

**VYSOKÁ ŠKOLA EVROPSKÝCH A REGIONÁLNÍCH
STUDIÍ, O. P. S., ČESKÉ BUDĚJOVICE**

Bakalářská práce

Trestné činy daňového charakteru, jejich zjišťování a stíhání

Autor práce: Jahn Čestmír

Studijní obor: regionální studia

Forma studia: prezenční

Vedoucí práce: Ing. Dušek Jiří, Ing. Skořepa Ladislav, Ph.D.

Katedra: Katedra evropských studií a veřejné správy

2008

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracoval samostatně s využitím uvedených pramenů a literatury. Souhlasím, aby práce byla uložena v knihovně Vysoké školy evropských a regionálních studií v Českých Budějovicích a zpřístupněna ke studijním účelům.

Děkuji vedoucímu bakalářské práce Ing. Jiřímu Duškovi a Ing. Ladislavu Skořepovi, Ph.D. za cenné rady, připomínky a metodické vedení práce.

Ú V O D	5
1. FORMY A METODY PROTIPRÁVNÍHO JEDNÁNÍ	6
1.1. FINANČNÍ KRIMINALITA	6
1.1.1. Bankovní podvody.....	7
1.1.2. Daňové podvody.....	7
1.1.3. Padělání peněz.....	8
1.1.4. Praní špinavých peněz.....	8
2. TRESTNÉ ČINY V PODNIKÁNÍ	9
2.1. TRESTNÁ ČINNOST PŘI PODNIKÁNÍ V DAŇOVÉ OBLASTI	9
2.1.1. Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.....	10
2.1.2. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.....	11
2.1.3. Porušení předpisů o nálepkách k označení zboží.....	13
2.1.4. Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.....	14
3. ZÁVAŽNOST TRESTNÝCH ČINŮ V OBLASTI DAŇOVÉ KRIMINALITY.....	16
3.1. ODPOVĚDNOST ZA TRESTNÉ ČINY – V OBLASTI DAŇOVÉ KRIMINALITY	16
3.2. ZAVINĚNÍ ZA TRESTNÉ ČINY – V OBLASTI DAŇOVÉ KRIMINALITY	16
3.3. LEGÁLNÍ POSTUP DAŇOVÁ OPTIMALIZACE.....	17
3.4. NELEGÁLNÍ POSTUPY SOUVISEJÍCÍ S TRESTNOU ČINNOSTÍ – V DAŇOVÉ OBLASTI	19
4. TRESTNÉ ČINY PROTI HOSPODÁŘSKÉ KÁZNI	21
4.1. ZKRESLOVÁNÍ ÚDAJŮ O STAVU HOSPODAŘENÍ A JMĚNÍ.....	21
4.2. ZJIŠŤOVÁNÍ PŘÍPADŮ ZKRESLOVÁNÍ ÚDAJŮ A STAVU HOSPODAŘENÍ.....	21
4.3. PORUŠOVÁNÍ ZÁVAZNÝCH PRAVIDEL HOSPODÁŘSKÉHO STYKU.....	23
4.4. STÍHÁNÍ TRESTNÝCH ČINŮ PROTI HOSPODÁŘSKÉ KÁZNI.....	23
5. TRESTNÉ ČINY PROTI MAJETKU	30
5.1. POŠKOZOVÁNÍ VĚRITELE.....	30
5.2. ZVÝHODŇOVÁNÍ VĚRITELE	31
5.3. DAŇOVÉ A TRESTNÍ ŘÍZENÍ.....	31
5.4. TRESTNOST NEODVEDENÍ DANĚ A USTANOVENÍ O ÚČINNÉ LÍTOSTI	32
5.5. OZNAMOVACÍ POVINNOST.....	33
5.6. NEVEŘEJNOST A MLČENLIVOST PŘI DAŇOVÉM ŘÍZENÍ.....	33
5.7. KOMPETENCE PŘI SPRÁVĚ DANÍ	34
5.7.1. Daň z přidané hodnoty ve správě celních orgánů.....	35
5.7.2. Daň spotřební ve správě celních orgánů	36
5.7.3. Daň z přidané hodnoty ve správě finančních úřadů	36
5.7.4. Daň spotřební ve správě finančních úřadů.....	37
5.7.5. Působnost celních orgánů při zjišťování a stíhání celních únik	37
5.7.6. Celní pohledávky a nedoplatky.....	37
5.8. POSTUPY CELNÍ SPRÁVY PŘI VYMÁHÁNÍ CELNÍHO DLUHU.....	38
5.8.1. Efektivnost následných kontrol při vymáhání celního dluhu	38
5.8.2. Postupy pachatelů při páčání trestných činů při dovozu, vývozu aj.....	39
6. VLASTNÍ ANALÝZA DAŇOVÝCH ÚNIKŮ A NÁROČNOSTI PŘI VÝBĚRU DANÍ.....	42
6.1. STABILITA DAŇOVÝCH ZÁKONŮ A PRAVIDEL	42
6.2. EFEKTIVNOST VÝBĚRU DANÍ	42
6.3. DAŇOVÁ MORÁLKA POPLATNÍKŮ PŘI PLACENÍ DANÍ	43
6.4. MINIMALIZACE ODVODU DANĚ A EFEKTIVNÍ DAŇOVÁ OPTIMALIZACE	44
6.5. VÝVOJ KOORDINACE A HARMONIZACE ZDANĚNÍ FIREM V EVROPSKÉ UNIIA	45
6.6. DAŇOVÉ TRESTNÉ ČINY – DAŇOVÉ ÚNIKY	48
ZÁVĚR.....	49
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	51
ABSTRAKT	53
ABSTRACT	54

ÚVOD

Problémy s vybíráním daní jsou stejně staré jako daně samotné. S vybíráním daní měli i ve středověku problémy vysoce postavení úředníci. Pro vymáhání daní používali různé donucovací prostředky. Od výprasku až po vypálení celé vesnice, která daně nezaplatila. Proto si poplatníci dobře rozmysleli daně neplatit, i když řada z nich často žila za hranicí chudoby.

V současné době neplatičům tělesné tresty nehrozí. Snad právě proto se setkáváme s tak vysokým objemem daňových úniků a daňových nedoplatků.

Po roce 1989 prošla naše společnost výraznými změnami v ekonomice. Vznik nových podnikatelských aktivit v soukromém sektoru, nárůst zahraničně obchodní činnosti a rozvoj mezinárodního obchodu si vynutil přechod ekonomiky České republiky na novou daňovou soustavu, která by odpovídala potřebám a podmínkám zavedeného tržního hospodářství.

Nová daňová soustava vytvořila všem fyzickým i právnickým osobám stejné podmínky pro hospodaření. V nové daňové soustavě se změnil rovněž poměr mezi přímými a nepřímými daněmi. Došlo k výraznému zvýšení podílu nepřímých daní, jako daně z přidané hodnoty a daně spotřební na celkových příjmech státu. Daň z přidané hodnoty platí všechny podnikatelské subjekty, které se zabývají výrobou nebo prodejem výrobků nebo poskytují služby. Zvláštní postavení v nepřímých daních zaujímají spotřební daně. Jejich úkolem je zvyšovat ceny výrobků, u nichž je zájem snižovat spotřebu, např. lihoviny, cigarety apod. U přímých daní zaujímá důležité místo daň z příjmů fyzických a právnických osob. Zatím co nepřímé daně jsou nástrojem státu k ovlivňování spotřeby, daně z příjmů fyzických a právnických osob jako daň přímá slouží k ovlivňování rozdělování důchodů.

1. FORMY A METODY PROTIPRÁVNÍHO JEDNÁNÍ

Přestože mají berní úředníci k dispozici účinné nástroje, které mohou proti daňovým delikventům uplatnit, setkáváme se stále s novými formami protiprávních jednání v oblasti finanční kriminality, které jsou páčány velmi různorodou vrstvou pachatelů, od naivních podvodníků až po vysoce inteligentní, a tím nebezpečnější pachatele, jejichž nelegální činnost bývá někdy označována “kriminalitou bílých límečků”. Mezi velmi nebezpečnou formu protiprávního jednání se řadí využívání tak zvaného „bílého koně“, který v řetězci páčání trestného činu hraje významnou úlohu prostředníka. Příliv zahraničního kapitálu, volného obchodu otevřel nové možnosti v oblasti soukromého podnikání a projevil se i výskytem u nás dosud neznámých nových forem trestné činnosti, pro jejichž páčání zde dosud nebyl prostor. V západní Evropě však tyto formy trestné činnosti nejsou novinkou. Z dostupných informací je známo, že tamní finanční úřady s nimi zápasí již desítky let.

I když státní orgány pokládají boj proti šedé a černé ekonomice a daňovým podvodům ve svých vládních prohlášeních za jednu ze svých dlouhodobých priorit, je stát na daních každoročně krácen o desítky miliard korun. Umožňují to jak mezery v některých zákonech, tak i nedůsledný boj proti daňovým únikům i nedostatečný tlak na vynutitelnost práva.

1.1. FINANČNÍ KRIMINALITA

Finanční kriminalita je v ČR v současné době reprezentována širokým spektrem trestné činnosti. Daňové podvody a trestná činnost je zjišťována především v těchto následujících oblastech:

- a) V oblasti bankovních podvodů,
- b) V oblasti daňových podvodů,
- c) V oblasti padělání peněz,
- d) V oblasti legalizace výnosů z trestné činnosti (tzv. praní peněz a financování terorismu),
- e) V oblasti běžných finančních podvodů uskutečněných při obchodním styku mezi hospodářskými subjekty.

1.1.1. Bankovní podvody¹

Bankovních podvodů v Česku rychle přibývá. Množí se případy zneužití osobních údajů. Objevují se falešní obchodní zástupci a falešní zaměstnanci bank. Největší počet podvodů je u žádostí o poskytnutí spotřebitelského úvěru, kdy žadatelé předloží bance padělané potvrzení o výši příjmu. Mezi nebezpečné podvody, které s rozvojem bankovních služeb dorazily do Česka, patří takzvaný phishing, který se šířil jako podvodný e-mail společnosti Visa. Zasilatel vybízel lidi k vyplnění dotazníku, kde se ptal na číslo karty, její platnost a na PIN pod záminkou, že údajně došlo ke zneužití karty.

1.1.2. Daňové podvody²

Daňové podvody z hlediska vynalézavosti daňových podvodníků jsou notoricky známé. Příkladem může být čerpání nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty na základě zfalšovaných dokladů. Nedoplatky na dani z přidané hodnoty při tom podle dostupných podkladů tvoří zhruba třetinu všech evidovaných daňových nedoplatků. Výčet jednotlivých typů finanční kriminality zde uvedený nemůže být konečný, neboť se neustále objevují nové formy pro daňové úniky jako odezva na schválené změny v daňových zákonech či přejímání zkušeností ze zahraničí jako know how v oblasti finanční kriminality. V posledním období se dostávají do popředí daňové úniky on-line. Internetové aukční síně, ale i jiné hospodářské subjekty provozující webové stránky se zavedeným obchodem on-line umožňují obchodovat každému. Berní úřady v USA, v Evropě a i v Česku již zahájili tažení proti daňovým únikům na internetu. Evropská komise stanovila v únoru 1998 principy využívání nepřímého zdanění při internetovém obchodování.

O jaké principy se jedná:

- a) Neuvažuje se o zavedení nové nebo dodatečné daně.
- b) Pro účely DPH jsou digitalizované transakce považovány za dodávky služeb.
- c) Služby přijímané v rámci EU jsou zdaněny v EU, zatímco služby přijímané ve třetím státě nejsou zatíženy „evropskou“ DPH.

Postupná globalizace trhu právě okolo DPH při internetovém obchodování vyvolává v EU velké diskuze. Poukazuje se zejména na to, že pravidla DPH jsou

¹ <http://www.finance.cz/zpravy/finance/144471-boj-proti-prani-spinavych-penez-sili/>

² http://www.csob.cz/WebCsob/SME/economia_clanky.pdf

nepraktická, protože na jedné straně umožňují daňové úniky a na straně druhé brzdí rozvoj tohoto odvětví.

1.1.3. Padělání peněz³

V padělání peněz se řadí ČR podle České národní banky na druhé místo v Evropě. Boj proti falšování peněz vyžaduje mnohem účinnější mezinárodní spolupráci. Proto Evropská unie vytváří při centrální bance analytické středisko, které bude koordinovat boj proti padělání peněz. Evropská rada přijala na návrh SRN rozhodnutí o zvýšení trestněprávní ochrany eura proti padělání, v němž zavazuje členské státy EMU k rozšíření ochrany na peníze, jejichž vydání se teprve připravuje.

1.1.4. Praní špinavých peněz

Do poloviny roku 2008 mají členské státy Evropské unie povinnost zavést novou směrnici „O předcházení zneužití finančního systému k praní peněz a financování terorismu“. Přijetí této směrnice si vyžádá rozsáhlé investice do informačních technologií. Hlavní dopady směrnice v boji proti praní špinavých peněz spočívají v tom, že standardizované a jednoduché postupy má nahradit komplexní kontrolní rámec zaměřený na vybraná rizika. Půjde o shromažďování komplexnějších informací o klientech a pravidelnou aktualizaci těchto informací. Předpokládá se, že se zvýší odpovědnost za podezřelé transakce. V současné době mezi nejznámější opatření bank patří monitoring podezřelých transakcí popř. rizikových osob, mezi které jsou zahrnuty politicky exponované osoby, kterým jsou svěřeny významné funkce. K potírání existence bezejmenných peněz patří bezesporu i zrušení anonymních vkladních knížek či zákaz hotovostních plateb vyšších než 15 000 eur.

³ http://www.cnb.cz/cs/verejnost/pro_media/clanky_rozhovory/media_2000

2. TRESTNÉ ČINY V PODNIKÁNÍ

Hospodářského trestného činu v podnikání se dopustí ten, kdo porušuje nebo ohrožuje vztahy mezi subjekty hospodářské činnosti v rámci daného hospodářského systému.

Trestné činy v podnikání jsou páčány v souvislosti s výrobní, obchodní a další hospodářskou činností podnikatelských subjektů. Mezi trestné činy v podnikání (hospodářskou kriminalitu) lze zařadit porušení povinností při správě majetku a při rozhodování ve věcech veřejného zájmu.

Trestné činy v podnikání jsou páčány v situacích, při kterých pachatel a poškozený jsou v právním vztahu založeném na obchodním, živnostenském, občanském, pracovním a jiném právu, a jednání pachatele směřuje k poškození obchodního partnera a získání neoprávněného majetkového či jiného prospěchu.

Jako příklad lze uvést zkreslování účetních údajů. Zatajení příjmů účetní jednotky. Zkreslení výdajů na dosažení příjmů se záměrem snížit základ pro výpočet daňové povinnosti.

2.1. TRESTNÁ ČINNOST PŘI PODNIKÁNÍ V DAŇOVÉ OBLASTI

Patří sem trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, které jsou podle § 148 TrZ „základním“ trestním činem. Zákonný znak zkrácení daně není naplněn jen samotným nepodáním daňového přiznání povinnou osobou za situace, kdy správci daně je daňová povinnost takové osoby známá a zjištění základu daně a stanovení daně může být provedeno jinými prostředky. Jedná se o případy, kdy subjekt daně je u správce daně registrován a má povinnost daňové přiznání podat.

Stíhání daňových úniků bude v EU od letošního roku jednodušší. Finanční úřady členských zemí včetně České republiky si budou vyměňovat informace, a snadněji tak zamezí daňovým únikům. U rizikových firem budou moci berní úředníci například souběžně provádět kontroly ve všech zemích, kde společnosti působí.

Bude to řešit novela zákona „O mezinárodní pomoci při správě daní“, která českým finančním úřadům umožní se těchto hromadných kontrol účastnit.

Trestná činnost v daňové oblasti je vymezena přímo trestním zákonem. Od 1. ledna 1998 nabyl účinnosti zákon č.253/1997 Sb., kterým byl změněn a doplněn trestní zákon. Tato novela nově zařazuje trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (§147 TrZ) a nově upravuje trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

(§148 odst. 2 TrZ) a trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§148b TrZ).

Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (podle §148 TrZ) lze charakterizovat jako speciální případ trestného činu podvodu podle §250 TrZ. Zkrácení daně má většinou charakter podvodných činností směřujících k docílení snížení příslušných základů pro výpočet daně. Za trestné činy lze považovat i zkreslování údajů hospodářské a obchodní evidence podle §125 TrZ. V těchto případech se postupuje podle standardních metodik vyšetřování. Každé konkrétní podezření podvodného jednání směřujícího ke zkrácení daňové povinnosti daňového subjektu musí být orgánem činným v trestním řízení posouzeno s ohledem na možnost naplnění skutkové podstaty trestného činu.

2.1.1. Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

Kdo jako plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za poplatníka (zaměstnance) odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, dopouští se trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle §147 TrZ. Tito plátcí nezakrývají podvodnými manipulacemi svou daňovou nebo poplatkovou povinnost nebo její výši, ale z nejrůznějších důvodů tuto povinnost nesplní. Větším rozsahem se rozumí částka nejméně 50 000,- Kč.

Nová právní úprava upravující výše uvedený trestní čin v novele trestního zákona v žádném případě neznamená závěr, že jednání, k nimž došlo před dnem účinnosti novely trestního zákona, která byla posuzována jako trestný čin porušování povinnosti při správě cizího majetku podle §255 TrZ nebo jako trestný čin zpronevěry podle §248 TrZ, by nebyla trestná s poukazem na to, že zákonodárce upravil skutkovou podstatu nového trestného činu. Je třeba naopak vycházet z toho, že se jedná o zpřesnění stávající úpravy, která vyvolávala určité pochybnosti, jak kvalifikovat trestnou činnost takových pachatelů.

Novela vložila do trestního zákona další speciální ustanovení o zániku trestnosti (vedle §163, §163b, §163c a §214 TrZ) §147a, podle něhož trestnost neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud

prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek. Nezaplacené penále není součástí částek, jež mají ustanovení §147 a §147a TrZ na mysli, a z hlediska důvodu zániku trestnosti tedy postačí zaplacení základní částky. Pokud by totiž do tohoto ustanovení byly zařazeny i majetkové sankce za včasné a řádné neodvedení pojistného (daně), nedalo by se v praxi použít (všechny sankce by v něm musely být výslovně vyjmenovány).

2.1.2. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Trestného činu se dopustí pachatel, který ve větším rozsahu (nad 50 000 Kč) zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu. Pachatel, který vyláká výhodu na některé z povinných plateb – například nadměrný odpočet DPH.

Pochybnosti o příslušné právní kvalifikaci dle dosavadního znění ustanovení §148 TrZ vzbuzovaly případy, kdy pachatel nezkracoval přímo své plnění vůči státu, ale naopak vyžadoval od státu peněžní výhodu uvedením nepravdivých skutečností. Také takové jednání směřuje ke stejnému výsledku, a proto bylo ustanovení §148 doplněno o nový odst. 2, podle kterého stejně (pachatel trestného činu uvedeného v odstavci 1) bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1.

Novela trestního zákona zavedla pojem “povinné platby”, který odpovídá dosavadnímu pojmu “podobné dávky”. Výhodou ve smyslu odstavce 2 citovaného ustanovení pak budou peněžní výplaty, které pachatel uvedením nepravdivých tvrzení vyžaduje.

Smyslem právní úpravy je zájem státu na správném vyměření daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení nebo zdravotního pojištění, poplatku nebo jiné podobné povinné platby, a zájem na výběru těchto povinných plateb. Daní je v tomto smyslu povinná, zákonem stanovená peněžitá dávka, kterou fyzická nebo právnická osoba je povinna odvést ze svých příjmů, případně na základě jiných zákonem stanovených skutečností do státního rozpočtu, a to v zákonem stanovené výši a ve stanovených lhůtách. Týká se například daňového přiznání DPH, které daňový subjekt podává měsíčně nebo čtvrtletně v závislosti na jeho výši.

Clo je platba vyměřovaná celními orgány v souvislosti s dovozem nebo vývozem zboží.

Výše pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění se stanovuje podle vypracovaného přehledu za uplynulý rok. Platí se zálohově v pravidelných měsíčních

splátkách, na jejichž základě je později poskytováno důchodové zabezpečení, nemocenské dávky a potřebná zdravotní péče.

Poplatkem se rozumí platba odváděná ve prospěch státu subjektem za to, že jsou mu (na rozdíl od daně) poskytnuty určité služby (soudní, správní poplatky, poplatek za užívání dálnic - dálniční známky apod.).

Zkrácení daně a jiné podobné dávky jsou trestné pouze tehdy, dějí-li se ve větším rozsahu. Tento pojem většího rozsahu je třeba vykládat tak, že jde nejméně o zkrácení ve výši 50 000,-Kč. Nedosahuje-li zkrácení této částky, může jít v některých případech o přestupek (např. přestupek podle §294 celního zákona v případě zkrácení cla). Pokud jde o daně, nemá zákon o přestupcích zakotven odpovídající přestupek.

Vlastní zkrácení daně bude v praxi patrně častější. Zpravidla jde vytvoření takové situace, kdy v příslušných daňových a účetních dokladech jsou provedeny takové zásahy, že dojde k eliminaci daňové povinnosti, nebo k jejímu snížení pod zákonnou výši. Vzniklou škodou je potom rozdíl mezi zákonem stanovenou výší daně (daňovou povinností) a daní skutečně vyměřenou nebo (přiznanou), popř. zaplacenou. Nebyla-li dávka v důsledku jednání pachatele vůbec vyměřena, je zkrácením celá skutečná dávka, která měla být vyměřena. Zkrácením daně je i vylákání daňové či celní výhody. Jednáním směřujícím ke zkrácení daně může být i nepodání daňového přiznání (opomenutí), nebo nesplnění registrace (např. podle §5 zákona o DPH plátce provádí zdanitelná plnění, ale DPH nevykazuje a neodvádí). Např. podvodné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na základě falešného dokladu o vývozu zboží do zahraničí, které ve skutečnosti vyvezeno nebylo a zůstalo v tuzemsku, je zkrácením daně podle §148 TrZ. Zkrácením daně však není pouze její neodvedení (stejně u pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění), u cla, poplatku či podobné platby jejich nezaplacení. Zde nejde o podvodné jednání, neboť pachatel daň, poplatek atd. řádně vypočetl či přiznal a nevyvolal tedy u příslušného orgánu omyl o jejich výši. V takových případech se pak přiznané, ale nezaplacené daně, platby apod. předeepsaným způsobem vymáhají. Pokud by se pachatel v rámci exekuce dopustil toho, že by ztížil výkon rozhodnutí soudu nebo jiného státního orgánu tím, že by zničil, poškodil, učinil neupotřebitelnou, zatajil, zcizil nebo odstranil věc, které se exekuce týká, mohl by být postižen za trestný čin maření výkonu úředního rozhodnutí podle §171 TrZ. V případě, že by pachatel jako dlužník jednal takto v průběhu řízení o výkon rozhodnutí ještě před zabavením jeho určitých věcí, dopustil by se trestného činu poškozování věřitele podle §256 TrZ.

Pachatelem i spolupachatelem trestného činu podle §148 TrZ může být nejen subjekt daně, poplatku a jiné podobné dávky, ale kdokoli, kdo svým jednáním úmyslně způsobil, že tato daň či dávka nebyla jemu nebo jinému subjektu vyměřena buď vůbec, nebo v nižší než zákonné míře. Subjekt daně a subjekt trestného činu nemusí být totožný, a nelze proto zaměňovat daňovou povinnost a trestní odpovědnost za zkrácení daně. Pachatelem tohoto trestného činu může být tedy jak poplatník daně, tak její plátec. Vedle toho mohou být spolupachateli či účastníky (organizátory, pomocníky) i jiné osoby, např. obchodní partneři, auditoři či daňoví poradci. Tito účastníci pak budou posuzováni podle stejné trestní sazby jako hlavní pachatel.

Trestný čin zkrácení daně je trestným činem úmyslným. Úmysl, byť nepřímý, se musí vztahovat i na fakt, že daň nebo jiná dávka je zkracována. U nepřímého úmyslu dokonce stačí, pokud pachatel ví, že daň svým jednáním může zkrátit, a je s tím pro takový případ srozuměn. Omyl subjektu ohledně předpisů o daních, popř. jiných dávkách je třeba posuzovat jako omyl skutkový. K trestnosti je tedy třeba pachateli prokázat, že věděl o tom, že může porušit daňový předpis, a byl s takovým porušením srozuměn.

Vzhledem k tomu, že pachatelé těchto deliktů většinou neučiní plné doznání, snaží se průběh svého jednání omlouvat neznalostí předpisů a přiznávají maximálně nedbalost, je třeba na formu zavinění usuzovat z celého jejich jednání. Důležitými indiciemi jsou formy a způsoby zásahu do účetnictví, způsob vedení a uschování dokladů, projevy ústní i písemné, např. při dovozu s následným prodejem zboží v tuzemsku. Zkrácení cla při dovozu bude mít za následek i zkrácení DPH, byť zahrnuté jen eventuálním úmyslem.

2.1.3. Porušení předpisů o nálepkách k označení zboží

Objektem trestného činu podle §148a TrZ je zájem na kontrole pohybu zboží podléhajícího spotřebním daním a zájem státu na příjmu ze spotřebních daní, kterým podléhají vybrané výrobky označené k tomuto určenými nálepkami. Ochrana se poskytuje pouze tuzemským nálepkám k označení zboží.

Nakládání v rozporu s právním předpisem je jednání v rozporu se zákonem č. 587/1992 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, příp. s dalšími předpisy, které budou v budoucnu upravovat nakládání s nálepkami k označení zboží pro daňové účely. V praxi půjde zejména o porušení povinnosti výrobce tabákových nálepek prodávat je výhradně Oblastnímu celnímu úřadu Praha, nebo o porušení zákazu

prodat nebo jakýmkoli způsobem bezplatně předat obdržené tabákové nálepky jiným fyzickým nebo právnickým osobám, s výjimkou celního orgánu (úřadu), od kterého byly nálepky koupeny, ze strany výrobce nebo dovozce cigaret. Nejde však o padělání nebo pozměnění nálepek k označení zboží (§145a TrZ), ani o jejich uvedení do oběhu nebo jejich užití jako pravých.

Pachatelem zde může být jen ten, kdo má povinnost, o jejíž porušení se jedná. Pokud pachatel nedodrží některé příslušné ustanovení v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, dopustí se trestného činu podle §148a odst. 1 alinea první TrZ. Podle §148a odst. 1 alinea druhá TrZ pachatel v rozporu s právním předpisem uvádí do oběhu zboží bez nálepek k jeho označení pro daňové účely (trestný čin úmyslný). Pachatelem zde může být kdokoli, zejména to budou prodejci zboží.

Za uvádění do oběhu se považuje především prodej zboží, ale může to být i jakékoli jiné uvádění na trh, např. výměna za jiné zboží nebo i darování prodejci, který pak zboží bez nálepek dále prodává či jiným způsobem rozšiřuje mezi zákazníky (může jít např. o prémii za zakoupení jiného zboží apod.). V rozporu s právním předpisem není uvádění do oběhu zboží bez nálepek např. na palubách letadel zahraničních linek, v prodejních typu DUTY/TAX FREE atd.

2.1.4. Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

Trestného činu se dopustí ten, kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné vyměření daně jinému subjektu nebo její vymáhání. Za značnou škodu se považuje škoda převyšující 500 000 Kč.

Novelou byla v §148b TrZ upravena nová skutková podstata trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.

Daňové povinnosti mají nejen poplatníci, ale i další osoby (např. podle ustanovení §34 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) a smyslem novely mělo být postižení i těchto osob, byť mírnější formou. Jedná se však o trestní postih neplnění povinností, které se vždy bezprostředně týkají odvedení daně.

Úmyslná jednání zabraňující přímo řádnému a včasnému vyměření daně budou stejně jako dosud postihována podle §148 TrZ.

I když v daňovém řízení platí zásada mlčenlivosti, která se vztahuje jak na pracovníky finančních úřadů, zdravotních pojišťoven, správy sociálního zabezpečení podle § 8 odst. trestního řádu, mají pracovníci jmenovaných úřadů povinnost ohlašovat orgánům činným v trestním řízení podezření, že se stal trestný čin.

3. ZÁVAŽNOST TRESTNÝCH ČINŮ V OBLASTI DAŇOVÉ KRIMINALITY

Závažnost trestných činů v oblasti daňové kriminality spočívá v její vysoké společenské nebezpečnosti a nutnosti důsledného boje proti ní. Mezi její hlavní rysy lze zahrnout tyto negativní důsledky:

- a) Mají za následek značné finanční ztráty rozpočtových příjmů státu, obcí, okresních úřadů a státních fondů. Daňové úniky jsou za jediný rok odhadovány na desítky miliard Kč.
- b) Je velice složité je odhalovat a prokazovat.
- c) Mají vysoký stupeň latence.
- d) Jejich formy nejsou dosud všechny známy a budou zjišťovány a odhalovány postupně často nahodile.
- e) Přispívají k prorůstání organizovaného zločinu do řídicích struktur ekonomiky a politiky.
- f) Přispívají k mezinárodnímu propojování organizovaného zločinu.
- g) S trestními činy v daňové oblasti je úzce provázána i další závažná trestná činnost, zejména tr. činy proti životu a zdraví (jak jsme byli svědky u dosud neobjasněných vražd osob, které se angažovali v podnikání s pohonnými hmotami a lehkými topnými oleji) a tr. činy proti svobodě a lidské důstojnosti (např. vydírání movitých podnikatelů zahraničními mafiemi, například problém tzv. výpalného aj.)

3.1. Odpovědnost za trestné činy – v oblasti daňové kriminality

Daňové trestné činy vždy souvisí s neoprávněným podnikáním a řadí se mezi trestné činy proti hospodářské soustavě. Za osobu trestně odpovědnou za daňový trestní čin je považována příčetná fyzická osoba, která v době spáchání trestného činu dosáhla určitého věku. Nikoliv osoba právnická. V tomto případě trestní odpovědnost nese fyzická osoba, která za právnickou osobu jednala a naplnění skutkové podstaty trestného činu zavinila.

3.2. Zavinění za trestné činy – v oblasti daňové kriminality

U zavinění je potřeba rozlišovat zda jde o zavinění úmyslné nebo o zavinění z nedbalosti. Zda jde o úmysl:

a) přímý – pachatel chtěl podle TrZ porušit nebo ohrozit citovaný zájem a pro případ, že to způsobí, byl s tím srozuměn

b) nepřímý – pachatel věděl, že svým jednáním může porušit nebo ohrozit citovaný zájem, a pro případ, že to způsobí, byl s tím srozuměn.

U nedbalosti se rozlišuje:

a) nedbalost vědomá – pachatel věděl, že může porušit nebo ohrozit něčí zájem chráněný trestním zákonem, ale bez přiměřených důvodů spoléhal, že k tomu nedojde

b) nedbalost nevědomá – pachatel nevěděl, že může porušit nebo ohrozit takovýto zájem, ač to vzhledem k okolnostem a ke svým osobním poměrům vědět měl a mohl.

Není-li v konkrétním případě ani zavinění úmyslné, ani zavinění z nedbalosti, jde o nezaviněný čin, tedy o čin beztrestný. Při posuzování závažnosti trestného činu je v mnoha případech výše vzniklé škody. Podle TrZ se za škodu nikoliv nepatrnou považuje výše škody nejméně 5 000 Kč.

Neúmyslné daňové úniky – nedbalost nevědomá - mají v současné době stále klesající tendenci zejména u subjektů s delší dobou registrace. Spíše se projevují u nových podnikatelských subjektů a jejich hlavní příčina spočívá především v neznalosti či podcenění daňové nebo účetní problematiky. K tomu přistupuje mimo jiné i složitá, a hlavně často se měnící právní úprava, která již tak složitou problematiku ještě více komplikuje. Často je příčinou i nejednoznačný výklad daňových předpisů a vydávaných novel.

Úmyslné daňové úniky – nedbalost vědomá - mají bohužel naopak stále stoupající tendenci. Jejich nárůst je umožněn patrně tím, že podnikatelské subjekty již zvládly teoretický i praktický základ a dnes se již orientují buď samy, či za pomoci finančních poradců podstatně lépe v daňových předpisech. Z tohoto důvodu je pak možné úmyslné daňové úniky rozdělit na dvě hlavní skupiny.

3.3. Legální postup daňová optimalizace⁴

Za legální postup lze považovat maximální využívání služeb daňových a právních poradců, kteří pro své klienty hledají všechny možnosti, které souvisí z optimalizací daní. Tyto možnosti optimalizace jsou velice rozdílné u subjektů, které vedou daňovou evidenci a jiné, které vedou podvojně účetnictví. Zvláště při přechodu

⁴ <http://www.jakpodnikat.cz/danove-uniky.php>

daňového subjektu z účetního roku 2007 do roku 2008 se nabízí některé legální postupy. Uvedu jako příklad některé u daňové evidence. Daňovému subjektu se vyplatilo, když do konce prosince poslal zvýšené zálohy na sociální a zdravotní pojištění. V roce 2008 nebudou totiž platby na sociální a zdravotní pojištění daňově uznatelné a navíc dojde ke snížení daňového základu a nižšímu výpočtu daně z příjmu v roce 2007. Dále bychom mohli uvádět výhodnost při zaplacení záloh na zboží a služby, nákup zboží a drobného majetku na sklad v roce 2007. Vše souvisí s novelou daňového zákona, který vstupuje v platnost pro rok 2008, kdy progresivní zdanění je nahrazeno jednotnou sazbou zdanění 15 %.

Další prostor pro legální postupy otevírají i mezery v právních a daňových předpisech a ty se pak krátkodobě či dlouhodoběji využívají v obchodní sféře. Uplatňování legálních postupů potom vede k osobnímu obohacování jednotlivců či celých skupin. K využívání legálních postupů přispívá ne zcela dokonalý legislativní proces (tj. příprava, tvorby, připomínkové řízení vnitro- i meziresortní, projednávání a schvalování parlamentem, jakož i následné novelizace) v ČR. Často se setkáváme s tím, že zákonodárci musí narychlo přijmout novou normu nebo její novelizaci, aby omezili daňové úniky jako např. u bio-paliv. Souvisí to s přijatými postupy, při kterých dochází k přimíchávání bio-líhu do pohonných hmot. Bio-líh se začal přimíchávat do benzínu od prvního ledna roku 2008. Při tom norma, která míří do Senátu, by mohla začít platit od 1. března 2008. Z toho je patrné, že schválení a platnost právních norem se opožděje za hospodářskou praxí. Tím vzniká prostor pro možné legální postupy, kdy je po přechodnou dobu dočasně využíváno mezer v zákoně k případným daňovým únikům.

Je ke škodě samotných poplatníků, že řada z nich nevyužívá všech možností k legálnímu snížení daňové povinnosti. Příčinou bývá většinou neznalost daňových úlev, které mohou jako zaměstnanci či jako OSVČ využít. Připomenout lze alespoň některé:

- Zaměstnanec, který není povinen předkládat daňové přiznání, může vždy do 15 února požádat svého zaměstnavatele, u kterého měl podepsáno prohlášení k dani o zúčtování daní za uplynulý rok. Často se dočká vrácení stovek či tisíce korun na dani.
- Možnost odečtu členských příspěvků odborové organizaci (maximálně 1,5 % ze zdanitelných příjmů nejvýše 3 000 Kč za rok.

- Odečet pojistného za soukromé životní pojištění pro případ dožití, pro případ smrti nebo dožití či důchodového pojištění). Odečíst lze nejvýše 12 000 Kč.
- Odečet darů na veřejně prospěšné účely po předložení potvrzení o výši daru a jeho účelu.
- Odečet úroku z hypoték a úvěru ze stavebního spoření. Podmínkou je vlastnictví nemovitosti a její užívání pro vlastní bydlení, popřípadě pro bydlení osob blízkých.
- Odečet plateb na penzijní připojištění. Odečíst lze částku nejvýše 12 000 Kč. Dále je možné uplatnit v daňovém přiznání řadu slev a odpočitatelných položek. Například na vyživovanou manželku (manžela) 38 040 Kč aj.

3.4. Nelegální postupy související s trestnou činností – v daňové oblasti⁵

Mezi nelegální postupy lze zahrnout neoprávněné uplatňování některých nákladových položek. Celou oblast zatajování a zkracování příjmů. Tyto skutky jsou většinou pečlivě připraveny a promyšleny. Příklady lze uvést jak u nepřímé daně, tak u daní přímých. Případy zahrnuté v této skupině vykazují zejména tyto znaky:

- na přípravě se podílí menší skupina lidí zpravidla perfektně obeznámená s problematikou daní a fungováním správy,
- jsou prováděny v součinnosti velkého počtu daňových subjektů (někdy i 30 zúčastněných), ve kterých má výše uvedená skupina organizátorů majetkovou účast a které ovládá s účastí příbuzných, známých atd.,
- skupina je vysoce organizovaná, řízená z jednoho centra, a to osobou či osobami přímo ve věci nevystupujícími, nezřídka cizími státními příslušníky sídlícími v zahraničí,
- síť podniků zasahuje do působnosti správců daně, a to i mimo hranice působnosti jednoho finančního ředitelství. Subjekty podle potřeby operativně mění svá bydliště či sídla, a tím i místní příslušnost finančních úřadů stanovených ke správě jejich daňových povinností. Pro finanční úřady je organizačně i technicky náročné rychle reagovat na takto dynamicky se měnící situaci,
- při zakrývání své činnosti subjekty používají kriminálních metod a postupů. Jedná se zejména o předkládání falešných dokladů, antidatovaných smluv a

⁵<http://finance.atlas.cz/dane-duchody/148933.aspx>

jiných písemností, podávání nepravdivých informací. Vedle toho se nebojí používat ani zastrašování, vydírání, případně i vražd,

- řada indicií na sobě nezávislých naznačuje, že se na popisovaných akcích v určitých případech podílejí s největší pravděpodobností i pracovníci některých státních orgánů nebo osoby státem zmocněné k provádění určitých úkonů (např. změny zápisů v obchodním rejstříku, notářsky ověřené zápisy z valných hromad). Tyto subjekty mají velmi dobrou informovanost o nejbližších úkonech policie, daňových orgánů atp.,

- podniky v síti jsou přesně rozděleny podle úloh, které mají při jednotlivých transakcích. Formálně bezúhonné podniky mají veškerou obchodní, účetní a daňovou dokumentaci v naprostém pořádku. A firmy, u kterých zůstává daňová povinnost nezaplacena, se vyznačují tím, že nemají žádný majetek, jejich jednatele a společníci zmizeli nebo se údajně trvale zdržují v cizině, resp. se jedná o cizince ze států, které jsou pro orgány ochrany práva nedostupné z hlediska institutu právní pomoci,

- často jsou vybírány komodity, které jsou z hlediska ohodnocení jen těžko představitelné a zpracovatelné. Správce daně není schopen v reálném čase např. provést inventuru několika set kilogramů zlatých šperků či drahých kamenů různé ryzosti a kvality. Zmíněné ohodnocení takovéhoto komodit se však obtížně zajišťuje,

- firmy, na kterých zůstávají daňové dluhy, často nemají žádné účetnictví nebo jim bylo “právě nedávno odcizeno”. Právní úprava dnes pokrývá i tyto případy možností vyměření daně podle pomůcek, scházejí však doklady k získání přehledu o majetku subjektu a prostředcích firmy,

- veškeré transakce formálně probíhají v hotovosti. Existují případy, kdy jsou správci daně k prokázání zdanitelného plnění předkládány doklady o složení např. i 200 milionů Kč v hotovosti. Fyzické osoby formálně disponují prostředky v hotovosti i ve výši více než 500 milionů Kč,

- obchody jsou prováděny za evidentně nereálné ceny, avšak zpravidla tak, aby je správce daně nemohl napadnout.

4. TRESTNÉ ČINY PROTI HOSPODÁŘSKÉ KÁZNI⁶

Nejčastějšími příčinami trestných činů proti hospodářské kázi jsou nedostatky v účetnictví zjišťované při kontrolách finančními úřady.

4.1. Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

Povinností každého hospodářského subjektu je vést průkaznou evidenci o všech hospodářských operacích, které zajistí objektivní a pravdivý přehled o stavu hospodaření a stavu a pohybu majetku. Ke zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění dochází tehdy, když hospodářská jednotka nevede účetní knihy, nevyhotovuje prvotní doklady o hospodářských operacích, které jsou předepsány zákonem. Ke zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění dochází také tehdy, když v účetních knihách a prvotních dokladech jsou uvedeny nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje. Ke zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění dochází i tehdy, když účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady jsou zničeny nebo poškozeny. Popřípadě se stanou neupotřebitelnými nebo jsou zatajeny a jsou ohrožena majetková práva jiného subjektu. Takové jednání znemožňuje včasné a řádné vyměření daně. Zákon na takové jednání pro pachatele pamatuje trestní sazbou od šesti měsíců až po tři léta nebo zákazem činnosti či peněžitým trestem.

4.2. Zjišťování případů zkreslování údajů a stavu hospodaření⁷

Při daňových kontrolách správnosti podaných přiznáních „Daně z příjmů právnických osob“ a v podaných přiznání „Daně z příjmů fyzických osob“ jsou zjišťovány zejména tyto nedostatky:

- v účetních knihách nejsou uvedeny všechny výnosy, tržby, což se odráží ve snížení daňového základu (stánkový prodej apod.)
- do účetní evidence jsou zaúčtovány fiktivní faktury za neuskutečněné daňové plnění a na jejím podkladě dochází ke snížení daňové povinnosti,
- v účetní evidenci nebyly řádně doloženy stornované tržby,
- bylo zjištěno zatajování zdanitelných příjmů u tržeb v hotovosti,

⁶ <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/orientace-v-pravnich-ukonech/hospodarske-trestne-ciny-kazen-opu/1000818/47268>

⁷ FIALA, J. Rady daňového poradce, aneb, Legální daňové úniky u daně z příjmů fyzických osob, Mirago Ostrava, ISBN 80-85922-35-5, 85s

- neoprávněné uplatnění výdajů na osobní spotřebu do zdanitelných výdajů,
- uplatnění výdajů na vybavení domácnosti, zahraniční rekreace, používání motorových vozidel, zahrnutých do obchodního majetku, k soukromým účelům, aniž by o tomto byla vedena evidence a tyto jízdy byly z daňových výdajů vyjmuty (tyto výdaje nejsou daňové),
 - do daňových výdajů byly uplatňovány výdaje za služby, aniž by poplatníkem bylo prokázáno jejich uskutečnění,
 - neoprávněné vytváření rezerv,
 - nevykázané ostatní příjmy (např. z prodeje nemovitostí),
 - nesprávné uplatňování odpisů HIM a technického zhodnocení do daňových výdajů,
 - nedostatečně průkazné daňové výdaje (doklady, které postrádají náležitosti dle §11 zákona o účetnictví),
 - výdaje nedoložené nebo nedostatečně doložené (chybějící prvotní doklad),
 - nesoulad mezi údaji, vykazovanými v daňovém přiznání a v účetnictví,
 - nejčastějším případem zjištěným u daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků je neodvedení sražené daně správci daně,
 - nově jsou zjišťovány nedostatky ve zdanění v rámci závislé činnosti mezinárodního pronájmu pracovní síly,
 - u DPH bylo zjištěno uplatňování nároků na odpočet daně na vstupu bez doložení daňovými doklady,
 - neoprávněné uplatňování nároků na odpočet daně DPH na vstupu v případech, kdy zdanitelná plnění neuskutečnily subjekty uvedené na daňových dokladech,
 - nevykázání daně DPH na výstupu za uskutečněná zdanitelná plnění, zejména u prodeje zboží
 - neoprávněné uplatňované nároky na odpočet daně DPH na vstupu, zejména u nákupu služeb, zprostředkovatelské činnosti, výdajů na reklamu, kdy tyto služby nebyly použity k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění,
 - čerpání nadměrných odpočtů a krácení daně DPH na výstupu v případech, kdy společnosti, kde jediným společníkem a jednatelem je cizí státní příslušník (ten se v sídle společnosti nezdržuje a není možné jej kontaktovat), dovážejí

do ČR např. počítačové komponenty, které v omezené míře přihlašují k celnímu řízení. Tyto komponenty v tuzemsku dále prodávají, ale daň na výstupu neuvádějí v daňových přiznáních. Konkrétní odběratelé si uplatňují daň na vstupu a čerpají nadměrné odpočty, neboť zdanitelná plnění byla uskutečněna a plátcí mají daňové doklady:

- neoprávněně dvakrát uplatňovaná daň na vstupu – většinou souběžně z přijatých faktur a pokladních dokladů,
- při zrušení registrace k DPH není odvedena daň ze zůstatkové ceny majetku a zásob,
- dovoz zboží ze zahraničí bez jeho přihlášení k celnímu řízení,
- machinace se zbožím, které je shodné z hlediska kvality, ale odlišné z hlediska daňového zatížení (typicky přeměny lehkých topných olejů na motorovou naftu, zpracování syntetického líhu na různé druhy alkoholických nápojů apod.),
- neoprávněné uplatňování nároku na osvobození od daně nebo předstírání tohoto nároku v souvislosti s osvobozením od cla.

Uvedené nedostatky mohou v závažných případech naplňovat skutkovou podstatu trestného činu podle § 125 trestního zákona.

4.3. Porušování závazných pravidel hospodářského styku

Trestného činu podle § 127 TrZ se dopustí ten, kdo v úmyslu opatřit sobě nebo jinému ve značném rozsahu neoprávněné výhody poruší závažným způsobem pravidla hospodářského styku stanovená obecně závazným právním předpisem (obchodním zákonem). Trestní sazba za tento čin se pohybuje v rozmezí až dvou let odnětí svobody nebo zákazem činnosti nebo peněžitým trestem. Sazba trestu může být zvýšena až na pět let odnětí svobody, způsobí-li pachatel tímto činem vážnou poruchu v hospodářské činnosti nebo vážnou poruchu v zásobování anebo zkrácení příjmů státu ve značném rozsahu (nad 500 000 Kč).

4.4. Stíhání trestných činů proti hospodářské kázní⁸

V následujícím přehledu bych chtěl uvést některé nálezy, které vplynuly s daňových kontrol finančních úřadů. Uvedené nálezy vypovídají o složitosti a náročnosti vydaných daňových zákonů, tak i o nepoučitelnosti daňových subjektů. V mnoha případech dochází ke stále se opakujícím nálezům porušování daňových

⁸ http://cds2005.mfcr.cz/kontrolzFU/nalezy_kontrolyFU22005.htm

zákonů. Jsou zde uvedeny případy nerespektování nebo obcházení daňových norem. Dokazují to následující poznatky a zjištění z nálezů daňových kontrol.

1. Finanční úřad doměřil fyzické osobě daň za dva po sobě jdoucí roky. Daň byla doměřena podle pomůcek, protože poplatník nepředložil žádné účetnictví, ale podnikal po dobu dvou let v oblasti pohostinství, obchodu a stánkového prodeje. (Celkem dodatečně vyměřená daň činí 1 653 tis. Kč). Jedná se o zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 TrZ. Poplatník nevedl účetní knihy ani zápisy nebo jiné doklady, podle kterých by bylo možné získat přehled o stavu hospodaření.

2. Při kontrole bylo zjištěno, že společnost s ručením omezeným srážela zaměstnancům zálohy na daň, ale tyto sražené zálohy finančnímu úřadu neodváděla. (Finančním úřadem byla předepsána k přímému placení daň za kontrolované období roku 1997 v částce 1 140 tis. Kč)

3. Při kontrole daňového subjektu bylo zjištěno, že subjekt nemůže prokázat výdaje na deklarované nákupy zboží. (Doměřená daň činila 140 000 tis. Kč). Chyběly daňové doklady o uskutečnění hospodářské operace.

4. Při kontrole bylo zjištěno, že subjekt zahrnul do výdajů nákladové položky, které nebyly věrohodně prokázány. (Doměřená daň za 2 roky činila celkem 220 000 Kč)

5. Obchodní společnost, která se zabývala úklidovými pracemi, zajišťovala úklidové práce pro jiné subjekty ze vzdálenějších oblastí České republiky. Tyto příjmy nebyly přiznány ke zdanění. Dodatečně byla vyměřena daň z příjmů právnických osob v řádu statisíce korun. Za několik let zpětně byla daň doměřena v celkové výši vyšším než milion korun. Na společnost Finanční úřad podal oznámení o podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně.

6. V rámci kontroly DPH Finanční úřad prověřoval plátce – právnickou osobu s předmětem činnosti nákup a prodej. Zjistil, že plátce v daňovém přiznání k DPH za 3. čtvrtletí roku uvedl základy daně na vstupu i na výstupu vyšší o více než milion korun než odpovídalo zaúčtovaným dokladům. Plátce prokázal, že účetní údaje jsou správné a k pochybení došlo chybným vyplněním daňového přiznání účetní firmou, která do daňového přiznání DPH započítala částku jiné firmy. V tomto případě nebyl poplatníkovi vyměřen nedoplatek.

7. U jiného daňového subjektu zjistil Finanční úřad, že plátce si v několika případech uplatnil odpočet daně na vstupu, ale neprokázal, že zdanitelná plnění přijal od osoby registrované k dani z přidané hodnoty. Na základě uvedených zjištění správce

daně daňovému subjektu dodatečně vyměřil DPH ve výši řádově statisíc korun. Finanční úřad přikročil i k oznamovací povinnosti podle § 8 trestního řádu.

8. V průběhu kontroly daňový subjekt neprokázal, že všechny daňově uplatněné výdaje za materiál, zboží a služby byly výdaji k zajištění udržení a dosažení příjmů. Správcem daně mu byl zvýšen základ daně a doměřena daň ve výši několika milionů korun.

9. Plátce daně z přidané hodnoty přijímal zdanitelná plnění (pořízení zboží) u nichž uplatnil v plné výši odpočet daně. Část těchto zdanitelných plnění však následně použil pro osobní spotřebu a neuplatnil daň na výstupu. Celkem mu byla doměřena DPH ve výši několika milionů korun.

10. Daňový subjekt při daňové kontrole předložil fiktivní faktury od údajných dodavatelů. Dodávky zboží od uvedených dodavatelů se neprokázali. Proto byly obchodní případy s těmito dodavateli vyloučeny z daňově účinných nákladů a nebyl uznán odpočet DPH z fiktivních faktur těchto dodavatelů. Uvedeným postupem si kontrolovaný daňový subjekt neoprávněně snížil základ daně za kontrolované dva roky celkem o několik milionů Kč. Současně čerpal za stejné období neoprávněně odpočet DPH v celkové výši přes milion korun. Jednalo se o hrubé zkreslování a nepravdivé údaje v účetní evidenci podle § 125 TrZ.

11. Finanční úřad doměřil společnosti s.r.o. na základě kontroly daň z přidané hodnoty ve výši 12 586 tis. Kč. Bylo zjištěno, že společnost dováží do ČR paměťové moduly atd., které velmi omezeně přihlašuje k celnímu řízení. Tyto komponenty dále v tuzemsku prodává a vyfakturovanou daň z přidané hodnoty neuvádí v daňových přiznáních. Jde o společnost, kde jediným společníkem a jednatelem je cizí státní příslušník, který se v sídle společnosti nezdržuje, případně se v ČR pohybuje tak, aby nebyl k zastížení. Takové případy jsou velmi složité jak k dohledání, tak i k projednání s daňovým subjektem.

12. Byla prováděna kontrola u bezpečnostní agentury. Agentura vyplácela paušální částky všem svým zaměstnancům na jejich psy využívané při práci pro zaměstnavatele. Při daňové kontrole bylo zjištěno, že většina zaměstnanců psa ani nevlastní a dále i to, že částky vyplácené na psy nejsou podloženy žádnou kalkulací skutečných výdajů a jsou neúměrně vysoké. Správce daně tak provedl vlastní kalkulaci a částky vycházející z této kalkulace potom použil u zaměstnanců, kteří psa vlastnili, pro výpočet příjmů, které nejsou předmětem daně. (Na zálohách na daň a na dani vybírané zvláštní sazbou bylo u tohoto plátce doměřeno celkem 350 000 Kč.)

13. U daňového subjektu byl zjištěn dovoz zboží ze zahraničí bez jeho přihlášení k celnímu řízení. Docházelo k machinacím se zbožím, které je shodné z hlediska kvality, ale odlišné z hlediska daňového zatížení (například deklarace lehkých topných k zajištění udržení a dosažení příjmů. Správcem daně mu byl zvýšen základ daně a doměřena daň ve výši několika milionů korun.

14. Plátce daně z přidané hodnoty přijímal zdanitelná plnění (pořízení zboží) u nichž uplatnil v plné výši odpočet daně. Část těchto zdanitelných plnění však následně použil pro osobní spotřebu a neuplatnil daň na výstupu. Celkem mu byla doměřena DPH ve výši několika milionů korun.

15. Daňový subjekt při daňové kontrole předložil fiktivní faktury od údajných dodavatelů. Dodávky zboží od uvedených dodavatelů se neprokázaly. Proto byly obchodní případy s těmito dodavateli vyloučeny z daňově účinných nákladů a nebyl uznán odpočet DPH z fiktivních faktur těchto dodavatelů. Uvedeným postupem si kontrolovaný daňový subjekt neoprávněně snížil základ daně za kontrolované dva roky celkem o několik milionů Kč. Současně čerpal za stejné období neoprávněně odpočet DPH v celkové výši přes milion korun. Jednalo se o hrubé zkreslování a nepravdivé údaje v účetní evidenci podle § 125 TrZ.

16. Finanční úřad doměřil společnosti s.r.o. na základě kontroly daň z přidané hodnoty ve výši 12 586 tis. Kč. Bylo zjištěno, že společnost dováží do ČR paměťové moduly atd., které velmi omezeně přihlašuje k celnímu řízení. Tyto komponenty dále v tuzemsku prodává a vyfakturovanou daň z přidané hodnoty neuvádí v daňových přiznáních. Jde o společnost, kde jediným společníkem a jednatelem je cizí státní příslušník, který se v sídle společnosti nezdržuje, případně se v ČR pohybuje tak, aby nebyl k zastížení. Takové případy jsou velmi složité jak k dohledání, tak i k projednání s daňovým subjektem.

17. Byla prováděna kontrola u bezpečnostní agentury. Agentura vyplácela paušální částky všem svým zaměstnancům na jejich psy využívané při práci pro zaměstnavatele. Při daňové kontrole bylo zjištěno, že většina zaměstnanců psa ani nevlastní a dále i to, že částky vyplácené na psy nejsou podloženy žádnou kalkulací skutečných výdajů a jsou neúměrně vysoké. Správce daně tak provedl vlastní kalkulaci a částky vycházející z této kalkulace potom použil u zaměstnanců, kteří psa vlastnili, pro výpočet příjmů, které nejsou předmětem daně. (Na zálohách na daň a na dani vybírané zvláštní sazbou bylo u tohoto plátce doměřeno celkem 350 000 Kč.)

18. U daňového subjektu byl zjištěn dovoz zboží ze zahraničí bez jeho přihlášení k celnímu řízení. Docházelo k machinacím se zbožím, které je shodné z hlediska kvality, ale odlišné z hlediska daňového zatížení (například deklarace lehkých topných olejů na motorovou naftu, zpracování syntetického lihu na různé druhy alkoholických nápojů).

19. Byla prověřována správnost daně odvedené za vybrané výrobky, které vznikly přepracováním ropy, u poplatníka, jehož předmětem činnosti je výroba a prodej uhlovodíkových paliv a maziv, za kontrolované období roku 1995. Bylo zjištěno, že plátce za určité zdaňovací období zahrnul do daňového přiznání daň vyšší, než byla uvedena na vystavených fakturách a ve dvou dalších obdobích neodvedl daň dle vyskladnění. Správci daně nedoložil, že daň byla zahrnuta nesprávně do daňového přiznání za dřívější zdaňovací období, než ve kterém mu vznikla daňová povinnost. (Doměrek činí 1 900 000 Kč).

20. Bylo zjištěno, že zemědělský lihovar, provádějící rovněž rafinaci surového lihu, tento líh odprodal v roce 1996 odběrateli (s cílem vyhnout se spotřební dani) pro výrobu lihovin. Následná kontrola finančního úřadu prokázala, že povolení bylo zfalšováno. Na základě tohoto zjištění bylo předložené povolení MZ ČR celkem 17000 litrů rafinovaného lihu posouzeno jako neoprávněné (poplatníkovi byla doměřena spotřební daň ve výši 3 mil. Kč).

21. Při daňové kontrole bylo zjištěno nesprávné zařazení motorového vozidla pro stanovení roční sazby silniční daně. U jiného daňového subjektu bylo zjištěno nepřiznání silniční daně u přípojných vozidel k silničním motorovým vozidlům, která byla zahrnuta do obchodního majetku.

22. Porušování celních předpisů zjistili celníci 3. odboru Celního ředitelství v Ostravě. Jednalo se o porušování zákonů o spotřební dani a povinném značení lihu. Na třech místech v Bartultovicích byly ve spolupráci s pracovníky cizinecké a pohraniční policie a celníky z Krnova provedeny domovní prohlídky. Bylo zajištěno 337 litrů různých lihovin, které nebyly označeny kontrolní páskou. Dalších 597 litrových lahví bez označení našli celníci na přilehlém pozemku. Daňový únik byl vyčíslen na 110 000 Kč.

23. V některých kontrolních nálezech u silniční daně byl zjištěn nesoulad mezi údaji o celkové hmotnosti, uvedenými v technických průkazech a v přiznání k dani. Vyskytly se i případy nepřiznání a nezaplacení silniční daně u vozidel, používaných k podnikatelské činnosti.

24. V přiznání k dani z nemovitostí se u některých daňových subjektů zjistilo, v daňovém přiznání chyběly nepřiznané stavby a pozemky, nebo byly chybně uvedeny výměry pozemků. U některých daňových přiznání nebyly přiznány změny v druhu pozemku v případech, kdy se pozemky staly pozemky stavebními. Nebyly zohledněny změny v užívání staveb (podnikání).

25. U staveb pro podnikatelskou činnost byl chybně stanoven počet nadzemních podlaží. Častým nálezem bylo nesprávné zařazení staveb do jednotlivých druhů a tím došlo k chybnému použití sazby daně.

26. Bylo zjištěno, že státní podnik v likvidaci nezahrnul do daňového přiznání všechny budovy, neoprávněně uplatnil nárok na osvobození, nedoložil odpočet uplatněný v daňovém přiznání, nepředložil v zákonem daném termínu doklady osvědčující použití finančních prostředků získaných osvobozením od daně ze staveb na stavební opravy, rekonstrukce a modernizace objektů, u kterých uplatnil osvobození podle ustanovení zákona o dani z nemovitosti. (Bylo doměřeno cca 400 000 Kč).

27. Útvar pro odhalování nelegálních výnosů a daňové kriminality vedl trestní stíhání podnikatele z Frenštátska za zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 TrZ, který do svých výdajů zahrnul falešné faktury za úpravu a míchání barev. Státu způsobil škodu, která byla vyčíslena ve výši 5,6 milionu Kč.

28. Stejný orgán obvinil podnikatele z pokusu úvěrového podvodu podle § 250b odst. 1,4 písm. b TrZ a padělání a pozměňování veřejné listiny podle § 176 odst. 1 TrZ. Při podání žádosti o kontokorentní úvěr ve výši 1 milion korun předložil bance padělané potvrzení finančního úřadu o bezdlužnosti. Hrozí mu až 12 let odnětí svobody.

29. Celní správa na severu Moravy a Slezska odhalila dovozce aut. Skupina českých občanů se zabývala dovozem aut z Německa nezákonným způsobem. Auta byla dovážena bez řádného přihlášení, zaplacení cla a daně z přidané hodnoty. Bylo zjištěno, že se na tomto podvodném způsobu podílel i pracovník odboru dopravy, který schvaloval technickou způsobilost jednotlivě dovezeného vozidla na třetí osoby bez jejich vědomí. Tímto způsobem bylo dovezeno 17 vozidel různých zahraničních značek. Celní a daňový únik byl vyčíslen na půl milionu korun. Celním orgánům byly předkládány fiktivní doklady o zakoupení vozidel k celnímu projednání.

30. Do popředí pozornosti se v poslední době dostávají daňové úniky on-line. Ve spojených státech se nepřiznané kapitálové zisky všech firem provozujících internetový obchod odhadují na 11 miliard dolarů. Od roku 1998 se v EU přijaly principy nepřímého zdanění při internetovém obchodování.

Podle dostupných statistik splnily finanční úřady svou zákonnou povinnost předat podnět orgánům činným v trestním řízení v případech, správce daně má podezření, že došlo ke zkrácení daně, například v roce 1996 u 874 případů, u nichž daňové úniky představovaly částku přesahující 4 miliardy korun, v roce 1997 to bylo již přes jeden tisíc podnětů, u nichž daňové úniky dosahovaly výše přes 4,5 milionů korun.

5. TRESTNÉ ČINY PROTI MAJETKU⁹

Stíhání trestných činů proti majetku bylo již v proslaveném Chammurapiho zákoníku z druhého tisíciletí před naším letopočtem velmi přísné. K základním proviněním patřila krádež a zpronevěra, která se netrpěla a krutě se trestala podle zásady „oko za oko, zub za zub“. Tresty se pohybovaly od pokuty a náhrady škody, až po propadnutí hrdlem aj.

Ne každý pachatel se krádeží či zpronevěrou dopouští trestného činu. Kritériem je výše způsobené škody. Je-li škoda do 5 000 Kč, jedná se pouze o přešupek. Škodou nikoliv nepatrnou se rozumí škoda nejméně 5 000 Kč. Škodou nikoliv malou se rozumí škoda nejméně 25 000 Kč. Větší škodou se rozumí škoda nejméně 50 000 Kč. Značnou škodou se rozumí škoda nejméně 500 000 Kč a škodou velkého rozsahu se rozumí škoda nejméně 5 000 000 Kč.

Podle § 247 TrZ se za krádež považuje přisvojení cizí věci tím, že se jí pachatel zmocní a způsobí škodu nikoliv nepatrnou, čin je spáchán vloupáním, odcizenou věc si pokusí uchovat násilím, spáchá čin na věci, kterou má jiný na sobě, případně byl v posledních třech letech za takový čin odsouzen nebo potrestán.

5.1. Poškození věřitele¹⁰

K tomuto trestnému činu dochází především při hospodářském a obchodním styku mezi podnikateli. Jde o trestný čin podle § 256 a dopustí se ho ten pachatel, který částečně zmaří uspokojení svého věřitele tím, že zničí, poškodí, zatají, zcizí, učiní neupotřebitelnou nebo odstraní část svého majetku, který by měl sloužit k uspokojení závazků vůči věřiteli. Dále i pachatel, který svůj majetek zmenšuje, nebo v řízení před soudem odmítne zákonnou povinnost učinit prohlášení o svém majetku nebo o majetku právnické osoby za kterou je oprávněn jednat, nebo v takovém prohlášení uvede nepravdivé nebo zkreslené údaje. Odnětím svobody je potrestán pachatel, který tímto činem způsobí značnou škodu nad 500 000 Kč.

Trestné činy poškození věřitele jsou stíhány odnětím svobody i peněžitými tresty.

⁹ <http://www.mesec.cz/clanky/trestne-ciny-proti-majetku-kradez-a-zpronevera/>

¹⁰ http://www.epravo.cz/v01/index.php3?s1=Y&s2=5&s32&s4=0&s5=0&s6=0&m=1&recid_cl=50533&typ=clanky

5.2. Zvýhodňování věřitele¹¹

Trestného činu zvýhodňování věřitele se zpravidla dopouští dlužník, který se dostane do prodlení v dodržování lhůt splatnosti u dodavatelských faktur a není schopen plnit své závazky dodavatelům. Dále i dlužník, který zmaří, byť i jen částečně uspokojení svého věřitele tím, že zvýhodní jiného věřitele. Uvedený trestný čin je podrobně rozveden v § 256a TrZ. Z výše uvedeného je patrné, že upřednostňování plateb jednomu věřiteli na úkor druhých věřitelů v době, kdy se hospodářský subjekt nachází v období, kdy nemůže plnit své závazky je také trestným činem. To si málo podnikatelů uvědomuje a tato málo známá skutečnost je podnikateli opomíjena. Za zmaření (úplné) lze považovat nemožnost věřitele ani částečně dosáhnout uspokojení své pohledávky z majetku dlužníka. Částečné zmaření spočívá v tom, že věřitel nemůže dosáhnout uspokojení své pohledávky v tom rozsahu, kterého by jinak dosáhl při poměrném a rovnoměrném uspokojení všech věřitelů bez zvýhodnění některého z nich. Uspokojením věřitele se rozumí poskytnutí takového plnění ve prospěch věřitele, které je obsahem závazkového právního vztahu mezi ním a dlužníkem podle důvodu vzniku tohoto vztahu (např. zaplacení kupní ceny, vrácení půjčených peněz nebo cenných papírů, poskytnutí náhrady škody, vyplacení vkladu z účtu u banky. Zvýhodnění věřitele vznikne, když u jednotlivých věřitelů není v plném rozsahu uplatněna zásada poměrného uspokojení. Znamená to, zatímco některý věřitel dosáhne úplného uspokojení, ostatní věřitelé byli uspokojeni pouze částečně nebo vůbec.

Trestné činy zvýhodňování věřitele jsou stíhány odnětím svobody až na jeden rok nebo peněžitým trestem. Je-li způsobena značná škoda nad 500 000 Kč, může být pachateli uložen trest odnětí svobody až na tři léta.

5.3. Daňové a trestní řízení¹²

Daňové a trestní řízení jsou navzájem na sobě dvě nezávislá a samostatná řízení. V daňovém řízení má důkazní břemeno daňový subjekt. V trestním řízení má důkazní břemeno státní orgán. V trestním řízení se uplatňuje presumpce nevinny. Znamená to, že i když se orgánům činným v trestním řízení nepodaří kontrolovanému subjektu prokázat, že spáchal trestný čin např. zkrácení daně, může správce daně vydat dodatečný platební výměr a doměřit daň i penále. V trestním řízení je podmínkou pro odsouzení prokázání úmyslu např. zkrátit daň. V praxi tak může nastat situace, kdy

¹¹ <http://www.kn.cz/clanek.html?ida=679>

¹² <http://www.mesec.cz/clanky/trestni-rizeni-bezplatna-moznost-k-uplatneni-skody/>

daňovému subjektu je doměřena daň, ale trestní řízení je pro nedostatek důkazů zastaveno.

5.4. Trestnost neodvedení daně a ustanovení o účinné lítosti¹³

Zavedením novely zák. 253/1997 bylo reagováno na obtíže při řešení případů, kdy plátcí daně, zdravotního a sociálního pojištění příslušné dávky svým zaměstnancům strhl, ale státu ani pojišťovně stržené částky neodvedli. Na rozdíl od trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné dávky podle § 148, které je považováno za podvodné tvrzení o výši daně či jiné dávky se tato skutková podstata zaměřuje na případy, kdy daňovou povinnost nebo její výši poplatník neskrývá, ale z nejrůznějších důvodů tuto povinnost nesplní.

Odpovídá to plně ústavní zásadě, která vylučuje trestní postih neschopnosti dostát svému finančnímu závazku. Proto je v § 147 ustanovení, že trestnost neodvedené daně, pojistného na sociální a zdravotní pojištění zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně začal vyhlašovat rozsudek.

Tímto ustanovením jsou naplněny podmínky účinné lítosti jako formy zániku trestnosti. V daném případě jsou zájmy státu vymoci od poplatníka daňovou či poplatkovou povinností před trestním postihem poplatníka.

Stát tak přímo i nepřímo zasahuje do oblasti veřejného práva a nutí zaměstnavatele k plnění povinností vyplývajících z pracovněprávních vztahů a také ve značné míře přenáší povinnosti pojišťoven vymáhat dluhy na policii a ostatní orgány činné v trestním řízení.

V § 147a o účinné lítosti je potřeba se často vypořádat s tím, kdo může „splnit svou povinnost dodatečně a dříve“. Je jisté, že při normální hospodářské činnosti to může být jak fyzická osoba, tak právnická osoba, ten kdo je za právnickou osobu oprávněný jednat. Problém vznikne, když na podnik byl z důvodu neplacení vyhlášen konkurs a správce konkursní podstaty dlužné pojistné ze zákona zaplatit nemůže. V tomto případě, jestliže chce úpadce využít dobrodiní účinné lítosti, nemá jinou možnost než povinnost zaplatit pojistné uhradit z vlastní kapsy.

¹³ http://www.epravo.cz/v01/index.php3?s1=Y&s2=5&s3=2&s4=0&s5=0&s6=0&m=1&recid_cl=52043&typclanky

5.5. Oznamovací povinnost¹⁴

Oznamovací povinnost řeší ust. §8 odst. 1 TrŘ, ve kterém je státním orgánům uložena povinnost oznamovat státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin.

V praxi může nastat situace, kdy osoba odvede daň za příjem, získaný trestným činem. Každý příjem je zdanitelný, tudíž i příjem získaný tímto způsobem (například získaný příjem při neoprávněném podnikání). Jestliže v tomto případě správce daně posoudí v daňovém řízení situaci tak, že vyvodí podezření z jiného trestného činu, než jsou trestné činy dle ust. §147, §147a, §148 a §148b TrZ, pak údaje související s podnikáním, majetkové poměry a další skutečnosti týkající se daňového subjektu, ze kterých tak usuzuje, není oprávněn ani povinen nikomu sdělit, a to ani orgánům činným v trestním řízení.

5.6. Neveřejnost a mlčenlivost při daňovém řízení¹⁵

Zakotvení ustanovení trestního zákona o povinnosti mlčenlivosti si vyžádala praxe, neboť sankce ukládané podnikatelům, kteří nesplnili ani základní povinnosti ve svém účetnictví podle zákona o vedení účetnictví a nevedli své účetnictví v souladu s obchodním zákoníkem, se ukázaly málo účinné. Problém se ukázal hlavně v tom, že správci daně, kteří nejčastěji, zjišťují chyby v účetnictví, jsou zákonem o správě daní a poplatků vázáni povinností zachovávat mlčenlivost. Správci daně proto nemohou tuto skutkovou podstatu trestného činu oznámit. Mohou pouze ukládat za chyby v účetnictví sankce, i když jejich účinnost je v řadě případů více než problematická.

Při daňovém řízení je jednou ze základních zásad daňového řízení zásada mlčenlivosti a neveřejnosti při projednávání výsledků daňové kontroly. V praxi to znamená, že všechny osoby, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se v řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly. Této povinnosti mohou být zproštěny jen za podmínek stanovených zákonem. Speciálním ustanovením zákona č.337/92 Sb. je §24, kterým podrobně upravuje povinnost zachovávat mlčenlivost v rámci daňového řízení, zejména ve vztahu ke správci daně. Ustanovení tohoto paragrafu má za cíl chránit zájmy daňových subjektů.

Orgány činné v trestním řízení nesmí vyslechnout svědka tehdy, jestliže by svojí výpovědí porušil státem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, pokud by této

¹⁴ http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=DA_284.HTM

¹⁵ http://www.fse1.ujep.cz/materialy/KFU_vodickovaDANE6.pdf

povinnosti příslušným orgánem nebyl zproštěn. Ve vztahu ke správci daně, tj. pracovníku finančního orgánu, je takovou osobou daňový subjekt, vůči němuž se trestní řízení vede. Daňový subjekt nemá zpravidla zájem na tom, aby pracovník finančního orgánu vypovídal o skutečnostech, k nimž má obecně povinnost zachovávat mlčenlivost, a které by mohly daňovému subjektu ztížit jeho postavení v trestním řízení. Povinností správce daně je zachovávat mlčenlivost veškerých skutečností, které se správce daně v souvislosti s daňovým řízením dozvěděl. Důvodem neveřejnosti i zvláštní úpravy mlčenlivosti všech osob na daňovém řízení zúčastněných, je jeho zvláštní charakter. Vždyť jednou z hlavních povinností daňového subjektu je pravdivé a úplné uvedení všech skutečností rozhodných pro stanovení daňového základu a daně s následným prokázáním jím uvedených skutečností. Má-li tedy daňový subjekt povinnost uvést veškeré své příjmy, množství osobních údajů, musí mu zákon garantovat ochranu všech údajů před případným zneužitím, a to právě přísnou mlčenlivostí osob zúčastněných na daňovém řízení za dodržování zásady neveřejnosti.

Z výše uvedeného vyplývá, že ochrana údajů o daňovém subjektu je v daňovém řízení zajištěna velice precizně v souladu s čl. 10 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku ČR.

I po ukončení zaměstnání u finanční či celní správy, příp. jiného státního orgánu je pracovník povinen zachovávat mlčenlivost ve stejném rozsahu jako třetí osoby zúčastněné na řízení (viz § 24 odst. 8 ZSDP).

Za porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost, pokud nejde o čin přísněji trestný, lze pracovníkovi správce daně, popřípadě třetí osobě, která byla jakkoliv účastna na daňovém řízení, uložit pokutu až do výše 500 000 Kč. Pokutu ukládá ve všech případech porušení mlčenlivosti podle § 24 ZSDP příslušné finanční ředitelství; poruší-li však povinnost mlčenlivosti pracovník finančního ředitelství nebo ústředního orgánu státní správy, ukládá pokutu ministerstvo financí.

5.7. Kompetence při správě daní¹⁶

1. Celní orgány spravují „Daň z přidané hodnoty a daň spotřební“ při dovozu a vývozu zboží do států Evropské unie a ostatních států, ve smyslu ustanovení §3 odst. 2 písm. a, c, zák. čís. 13/1993 Sb. (celní zákon).

2. Ve všech ostatních případech, kdy dochází k obchodnímu styku v tuzemsku, daň z přidané hodnoty a daň spotřební patří pod správu finančních úřadů.

¹⁶ <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846D-8A172743/cds/xsl/22.html?year=>

5.7.1. *Daň z přidané hodnoty ve správě celních orgánů*¹⁷

Podle §43 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, při dovozu zboží ze zahraničí do tuzemska, vzniká daňová povinnost dnem vzniku nároku státu na clo. Vztahuje se i na individuální dovozy občanů, s výjimkou zboží obecně osvobozeného od této daně.

Vznik nároku státu na clo (termín podle dřívějšího celního zákona) nově označovaným pojmem “celní dluh”, který vzniká podle celního zákona čís. 13/1993 Sb. Na základě smlouvy o založení Evropského společenství bylo vydáno „Nařízení komise (ES) č. 1875/2006 ze dne 18/12.2006“, kterým byl vydán Celní kodex společenství. Jedná se o složitou problematiku a není úkolem této práce se tím podrobněji zabývat.

Dovozci i vývozci zboží se stále častěji obrací na profesionální poskytovatele služeb při vyřizování celních formalit a odbavení při vývozu i dovozu do třetích zemí. Je možné například uvést nabídku těchto služeb „Kanceláře celní a spediční služby M a H“, která nabízí kompletní vedení statistické evidence Intrastat. Jedná se o sledování pohybu zboží mezi členskými zeměmi EU, který čerpá údaje z měsíčních výkazů zpracovaných firmou. V nabídce služeb je i zajištění veškeré komunikace s celním úřadem. Znamená to, že vývozní i dovozní firma se nemusí o nic starat a veškeré náležitosti jednání s celním úřadem zajistí tato kancelář. Mezi nabízené služby patří:

Vystavení VDD v ECS a ukončení vývozu daňovým dokladem

- Vystavení jednotných správních dokladů JSD – dovoz
- Vystavení tranzitu T 1 vydaného
- Vystavení tranzitu přijatého
- Vystavení přepravních dokladů
- Vystavení dokladu o původu
- Kompletní odbavení u celní pobočky
- Vedení režimů s ekonomickým účinkem
- Zajištění a vedení zjednodušených postupů
- Vystavení a vyřízení korespondence s celními úřady
- Poradenství

¹⁷ <http://www.nku.cz/scripts/detail.asp?id=857>

5.7.2. Daň spotřební ve správě celních orgánů¹⁸

Plátcem této daně jsou všechny fyzické a právnické osoby, kterým jsou propuštěny dovážené vybrané výrobky. Mezi plátce patří jak právnické tak i fyzické osoby, které vyskladní (např. ze svobodného celního skladu) vybrané výrobky, které byly od daňové povinnosti osvobozené, avšak při vyskladnění byly použity k účelu, na který se osvobození nevztahuje.

Při dovozu vzniká daňová povinnost dnem vzniku celního dluhu. Podmínky vzniku nároku státu na clo vyplývají z ust. §5 odst. 1 písm. b) zák. č. 587/1992 Sb. o spotřebních daních.

Při podání návrhu na celní řízení v případě dovozu vybraných výrobků je nutno písemně uplatnit nárok na osvobození od spotřební daně, pokud se na ně nevztahuje.

5.7.3. Daň z přidané hodnoty ve správě finančních úřadů¹⁹

Správce daně z přidané hodnoty jsou při nákupu a prodeji výrobků, na nichž se DPH vztahuje finanční úřady. Podmínky pro vyúčtování a výběr DPH jsou pro firmy registrované jako plátcí DPH uvedeny v zák. č. 588/1992 Sb.

Povinnost registrovat se jako plátce DPH vyplývá přímo ze zákona. Ze zákona je povinna se registrovat firma nebo fyzická osoba, která ve 12 měsících po sobě jdoucích překročí obrat 1 milion Kč. Takový subjekt je povinen se registrovat nejpozději do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém byl obrat překročen. Platit DPH započne od prvního dne třetího měsíce.

Plátcem DPH se může stát hospodářský subjekt dobrovolně, jestliže se tak rozhodne. Registrací jako plátce DPH přebírá na sebe všechny povinnosti, které vyplývají ze zákona o DPH.

Pro potřeby daňové správy je plátce DPH povinen vést věrohodné záznamy, ze kterých lze zjistit správnost výpočtu daně z přidané hodnoty. Plátce je povinen vést rovněž evidenci tržeb za zdanitelná plnění a to i u spotřebitelů, kteří nejsou plátcí daně. Daňový doklad, je povinen plátce vyhotovit za každé zdanitelné plnění ve prospěch jiného plátce a to vždy nejpozději do 15 dnů od jeho vzniku.

¹⁸ <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/spotrebni-dan/informace-pro-platce-spotr-dani-2004/1001647/43346/>

¹⁹ www.sagit.cz/pages/tema.asp?cd=14&typ=r&det=56

5.7.4. Daň spotřební ve správě finančních úřadů²⁰

Správce spotřebních daní u výrobků vyrobených a prodávaných v tuzemsku jsou finanční úřady. Plátcí spotřební daně jsou všechny právnické a fyzické osoby, které vybrané výrobky v tuzemsku vyrábějí, a dovozci. Plátcí, kterým vznikla daňová povinnost nebo naopak nárok na vrácení daně, jsou povinni předložit daňové přiznání správci spotřebních daní vždy do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém vznikla daňová povinnost. Od daně jsou osvobozeny výrobky taxativně uvedené v §8 zák. č. 587/1992 Sb. Zvláštní ustanovení platí pro osvobození paliv, maziv, lihu a lihovin. Nárok na osvobození je nutné uplatnit písemně nejpozději před vyhotovením dokladu o vyskladnění od tuzemského výrobce.

V případě vývozu vybraných výrobků v rámci podnikatelské činnosti mají plátcí nárok na vrácení této daně, který mohou uplatnit, pouze pokud vývozci mají zákonný nárok na vrácení daně u vybraných výrobků při jejich vývozu, musí tak učinit u finančního úřadu v daňovém přiznání nejpozději do 6 měsíců od posledního dne měsíce, ve kterém nárok na vrácení vznikl.

5.7.5. Působnost celních orgánů při zjišťování a stíhání celních únik

Celní orgány při provádění celního dohledu nad zbožím v rámci jednotného celního území Evropské unie vybírají clo a kontrolují provádění společné zemědělské politiky, veterinární, rostlinolékařské a další předpisy upravující zákazy a omezení. Působnost Celní správy ČR upravena i některými dalšími zvláštními zákony. Tak jako ve většině ostatních členských zemí EU je Celní správa ČR výhradním správcem všech spotřebních daní. Má výrazné kontrolní oprávnění v oblasti silniční dopravy (např. vážení nákladních vozidel, plnění podmínek pro přepravu nebezpečných nákladů, kontroly výkonového zpoplatnění, atp.)

5.7.6. Celní pohledávky a nedoplatky²¹

Celková výše pohledávek činila k **31. 12. 2006** částku **6 317 mil. Kč**. V této sumě pohledávek jsou zahrnuty nejen pohledávky a nedoplatky vzniklé neuhrazením cla a daní za zboží propuštěné do režimu volného oběhu, případně po skončení režimu s dočasným osvobozením od cla, ale i pohledávky předepsané platebními výměry za nedodání zboží v režimu tranzit, dodatečně vyměřené celní dluhy platebními výměry a platebními výměry vydanými na základě následných kontrol, kdy u těchto případů není

²⁰ <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/spotrebni-dan/informace-pro-platce-spotr-dani-2004/1001647/43346/>

²¹ Tisková zpráva celní správy České republiky ČR Ostrava

zajištěn celní dluh, případně neuhrazené pohledávky, kdy deklarant měl povolení nezajišťovat celní dluh. Jsou zde zahrnuty také platební výměry na úrok z prodlení a penále při nedodržení zákonné lhůty splatnosti celního dluhu.

Celkový stav nedoplatků ke dni **31. 12. 2006** činí **6 237 mil. Kč**.

5.8. Postupy celní správy při vymáhání celního dluhu²²

Přesto, že celní správa využívá všechny zákonné možnosti k vymáhání (uplatňuje celní dluh na ručители, zjišťuje bankovní účty dlužníků, zjišťuje majetek dlužníků prostřednictvím katastrálního úřadu, v evidenci motorových vozidel, ve středisku cenných papírů, spolupracuje s FÚ v případě přeplatků evidovaných u poplatníka), je vymáhání těchto nedoplatků velmi obtížné. Převážná část nedoplatků je uplatněna v rámci konkurzního řízení nebo je vymáhána soudní cestou, což je dlouhodobá záležitost. Část nedoplatků tvoří pohledávky vůči Kreditní bance, a.s., a Union bance, a.s., na které byl prohlášen konkurz.

5.8.1. Efektivnost následných kontrol při vymáhání celního dluhu

V roce 2006 bylo zahájeno 1 241 následných kontrol a ukončeno celkem 1 299 následných kontrol, z nichž bylo 762 pozitivních, tj. došlo ke zjištění porušení celních předpisů a byl zjištěn únik na cle ve výši více než 134,63 mil. Kč.

Nejčastěji opakující se formou porušení celních předpisů v hodnoceném období bylo nezapočtení dopravného do celní hodnoty, nesprávné sazební zařazení zboží, dvojitá fakturace, neoprávněné přiznání preferenční sazby, nezapočtené náklady na služby spojené s pojištěním, balením, opravou nebo servisní službou dováženého zboží, nadhodnocení zboží při jeho vývozu, nepřipočtení softwarového vybavení k celní hodnotě, licenční poplatky.

Následné kontroly jsou prováděny též pro oblast společné zemědělské politiky (dále jen „SZP“). V průběhu roku 2006 byly celními orgány provedeny v oblasti SZP následné kontroly u 13 hospodářských subjektů. Výsledky následných kontrol byly negativní.

V roce 2006 zahájily CÚ 589 daňových kontrol a ukončily 579 daňových kontrol. Na základě provedených daňových kontrol bylo zjištěno porušení právních předpisů ve 233 případech a bylo doměřeno celkem 18 mil. Kč.

²² www.nku.cz/kon-zavery/K98002.pdf

V roce 2006 bylo Evropské komisi nahlášeno celkem 59 případů zjištěných podvodů a nesrovnalostí s celkovou stanovenou částkou cla ve výši 63,7 mil. Kč (v roce 2005 to bylo 19 případů s částkou cla ve výši 15,2 mil. Kč). Ke dni 31. 12. 2006 bylo 32 případů uzavřeno a celková uhrazená částka činila 30,7 mil. Kč.

Převážná většina případů uvedených v systému Ownres byla klasifikována jako nesrovnalost. Nejčastějším důvodem pro dodatečně vyměření celního dluhu bylo nesprávné sazební zařazení zboží. Přes 50 % případů, u nichž bylo clo dodatečně vyměřeno z tohoto důvodu, představují dovozy zboží z Číny a Thajska.

5.8.2. Postupy pachatelů při páchaní trestných činů při dovozu, vývozu a²³

Z dostupných statistických podkladů a výsledků provedených kontrol celní správou lze vystopovat následující postupy využívané k celním daňovým únikům. Patří mezi ně tyto prohřešky, které hraničí v mnoha případech s trestními činy:

a) Snižování pořizovací ceny

Dovozce při celním odbavení předloží doklad, na němž je uvedena výrazně nižší cena dováženého zboží. Tato cena je základem pro výpočet cla, přičemž součet ceny a cla (a spotřební daně u vybraných druhů zboží) tvoří základ pro výpočet daně z přidané hodnoty. Snížením pořizovací ceny dojde i ke zkrácení daně.

b) Snížení množství dováženého zboží

Snížením množství zboží (jeho hmotnosti) dochází k daňovému úniku při výpočtu spotřební daně a následně i daně z přidané hodnoty, která se vypočítává ze součtu ceny zboží, cla a spotřební daně.

c) Deklarování dovozu jiného zboží

V dokladech je uváděno zboží s nižší cenou, zboží podléhající nižší celní sazbě (spotřební daně a daně z přidané hodnoty), než zboží skutečně dovážené.

d) Zneužívání svobodných celních skladů (pásem)

Ze svobodných celních skladů a svobodných celních pásem je uskladněné zboží podvodně vyváženo s falšovanými doklady, kde je u zboží deklarován vývoz popřípadě přepracování, přestože je zboží dodáno na vnitřní trh, a tedy podléhá daňové povinnosti.

e) Padělání záznamu o výstupu zboží

Zboží je tranzitem převáženo přes území ČR a zahraniční odběratel odstoupí od smlouvy. Zboží nevystoupí, avšak není dodáno k celnímu řízení (k vyměření cla a daní). Karnet TIR je ukončen padělaným potvrzením o výstupu zboží přes hranici (buď bylo

²³ <http://www1.cs.mfcr.cz/CmsGrc/tiskove-centrum/tiskovy-archiv/2006>

použito padělané razítko, nebo použito služeb podplaceného celníka). Zboží je dodáno na vnitřní trh bez fiskálních odvodů.

f) *Fingování tranzitu*

Tranzit zboží je pouze fingován. Nákup karnetu a deklarace tranzitu je pouze prostředkem k dopravení zboží do ČR. Neuskutečněný tranzit je potvrzován padělanými razítky, podplacenými celníky atd.

g) *Využívání kradených karnetů*

Tiskopisy karnet TIR jsou odcizovány (padělaný) a na ně pak je zboží dováženo. Při vstupu je řádně dodáno k celnímu odbavení, ale k celnímu řízení přijímací celnici dodáno není. Firma provádějící tranzitní přepravu buď neexistuje, nebo existuje, ale je uvedena v dokladech bez vědomí majitelů nebo statutárních představitelů.

h) *Padělání průvodních dokladů*

Zboží je deklarováno jako reexport, hraniční celnicí je propuštěno do ČR, je přikázáno k dodání do celního skladu nebo dodání ve lhůtě přijímací celnici. Zboží však dodáno není, průvodní doklady jsou padělané (padělanými celními razítky, podplacným celníkem atd.). Při orazítkování celních dokladů zainteresovaným celníkem je zpravidla použito razítko pravé, avšak osobní číslo celníka je překryto a na dokladu schází.

ch) *Fiktivní odstoupení od smlouvy*

Zboží je dovozcem dovezeno do země, “není” však možné ho vyvézt, protože zahraniční odběratel od smlouvy odstoupil. Zboží není dodáno k celnímu řízení, ale je prodáno tuzemskému odběrateli, plátcí daní. Zpravidla tento druhý “plátce” neexistuje, jedná se o fiktivní firmy, jejichž fiktivní majitelé předkládají padělané doklady (výpisy z obchodních rejstříků, výpisy z účtů, padělané smlouvy se zahraničním odběratelem), nebo používají fiktivních zahraničních odběratelů atd.

i) *Prodej zboží fiktivnímu plátcí daně*

Zboží je dovezeno do ČR v rámci reexportu na základě skutečného kontraktu se zahraničním odběratelem, který od smlouvy odstoupí. Zboží je prodáno tuzemskému odběrateli, který ho prodá dalšímu plátcí a tak je předáváno po částech a prodávající přijal plnění v hotovosti, neověřil, zda je kupující plátcem daně atd.

j) *Zpětný nákup z ciziny za sníženou cenu*

Zboží pachatel nakoupí za cenu včetně daně, s deklarací na export. Zboží skutečně vyveze za hranice, kde je zboží “dodáno” odběrateli. Tím zpravidla bývá firma buď neexistující, nebo firma účelově založená k těmto účelům. Tato firma zboží

“převezme” a současně prodá do ČR třetí firmě za cenu rovnající se desetině ceny původní. Clo je vyměřeno z celní hodnoty zboží a na základě těchto údajů je stanovena i daň.

k) Předstírání krádeží zboží

Jedná se o předstírání krádeží zboží z kamionů nebo krádeží celých kamionů se zbožím, které se takto dostává na tuzemský trh, kde je s ním dále obchodováno.

6. Vlastní analýza daňových úniků a náročnosti při výběru daní

6.1. Stabilita daňových zákonů a pravidel

Při analýze daňových zákonů bylo zjištěno, že neexistuje jediný hospodářský rok, ve kterém by se opakovala stejná zákonná ustanovení pro poplatníky daní. Každým rokem je vyhlášována spousta výjimek a zvláštností na které např. upozorňuje § 18 zákona o daních z příjmů. Tato praxe pokračuje i nadále při realizaci schválených úprav v daňových zákonech pro nejbližší roky. Pro ilustraci alespoň jediný příklad u daně z příjmů právnických osob. Sazba daně z příjmů právnických osob pro zdaňovací období 2007 činí 24 %, pro rok 2008 činí 21 %, pro rok 2009 činí 20 % a pro rok 2010 činí 19 %. U investičních, podílových a penzijních fondů činí sazba daně 5 % atd. Veškeré snahy minulé i současné vládní reprezentace po zjednodušení výběru daní a zjednodušení formuláře daňového přiznání vyzněly do ztracena a je nutné konstatovat, že slibované daňové přiznání na jednu stránku s možností jeho vyplnění samotným daňovým poplatníkem je v nedohlednu!

6.2. Efektivnost výběru daní²⁴

Po posouzení orgánů a institucí, počtu technického personálu, který se kontrolou výběru daní a daňovými úniky v ČR zabývá, je žádoucí si odpovědět, jak efektivní je výběr daní v ČR v porovnání s ostatními evropskými zeměmi a z USA.

Srovnatelné zhodnocení lze nejlépe vyjádřit podílem nákladů na správu vybraných daní. Z dostupných údajů činí uvedený podíl např.:

- v SRN 1,9 %
- v Polsku 1,5 %
- V Británii 1,1 %
- V USA 0,5 %
- **V ČR 2,5 %**

Z uvedeného srovnání vyplývá, že o efektivnosti výběru daní v ČR z hlediska jeho nákladů a efektivnosti netřeba mít žádné iluze. V předchozích kapitolách bylo dostatečně prokázáno, že ani takto vysoká nákladovost na správu daní nepřinesla snížení nedoplatků daní, ani nezabránila narůstajícím daňovým únikům. Dostupné údaje, které

²⁴ www.finance.atlas.cz/dane-duchody/106038-dane-naparit-ale-vybrat-uz-ne.aspx - 38k -

byly podrobeny rozboru, v předchozích kapitolách vypovídají o tom, že od roku 1998 do dnešních dnů vzrostly nedoplatky z 28 na 44 mld. Kč.

U daně z příjmu právnických osob vzrostly nedoplatky z 12 na 20 mld.

U daně z příjmů fyzických osob vzrostly nedoplatky z 10 až na 20 mld. Kč. Další nedoplatky lze vyčíslit u spotřební daně, daně darovací, u pojistného na sociální zabezpečení (62 mld.) apod. V oblasti efektivnosti výběru daní přetrvávají v ČR značné rezervy ve srovnání s ostatními státy. V ČR rozhodně nelze hledat rezervy ve zvyšování počtu úředníků v další komplikaci daňových zákonů a jejich rozšiřování o další výjimky a dodatečná kritéria, ale spíše ve zjednodušování zákonných ustanovení, daňových formulářů, srozumitelnost pro daňové poplatníky. V této souvislosti je možné zmínit např. prospěšnost zavedení daňového paušálu na vybrané profese. Je možné, že i paušální daň je příčinou toho, proč mají některé země s neplacenými daněmi výrazně menší problémy než ČR.

6.3. Daňová morálka poplatníků při placení daní

Daňovou morálku poplatníků lze zkoumat i v závislosti % podílu výběru daní na HDP. Pro posouzení jsem hodnotil údaje publikované ČSÚ získané z ministerstva financí ČR.

Tabulka 1 – MF ČR²⁵

ROK	HDP v mld. Kč	Vybrané daně v mld. Kč	Daně na HDP Podíl v %
1993	1020	269	26,4
1995	1381	327	23,7
1997	1669	364	21,8
1999	1902	417	21,9
2000	1984	434	21,9
2001	2157	463	21,5

V uvedené časové řadě od roku 1993 až do roku 2001 je patrné, že dochází ke snižování podílu vybraných daní na HDP, z čehož by bylo možné usuzovat na pokles morálky poplatníků při placení daně. Při hodnocení je však potřeba vzít v úvahu, že na podílu vybraných daní se mohou podílet i změny sazeb v novelizovaných daňových

²⁵<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/search.html?varChunk=2>

zákonech případně i jiné vlivy jako např. zvyšující se objem daňových nedoplatků, jak je uvedeno v předcházejícím hodnocení a nevidované daňové úniky. Daňovou morálku poplatníků lze hodnotit i podle hodnotící stupnice používané Universitou of Harvard, kde hodnota 1 vyjadřuje maximální daňovou morálku a hodnota 7 minimální daňovou morálku. Podle tohoto hodnocení získaly podle zprávy roku 2002 hodnocené země tyto známky:

Tabulka 2 – MF ČR²⁶

Země	Hodnocení	Země	Hodnocení
Maďarsko	3,4	Singapur	6,3
Rakousko	4,2	Hon Kong	6,1
Francie	4,0	Nizozemí	4,8
Norsko	3,4	Španělsko	4,7
Irsko	4,1	Portugalsko	2,8
Německo	3,8	Česká republika	2,6

I při tomto hodnocení lze doporučit pokračovat ve zjednodušení systému daní, zredukování nepřehledné sítě daňových zákonů a výjimek, odpočitatelných položek, které by účinně zamezily daňovým únikům. Je to cesta, která by výrazně ovlivnila vědomí poplatníků, jejich spokojenost a tím i jejich ochotu platit daně za kvalitnější služby, které jim stát jako daňovým poplatníkům nabídne.

6.4. Minimalizace odvodu daně a efektivní daňová optimalizace

Výsledky analýzy jednoznačně ukázaly, že za daných zákonných předpisů v daňové oblasti lze uplatnit metody minimalizace daňové povinnosti pouze v omezené míře na základě legální daňové optimalizace tak, aby nedošlo k porušení zákona a následným postihům za trestné činy daňových úniků. Současná legislativa vytváří pro podnikatele prostor pro legální využití platných nástrojů a pravidel k daňové optimalizaci. Podnikatel může ušetřené finanční prostředky investovat do rozvoje své firmy. Můžeme konstatovat, že optimalizace je jakousi formou podpory malého a středního podnikání. Nastoupená cesta postupného snižování daní pro fyzické a právnické osoby je cestou správným směrem a je možné tento postup jen doporučit.

Z problematiky minimalizace a efektivní optimalizace lze přijmout následující závěry:

²⁶ <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/search.html?varChunk=2>

- K minimalizaci odvedené daně lze využít pouze legální aktivity, které lze zahrnout pod označení „efektivní daňová optimalizace“ do které patří např. různá osvobození, slevy, volba mezi formou odpisů, společné zdanění manželů aj., kde je záměrem legislativy zvýhodnit některou skupinu poplatníků.
- Prostředkem této optimalizace je využití všech dostupných zákonných ustanovení včetně uplatnění veškerých zákonných výjimek a daňových úlev.
- V některých případech lze pro optimalizaci využít i mezer v daňových zákonech a v souvisejících předpisech a zákonných úprav (často jsou výsledkem neúmyslných pochybení, které se do daňových zákonů dostali přehlédnutím legislativců).
- Při optimalizaci velmi často dochází k situacím, kdy poplatník narazí na rozdílnost výkladu daňového zákona nejenom od daňových poradců a právníků ale i mezi finančními úřady a kontrolujícími úředníky. Tato “racionální neznalost“ může vést i k situaci, že při následné daňové kontrole může být některý prvek daňové optimalizace jako daňový únik.
- Vzhledem k možné rozdílnosti názorů na to co je a co již není legální aktivita v oblasti daňové optimalizace, z důvodu neznalosti či neúplné informovanosti doporučuji, aby poplatník se raději obrátil na daňové a právní experty, daňové poradce, kteří mají zkušenosti a mohou předejít situaci, kdy finanční kontrola klasifikuje využitý prvek optimalizace, jako daňový únik s dopadem vyměření penále z neodvedené daně případně vyměří poplatníkovi finanční postih.

6.5. Vývoj koordinace a harmonizace zdanění firem v Evropské unii²⁷ a²⁸

Po vstupu ČR do Evropské unie je nezbytné počítat s tím, že dříve nebo později dojde k výraznějšímu zásahu i do oblasti daňové soustavy mezi členskými státy unie.

Zdanění firem v Evropské unii se ubírá cestou postupné harmonizace daňových zákonů, předpisů i daňových sazeb. Cílem koordinačních kroků je stabilizovat daňový systém a dokončit budování jednotného trhu. První linie kroků směřuje k odstranění daňových prvků, které zhoršují fungování jednotného trhu, a tím zhoršují alokaci kapitálu a oslabují mezinárodní konkurenceschopnost firem v Unii, což bylo zvýrazněno zavedením eura. Druhý směr opatření má za cíl stabilizovat daňové

²⁷ Viz dokument SEC(96) 487

²⁸ Viz dokument COM(97) 564

příjmy členských států a podpořit zaměstnanost. V situaci, kdy je kapitál poměrně mobilní a práce spíše nemobilní, bylo stabilizace nebo dokonce růstu daňových příjmů dosahováno přesunem daňového břemene na méně mobilní faktor, kterým je práce. To spolu s růstem pojistného k financování stále rostoucích sociálních výdajů vede k nadměrnému zdanění práce. Směr snížení zdanění zejména nízko kvalifikované (nebo nízko příjmové) pracovní síly musí být podle nové strategie realizován postupně s omezením škodlivé daňové konkurence u mobilních faktorů, čímž by mohly být získány dodatečné příjmy. Pokud by některá z výše uvedených variant harmonizace zdanění firem byla v praxi zavedena a Česká republika se jich účastnila (ať už formou celoevropsky platné směrnice nebo ve formě zesílené spolupráce několika států), mělo by to dopad jak na firmy, tak příjmy veřejných rozpočtů.

Celý proces je zatím teprve na začátku a nelze tedy učinit žádné konkrétní závěry, zejména ne o mikroekonomických dopadech na firmy v ČR. Vzhledem k tomu, že jedním z hlavních důvodů harmonizace firemních daní je snížení administrativních i vyvolaných nákladů zdanění firem (viz nejnovější analýza Komise k dopadům daňového systému na podniky Evropská komise (2004b), lze očekávat, že by k poklesu vyvolaných nákladů zdanění skutečně došlo. Pokud by pak bylo zavedeno konsolidované zdanění holdingů, mohly by zejména velké firmy očekávat i snížení daňové povinnosti.

To by však samozřejmě znamenalo i snížení příjmů veřejných rozpočtů ČR. Při konsolidovaném zdanění by navíc velmi záleželo na kritériu, podle kterého by se základ daně rozděloval mezi jednotlivé státy. Při nevhodně zvoleném kritériu pak může dojít k přesunutí základů daně do jiných států a k výraznému snížení výnosu daně z příjmů právnických osob v ČR, aniž by došlo k výraznému snížení daňového zatížení domácích firem.

Stanovisko a závěry k harmonizaci daní v Evropské unii, co lze očekávat:

- Proces sjednocování daňových zákonů ve státech Evropské unie (EU) je nezbytný.
- Členské státy EU se musí připravit na postupnou harmonizaci daňových zákonů, předpisů i daňových sazeb v rámci EU.
- Stabilizace daňového systému v EU je předpokladem pro dokončení budování jednotného trhu.
- Zavedení jednotného daňového systému zlepší alokaci kapitálu a posílí mezinárodní konkurenceschopnost firem v Unii.
- Vytvoří podmínky pro stabilizaci daňových příjmů členských států EU a podpoří zaměstnanost ve státech unie.
- Odstraní nadměrné zdanění práce a sníží zdanění zejména nízko kvalifikované (nebo nízko příjmové) pracovní síly.
- Při harmonizaci zdanění firem se počítá se dvěma formami:
 1. postup podle celoevropsky platné směrnice nebo
 2. postup formou zesílené spolupráce několika států.
 3. Při využití jedné nebo i druhé formy by to mělo dopad jak na firmy, tak na příjmy veřejných rozpočtů.
- Podle nejnovější analýzy by po harmonizaci došlo ke snížení administrativních i vyvolaných nákladů zdanění firem. Zejména velké firmy by mohly očekávat i snížení daňové povinnosti.
- Velmi citlivou otázkou, kterou budou muset členské státy řešit je volba kritéria, podle kterého by se rozděloval základ daně mezi jednotlivé státy. Při nevhodně zvoleném kritériu může dojít k přesunutí základů daně do jiných států.
- Lze očekávat, že právě dohoda členských států o kritériu pro rozdělování základu daně mezi členskými státy bude velmi složitá a komplikovaná. Nevýhodná volba kritéria např. pro ČR by vedla k poklesu výnosu daně z příjmů právnických osob v ČR, aniž by došlo k výraznému snížení daňového zatížení domácích firem.

➤ Bude proto žádoucí, aby finanční orgány ČR vyjednaly při harmonizaci daňového systému v EU takové podmínky, které by nesnížily příjmy státního rozpočtu, a nedošlo ke zvýšení daňového zatížení domácích firem.

6.6. Daňové trestné činy – daňové úniky

V práci byly podrobně analyzovány trestné činy v daňové oblasti ve všech oblastech hospodářské činnosti. Ve všech případech se jedná o nezákonnou činnost daňových subjektů. Stručně lze shrnout, že mezi nejčastěji se vyskytující trestné činy patří:

- Neodvedení daně
- Neodvedení pojistného na sociální zabezpečení
- Neodvedení pojistného na zdravotní pojištění
- Neodvedení příspěvku na státní politiku zaměstnanosti
- Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jako cla, pojištění apod.
- Za trestný čin je považována taková (úmyslná) nezákonná činnost, která je prováděná ve větším (velkém) rozsahu (zkrácení daně nad 50 000 Kč)
- Do kategorie trestného (úmyslného) neodvedení nebo zkrácení daně se podle provedené analýzy dostane omezená část ze škály hospodářské činnosti. Většina z nich je považována za daňový únik. Pokud jsou prokazatelné, jsou i postižitelné.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo hlouběji proniknout do problematiky páchání trestných činů v daňovém účetnictví. Teprve rozbor jednotlivých částí této rozsáhlé problematiky ukázal, jak by bylo žádoucí a prospěšné zjednodušit a zpřehlednit zákonnou úpravu všech daňových zákonů. Jak prospěšné by bylo odbourání tak zvaných výjimek a vyhlášených slev na dani ze stávajícího zákona.

Většina ekonomů se shoduje na tom, že zjednodušení systému daní, by zabránilo daňovým únikům, které jsou v některých případech i důsledkem právě nepřehledné spleti zákonů a výjimek. V řadě případů je problematické, aby se ve vydaných zákonech orientovali daňový poradci a někdy i pracovníci finančních úřadů či celních orgánů. Dá se předpokládat, že při nastoupení této cesty by se výběr daní zcela určitě zvýšil i bez bolestivějšího navyšování jejich sazeb. Je potřeba vidět, že ochotu platit daně výrazně ovlivňuje také spokojenost lidí s tím, jaké služby jim stát za jejich peníze nabízí. I když v daňové morálce na tom není Česká republika nejhůře, jsou přijímány některé kroky na podporu plnění daňových povinností (jednotná daň) a j). Ve všech zemích Evropské unie se stále více klade důraz na efektivní výběr daní. Efektivní výběr daní představuje hlavní kritérium podle, kterého budou napříště členské i kandidátské země hodnoceny. Jednou z metod široce používanou v zemích EU je metoda dobrovolného plnění daňových povinností daňovými subjekty. Je založena na těchto základních principech:

- ◆ **ODPOVĚDNOSTI** – daňový subjekt cítí odpovědnost a tím i spoluúčasť na dění ve společnosti.

- ◆ **ROVNOSTI** – rovnosti podnikatelů před zákonem při plnění daňových povinností a při vedení daňových kontrol.

- ◆ **INFORMOVANOSTI** – to znamená, že daňové úřady pravidelně informují daňové poplatníky o připravovaných změnách, principu konstrukce daní.

- ◆ **ÚNOSNOSTI ZDANĚNÍ** – přijatelná míra zdanění, která je únosná pro daňové poplatníky a státnímu rozpočtu přinese dostatečné finanční prostředky při jejich hospodárném využívání. Výnos z některých daní, které se zajišťují s vysokou mírou administrativního zatížení a navíc jsou složitě a nákladně spravované by bylo vhodné zrušit pro svůj malý finanční přínos do státního rozpočtu.

- ◆ **KOMUNIKACE A POMOCI ZE STRANY DAŇOVÝCH ÚŘEDNÍKŮ** – ve speciálních kancelářích finančních úřadů by bylo žádoucí zřídit informační centrum, kde by daňový poplatník získal všechny potřebné informace na základě písemné žádosti, nebo telefonickým dotazem či při osobní návštěvě.

Myslím si, že ke zmírnění, případně i odstranění výše uvedených postupů daňových subjektů by napomohlo provedení některých opatření:

- ♦ výrazně omezit možnost placení v hotovosti mezi podnikatelskými subjekty a peněžní styk převést do bankovní sféry,

- ♦ novelizovat předpisy upravující větší pravomoci rejstříkových soudů a živnostenských úřadů, zvýšit kvalitu činnosti rejstříkových soudů a živnostenských úřadů. Je nutné, aby uvedené orgány ověřovaly veškeré podklady podnikatelských subjektů předkládané jim k zápisu, odstranily pochybnosti o tzv. “přednostních” vyřízení určitých zájmových případů, zamezily provádění četných formálních změn v krátkém časovém období (např. během jednoho až několika málo dní),

- ♦ regulovat pobyt cizinců na našem území, případně alespoň možnosti podnikání cizinců u nás,

- ♦ zesílit možnosti správce daně odmítnout vyplatit odpočet na DPH plátcí bez současného prověření oprávněnosti odpočtu v nejasných případech. Současná, v těchto případech zpravidla měsíční lhůta podávání přiznání a lhůta pro vrácení odpočtu s následnou sankcí za nevrácení vytváří na správce daně drtivý tlak, pod kterým jsou pak uvolňovány a vypláceny i podezřelé odpočty,

- ♦ zvýšit odbornou úroveň pracovníků správců daně i příslušníků Policie ČR

- ♦ prohloubit vzájemnou spolupráci mezi správcem daně a Policií ČR, a to zejména ve výměně informací o nových formách a způsobech páchaní daňových úniků a o způsobech jejich urychleného vyšetření.

Co však by měly mít všechny zúčastněné instituce společné, je snaha o co nejefektivnější boj proti kriminalitě a přesvědčit svým jednáním pachatele trestné činnosti o nemožnosti úniku spravedlivému potrestání.

Seznam použité literatury

Literární zdroje

1. BIČÍK, M. *Daňové zatížení u nás sice klesá, ale velmi pomalu*. Profit, 1998, 40 s.
2. FIALA, J. *Rady daňového poradce, aneb, legální daňové úniky u daně z příjmů fyzických osob*. Mirago Ostrava, 85s. ISBN 80-85922-35-5.
3. PROUZA, D. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem : Justiční akademie České republiky, 2005. 260 s.
4. POMNĚN, O. *Daň z neznalosti*. Ostrava : Mirago, 1994. 63 s.
5. SALAČOVÁ, M. *Cestovní náhrady*. Brno : VADANA, 1995. 62 s.

Elektronické zdroje

1. Ministerstvo vnitra ČR. *Analýza platné české právní úpravy související s efektivním postupem proti korupci*. [cit. 25. 2. 2008]. Dostupné na www: <<http://www.comrad.cz/item110b.htm>>
2. Celní správa České Republiky. *Postupy CÚ při vývozu*. [cit. 20. 2. 2006]. Dostupné na www:<<http://www1.cs.mfcr.cz/CmsGrc/Clo-online/ECS-AES/Informace+pro+deklarantskou+verejnost.htm>>
3. Celní správa České Republiky. *Postupy CÚ při výstupu*. [cit. 3. 3. 2006]. Dostupné na www: <<http://www1.cs.mfcr.cz/CmsGrc/Clo-online/ECS-AES/>>
4. Celní správa České Republiky. *INFORMACE o činnosti Celní správy České Republiky za rok 2006*. [cit. 2. 3. 2007]. Dostupné na www: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Info_o_cinnosti_CelSpravyCR_rok2006_pdf.pdf>
5. Celní správa České republiky. *Otázky a odpovědi II*. [cit 29. 1. 2007]. Dostupné na www:<<http://www1.cs.mfcr.cz/CmsGrc/Clo-online/ECS-AES/Informace+pro+deklarantskou+verejnost.htm>>

6. Celní a spediční služby. *Kompletní vedení statistické evidence Intrastat*. [cit. 1. 1. 2008]. Dostupné na www: <<http://www.clo-hb.cz/sluzby.html>>
7. Možné trestné činy v podnikání. *Nahlédnutí do trestního zákona č. 140/1961 Sb.* [cit. 2. 3.2003]. Dostupné na www: <www.fullcom.cz/TrestneCiny.htm>
8. Uplatňování DPH. *Zpracováno dle Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*. [cit. 1. 5. 2004]. Dostupné z www: <<http://www.fullcom.cz/UplatnovaniDPH.htm>>
9. Technické zhodnocení najatého majetku z pohledu daňového i účetního. *Zpracováno dle legislativy*. [cit. 1. 4. 2003]. Dostupné na www: <<http://www.fullcom.cz/ZhodnoceniMaj.htm>>
10. Evropská unie. *Úřední věstník Evropské unie*. [cit. 19. 12. 2006]. Dostupné na www: <http://www1.cs.mfer.cz/NR/rdonlyres/4EF75F-C411-454F-9CB2-4B5038D94B92/4143/1_36020061219cs00640126.pdf>
11. Zvýhodňování věřitele. *Článek z vydání č. 20* [cit. 2. 10. 2003]. Dostupné na www: <<http://www.konkursni-noviny.cz/clanek.html?ida=679>>

ABSTRAKT

JAHN, Č. *Trestné činy daňového charakteru, jejich zjišťování a stíhání: bakalářská práce*. České Budějovice: Vysoká škola evropských a regionálních studií, o. p. s., 2008, vedoucí bakalářské práce Ing. Ladislav Skořepa, Ph.D., Ing. Jiří Dušek.

Klíčová slova: Daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty (DPH), daň silniční, daň z nemovitostí, daň z převodu majetku, daň darovací, spotřební daň, tabákové nálepky, přímá daň, nepřímá daň, daňový základ, zkrácení daňové povinnosti, krácení daně a poplatku

Práce se zabývá, rozbořem a analyzuje příčiny vzniku trestných činů daňového charakteru, přístupy k jejich zjišťování a stíhání. Zkoumá charakter daňových úniků a daňových podvodů v oblastech hospodářské činnosti, ve kterých dochází k nelegálnímu snížení daňového základu. Zabývá se nejčastěji se vyskytujícími trestnými činy, které mají své příčiny v hrubém zkreslování údajů o stavu hospodaření v neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a v porušování závazných pravidel v hospodářském styku. Uvádím příklady postihu daňových subjektu za zjištěné daňové uniky od finančních úřadů a celní správy. Vlastní analýzou dostupných údajů efektivnosti výběru daní, hodnocením podílu vybraných daní na hrubém domácím produktu (HDP), daňové morálky poplatníků ve vybraných zemích, naznačuji řešení některých problémů s výběrem daní v ČR.

ABSTRACT

JAHN, Č. *The delicts of a tax character, their recognition and prosecution: bachelor work*. České Budějovice: The college of European and regional studies o. p. s. 2008. The supervisor of the bachelor work Ing. Ladislav Skořepa, Ph.D., Ing. Jiří Dušek.

Keywords: Individual income tax, corporation income tax, value added tax (VAT), vehicle excise duty, real estate tax, property transfer tax, gift tax, consumer tax, tobacco labels, direct tax, indirect tax, tax base, tax duty reduction

The bachelor work construes and analyses the reasons of the origin of delicts of the tax character, the approaches to their recognition and interception. It examines the character of tax evasions and tax frauds in the areas of the economical activity, in which the illegal decrease of a tax base happens. Most of the time it deals with incident delicts, which have their reasons in a raw data falsification about the economical state in the tax and the social security insurance indiversion, and in the serious rule-breaking in the economical relations. I mention the examples of the recourse of tax subjects for realized tax evasions from tax offices and customs administration. I am indicative of the solutions of some problems with the revenue collection in the Czech Republic by own analyses of accessible data of the revenue collection effectiveness, by the proportion evaluation of the tax leviation in the gross domestic produkt, and the taxpayers's tax morality in chosen countries.