové škody HK.

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 %.

HK je zkratka pro hospodářskou kriminalitu viz Seznam zkratek.
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 krácení daně (krácení daně způsobuje větší škody v poměru k jednomu trestnému činu krácení daně), avšak krácení daně i přesto způsobilo největší škody (viz Graf 4.1).

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

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

Tabulka 4.2 Počet daňových trestných činů v letech 2008 až 2014

<table>
<thead>
<tr>
<th>Počet daňových trestných činů47</th>
<th>2008</th>
<th>2009</th>
<th>2010</th>
<th>2011</th>
<th>2012</th>
<th>2013</th>
<th>2014</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>1497</td>
<td>1224</td>
<td>1277</td>
<td>1410</td>
<td>1531</td>
<td>1702</td>
<td>1632</td>
</tr>
</tbody>
</table>


Tabulka 4.2 Počet daňových trestných činů v letech 2008 až 2014

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

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 čině: krácení daně, neodved. daně, pojist. a přisp., padělání známek a kolků, pašování a krácení cla.


Tab. 4. 3 Škoda způsobená daňovou kriminalitou v letech 2008 až 2014 (v tis. Kč)

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>2008</th>
<th>2009</th>
<th>2010</th>
<th>2011</th>
<th>2012</th>
<th>2013</th>
<th>2014</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Výše škody</td>
<td>6 681 579</td>
<td>3 007 137</td>
<td>4 714 079</td>
<td>3 571 621</td>
<td>6 448 076</td>
<td>6 975 641</td>
<td>8 751 824</td>
</tr>
<tr>
<td>způsobená</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>daňovou</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>kriminalitou</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>


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

<table>
<thead>
<tr>
<th>Počet trestných činů</th>
<th>2008</th>
<th>2009</th>
<th>2010</th>
<th>2011</th>
<th>2012</th>
<th>2013</th>
<th>2014</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Krácení daně</td>
<td>725</td>
<td>574</td>
<td>601</td>
<td>704</td>
<td>916</td>
<td>1114</td>
<td>858</td>
</tr>
<tr>
<td>Neodved. daně, pojist. a přísp.</td>
<td>753</td>
<td>641</td>
<td>665</td>
<td>692</td>
<td>607</td>
<td>583</td>
<td>773</td>
</tr>
<tr>
<td>Padělání známeck a kolků</td>
<td>18</td>
<td>3</td>
<td>7</td>
<td>8</td>
<td>8</td>
<td>3</td>
<td>0</td>
</tr>
<tr>
<td>Pašování a krácení cla</td>
<td>1</td>
<td>6</td>
<td>4</td>
<td>6</td>
<td>0</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>


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


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


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


V grafu 4. 7 můžeme sledovat počty trestných činů padělání 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


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)


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

**Tab. 4. 5** Základní statistika daňových kontrol

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


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**

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

**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).


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 páchání 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 odvěst DPH vzniká u obchodníka, který zboží získá z jiného státu a chce ho prodat ve svém státu. Bílý kůň prodává dovolené 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“.

- Snížování základu daně neoprávněným zvyšováním výdajů (nákladů) nebo snižováním příjmů.
- Vykozování příjmů jako příjmy osvobozené od daně.
- Nepřiznání příjmů.
- Nepravdivé podání základu daně.
- Vykazování příjmů jako příjmy osvobozené od daně.

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.

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%3Aizzrwg3bmqm&q=zprava%20o%20situaci&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 zajišťila 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 významná téma, jež má ve skutečnosti dopad na každého občana republiky, jelikož způsobuje markantní škody a ochuzuje státní rozpočet. Nezbývá 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 kulurovat veškeré informace z daňových řízení a z ostatních aktivit, které zaznamenaly u sledovaných subjektů zainteresované orgány. Dále každý vyjmenovaný orgán by měl máť vytvořen 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 kvalifikováni 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 přijíma 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

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 daň 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 pok pokles 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 možnost 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 s ostatními státy ohledně účinných opatření a ty se pak případě 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, lín 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 počítačů přijatého/vydaného paliva prodejců PHM, tyto údaje by měly být samozřejmě zcela totožné se zaslanými 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.

72
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 zveřejněných státní správou ČR. Usnesení byla použitá 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 zamýšlení 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 pomocí 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 použitá zejména analýza, srovnání a měření. Obecně postup práce byl volen tak, abychom dospěli k naplnění cílů této diplomové práce.

perfektnost a politická průhlednost. Daně zejména ovlivňují ekonomické podměty, 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.


Daňová kriminalita představuje ve společnosti závažné téma, a to z jednoduchého důvodu – ochuzuje státní rozpočet o stovky milionů korun ročně a dotýká se tak každého občana ve státě. I přes velkou snahu zákonnodárců je však velmi složité 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 podobně povinné platby; padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti. V roce 2014 způsobila daňová

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


b) Elektronické zdroje a ostatní


<table>
<thead>
<tr>
<th>Zkratka</th>
<th>Řešení</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>EU</td>
<td>Evropská unie</td>
</tr>
<tr>
<td>ČNB</td>
<td>Česká národní banka</td>
</tr>
<tr>
<td>ČR</td>
<td>Česká republika</td>
</tr>
<tr>
<td>DP</td>
<td>Daňové přiznání</td>
</tr>
<tr>
<td>DPFO</td>
<td>Daň z příjmů fyzických osob</td>
</tr>
<tr>
<td>DPH</td>
<td>Daň z přidané hodnoty</td>
</tr>
<tr>
<td>DPPO</td>
<td>Daň z příjmů právnických osob</td>
</tr>
<tr>
<td>DŘ</td>
<td>Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád</td>
</tr>
<tr>
<td>FO</td>
<td>Fyzická osoba</td>
</tr>
<tr>
<td>HK</td>
<td>Hospodářská kriminalita</td>
</tr>
<tr>
<td>MFČR</td>
<td>Ministerstvo financí České republiky</td>
</tr>
<tr>
<td>PHM</td>
<td>Pohonné hmoty</td>
</tr>
<tr>
<td>PO</td>
<td>Právnická osoba</td>
</tr>
<tr>
<td>SpDP</td>
<td>Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků</td>
</tr>
<tr>
<td>SPŘ</td>
<td>Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů</td>
</tr>
<tr>
<td>SR</td>
<td>Státní rozpočet</td>
</tr>
<tr>
<td>TrZ</td>
<td>Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník</td>
</tr>
<tr>
<td>ZD</td>
<td>Základ daně</td>
</tr>
<tr>
<td>ZDP</td>
<td>Zákon a daních z příjmů</td>
</tr>
</tbody>
</table>
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 užit svého dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat příměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22. dubna 2016

Janou Máchovou
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