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

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA A JEJÍ BOJ S DAŇOVÝMI ÚNIKY

Autor práce: Petr Sviták

Studijní obor: Bezpečnostně právní činnost ve veřejné správě

Forma studia: Kombinované studium

Vedoucí práce: Ing. Jiří Dušek, Ph.D.

Katedra: Katedra právních oborů a bezpečnostních studií

2011

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracoval samostatně, na základě vlastních zjištění a s použitím odborné literatury a materiálů uvedených v této práci.

Souhlasím, aby práce byla uložena v knihovně Vysoké školy evropských a regionálních studií v Českých Budějovicích a zpřístupněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění.

……..

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

ABSTRAKT

SVITÁK, P. *Česká daňová správa a její boj s daňovými úniky : bakalářská práce.* České Budějovice : Vysoká škola evropských a regionálních studií, o.p.s., 2011. 68 s. Vedoucí bakalářské práce : Ing. Jiří Dušek, Ph.D.

Klíčová slova: Česká daňová správa, daňová soustava, daňové trestné činy, daňový únik, správce daně.

Daňové úniky jsou významným problémem v každé zemi s tržním hospodářstvím. Tato bakalářská práce se zaměřuje na charakteristiku daňového systému České republiky, analyzuje strukturu České daňové správy, analyzuje jednotlivé daně a zaměřuje se na problematiku daňových úniků v České republice se členěním na daňové úniky v oblasti přímých a nepřímých daní. Odborná veřejnost se snaží najít způsoby, jak zamezit daňovým únikům. Přestože daňové úniky nelze nikdy zcela vymýtit, tak stávající postupy a mechanizmy při jejich eliminaci nejsou příliš účinné. Ale je nezbytné stále zkoumat příčiny a dopady těchto jevů, tak i možné způsoby jejich zamezení. Proto poslední kapitola bakalářské práce je věnována vnitrostátní i mezinárodní spolupráci orgánů veřejné správy při odhalování daňových úniků. Pokud jde o nástroje na eliminaci daňových úniků, jsou uvedeny ty, které již byly zavedeny, ale jsou v bakalářské práci navržena i nová opatření, která by mohla být zavedena v budoucnu.

ABSTRACT

SVITÁK, P. *The Czech Tax Administration and its Struggle with Tax Evasion : Bachelor thesis.* České Budějovice : The College of European and Regional Studies, 2011. 68 p. Supervisor : Ing. Jiří Dušek, Ph.D.

Key words: Czech Tax Administration, tax evasion, tax system, tax administrator, criminal tax offences.

Tax evasions represent a serious problem in any country with a free market economy. This thesis concentrates on characterising the tax system in the Czech Republic, analyzes the structure of the Czech Tax Administration, analyzes individual taxes and finally, focuses on the issue of tax evasion in the Czech Republic with the classification of the evasions in the areas of direct and indirect taxes. The expert public has been trying to find ways of how to prevent tax evasions. Despite the fact that tax evasions can never be completely wiped out, the existing procedures and mechanisms are not very efficient during the elimination. However, it is essential to keep examining the causes and consequences of these phenomena as well as possible ways of preventing them. Therefore the last section of the thesis concentrates on both domestic and international cooperation of public administration bodies when exposing tax evasions. As far as the tools for tax evasion elimination are concerned, only those are stated, which have been established. Furthermore, the thesis suggests also new measures that could be established in the future.

OBSAH

ÚVOD 7
1 CÍL A METODIKA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE 8
2 DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY 9
2.1 Daň a její konstrukční prvky 9
2.2 Veřejné příjmy 18
2.3 Správa daní 21
3 ANALÝZA JEDNOTLIVÝCH DANÍ 25
3.1 Přímé daně 25
3.1.1 Daně z příjmů 25
3.1.2 Majetkové daně 29
3.2 Nepřímé daně 31
3.2.1 Univerzální daně 32
3.2.2 Selektivní daně 33
3.3 Ostatní daňové příjmy 35
4 STRUKTURA ČESKÉ DAŇOVÉ SPRÁVY 37
4.1 Generální finanční ředitelství 39
4.2 Krajská finanční ředitelství 40
4.3 Finanční úřady 42
5 DAŇOVÉ ÚNIKY 44
5.1 Daňové úniky na přímých daních 46
5.1.1 Daňové úniky na dani z příjmů fyzických osob 46
5.1.2 Daňové úniky na dani z příjmů právnických osob 49
5.1.3 Daňové úniky na dani silniční z nemovitostí a převodových daních 52
5.2 Daňové úniky na nepřímých daních 52
6 SPOLUPRÁCE ORGÁNŮ VEŘEJNÉ SPRÁVY PŘI ODHALOVÁNÍ A POTÍRÁNÍ DAŇOVÝCH ÚNIKŮ 56
6.1 Vnitrostátní spolupráce 56
6.2 Mezinárodní spolupráce 58
ZÁVĚR 62
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ 65

ÚVOD

Každý stát a jeho ekonomika potřebuje pro finanční pokrytí svého samotného chodu ale i poskytování veřejných služeb finanční zdroje, jejichž nejvýznamnější složkou jsou daňové výnosy.

Vzhledem k tomu, že celková výše těchto daňových výnosů v České republice je z dlouhodobého hlediska stále nižší, ministerstvo financí přitvrzuje v boji proti daňovým únikům i praní špinavých peněz. Stupňuje tlak vůči podezřelým majetkovým a finančním transakcím, a to jak pomocí moderních technologií výpočetní techniky, tak i zvýšením kontroly institucí, které si neplní své zákonné povinnosti. Nehlásí operace, které mohou krýt praní špinavých peněz, které pocházejí z transakcí, kde dochází také k daňovým únikům.

I když daňovým únikům nelze nikdy zabránit v plném rozsahu, jde především o co možná jejich největší eliminaci.

Zpracování problematiky – Česká daňová správa a její boj s daňovými úniky jsem si vybral z důvodu, že problematika správy daní je dlouhodobě náplní mé každodenní práce a tudíž mohu v této bakalářské práci zúročit nejen získané poznatky, ale i praktické zkušenosti.

1 CÍL A METODIKA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Cílem této bakalářské práce je zhodnocení daňového systému České republiky, analýza fungování České daňové správy včetně charakteristiky jednotlivých daní, a to hlavně se zaměřením na jednu v současné době z nejdiskutovanějších problematik – na možné způsoby boje České daňové správy s daňovými úniky.

Smyslem této bakalářské práce je nejen analyzovat, jaké jsou v současné době možnosti České daňové správy v boji s daňovými úniky, ale i navrhnout další možné metody a způsoby, jak daňovým únikům efektivněji čelit. Tato bakalářská práce se zaobírá bojem s daňovými úniky pouze z pohledu jedné složky veřejné správy, a to České daňové správy. Ostatní správci daní jako např. celní orgány a orgány sociálního zabezpečení budou zmíněny jen v rámci organizační struktury daňové soustavy. Snahou této bakalářské práce je i poukázat na to, jak výrazné negativní dopady má dlouhodobě neřešená problematika daňových úniků na veřejné rozpočty a jejich současný katastrofální stav – stamiliardové schodky státního rozpočtu.

Bakalářská práce je rozdělena na pět základních částí.

V prvé části práce je charakterizován daňový systém České republiky. Je popsána daň a její konstrukční prvky, veřejné příjmy a je zde popsána i správa daní.

Ve druhé části práce je provedena analýza jednotlivých daní v členění na daně přímé a daně nepřímé. Součástí je i stručná analýza sociálního pojištění.

Ve třetí části práce je uvedena organizační struktura České daňové správy se stručným zhodnocením její probíhající reorganizace.

Čtvrtá část práce se zaměřuje na daňové úniky, jejich druhy a rozsah v členění na daňové úniky na přímých daních a daňové úniky na nepřímých daních. Zde jsou uvedeny i možné cesty, jak jim zabránit.

Závěrečná část práce řeší spolupráci orgánů veřejné správy při odhalování a potírání daňových úniků v členění na vnitrostátní a mezinárodní spolupráci.

Mezi základní metody, které byly při psaní této bakalářské práce použity, patří především metoda analýzy, třídění a literární rešerše, a to ve spojitosti s osobními praktickými zkušenostmi.

2 DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY

2.1 Daň a její konstrukční prvky

Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).[1]

Povinnost platit daně patří v současné moderní společnosti mezi základní občanské povinnosti a nesporně omezuje svobodu jednotlivce. Takový postup je v právním státě možný pouze na základě přijaté všeobecně závazné právní normy, kterou v případě daní je vždy zákon. Daňovou povinnost je nutno stanovit srozumitelně a jednoznačně tak, aby každý věděl, kolik má prostřednictvím daní přispívat na společné potřeby. Daně jsou určeny ke hrazení potřeb, které vznikají společnosti jako celku (např. obrana státu proti vnějšímu nepříteli) nebo je efektivnější je hradit ze společných zdrojů (základní školství). Proto logicky plynou do veřejného rozpočtu, ať se jedná o rozpočet státu či obce, kraje nebo státního fondu. Daně mohou plynout i do nadnárodního rozpočtu, například část nepřímých daní vybraných v České republice je určena pro rozpočet Evropské unie.

Daň je neúčelová, protože nikdo v okamžiku, kdy daň platí, neví, co bude z těchto prostředků financováno. Státní rozpočet, nejdůležitější z veřejných rozpočtů, je možno si představit jako měšec, do kterého připlouvají daně a ze kterého se hradí veřejné výdaje, aniž by bylo známo, z výnosu jaké daně či od jakého subjektu je tato potřeba financována.

Daň je neekvivalentní v tom smyslu, že díl, jakým se jednotlivec podílí na společných příjmech, nemá žádný nebo téměř žádný vztah k tomu, v jaké výši se bude podílet na výdajích veřejných rozpočtů nebo spotřebovávat veřejně financované statky.

Některé daně mají za cíl omezit rozdíly v důchodech jednotlivců na míru pro společnost přijatelnou. Tedy ten, kdo má vyšší důchod (příjem), by měl do veřejného rozpočtu přispívat více. To ale neznamená, že z něho bude také více čerpat, často je tomu právě naopak.

---

[1] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha : ASPI, 2006. s. 16. ISBN 80-7357-205-2.

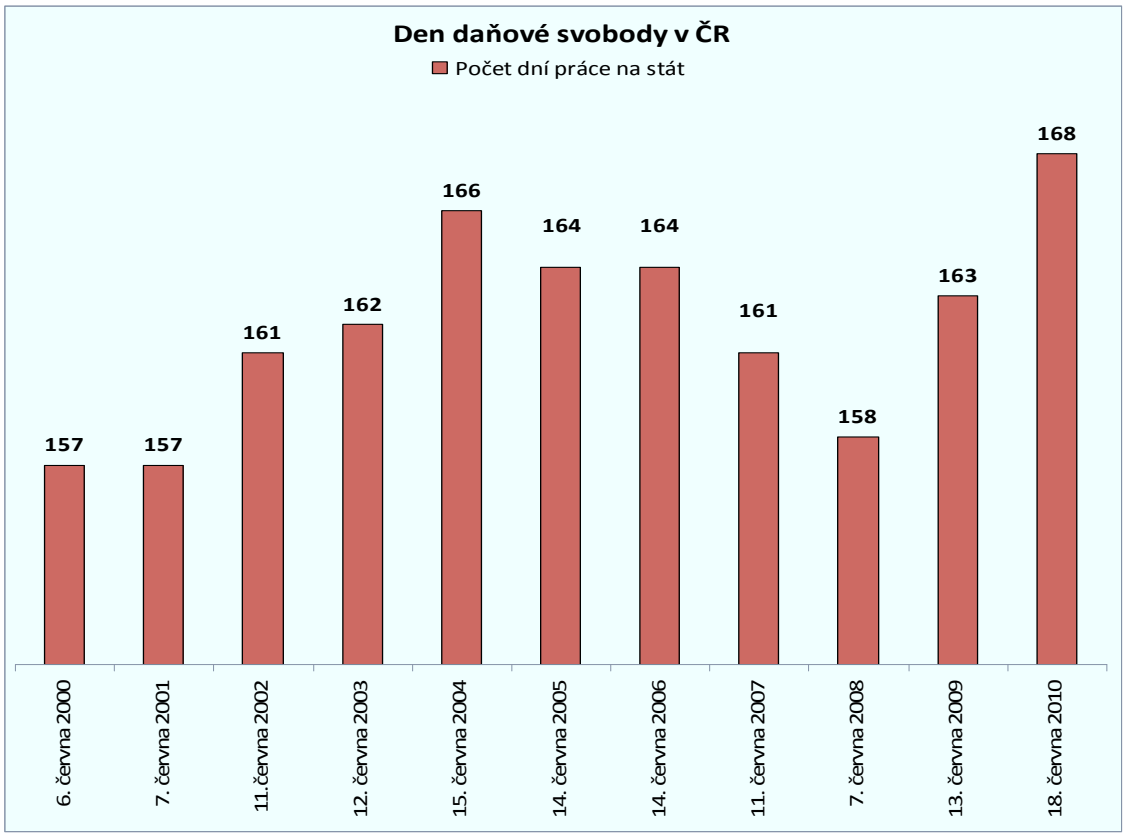
Daň charakterizuje obvykle pravidelnost, a to zpravidla proto, že se vybírá v pevně daných intervalech, např. jednou za rok, čtvrtletí či měsíc. To odpovídá také pravidelně se vyskytující potřebě veřejných výdajů.

V moderní společnosti se v případě daní jedná vždy o peněžní plnění.

V současné době je jedním z ukazatelů vhodnosti nastavení daňového systému určení dne daňové svobody. Tento ukazatel je důležitý především pro kritiky byrokracie a je stanovován od roku 2000 Liberálním institutem. Ten při svém výpočtu vychází z odhadů Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj a využívá odhadu poměru veřejných výdajů na hrubém domácím produktu. Je zřejmé, že v posledních dvou letech si Česká republika pohoršila o celých 10 dní. Tento propad byl způsoben ekonomickou krizí. Na země Eurozóny připadá v roce 2010 den daňové svobody na 7. července a průměr zemí OECD je 14. červen. Zastánci tohoto ukazatele zdůrazňují potřebu důsledně snižovat veřejné výdaje a tím dosáhnout alespoň vyrovnaných rozpočtů.

O vývoji dne daňové svobody v České republice vypovídá následný graf - viz obrázek č. 1.

Obrázek č. 1: Vývoj dne daňové svobody v České republice[2]



[2] *Den daňové svobody* [online]. Praha : Liberální institut, 2010 [cit. 17. června 2010]. Dostupný z WWW: <http://libinst.cz/komentare.php?id=591&highlight=dds>.

Daně se stávají nástrojem hospodářské politiky státu, požaduje se od nich mnohem víc, než jen naplnit veřejné rozpočty. Moderní daně plní nebo mohou plnit celou řadu funkcí. Těmi nejdůležitějšími jsou:[3]

- fiskální,
- alokační,
- nedistribuční,
- stabilizační.

Fiskální funkce daně, tj. schopnost naplnit veřejný rozpočet, musí být vždy zachována jako funkce primární, i když od ní požadujeme mnohem víc.

Alokační funkce daně vyplývá z toho, že na některých specifických trzích efektivnost tržních mechanismů selhává a daně tak mohou plnit funkci stejně jako přímé výdaje do oblastí nebo odvětví, ve kterých je zájem o veřejné investice. Subjektu je lhostejno, zda dostane od státu dotaci či příspěvek anebo stejného postavení dosáhne tím, že mu stát umožní odvést nižší nebo žádnou daň a tím získat prostředky na potřebnou investici. V této souvislosti hovoříme o nepřímém financování, o nepřímé daňové podpoře.

Redistribuční funkce daní vychází z konstatování, že rozdělení důchodů ve společnosti na základě tržních mechanismů může být neakceptovatelné. Daně jsou vhodným nástrojem pro zmírnění rozdílů v důchodech (příjmech) jednotlivých subjektů tím, že se ve větší míře vybírají od bohatších, což umožňuje státu prostřednictvím transferů zvyšovat příjmy chudším.

Stabilizační funkce daní mohou přispívat ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice. V období růstu, kdy příjmy i spotřeba rychle rostou, daně odčerpávají do veřejných rozpočtů vyšší díl a tím pomáhají předcházet přehřátí ekonomiky a zároveň vytvářet rezervu pro „horší časy“. V období stagnace pak daně tím, že relativně menší krajíc soustřeďují do veřejných rozpočtů, pomáhají naopak ekonomiku nastartovat. V posledních desetiletích stabilizační funkce daní začíná mít i mezinárodní rozměr. Daňová opatření jednoho státu mohou nepříznivě ovlivňovat tržní prostředí v jiném státě. Například sníží-li jeden stát výrazně sazbu některé velké daně, bude lákat zahraniční investory. Když se bude druhý stát proti odlivu kapitálu bránit tím, že udělá obdobné opatření, může se stát, že jediným efektem bude snížení

[3] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2006. s. 10. ISBN 80-86324-60-5.

daňových výnosů obou z nich. V této souvislosti hovoříme o daňové konkurenci a koordinaci daní. V rámci Evropské unie tuto činnost nazýváme harmonizací daní.

Základní konstrukční prvky, které rozhodují o tom, v jaké míře na jednotlivé subjekty budou daně dopadat, jsou:[4]

- daňový subjekt,
- základ daně a jeho odvození,
- úprava základu daně,
- sazba daně,
- sleva na dani.

Na tíži, s jakou je daňová povinnost pociťována, má také podstatný vliv způsob, jakým se daně vybírají, množství a pracnost administrativních a evidenčních povinností, které jsou s výběrem daně spojené.

Daňový subjekt

Jedná se o fyzické nebo právnické osoby, které jsou podle zákona povinné daň strpět, odvádět nebo platit.[5] Daňové subjekty dělíme na dvě základní skupiny. Na poplatníky a plátce daně.

Poplatník je daňový subjekt, jehož předmět, tj. především příjem nebo majetek je dani podroben a zpravidla je také povinen daň sám platit. Podstatné je, že je to právě jeho příjem nebo majetek, který je dani podroben. O poplatnících hovoříme ve vztahu k přímým daním, tj. daním z příjmů a majetkovým daním.[6]

Plátce daně je daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností. O plátcích hovoříme ve vztahu k nepřímým daním, tj. především daním ze spotřeby (spotřební daně a daň z přidané hodnoty).[7]

Při některých výběrech daně, u kterých je vymezen poplatník, je však daň z technických důvodů vybírána prostřednictvím plátce. Tomuto typu výběru daně říkáme **srážka daně u zdroje**. Plátce potom odvádí daň sraženou jiným poplatníkům. Tento způsob se užívá u daní z příjmů, u kterých platí, že ten kdo příjem vyplácí, má

---

[4] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2006. s. 11. ISBN 80-86324-60-5.
[5] BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V. *Lexikon – daňové pojmy.* 1. vyd. Ostrava : Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. s. 87. ISBN 80-7208-265-5.
[6] BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V. *Lexikon – daňové pojmy.* 1. vyd. Ostrava : Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. s. 303. ISBN 80-7208-265-5.
[7] BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V. *Lexikon – daňové pojmy.* 1. vyd. Ostrava : Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. s. 282. ISBN 80-7208-265-5.

možnost z příjmu před jeho výplatou srazit daň a odvést ji na místo poplatníka (banka takto sráží daň z vyplácených úroků).

Základ daně

Pro stanovení základu daně je nejprve nutné vymezit objekt zdanění, tj. veličinu, ze které se daň vybírá. Objekty zdanění v současném daňovém systému České republiky jsou: - majetek,

- příjem (důchod),
- spotřeba.

Pro efektivní vybrání daně nám ovšem takovéto obecné označení nestačí. Proto musíme definovat **předmět daně**, kterým je jednoznačné a úplné určení rozsahu objektu zdanění zákonem, jímž se ukládá konkrétní daňová povinnost. Protože i nadále je toto vymezení široké, je někdy třeba jej doplnit. V této souvislosti hovoříme o **vynětí z předmětu daně,** kdy jsou stanoveny jasné hranice, za kterou předmět daně už nesahá.

Část předmětu daně obvykle není součástí základny pro stanovení výše daně. Tím hovoříme o **osvobození od daně,** tj. jedná se o část předmětu daně, za který se daň nevybírá, respektive kterou daňový subjekt není povinen zahrnout do základu daně.

Aby se předmět zdanění mohl stát základnou pro stanovení daně, je třeba ho přesně definovat. Jednou z nutných podmínek k tomu je vymezení jednotky, ve které se bude měřit. Takto vyjádřenému a specifikovanému předmětu zdanění říkáme základ daně. **Základem daně je předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonných pravidel.**[8]

Měrnými jednotkami jsou fyzické jednotky jako např. kus, m^2, tuna, hektolitr atd. a hodnotovými jednotkami jsou v České republice koruny. Například u daně z nemovitostí se vyjadřuje základ daně v m^2, u spotřebních daní pak v hektolitrech a m^3, u daní z příjmů v korunách.

Základ daně je třeba vymezit nejen věcně, ale zpravidla i časově. K tomu u daní, které se vybírají v pravidelných časových intervalech, slouží vymezení zdaňovacího období. **Zdaňovací období je časový interval, za který se stanovuje základ a výše daně a daň se platí.**[9] Základním zdaňovacím obdobím je 12 měsíců, u nás kalendářní rok, který se používá u všech přímých daní (výjimka je u daně z příjmů právnických

[8] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2006. s. 15. ISBN 80-86324-60-5.
[9] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2006. s. 15. ISBN 80-86324-60-5.

osob se zahraniční účastí, kdy zdaňovacím obdobím může být hospodářský rok). U nepřímých daní je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc či kalendářní čtvrtletí. V daňovém systému dále rozlišujeme i daně, které se nevybírají v pravidelných časových intervalech, neboť jsou vázány pouze na konkrétní události, které nastanou. Je to daň dědická a daň darovací.

Základ daně nemůže být záporné číslo. Vyjde-li však u daně z příjmů taková záporná hodnota, může být následně použita způsobem stanoveným daňovým zákonem. Nazývá se daňovou ztrátou. Možnost odpočtu daňové ztráty je velmi častou formou daňové podpory podnikatelských aktivit. Kromě odpočtu daňových ztrát existují i další odpočty. Jejich existence značně komplikuje daňový systém. Dělí se na standardní a nestandardní. Standardní odpočty snižují základ daně o předem stanovenou pevnou částku, jestliže daňový subjekt splní podmínky, na které se uplatnění standardního odpočtu váže. Používají se zejména u daní z příjmů a zohledňují sociální postavení poplatníka, a tak mohou částečně kompenzovat určitý handicap, například invaliditu. Nestandardní odpočty představují položky, které může daňový subjekt odečíst od základu daně v prokazatelně vynaložené výši, například dary na veřejně prospěšné účely. Tento typ odpočtů má obvykle motivovat daňové subjekty k jednání, které je z celospolečenského hlediska žádoucí.

Sazba daně

Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně (sníženého o odpočty) stanoví velikost daně.[10]

Z praktického hlediska dělíme daňové sazby podle dvou nezávislých kritérií, které nám společně vymezují typ sazby:

1. sazba daně dle druhu předmětu daně nebo poplatníka
   - jednotná,
   - diferencovaná.
2. sazba daně podle typu základu daně
   - pevná,
   - relativní.

[10] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2006. s. 18. ISBN 80-86324-60-5.

Jednotná sazba daně je taková sazba, která je stejná pro všechny typy a druhy předmětu dané daně nezávisle na jeho kvalitě.[11] Jednotnou sazbu daně má například daň z převodu nemovitostí, daně z příjmů fyzických i právnických osob.

Diferencovaná sazba daně se liší podle druhu předmětu daně. Například sazba daně z přidané hodnoty na část zboží a stále více i služeb činí 20 %, pro potraviny, léky nebo veřejné stravování pak 10 %. Sazba daně může být diferencována i podle daňového subjektu. To platí například pro daň dědickou a darovací, kde nižší sazba daně je určena pro příbuzné v řadě přímé a nejvyšší pro osoby bez definovaného příbuzenského vztahu.

Pevná sazba daně je taková sazba, která je vztažena k objemové jednotce základu daně. To předpokládá, že základ daně je v objemových jednotkách také vyjádřen.[12] Například sazba daně za 1 m^2 zastavěné plochy nebo na 1 hl piva, na 1 kus cigarety.

Relativní sazba daně se užívá tam, kde základ daně má hodnotový charakter. Sazba udává určitý podíl, resp. procento ze základu daně. Může být proporcionální k základu daně nebo může mít podobu progresivní daňové sazby. Podle toho je členíme na lineární (sazba je stejná, k růstu daně dochází v souvislosti se zvýšením základu daně) a progresivní (k růstu daně dochází nejen v souvislosti se zvýšením základu daně, ale i se zvyšováním sazby daně). Například u daně z příjmů fyzických osob před rokem 2008 bylo užíváno progresivní sazby daně v rozmezí od 12 % do 32 % a po zavedení lineární sazby od roku 2008 činí 15 %.

Dalším důležitým konstrukčním prvkem jsou **slevy na dani.** Tak jako odpočty snižovaly základ daně, tak slevy na dani snižují základní částku daně, tj. odečítají se od vypočtené daně, a to při splnění stanovených podmínek. Také slevy na dani členíme podle různých kritérií.

Absolutní sleva na dani je stanovena pevnou částkou, například sleva na dani z příjmů činí Kč 60.000,- za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením.

Relativní sleva snižuje daň o stanovený díl, zpravidla vyjádřený v procentech. Například daň silniční se u vozidel používaných v kombinované dopravě snižuje od 25 % do 90 % v závislosti na počtu jízd v této přepravě.

---

[11] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2006. s. 19. ISBN 80-86324-60-5.

[12] RADVAN, M. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo.* 1. vyd. Brno : Doplněk, 2008. s. 35. ISBN 978-80-7239-230-8.

Standardní sleva bývá stanovena v absolutní výši a její užití je vázáno na splnění zákonem stanovených podmínek. Například poplatník, který je držitelem průkazu ZTP/P, může vypočtenou daň z příjmu snížit o Kč 16.140,-.

Nestandardní slevy jsou prokázané výdaje, o které lze zcela nebo zčásti snížit vypočtenou daň, například při pořízení registrační pokladny lze snížit daň z příjmu o polovinu její pořizovací ceny, maximálně o Kč 8.000,-.[13]

Způsob výběru daně

Stanovení výše daně a její výpočet ještě nezaručí, že bude řádně vybrána. Je nutno uzákonit způsob výběru daně, tedy cestu, kterou se daň dostane od daňového subjektu ke správci daně a od něho do státní pokladny.

O výši daně na základě stanovených pravidel rozhoduje stát, výpočet daně je však spojen s určitými administrativními náklady. Proto se výběr daně obvykle provádí prostřednictvím zákonem určené povinnosti daňového subjektu stanovit si výši daně. Daňový subjekt bývá povinen sdělit správci daně skutečnosti nutné pro vyměření daně, a to nejčastěji prostřednictvím předepsaných formulářů – **daňových přiznání.** V roce 2011 daňovým řádem stanoven i nový termín – daňové tvrzení.

Daňové přiznání se podává za zákonem určené zdaňovací období a tuto vypočtenou daň je pak daňový subjekt povinen v zákonných termínech uhradit. Vyšší výběry daní se realizují formou postupného, částečného plnění, tj. daňovým subjektům se určí povinnost již v průběhu zdaňovacího období odvádět zálohy na daň (například daň silniční a čtvrtletní platby záloh).

Zálohy na daň se zpravidla odvozují od výše daně v předchozím zdaňovacím období nebo od předpokládané výše ve zdaňovacím období. Jejich vlastností je, že jsou zúčtovatelné. To znamená, že nepředstavují definitivní splnění daňové povinnosti za dané zdaňovací období. Ve lhůtě splatnosti, kdy je daň přesně stanovena, se vyrovnává pouze rozdíl mezi velikostí daně za (na) zdaňovací období a zaplacenými zálohami v daném zdaňovacím období.

Další možností nejednorázové úhrady daně je forma postupného splácení daně. **Splátky daně** jsou postupným plněním již stanovené daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období, na které se daň vyměřuje. Velikost splátek je zpravidla určena jako poměrná část daňové povinnosti.

---

[13] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2006. s. 25. ISBN 80-86324-60-5.

Výběr daně prostřednictvím daňového přiznání je vždy zdlouhavý a nákladný, navíc poskytuje daňovému subjektu více příležitostí ke snižování daňové povinnosti, a to i prostřednictvím daňových úniků a vyhýbání se dani.

Z hlediska rychlosti výběru daně, jednoduchosti i minimalizace daňových úniků se jeví vhodnějším výběr daně z příjmů prostřednictvím srážky daně u zdroje příjmu. **Srážka daně** je výběr daně se dvěma daňovými subjekty – plátcem daně, který je přímým daňovým subjektem, daň vypočte a pod svou majetkovou odpovědností odvede a dále poplatníkem, z jehož příjmu plátce daně srážku provede a který je nepřímým, zprostředkovaným daňovým subjektem. Řádně provedená srážka daně je konečným splněním daňové povinnosti. Například úroky z vkladu na účtu v peněžním ústavu banka zdaní a daň srazí před jejich připsáním klientovi, tím je daňová povinnost vyrovnána. Poplatník (klient) se o zdanění příjmu nemusí starat, odvést daň není jeho povinnost.

Obdobně může být vybírána daň i formou **zálohy na daň u zdroje**, která kombinuje mechanismus srážkové daně se zálohovým principem zúčtování. Zálohu na daň u zdroje vypočte a odvede plátce daně, tj. osoba, která příjem vyplácí. Takto se například vybírá záloha na daň z příjmů fyzických osob z měsíční mzdy. Zálohy na daň u zdroje jsou zúčtovatelné, a to prostřednictvím daňového přiznání podaného samotným poplatníkem nebo zjednodušeně zúčtováním daňových záloh provedeným plátcem daně.

Je naprosto pochopitelné, že každý daňový subjekt se snaží minimalizovat velikost své daňové povinnosti. Minimalizace daňové povinnosti je racionálním ekonomickým chováním daňových subjektů. Stát s tímto chováním nejen počítá, ale snaží se ho využít k tomu, aby nasměroval aktivitu daňového subjektu žádoucím směrem. Minimalizace daně nabývá celé řady podob od těch, které zákonodárce nejen předpokládá, ale i vítá, až po trestně právní jednání daňových subjektů.

Prvním stupněm je využívání daňových úspor. **Daňová úspora** vzniká tím, že daňový subjekt využívá možností snížení základu daně či daně v rámci všech alternativních postupů stanovených daňovým zákonem. Část daňových úspor má charakter odložení daně do budoucnosti, například prostřednictvím tvorby rezerv na budoucí výdaje nebo zrychleným odpisováním majetku.

Dalším stupněm ve způsobu minimalizace daňové povinnosti je vyhnutí se dani. **Vyhnutí se dani** představuje minimalizaci daně prostřednictvím vyhledávání zákonodárcem nezamýšlených skulin ve stylizaci daňových zákonů. Takové jednání není v rozporu se zákonem ve smyslu trestní postižitelnosti, je však nemorální.

Je potřeba mít na paměti, že každé vyhnutí se dani jedním daňovým subjektem nepřímo zvyšuje míru daňové povinnosti všech ostatních, a tak porušuje daňovou spravedlnost.

Posledním stupněm minimalizace daňové povinnosti je daňový únik. **Daňový únik** je protiprávním jednáním daňového subjektu s cílem neoprávněně zkrátit velikost daňové povinnosti. Dále se tato problematika bude rozebírat v samostatné kapitole.

2.2 Veřejné příjmy

Každý stát, aby mohl plnit své funkce, potřebuje soustředit peněžní prostředky, a proto všichni musí přispívat do společného měšce, všichni se musí podílet na veřejných příjmech.

Nejvýznamnějším příjmem veřejných rozpočtů jsou kvantitativně daně, ale nejsou jediným příjmem.

Veřejné příjmy tedy v základu dělíme na nedaňové a daňové.

Veřejné příjmy nedaňové

Do veřejných rozpočtů plynou také poplatky, platby do státních fondů, kapitálové příjmy a transfery, tedy platby, za které nenáleží náhrada – nejčastěji určité formy dotací. Zdroje veřejných rozpočtů jsou doplňovány dále úvěrovými příjmy, například prostřednictvím emise státních cenných papírů.

Nejčastěji se setkáváme s formou poplatků. Poplatky jsou platby za služby poskytované veřejným sektorem. Na rozdíl od daní mají poplatky vztah k úhradě úkonu orgánu státní správy. Setkáváme se se správními poplatky, například když podáváme žádost o vystavení cestovního pasu, zbrojního průkazu atd. Prostřednictvím soudních poplatků přispíváme na úhradu soudní administrativy. Zvláštním druhem poplatku je například poplatek za užívání dálnic a silnic pro motorová vozidla, který uhradíme zakoupením tzv. dálniční známky či úhradou mýta.[14]

Veřejné příjmy daňové

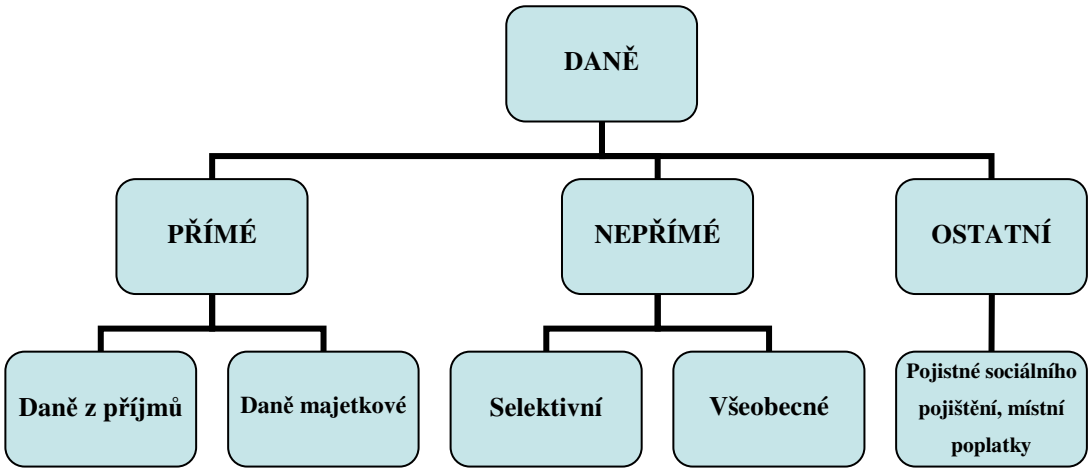
Daňové příjmy jsou nejvydatnějším veřejným příjmem. Každý subjekt je podroben více daňovým povinnostem. V této souvislosti hovoříme o **celkové daňové povinnosti**, tedy o souhrnu všech plateb, kterými je subjekt povinen podle zvláštních

[14] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2006. s. 31. ISBN 80-86324-60-5.

zákonů přispívat veřejnoprávní soustavě. Toto přispívání zabezpečuje **daňový systém** (viz obrázek č. 2), tedy souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním vybírají. Každá daň má své kladné a záporné stránky. Proto je rozumné vytvořit soustavu z více daní, jejichž negativní dopady do ekonomiky se poněkud vyruší a kromě toho může systém zároveň plnit více funkcí v rámci fiskální politiky. Na dobrý daňový systém jsou kladeny tyto požadavky:[15]

- daňová spravedlnost,
- daňová efektivnost,
- právní perfektnost,
- jednoduchost a srozumitelnost,
- správné ovlivňování chování ekonomických subjektů.

Obrázek č. 2: Struktura daňového systému v České republice[16]

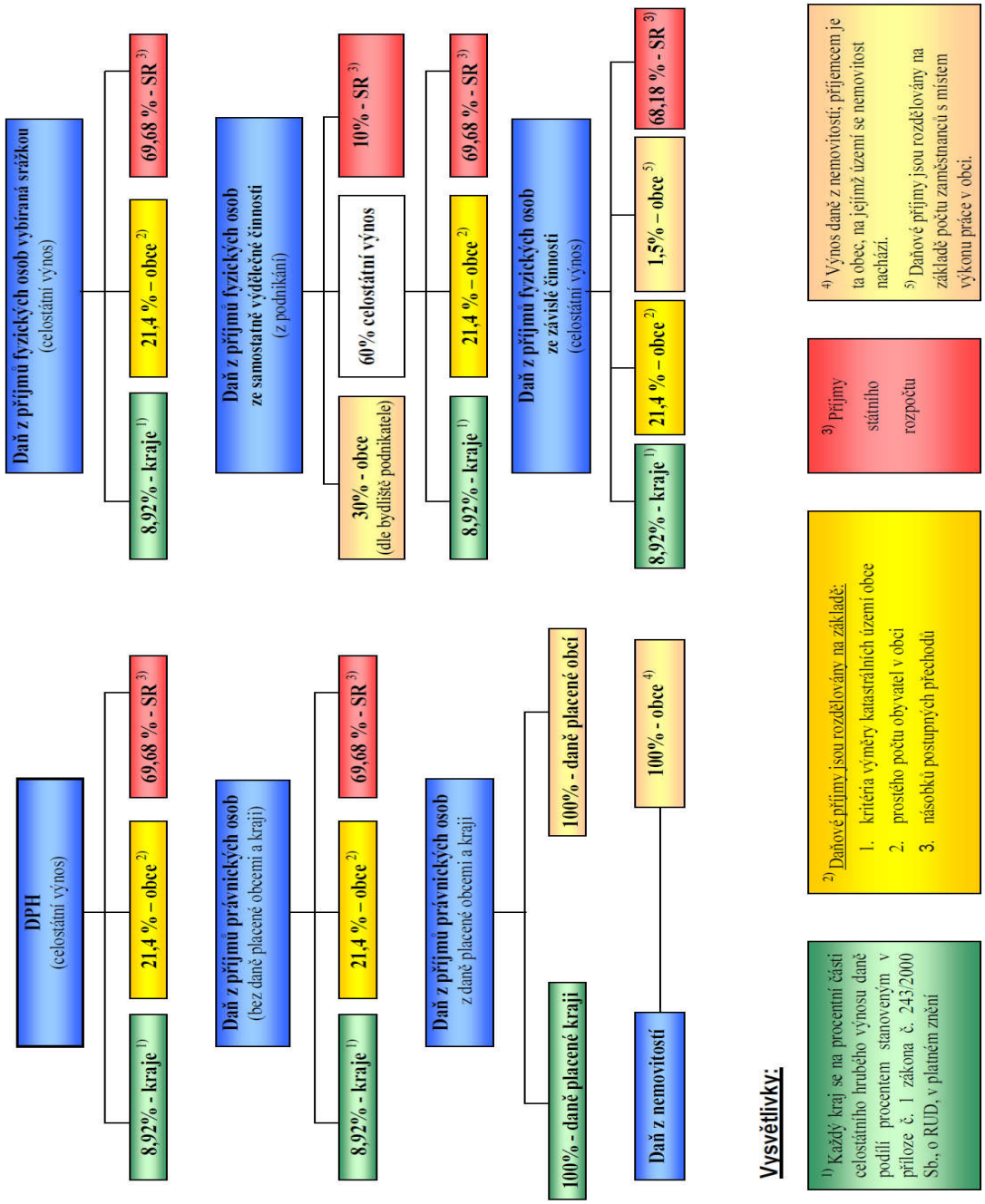


Kam jednotlivé daně v rámci přerozdělování veřejných příjmů proudí, je exaktně dáno ze zákona. Je jím zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (Zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění dalších předpisů. Faktické dělení daní spočívá v selekci na daň z příjmů a kapitálových výnosů, vnitřní daně ze zboží a služeb, poplatky a daně z vybraných činností a služeb, daně z mezinárodního obchodu a transakcí, majetkové daně, pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a daně z objemu mezd. Rozpočtové určení daní je plně v kompetenci státu. V souvislosti

[15] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2006. s. 33. ISBN 80-86324-60-5.
[16] VEJVODOVÁ, H., KOPŘIVA, J. *Právo I – Finanční právo.* 4. vyd. Brno : Akademické nakladatelství CERM, s.r.o., 2008. s. 25. ISBN 978-80-214-3730-2.

s tímto přerozdělováním daní hovoříme o **dani svěřené a daní sdílené**.[17] Svěřená daň představuje prostředky, které patří pouze do určitého druhu veřejného rozpočtu. Sdílená daň představuje takový výnos, který je procentuálně rozdělen do více druhů rozpočtů. Nejčastěji jde o obecní, krajské a státní rozpočty. Rozdělení hlavní daní - viz obrázek č. 3.

Obrázek č. 3: Rozpočtové určení hlavních daní v České republice[18]



[17] VEJVODOVÁ, H., KOPŘIVA, J. *Právo I – Finanční právo.* 4. vyd. Brno : Akademické nakladatelství CERM, s.r.o., 2008. s. 24. ISBN 978-80-214-3730-2.
[18] *Rozpočtové určení daní* [online]. Praha : Česká daňová správa, 2008 [cit. 16. ledna 2008]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/schema_obce_rud08.doc>.

2.3 Správa daní

Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.[19]

Je-li správa daně postupem, tj. souborem úkonů, neobejde se bez osob, které tyto úkony provádějí, nazýváme je **účastníky daňového řízení.** Základními účastníky řízení jsou na jedné straně daňové subjekty a na druhé straně osoby vykonávající dohled státu, tj. k tomu určené správní orgány zvané správci daně.

Nejdůležitějšími správci daně jsou územní finanční orgány, které spravují převážnou většinu daní. Kromě nich jsou to dále celní orgány, které spravují především spotřební daně a územní orgány, které spravují místní a správní poplatky.

Druhým základním účastníkem daňového řízení je daňový subjekt, tedy poplatník nebo plátce. Ten může být před správcem daně zastupován svým zástupcem. Daňové subjekty jsou přiděleny svým správcům daně podle druhu daně a podle typu daňového subjektu. Tomuto vymezení říkáme místní příslušnost. U fyzických osob se základní místní příslušnost řídí bydlištěm, u právnické osoby pak jejich sídlem. Rozdíl je ale například u daně z nemovitostí, kdy se místní příslušnost řídí podle toho, kde se nachází předmět daně, tj. kde leží nemovitost, ze které se daň platí.

Účastníky správy daní, tj. daňových řízení může být i celá řada dalších osob. Třetími osobami jsou například tlumočníci, soudní znalci, svědci, auditoři atd. Tyto osoby jsou povinny v případech vymezených zákonem spolupracovat se správcem daně, který je využívá k získávání dalších informací pro vedení daňového řízení.

Základní právní normou, kterou je řízena správa daní je **zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád**, účinný od 1. 1. 2011. Tato norma nahrazuje do 31. 12. 2010 platný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tento zákon ve svých úvodních ustanoveních (Část první, Hlava II) stanovuje nejdůležitější zásady, podle kterých se postupuje v průběhu daňového řízení. Jsou jimi zásada zákonného postupu, neveřejnosti, mlčenlivosti, přiměřenosti kroků a úkonů správce daně, volného hodnocení důkazů správcem daně, skutečného obsahu věci, součinnosti správce daně s daňovým subjektem, spolupráce daňového subjektu se správcem daně a zásada rovnosti daňových subjektů před správcem daně.[20]

---

[19] Česko. Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád. In *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2009, částka 87, s. 4038-4104.
[20] Česko. Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád. In *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2009, částka 87, s. 4038-4104.

V rámci postupů při správě daně účastníci daňového řízení činí v různém rozsahu úkony v daňovém řízení. Mezi základní typy úkonů patří **podání.** Tento úkon činí osoby zúčastněné na správě daní a směřuje vůči správci daně. Podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to jak je označeno, musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje. Lze jej učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou odeslanou do datové schránky. Mezi podání patří zejména řádné daňové tvrzení (dříve daňové přiznání), opravné či dodatečné daňové přiznání, přihlášky k registraci, odvolání atd.

Opačným směrem tedy od správců daně k osobám zúčastněným na řízení jsou prováděny úkony, které mají nejčastěji charakter **rozhodnutí.** Jedná se o nejdůležitější formu úkonu v daňovém řízení, neboť pouze rozhodnutím může správce daně ukládat povinnosti a přiznávat práva daňovým subjektům a ostatním účastníkům daňového řízení. Z rozhodnutí musí být patrno, kdo ho vydal, číslo jednací, označení příjemce rozhodnutí a dále musí obsahovat základní části, jakými jsou: výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož je rozhodováno a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu, na který má být uhrazena a lhůta k plnění.[21] Dále musí obsahovat poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě a u kterého správce daně spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. Na závěr musí rozhodnutí obsahovat podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka nebo se užije elektronický podpis úřední osoby. Rozhodnutí obsahuje také odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. Mezi nejčastější rozhodnutí patří platební výměr, rozhodnutí o registraci atd.

Správa daní se skládá z jednotlivých částí daňového řízení, které můžeme pro zjednodušení rozdělit na řízení **přípravné, vyměřovací a vymáhací.** Patří sem i řízení v oblasti **placení daní.**

Přípravné řízení předchází vyměřovacímu řízení a obsahuje zejména registraci daňových subjektů. Výsledkem tohoto řízení je rozhodnutí o registraci subjektu ke konkrétním daním a přidělení daňového identifikačního čísla. V rámci tohoto řízení je subjekt povinen oznamovat změny podstatných skutečností, zejména ukončení činnosti nebo zánik daňové povinnosti, změnu místní příslušnosti.

Vyměřovací řízení je ta část daňového řízení, ve které je stanovena výše daňové povinnosti. Vyměřit daň může pouze správce daně. Výsledkem tohoto řízení je

[21] RADVAN, M. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo.* 1. vyd. Brno : Doplněk, 2008. s. 144. ISBN 978-80-7239-230-8.

nejčastěji rozhodnutí, které se nazývá platební výměr. Ne vždy musí být toto rozhodnutí vydáno. Daňové subjekty jsou povinny daň přiznat a toto činí prostřednictvím řádného daňového tvrzení (opravného daňového přiznání či dodatečného daňového přiznání). Pro zjednodušení řízení správce daně obvykle vyměření provede na základě výše daně stanovené daňovým subjektem (souhlasí s jeho tvrzením) a vyměří daň tzv. bez sdělení, tj. nevydá ani nedoručuje platební výměr. V rámci vyměřovacího řízení provádí správce daně řadu dalších činností, mezi něž patří provádění místních šetření, provádění daňových kontrol, vyměřování daně podle pomůcek a jiné.

Když víme, kdo a jakou daň má platit, známe její výši, přichází na řadu další část daňového řízení **– placení daní.** Je to nejdůležitější a nejsledovanější část daňového řízení. V této oblasti se setkáváme s pojmy jako daňový dlužník – tedy osoba, která je povinna daň platit nebo ji odvádět a lhůta splatnosti daně – tedy den, kdy má být daň uhrazena. Lhůta může být rozhodnutím správce daně změněna a v této souvislosti hovoříme o posečkání daně či povolení splátek. Daň lze platit bezhotovostním převodem na příslušný účet, v hotovosti, kolkovanými známkami, stanoví-li tak zákon a přeplatkem na jiné dani.

Kromě samotné daně mohou vzniknout v průběhu daňového řízení daňovému subjektu povinnosti k úhradě dalších plateb, které mají sankční charakter za porušení či nesplnění některých zákonných povinností. Patří sem pokuty, zvýšení daně, další náklady řízení, penále, úroky a exekuční náklady. Souhrnně se tyto položky nazývají **příslušenství daně**.

Součástí pravidel, kterými se řídí daňové řízení, musí být též postup, jak vymoci úhradu daně v případě, kdy daňový dlužník není ochoten nebo schopen dobrovolně daň a její příslušenství zaplatit. Tento proces se nazývá **vymáhací řízení (vymáhání daní).** Je to proces, ve kterém správce daně využívá zákonem stanovené prostředky k tomu, aby donutil daňový subjekt k úhradě daňového nedoplatku. Nedoplatek může správce daně vymáhat daňovou exekucí nebo zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudu nebo soudního exekutora, popřípadě jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit jej do veřejné dražby. Daňová exekuce se provádí srážkami ze mzdy, přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, přikázáním jiné peněžité pohledávky, postižením jiných majetkových práv, prodejem movitých věcí nebo prodejem nemovitostí.[22]

[22] GROSSOVÁ, M. *Exekuce na peněžité plnění v současné právní praxi.* 4. vyd. Praha : Linde Praha a.s., 2002. s. 242. ISBN 80-7201-322-X.

Poslední důležitou oblastí patřící do správy daní je použití **opravných prostředků.** Tyto prostředky představují způsob obrany práv daňového subjektu v daňovém řízení. Dělíme je na řádné opravné prostředky a mimořádné opravné prostředky, jejichž součástí jsou i dozorčí prostředky.

Řádné opravné prostředky jsou **odvolání nebo rozklad**. Rozklad se použije proti rozhodnutí, které vydal ústřední správní orgán nebo úřední osoba stojící v jeho čele. Odvolání je nejčastější opravný prostředek. Podává se proti rozhodnutí, které ještě nenabylo právní moci, tj. do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno. Odvolacím orgánem je správce daně nejblíže nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. O odvolání rozhodne správce daně v případě, že mu v plném rozsahu vyhoví či mu vyhoví částečně, či odvolání zamítne z důvodu pozdního podání odvolání či nepřípustnosti podání. Odvolací orgán napadené rozhodnutí změní, zruší a zastaví řízení, nebo odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.

Mimořádné opravné prostředky jsou **obnova řízení a přezkumné řízení.** Tyto opravné prostředky jsou užívány ve vztahu k rozhodnutím, které již nabyli právní moci a řízení tak již bylo pravomocně ukončeno. Obnova řízení se zahajuje na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu, rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem nebo rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak. Přezkumné řízení se zahájí tehdy, pokud se po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Řízení se zahajuje z podnětu správce daně či kterékoliv osoby zúčastněné na správě daní.

Daňový řád ve svých závěrečných ustanoveních - § 260, stanovuje pravomoc zcela nebo částečně prominout daň nebo její příslušenství. Tato pravomoc je dána ministrovi financí, který tak může učinit z moci úřední, pokud jde o daně, které spravují jím řízené správní orgány. Zákon stanoví, že tak může učinit pouze z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo při mimořádných, zejména živelných událostech. Toto rozhodnutí se oznamuje zveřejněním ve Finančním zpravodaji.[23]

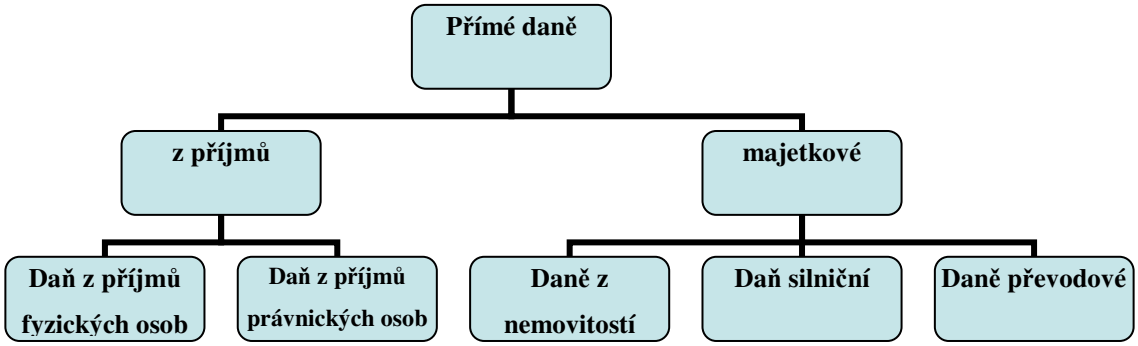
[23] Česko. Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád. In *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2009, částka 87, s. 4038-4104.

3 ANALÝZA JEDNOTLIVÝCH DANÍ

3.1 Přímé daně

Přímé daně jsou v České republice členěny následovně - viz obrázek č. 4.

Obrázek č. 4: Členění přímých daní v České republice[24]



V rámci daňového mixu v českém daňovém systému se přímé daně na výnosu všech daní podílejí 23,5 %. Tvoří necelou jednu čtvrtinu vybraných daní. Jejich podíl z dlouhodobého hlediska mírně klesá, je však stále významnou a v současné době nenahraditelnou složkou příjmů veřejných rozpočtů.

3.1.1 Daně z příjmů

Daně z příjmů jsou dvě, daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Ve svém souhrnu jsou třetím nejdůležitějším rozpočtovým příjmem (po dani z přidané hodnoty a sociálním pojistném) a tvoří cca 22 % daňových příjmů.

Daň z příjmů fyzických osob

Tato daň je právně ošetřena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Je univerzální daní, jíž podléhají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců. V roce 2009 bylo evidováno 2.880.422 subjektů poplatníků (podávajících daňové přiznání) a 584.914 subjektů plátců této daně (zaměstnavatelů).[25] Sazba této daně je jednotná a činí 15 %. V minulosti byla sazba této daně progresivní a její výše byla v rozmezí od 12 % až do 32 %.

---

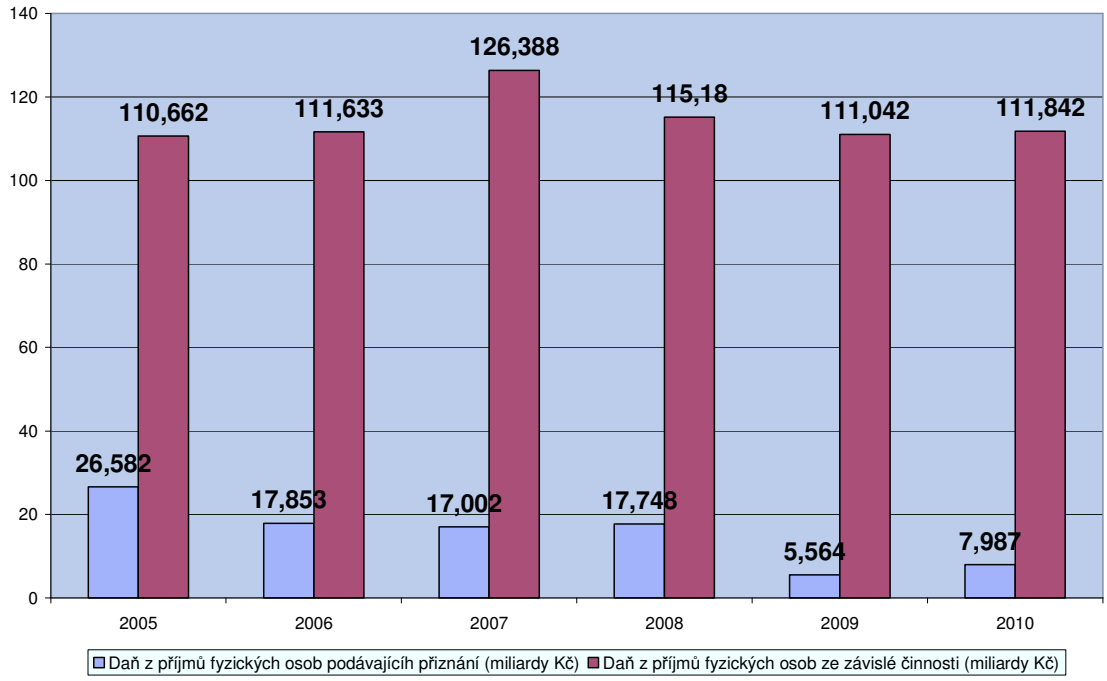
[24] HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu.* 1. vyd. Brno : Akademické nakladatelství CERM, s.r.o., 2010. s. 7. ISBN 978-80-214-4159-0.
[25] SROKOVÁ, A., SONNKOVÁ, Z. *Výroční zpráva české daňové správy*. Praha : Ministerstvo financí – Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2010. s. 6. ISBN 978-80-85045-37-6.

Základ daně z příjmů fyzických osob se rozpadá do pěti dílčích daňových základů, odpovídajícím hlavním druhům zdanitelných příjmů. Jsou to příjmy:

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

Daně z příjmů fyzických osob dále členíme na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daň z příjmů fyzických osob podávajících daňové přiznání. Podle tohoto členění se u této daně sleduje inkaso od jednotlivých skupin daňových subjektů. V tomto případě zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných. Vývoj inkasa - viz obrázek č. 5.

Obrázek č. 5: Vývoj inkasa daně z příjmu fyzických osob v České republice[26]



Z grafu je zřejmé, že v letech 2009 a 2010 došlo procentuelně k výraznému poklesu v inkasu u fyzických osob podávajících přiznání. Pokles oproti roku 2005 činí téměř 60 % - 70 %. Je zajímavé, že ačkoliv jsou obě skupiny fyzických osob zdaňovány

[26] *Průběh celostátního inkasa sdílených daní* [online]. Praha : Česká daňová správa, 2007 [cit. 19. ledna 2011]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/dane_poplatky_11426.html?year=0>.

podle stejného zákona a stejnou sazbou daně, jsou výsledky v poklesu inkasa této daně tak výrazné. Kromě toho, že se promítl do výsledku dopad celosvětové hospodářské krize, byl tento rozdíl způsoben legislativními změnami, které byly přijaty v rámci Národního protikrizového plánu. Dle mého názoru bylo v oblasti daně z příjmů fyzických osob porušeno pravidlo daňové spravedlnosti. Pouze jedné skupině fyzických osob byly nastaveny legislativní podmínky pro výraznou úsporu na této dani. Pokud by mělo klesnout inkaso daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti také o 60 % – 70 %, veřejné rozpočty by byly ochuzeny o více jak 70 miliard korun.

Daňové subjekty u této daně dělíme dále na daňové rezidenty (tuzemce) a daňové nerezidenty (cizozemce). Daňový rezident je fyzická osoba, která má na území České republiky bydliště či se obvykle na území ČR zdržuje. Tyto osoby mají neomezenou daňovou povinnost, podléhají zdanění ze svých celosvětových příjmů. Nerezidenti podléhají této dani pouze z příjmů ze zdrojů na území České republiky, mají omezenou daňovou povinnost.

Daň z příjmů právnických osob

Tato daň je právně ošetřena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Je daní, jíž podléhají veškeré zdanitelné příjmy právnických osob.

Předmětem daně jsou veškeré příjmy z činností a z nakládání s majetkem, u nepodnikatelských subjektů potom zejména příjmy z činností uskutečňovaných za účelem dosahování zisku. V roce 2009 bylo evidováno 447.800 subjektů poplatníků této daně.[27]

Sazba daně z příjmů právnických osob je lineární (v roce 2010 činila 19 %, v předchozích letech činila 21 %, ale i 32 %) a je často mezinárodně srovnávána a posuzuje se jako jeden z ukazatelů spolurozhodujících o zemi, ve které bude investováno. Proto i v České republice se dlouhodobě snižuje.

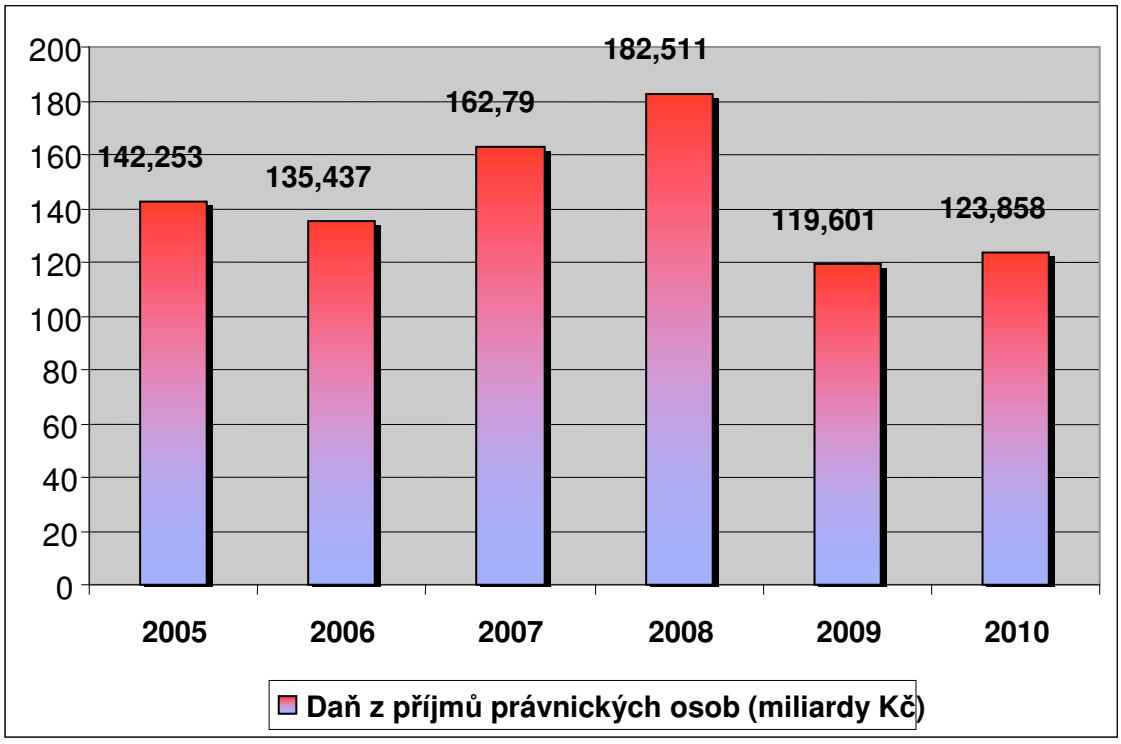
Stejně jako fyzické osoby i právnické osoby dělíme na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Daňovým rezidentem je právnická osoba se sídlem na území České republiky či na území ČR má místo svého skutečného vedení. Dani z příjmů právnických osob podléhá svými celosvětovými příjmy. Právnická osoba, daňový

[27] SROKOVÁ, A., SONNKOVÁ, Z. *Výroční zpráva české daňové správy*. Praha : Ministerstvo financí – Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2010. s. 6. ISBN 978-80-85045-37-6.

nerezident se sídlem v zahraničí, má pouze omezenou daňovou povinnost a dani podléhají pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky.

Výše inkasa této daně od roku 2005 - viz obrázek č. 6.

Obrázek č. 6: Vývoj inkasa daně z příjmu právnických osob v České republice[28]



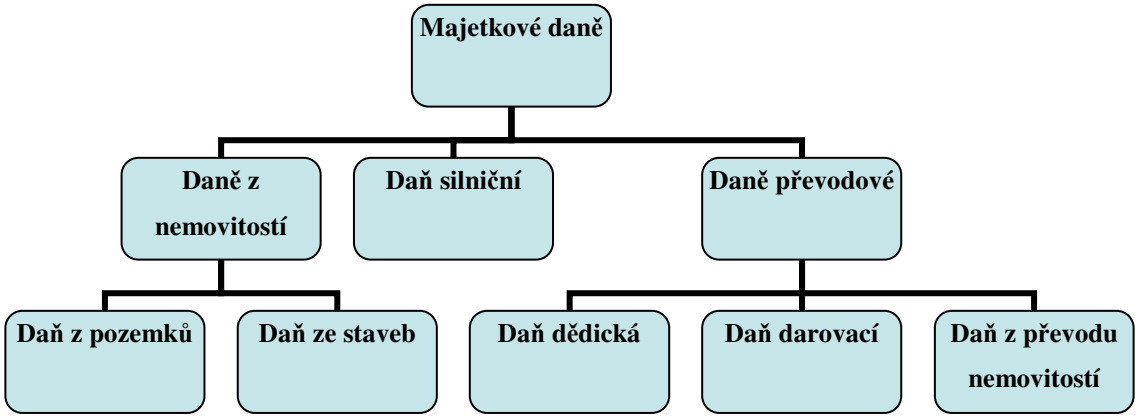
Dále dělíme poplatníky daně z příjmů právnických osob podle účelu založení nebo zřízení na podnikatelské a nepodnikatelské subjekty. Podnikatelské subjekty jsou ty, které byly založeny za účelem podnikání, za účelem dosažení zisku (společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti, družstva atd.). Takové osoby podléhají dani z příjmů právnických osob veškerými příjmy z činností a z nakládání s majetkem. Nepodnikatelské subjekty jsou ty, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem dosažení zisku. Patří sem různá občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti, nadace atd. Podléhají dani z příjmů v omezeném rozsahu.

[28] *Průběh celostátního inkasa sdílených daní* [online]. Praha : Česká daňová správa, 2007 [cit. 19. ledna 2011]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/dane_poplatky_11426.html?year=0>.

3.1.2 Majetkové daně

Majetkové daně jsou v ČR děleny na daně z nemovitostí, daň silniční a daně převodové – blíže viz obrázek č. 7.

Obrázek č. 7: Struktura majetkových daní v České republice[29]



V rámci daňového mixu v českém daňovém systému se přímé daně majetkové na výnosu všech daní podílejí 1,5 %. Tvoří velice malou část vybraných daní, hovoříme o nich, že jsou jen doplňkovým daňovým příjmem.

V roce 2009 činilo inkaso majetkových daní 14,420 mld. Kč.[30]

Daň z nemovitostí

Tato daň se vybírá podle polohy nemovitostí (podle katastrálního území a podle obce). Tvoří ji daň z pozemků a daň ze staveb. Její výše je stanovena podle druhu pozemku (orná půda, stavební pozemek, zastavěná plocha atd.) či stavby (objekt k bydlení, garáž, rekreační objekt atd.). Dále podle výměry pozemku či půdorysu stavby a počtu nadzemních podlaží. Tato daň má jedno prvenství. Jejími poplatníky je celkem 4.276.596 subjektů.[31]

Daň silniční

Hradí ji zpravidla provozovatelé motorových vozidel. Předmětem daně jsou silniční motorová vozidla, u kterých jsou současně splněny obě následující podmínky –

---

[29] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2006. s. 36. ISBN 80-86324-60-5.
[30] SROKOVÁ, A., SONNKOVÁ, Z. *Výroční zpráva české daňové správy*. Praha : Ministerstvo financí – Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2010. s. 15. ISBN 978-80-85045-37-6.
[31] SROKOVÁ, A., SONNKOVÁ, Z. *Výroční zpráva české daňové správy*. Praha : Ministerstvo financí – Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2010. s. 6. ISBN 978-80-85045-37-6.

jsou registrována a provozována v České republice a zároveň jsou používána v souvislosti s výdělečnou činností. Její výše je u osobních automobilů stanovena podle zdvihového objemu motoru a u užitkových vozidel podle celkové hmotnosti a počtu náprav. Předmětem této daně nejsou speciální vozidla, která jsou vyrobena za jiným účelem a po pozemních komunikacích se pohybují jen ve výjimečných případech – například zemědělské a lesnické traktory, speciální pásové automobily a pojízdné pracovní stroje.

Daň dědická a darovací

Jsou jednorázovými daněmi, které se vyměřují při bezúplatném převodu majetku. Základem obou daní je hodnota převáděného majetku a sazba daní se odvíjí podle míry příbuzenského vztahu mezi nabývajícími a předávajícími. Její výše je od 1 % až do 40 %.

Dani dědické podléhá bezúplatné nabytí majetku na základě dědictví ze závěti nebo dědictví ze zákona nebo z obou těchto důvodů. Poplatníkem daně dědické je každý jednotlivý dědic, který nabyl majetek na základě rozhodnutí příslušného orgánu v řízení o dědictví.

Dani darovací podléhá bezúplatný převod vlastnictví majetku na základě právního úkonu. U této daně je poplatníkem ten, kdo majetek bezúplatně získal, tj. nabyvatel.

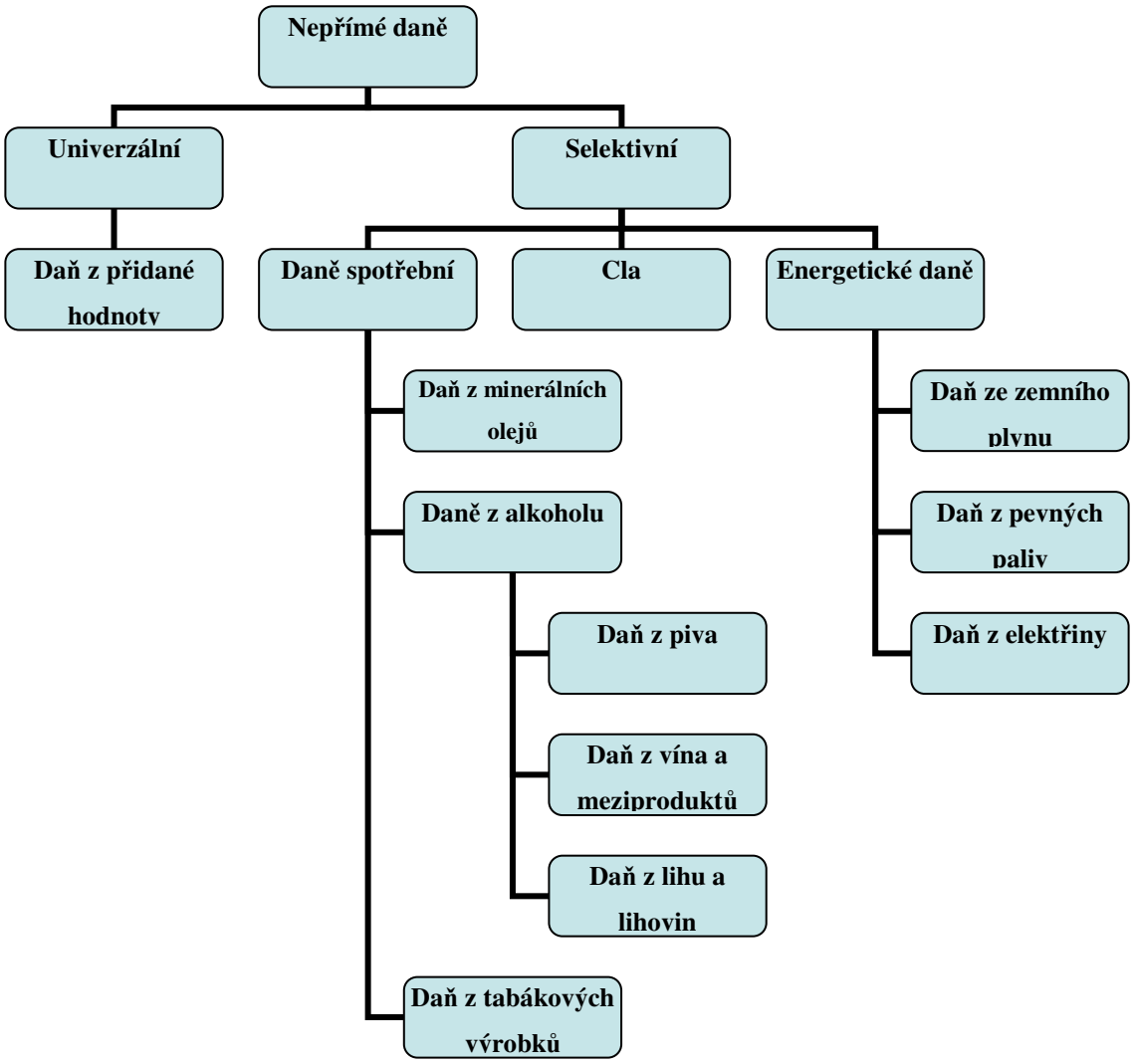
Daň z převodu nemovitostí

Jedná se také o jednorázovou daň a vyměřuje se zejména při úplatném převodu nemovitostí. Základem daně je kupní cena či ocenění podle zákona o oceňování (podle toho, která je vyšší), sazba je jednotná a její výše je 3 %. Poplatník této daně se určuje podle způsobu provedení převodu nemovitostí. Při úplatném převodu vlastnictví k nemovitosti je poplatníkem dosavadní vlastník nemovitosti – prodávající, nabyvatel je v tomto případě ručitelem. Při směně nemovitostí jsou poplatníky oba účastníci transakce a jsou povinni platit daň společně a nerozdílně.

3.2 Nepřímé daně

Nepřímé daně jsou v České republice členěny na daně univerzální a daně selektivní – blíže viz obrázek č. 8.

Obrázek č. 8: Struktura nepřímých daní v České republice[32]



V rámci daňového mixu v českém daňovém systému se nepřímé daně na výnosu všech daní podílejí 34 %. Tvoří více jak jednu třetinu vybraných daní. Jejich podíl z dlouhodobého hlediska mírně stoupá. Je tak stále významnější složkou příjmů veřejných rozpočtů.

Nepřímými daněmi se tradičně nazývají daně, jejichž objektem je spotřeba. Tyto daně jsou v rámci Evropské unie nejdále v procesu harmonizace daňových systémů,

[32] RADVAN, M. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo.* 1. vyd. Brno : Doplněk, 2008. s. 41. ISBN 978-80-7239-230-8.

neboť se stávají součástí ceny zboží a služeb a jejich výběr úzce souvisí s přechodem zboží přes hranice státu.

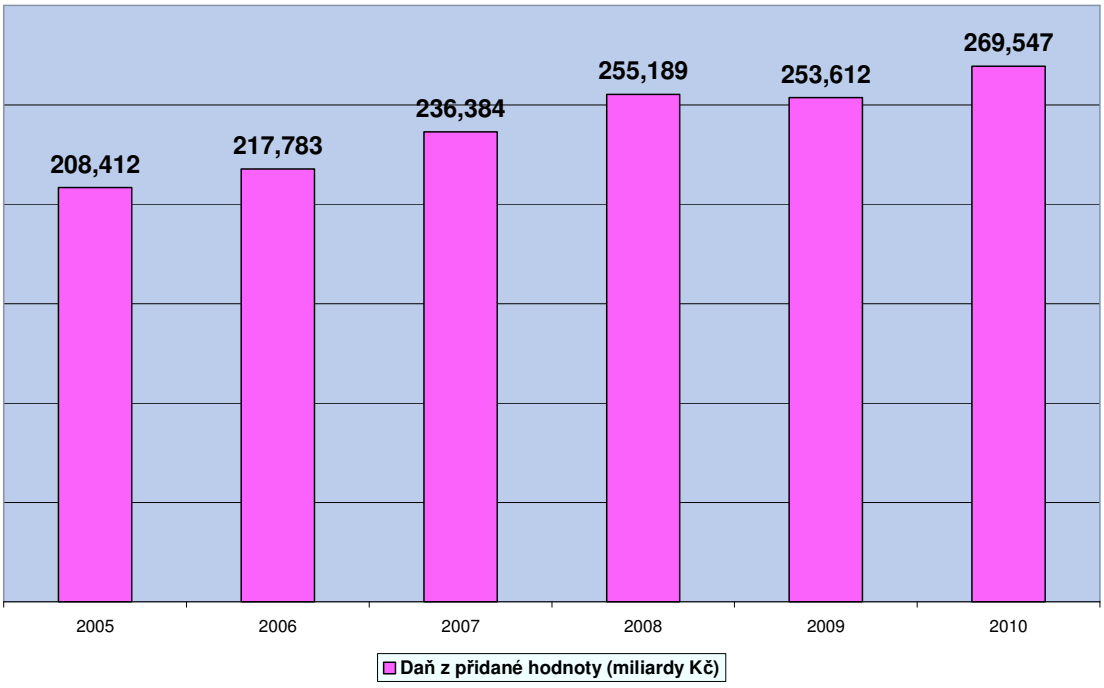
3.2.1 Univerzální daně

Daň z přidané hodnoty

Tato daň je právně ošetřena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Je všeobecnou daní ze spotřeby moderního typu. Podléhá jí dodání zboží, poskytování služeb, převod nemovitostí, dále pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Sazba daně z přidané hodnoty je lineární a diferencovaná. V současné době je základní sazba 20 % a snížená sazba 10 %.

V roce 2009 bylo evidováno 725.593 subjektů plátců této daně.[33] Z dlouhodobého hlediska by právě tato daň měla nahradit výpadky inkasa přímých daní. Proto i v České republice se dlouhodobě zvyšuje. Následný graf ukazuje výši inkasa této daně od roku 2005 - viz obrázek č. 9.

Obrázek č. 9: Vývoj inkasa daně z přidané hodnoty od roku 2005 v ČR[34]



[33] SROKOVÁ, A., SONNKOVÁ, Z. *Výroční zpráva české daňové správy*. Praha : Ministerstvo financí – Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2010. s. 6. ISBN 978-80-85045-37-6.
[34] *Průběh celostátního inkasa sdílených daní* [online]. Praha : Česká daňová správa, 2007 [cit. 19. ledna 2011]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/dane_poplatky_11426.html?year=0>.

V současném daňovém systému je tato daň určitě ze všech nejsložitější a nejkomplikovanější a váží se k ní i nejzávažnější daňové úniky, mající v řadě případů i mezinárodní rozsah.

Základní princip fungování této daně je dán myšlenkou, že daň je vybírána na každém stupni zpracování, avšak nikoliv z celého obratu, nýbrž pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno. Zdaňuje se tedy jen přidaná hodnota. V souvislosti se správou této daně se používá pro prodej výraz výstup a daň z něj vybíraná se nazývá **daní na výstupu.** Nákupy se nazývají vstupy a daň v jejich ceně zaplacená je **daní na vstupu.** Daň z přidané hodnoty se vybírá za určitý časový úsek, a to za kalendářní měsíc či kalendářní čtvrtletí. Zdaňovací období je daňovému subjektu dáno ze zákona nebo se může stát plátcem daně z přidané hodnoty i dobrovolně. Za dané zdaňovací období pak subjekt načítá daň na výstupu z tzv. uskutečněných zdanitelných plnění (prodejů) a daň na vstupu z tzv. přijatých zdanitelných plnění (nákupů). Rozdíl mezi sumou daně na výstupu a odpočtem daně na vstupu je daňovou povinností. Tato částka může být kladná i záporná. U kladné částky hovoříme o vlastní daňové povinnosti, kterou je subjekt (plátce) povinen odvést státu. Když je rozdíl záporný, nazýváme ho nadměrným odpočtem, tj. přeplatkem na této dani, jehož vrácení nárokuje subjekt od státu.

3.2.2 Selektivní daně

Správa těchto daní je od 1. 1. roku 2004 vyňata z náplně práce České daňové správy a jejími správci jsou celní orgány, tj. Generální celní ředitelství a podřízené útvary, jednotlivá celní ředitelství a celní úřady. Dlouhodobě se vedou diskuse a padají různé návrhy o opětovném zařazení správy těchto daní do jednoho systému správy všech daní, ale žádná závazná koncepce nebyla dosud přijata. Je to na úkor kvality a pracnosti správy všech daní. Jednotlivé daně jsou vzájemně provázány a propojeny. Daňové úniky na dani z přidané hodnoty mají téměř vždy dopad i do přímých daní a i do daní spotřebních, ale na jejich odhalování se podílejí dvě různé státní instituce.

Daně spotřební

Tyto daně jsou právně ošetřeny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Jsou výběrovými daněmi ze spotřeby, kterým podléhá pět komodit zboží. Jsou to minerální oleje, líh, pivo, víno a tabákové výrobky. Sazby spotřebních daní jsou pevné a diferencované. Základem těchto daní je množství

fyzických jednotek – litrů, hektolitrů, tun a kusů. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc.

Stejně jako daň z přidané hodnoty, jsou i tyto daně v rámci Evropské unie harmonizovány. Směrnicemi EU je pevně stanoveno, co povinně musí být předmětem spotřebních daní a pro jednotlivé skupiny výrobků jsou stanoveny minimální sazby daně. Nejvýnosnější z těchto daní je daň z minerálních olejů, která tvoří téměř cca 70 % výnosů všech spotřebních daní.

Ačkoliv systém stanovení a výpočtu těchto daní není složitý, díky řadě zákonných výjimek a různým režimům pohybu výrobků zatížených spotřebními daněmi docházelo a stále dochází u těchto daní k velkým daňovým únikům například v souvislosti s lehkými topnými oleji, lihem, tabákovými výrobky či aktuálně s minerálními oleji, tj. benzínem a naftou. Z tohoto důvodu bylo zavedeno například kolkování cigaret a alkoholu, barvení lehkých topných olejů.

Energetické daně

Jsou to daně nejmladší a byly zavedeny až v roce 2008. Právně jsou ošetřeny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Byly zavedeny z důvodu nutného souladu práva Evropské unie a českého právního řádu. Cílem těchto daní je snaha omezit spotřebu fosilních paliv jako je uhlí nebo zemní plyn a motivovat k širšímu využívání alternativních zdrojů energie.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Základem daně je množství daného média vyjádřeného ve fyzikálních jednotkách. U elektřiny je to množství elektřiny vyjádřené v MWh, u plynu je to množství plynu vyjádřeného v MWh spalného tepla a u pevných paliv je to množství pevných paliv vyjádřených v GJ splaného tepla v původním vzorku.

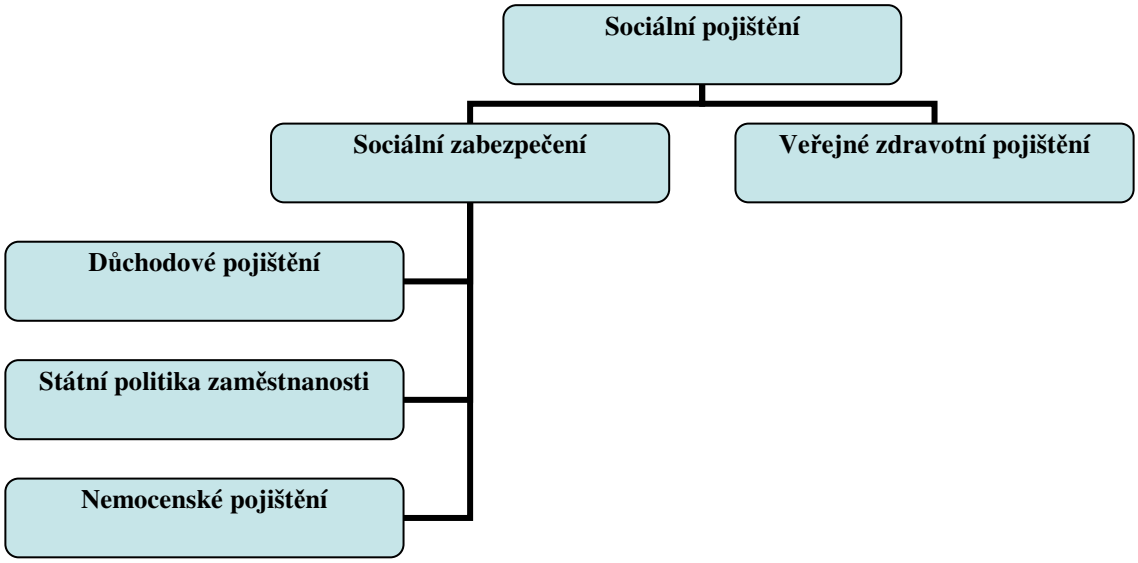
Cla

Je to povinná platba spojená s přechodem zboží přes hranice Evropských společenství. Význam cel v souvislosti s odstraňováním překážek pro volný pohyb zboží v mezinárodním měřítku klesá. Jejich současný význam v rámci daňového systému České republiky je zanedbatelný.

3.3 Ostatní daňové příjmy

Mezi ostatní daňové příjmy řadíme **pojistné na sociální pojištění.** V rámci veřejných financí je toto pojistné druhým nejvydatnějším daňovým příjmem. V roce 2009 činilo inkaso tohoto pojistného cca 519 miliard korun. Pokud bychom nazvali výnos přímých a nepřímých daní prvním základním pilířem, tak pojistné tvoří druhý základní pilíř příjmů veřejných financí. Základní části systému sociálního pojištění v České republice - viz obrázek č. 10.

Obrázek č. 10: Struktura sociálního pojištění v České republice[35]



Správa těchto příjmů je svěřena Ministerstvu práce a sociálních věcí, které ji spravuje prostřednictvím správ sociálního zabezpečení a dále Ministerstvu zdravotnictví, které ji spravuje prostřednictvím zdravotních pojišťoven.

Pojistné na sociální zabezpečení představuje jednu platbu, ve které je obsaženo pojistné na nemocenské pojištění, pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. U zaměstnavatele sazba nemocenského pojištění činí 3,3 %, sazba důchodové pojištění činí 21,5 % a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti činí 1,2 %. Pojistné za zaměstnance odvádějí zaměstnavatelé. 6,5 % pojistného na sociální zabezpečení se sráží z hrubého příjmu zaměstnance a 26 % hradí zaměstnavatel. Sazba pojistného je relativní, stanovená zvlášť pro zaměstnance a zvlášť pro zaměstnavatele. Toto pojistné platí i fyzické osoby, které nejsou v zaměstnaneckém poměru. Nazývají se osoby samostatně výdělečné činné – OSVČ. Tyto osoby hradí povinně pojistné

[35] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2006. s. 64. ISBN 80-86324-60-5.

na důchodové pojištění ve výši 28 % z vyměřovacího základu a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti ve výši 1,2 %. K nemocenskému pojištění se přihlašují dobrovolně.

Pojistné na veřejné zdravotní pojištění odvádějí za zaměstnance také jejich zaměstnavatelé, a to tak, že jedna třetina pojistného (4,5 %) se sráží z hrubého příjmu zaměstnance a zbývající část (9 %) hradí zaměstnavatel. Sazba pojistného je lineární a jednotná, činí 13,5 % z vyměřovacího základu za rozhodné období. Pro účely zdravotního pojištění je stanoven minimální vyměřovací základ ve výši Kč 24.740,- a jeho výše se odvíjí od průměrné měsíční mzdy. U OSVČ je to pak polovina této průměrné mzdy. Maximální vyměřovací základ je Kč 1.781.280,-. Toto pojistné povinně hradí všechny fyzické osoby, které mají trvalý pobyt v České republice i OSVČ a dále i osoby bez zdanitelných příjmů.

4 STRUKTURA ČESKÉ DAŇOVÉ SPRÁVY

Postavení a kompetence orgánů daňové správy jsou upraveny zákonem **č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech**, ve znění pozdějších předpisů. Podle tohoto zákona byla daňová správa 20 let tvořena třístupňovou soustavou orgánů, kdy ji tvořilo:

- Ministerstvo financí – celostátní úroveň,
- Finanční ředitelství – úroveň regionální,
- Finanční úřady – úroveň místní.

Finanční ředitelství a finanční úřady dohromady tvořily tzv. územní finanční orgány (ÚFO). Finančních ředitelství bylo 8 a finančních úřadů bylo 199. Ministerstvo financí řídilo územní finanční orgány prostřednictvím své integrální součásti, kterým bylo Ústřední finanční a daňové ředitelství.

V rámci modernizace, větší efektivnosti a úsporných opatření došlo od 1. 1. 2011 k reorganizaci České daňové správy. Tato reorganizace je počátkem dlouhodobější vize, jak by měla daňová správa fungovat a změny, které probíhají v roce 2011, jsou jen dílčími kroky k další reorganizaci.

Žádoucím stavem po ukončení reorganizace by měla být pouze dvoustupňová soustava orgánů, kterou by tvořilo 1 generální finanční ředitelství a 15 finančních úřadů. Počty současných finančních úřadů by se snižovaly a byly by jen v okresních městech jako pracoviště finančních úřadů, které by měly svá sídla v sídlech krajů. Zároveň by od roku 2012 měl být spuštěn systém jednotného inkasního místa (JIM). Územní finanční orgány by zajišťovaly inkaso jak daní, tak odvodů pojistného z veřejného zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení.

Reorganizací by mělo dojít ke snížení nákladovosti, zvýšení efektivnosti a výkonnosti daňové správy. Dále by mělo dojít k lepší koordinaci práce jednotlivých pracovišť, k možnosti porovnávat je vzájemně mezi sebou v rámci celé ČR. Měl by odpadnout problém, kdy se dlouhodobě hovořilo o 8 daňových republikách. Finanční úřady řízené jednotlivými finančními ředitelstvími měly odlišné právní výklady a odlišné postupy při správě daní.

Rok 2011 je tedy rokem přechodným, kdy soustavu územních finančních orgánů, které jsou organizačními složkami státu, tvoří:

- Generální finanční ředitelství,
- Finanční ředitelství,
- Finanční úřady.

Tyto orgány jsou správními úřady, vykonávajícími svoji působnost ve vymezených územních obvodech. Povinnosti územních finančních orgánů jsou:[36]

a) vykonávají správu daní, včetně vyhledávací činnosti,
b) vykonávají finanční kontrolu,
c) provádějí řízení o přestupcích a jiných správních deliktech v oboru své působnosti,
d) vykonávají kontrolu dodržování povinností stanovených zákonem o účetnictví a ukládají účetním jednotkám pokuty a povinnost odstranit protiprávní stav,
e) vykonávají cenovou kontrolu a ukládají pokuty,
f) z pověření ministerstva poskytují mezinárodní pomoc při správě daní a při vymáhání některých finančních pohledávek,
g) převádějí výnosy daní, které vybírají a vymáhají a které nejsou příjmem státního rozpočtu,
h) vykonávají dozor nad loteriemi a jinými podobnými hrami,
i) vykonávají kontrolu
    a. dodržování povinností a zákazů při značkování a barvení vybraných minerálních olejů a při značkování některých dalších minerálních olejů,
    b. značení tabákových výrobků,
    c. dodržování zákazu prodeje lihovin a tabákových výrobků,
j) vykonávají správu odvodů za porušení rozpočtové kázně,
k) vykonávají kontrolu výkonu správy poplatků, které jsou příjmem státního rozpočtu, jsou-li k jejich správě věcně příslušné jiné orgány,
l) vybírají a vymáhají peněžitá plnění, která podle tohoto zákona nebo jiného právního předpisu uložily,
m) přijímají a evidují splátky návratných finančních výpomocí poskytnutých Ministerstvem zemědělství v letech 1991 až 1995 včetně a případné úroky z nich vyplývající,
n) z pověření ministerstva přezkoumávají hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti a vykonávají dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy,
o) vykonávají další činnosti, stanoví-li tak jiný právní předpis.

[36] Česko. Zákon č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech. In *Sbírka zákonů, Česká republika.* 1990, částka 87, s. 1982-1985.

V daňové správě bylo v roce 2009 zaměstnáno 15 391 zaměstnanců. Od roku 2006 byl jejich počet stále snižován (rok 2006 - 15 707 zaměstnanců, rok 2007 - 15 575 zaměstnanců, rok 2008 - 15 408 zaměstnanců). K dalším vlnám propouštění pak došlo v pololetí roku 2010, na konci roku 2010 a v 1. čtvrtletí roku 2011.

4.1 Generální finanční ředitelství

Generální finanční ředitelství (dále jen GFŘ) od 1. 1. 2011 sídlí na adrese: Lazarská 7, 117 22 Praha 1, a je mu přiděleno identifikační číslo IČ: 720 80 043. Je správním úřadem s celostátní územní působností a je podřízeno Ministerstvu financí. Generální finanční ředitelství řídí generální ředitel, kterým je v současné době Ing. Jan Knížek, kterého jmenuje a odvolává ministr financí.

Vznik a činnost Generálního finančního ředitelství je upravena zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

Mezi hlavní činnosti patří: [37]

a) podílí se na přípravě návrhů právních předpisů v oboru své působnosti,
b) podílí se v oboru své působnosti na zajišťování úkolů souvisejících se sjednáváním mezinárodních smluv, s rozvojem mezistátních styků a mezinárodní spolupráce, jakož i úkolů, které vyplývají pro Českou republiku z mezinárodních smluv a z členství v mezinárodních organizacích,
c) podílí se na zabezpečování analytických a koncepčních úkolů v oboru své působnosti; spolupracuje s ministerstvem na tvorbě daňové politiky i v dalších oblastech,
d) řídí finanční ředitelství,
e) vykonává správu daní, včetně vyhledávací činnosti, provádějí řízení o přestupcích a jiných správních deliktech v oboru své působnosti a z pověření ministerstva přezkoumává hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti a vykonává dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy,
f) přezkoumává rozhodnutí finančních ředitelství vydaná ve správním řízení, nestanoví-li tento zákon jinak,

[37] Česko. Zákon č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech. In *Sbírka zákonů, Česká republika.* 1990, částka 87, s. 1982-1985.

g) na základě pověření ministerstva zajišťuje úkoly ústředního kontaktního orgánu pro vzájemnou mezinárodní administrativní spolupráci se státními orgány jiných států a mezinárodními organizacemi v oblasti své působnosti, včetně mezinárodní koordinace řešení zjištěných případů daňových úniků, a z pověření ministerstva poskytuje mezinárodní pomoc při správě daní a při vymáhání některých finančních pohledávek,

h) v odůvodněných případech provádí úkony nebo dílčí řízení nebo jiné postupy, které jinak patří do pravomoci jiných územních finančních orgánů anebo se může na provádění těchto úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů podílet,

i) zpracovává údaje získané při výkonu působnosti územních finančních orgánů a vede centrální evidence, registry a statistiky nezbytné pro plnění úkolů územních finančních orgánů, a to bez ohledu na původní účel shromažďování údajů, a poskytuje tyto údaje ministerstvu,

j) vykonává další činnosti, stanoví-li tak jiný právní předpis.

4.2 Krajská finanční ředitelství

V současné době je zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění dalších předpisů, zřízeno celkem 8 finančních ředitelství (dále jen FŘ). Jsou jimi FŘ pro hlavní město Prahu, FŘ v Praze, FŘ v Ústí nad Labem, FŘ v Plzni, FŘ v Českých Budějovicích, FŘ v Hradci Králové, FŘ v Brně a FŘ v Ostravě.

FŘ vykonává svoji působnost v územním obvodu tvořeném územními obvody jím řízených finančních úřadů - viz obrázek č. 11.

Obrázek č. 11: Územní působnost finančních ředitelství v České republice[38]

Jednotlivá finanční ředitelství od 1. 1. 2011 přestávají být účetními jednotkami a jsou jim odebrána identifikační čísla. V čele Finančního ředitelství stojí ředitel finančního ředitelství, kterého jmenuje a odvolává generální ředitel. K hlavním činnostem patří: [39]

a) řídí finanční úřady,
b) vykonávají správu daní, včetně vyhledávací činnosti,
c) vykonávají finanční kontrolu,
d) provádějí řízení o přestupcích a jiných správních deliktech v oboru své působnosti,
e) vykonávají cenovou kontrolu a ukládají pokuty,
f) z pověření ministerstva poskytují mezinárodní pomoc při správě daní a při vymáhání některých finančních pohledávek,
g) z pověření ministerstva přezkoumávají hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti a vykonávají dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy,
h) přezkoumávají rozhodnutí finančních úřadů vydaná ve správním řízení,

[38] *Územní finanční orgány – finanční ředitelství* [online]. Praha : Česká daňová správa, 2011 [cit. 4. dubna 2011]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/353.html?year=0>.
[39] Česko. Zákon č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech. In *Sbírka zákonů, Česká republika.* 1990, částka 87, s. 1982-1985.

i) v odůvodněných případech provádějí úkony nebo dílčí řízení nebo jiné postupy, které jinak patří do pravomoci jimi řízených finančních úřadů, anebo se mohou na provádění těchto úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů podílet,

j) zpracovávají údaje získané při výkonu působnosti územních finančních orgánů ve svém územním obvodu, a to bez ohledu na původní účel shromažďování údajů,

k) vykonávají další činnosti, stanoví-li tak jiný právní předpis.

4.3 Finanční úřady

Finanční úřady (dále jen FÚ) zřizuje zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. V současné době je v České republice zřízeno 201 finančních úřadů. Dlouhodobě se vedou spory, zda je tento počet a jejich rozmístění dostačující, či naopak není úřadů moc. Pro zachování současného počtu FÚ hovoří dostupnost pro veřejnost a maximální klientský přístup, detailní znalost regionu, a proto i úspěšnější odhalování daňových úniků a vymáhání nedoplatků. Proti je vysoká nákladovost provozu tolika úřadů. Kompromisem by zřejmě bylo zachování počtu kontaktních míst pro veřejnost, ale některé činnosti, které má v současné době v náplni každý úřad jako je kontrola a vymáhání, by se soustředily do sídel finančních úřadů v okresních městech.

Jednotlivé finanční úřady jsou organizačně rozdělovány do skupin podle počtu zaměstnanců (počtu systematizovaných míst). Podle tohoto kritéria se dělí na:

- FÚ se 101 a více zaměstnanci,
- FÚ se 61 až 100 zaměstnanci,
- FÚ se 41 až 60 zaměstnanci,
- FÚ se 26 až 40 zaměstnanci,
- FÚ s 25 a méně zaměstnanci.

Finanční úřad řídí ředitel finančního úřadu. Ředitele finančního úřadu jmenuje a odvolává generální ředitel na návrh ředitele finančního ředitelství. K hlavním činnostem všech finančních úřadu patří:[40]

a) vykonávají správu daní, včetně vyhledávací činnosti,

[40] Česko. Zákon č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech. In *Sbírka zákonů, Česká republika.* 1990, částka 87, s. 1982-1985.

b) provádějí řízení o přestupcích a jiných správních deliktech v oboru své působnosti,
c) vykonávají kontrolu dodržování povinností stanovených zákonem o účetnictví a ukládají účetním jednotkám pokuty a povinnost odstranit protiprávní stav,
d) z pověření ministerstva poskytují mezinárodní pomoc při správě daní a při vymáhání některých finančních pohledávek,
e) převádějí výnosy daní, které vybírají a vymáhají a které nejsou příjmem státního rozpočtu,
f) vykonávají kontrolu
    1. dodržování povinností a zákazů při značkování a barvení vybraných minerálních olejů a při značkování některých dalších minerálních olejů,
    2. značení tabákových výrobků,
    3. dodržování zákazu prodeje lihovin a tabákových výrobků,
g) vybírají a vymáhají peněžitá plnění, která podle tohoto zákona nebo jiného právního předpisu uložily,
h) z pověření ministerstva přezkoumávají hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti a vykonávají dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy.

Kromě těchto činností některé vybrané finanční úřady dále:[41]

a) vykonávají dozor nad loteriemi a jinými podobnými hrami,
b) vykonávají správu odvodů za porušení rozpočtové kázně,
c) vykonávají kontrolu výkonu správy poplatků, které jsou příjmem státního rozpočtu, jsou-li k jejich správě věcně příslušné jiné orgány,
d) přijímají a evidují splátky návratných finančních výpomocí poskytnutých Ministerstvem zemědělství v letech 1991 až 1995 včetně a případné úroky z nich vyplývající.

[41] Česko. Zákon č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech. In *Sbírka zákonů, Česká republika.* 1990, částka 87, s. 1982-1985.

5 DAŇOVÉ ÚNIKY

Daňovým únikem se označuje minimalizace popřípadě až nulace daňové povinnosti. Může tak vzniknout daňový únik legální nebo nelegální.[42]

Legálním daňovým únikem je stav, kdy daňový subjekt využívá nedostatků v zákonech způsobem, který nebyl záměrem zákonodárce. Může být proveden formou **daňové výhody**, do které se řadí například rozmělnění základu daně v případě progresivní sazby daně a tím vyhnutí se té nejvyšší sazbě. V současné době sem patří určitě i tzv. „schwarzsystém" – tedy najímání pracovníků na živnostenský list místo jejich přijetí do pracovního poměru.

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

Nelegální daňový únik je protiprávním jednáním daňového subjektu s cílem neoprávněně zkrátit velikost daňové povinnosti. Je-li takové jednání úmyslné a zároveň vede k většímu krácení rozpočtových příjmů, může se jednat i o trestný čin zkrácení daně či obdobné trestné činy. Daňový únik nabývá nejrůznějších forem, některé z nich mají i mezinárodní charakter. Daňové úniky omezují předpokládaný daňový výnos a jsou pro společnosti škodlivé. Snaha o daňové úniky je také jedním z faktorů vzniku tzv. šedé ekonomiky. Každý stát musí proti daňovým únikům bojovat, a to prostřednictvím jejich vyhledávání a sankcionalizací. K nelegálnímu daňovému úniku může dojít neúmyslně, může jej způsobit neúplná informovanost daňového subjektu, nepochopení právních předpisů apod. a dále i úmyslně. Jejich rozsah je obvykle největší, ale také nejobtížněji zjistitelný a prokazatelný.

Nelegálním daňovým únikům se jednotlivé státy brání posílením kontrolní a vyhledávací činností správců daně, včetně posílení jejich pravomocí, zkvalitňováním právních předpisů, trestními postihy atd. Ke snižování neúmyslných daňových úniků pak napomáhá zjednodušení daňových předpisů, informační činnost ze strany správců daně a přenechání daňové problematiky odborné veřejnosti – např. daňoví poradci.

Hraničním daňovým únikem, tj. pohybujícím se na hraně legálního a nelegálního úniku je fiktivní přenesení sídla firmy do země označované jako daňový ráj (offshore

[42] BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V. *Lexikon – daňové pojmy.* 1. vyd. Ostrava : Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. s. 89. ISBN 80-7208-265-5.

centrum), kde daňový únik není trestným činem.[43] Mezi tyto země řadíme Belize, Britské Panenské ostrovy, Seychelly, ostrov Man, Bermudy, Libérie, Panama, Hongkong, Kajmanské ostrovy, Lichtenštejnsko, Madeira, Kypr, Monako, Guernsey, Bahamy.

O daňových rájích se však hovoří i v souvislosti se změnou místní příslušnosti ke správci daně v České republice. V tuzemsku řada daňových subjektů, a to jak fyzických, tak právnických osob, cíleně a účelově mění svá bydliště či sídla. Důvodem je změna správce daně. Při této činnosti se vychází z principu, čím větší město, tím větší anonymita. Dále se daňové subjekty takto chovají, když se cítí svým dosavadním správcem daně šikanováni. Hlavním ukazatelem, kam se „přestěhovat" je pak kritérium periody kontrol, tj. jaká je pravděpodobnost, že přijde kontrola správce daně. Každoročně jsou zpracovávány celorepublikové statistiky s tímto ukazatelem, ze kterých například vyplývá:[44]

- Finanční úřad pro Prahu 6 — 139 roků (nejvyšší perioda),
- Finanční úřad v Konici — 3 roky (nejnižší perioda),
- Finanční úřad v Českých Budějovicích — 47 roků,
- Finanční úřad v Českém Krumlově — 15 roků,
- Finanční úřad Brno I — 24 roků,
- Finanční úřad Ostrava III — 64 roků.

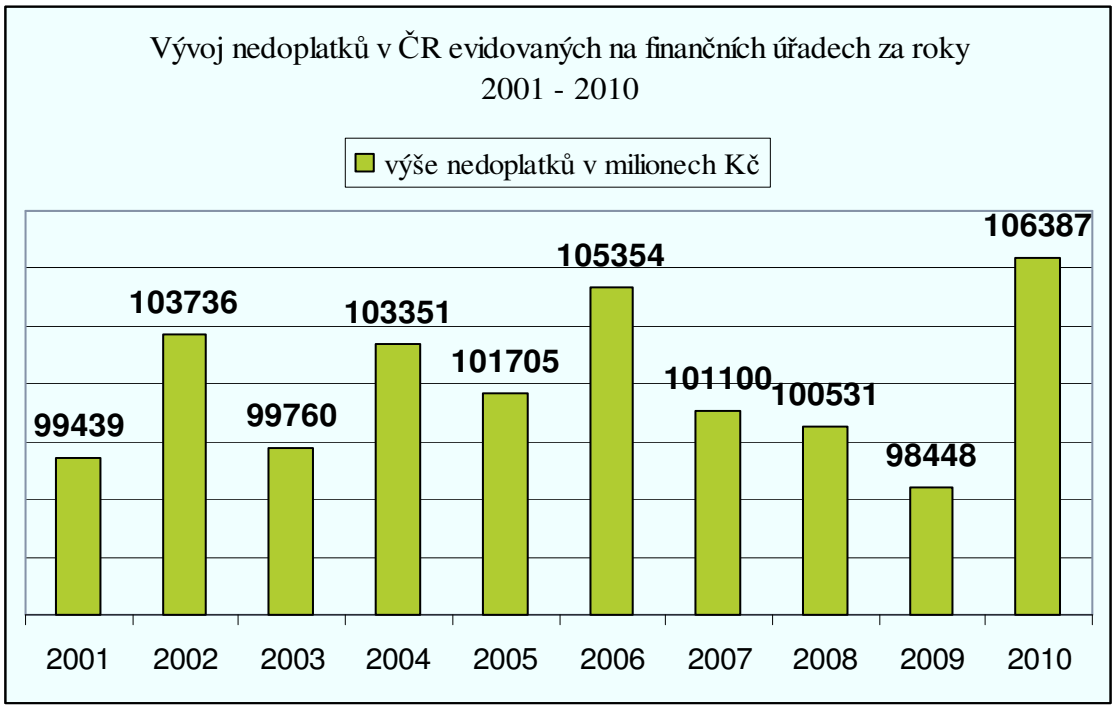
Změnou správce daně – zpravidla odchodem do většího města a nejčastěji do Prahy, se opravdu zvýší anonymita daňového subjektu. Ale neznamená to, že by daňové subjekty automaticky byly např. v Praze 6 kontrolovány pouze 1x za 139 roků. Správci daně se o převáděných daňových subjektech vzájemně informují a předávají si potřebné informace.

Alarmující, vzhledem k vývoji veřejných financí, je míra výše daňových nedoplatků - viz obrázek č. 12. Dlouhodobě se České daňové správě nedaří tento ukazatel výrazně snížit. Z rekordních 106 miliard v roce 2010 se do veřejných rozpočtů převede jen asi třetina. Většinou jsou tyto nedoplatky nevymožitelné, právě z důvodu nemajetnosti dlužníků, kteří si jsou dobře vědomi, že jim dále nic nehrozí. Pokud

[43] GRÚŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty.* 3. vyd. Praha : Linde Praha, a.s., 2008. s. 170. ISBN 978-80-7201-745-4.
[44] PELIKÁN, T. *Analýza činnosti finančních úřadů* [online]. Praha : TERRINVEST, s.r.o., 2010 [cit. 30. března 2011]. Dostupný z WWW: <http://terrinvest.cz/sqlcache/financni-urady.analyza-2011-tisk.pdf>.

nedojde ke změně v oblasti trestně právní, Česká daňová správa bude nadále jen nedoplatky odepisovat pro nedobytnost.

Obrázek č. 12: Vývoj daňových nedoplatků v České republice za rok 2001 – 2010[45]



5.1 Daňové úniky na přímých daních

Daňové úniky na přímých daních zahrnují úniky na dani z příjmů fyzických osob a dani z příjmů právnických osob, u kterých jsou nejrozšířenější a krácení daně je nejvyšší. V roce 2009 bylo provedeno 79 613 daňových kontrol u těchto daní a byly zjištěny daňové úniky ve výši 4,627 mld. Kč.[46] Dále sem patří krácení daně z nemovitostí, převodových daní a daně silniční.

5.1.1 Daňové úniky na dani z příjmů fyzických osob

K těmto daňovým únikům dochází porušováním zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Česká daňová správa pro jejich vyhledávání a potírání využívá svých pravomocí v rámci místních šetření, vytýkacích

[45] *Vývoj daňových nedoplatků v České republice* [online]. Praha : Česká daňová správa, 2010 [cit. 5. dubna 2011]. Dostupný z WWW: <http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/evidence_dani_analyzy_nedoplatky_5261.html?year=PRESENT>.

[46] SROKOVÁ, A., SONNKOVÁ, Z. *Výroční zpráva české daňové správy*. Praha : Ministerstvo financí – Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2010. s. 21. ISBN 978-80-85045-37-6.

řízení a daňových kontrol. Můžeme je rozdělit do dvou základních skupin, a to krácení základu daně a daně pomocí zatajování (krácení) příjmů a nesprávné či nezákonné uplatňování výdajů na jejich dosažení, zajištění a udržení. V řadě případů pak dochází ke kombinaci obou zmíněných postupů. Patří sem i nesprávné uplatňování různých odpočtů od základu daně či slev na dani.

Nejzávažnějším a v současné době nejrozšířenějším jevem je krácení zdanitelných příjmů. Především v oblasti poskytování služeb, pohostinství, stavebnictví, autodopravy (taxislužby), obchodu, tj. v oblastech, kde dochází k dosahování zdanitelných příjmů platbami v hotovosti. Česká daňová správa dokáže tyto úniky odhalovat jen ve velmi omezené míře, nemá dostatečné pravomoci a legislativní úpravy tento druh daňových úniků nekontrolovaně umožňují. Velkým přínosem by bylo zavedení povinných registračních pokladen pro evidenci příjmů a důsledná kontrola, a to nejen ze strany finančních orgánů. Ačkoliv například správce daně v delším časovém horizontu zjistí majetkové poměry daňových subjektů, které neodpovídají vykazovaným příjmům a z nich plynoucím daním, nemá účinné zákonné pravomoci, aby tento stav postihl a daň dodatečně doměřil.

Další způsob, kdy dochází k daňovým únikům, je uplatňování výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v nesprávné výši či neoprávněně. Tento způsob se České daňové správě daří odhalovat častěji a úspěšněji. Patří sem uplatňování výdajů na základě zfalšovaných daňových dokladů, uplatňování výdajů spojených s opravami hmotného majetku, ačkoliv se jedná o technické zhodnocení, tj. rekonstrukci či modernizaci, zahrnování výdajů sloužících pro osobní potřebu do výdajů snižujících daňové příjmy a dále například falšování různých pomocných evidencí (knihy jízd). Vzhledem ke složitosti a častým změnám daňových zákonů pak dochází k daňovým únikům i z neznalosti aktuálně platných předpisů.

Daňovým únikům u fyzických osob velmi nahrává i legislativně uvolněné podnikatelské prostředí, kdy ve snaze co nejméně daňové subjekty administrativně zatěžovat, se řada povinností omezuje (např. zrušení účetnictví a nahrazení daňovou evidencí) a ruší (např. oznamovací povinnost vůči správci daně). To v současnosti umožňuje, že fyzické osoby krátí celkové obraty své výdělečné činnosti, neevidují ani nákup zboží či materiálu ani jeho prodej. Z tohoto důvodů se stále větší podíl ekonomických aktivit přesouvá do „šedé“ ekonomické sféry.

Samostatným typem daňového úniku je dále krácení či neplacení daní vztahujících se k příjmům ze závislé činnosti (mzdám) a funkčním požitkům. Ani v této

oblasti, vzhledem k rozsahu podvodných jednání, není Česká daňová správa nijak úspěšná.

Nejlépe se daří odhalovat typ daňového úniku neplacení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Správce daně v tomto případě zná zaměstnavatele, tj. plátce této daně a měsíčně dohlíží na plnění jeho daňových povinností.

Jiná situace je v oblasti nelegálního zaměstnávání pracovníků tzv. práce načerno. Především u sezónních prací je to jev velmi častý. Pokud nedojde k oznámení správci daně ze strany samotného nelegálního zaměstnance, tak není možné tyto úniky odhalovat. Pokud v rámci vyhledávací činnosti správce daně na tyto osoby narazí, téměř nikdy se neprokáže, že pobírají mzdu. Sami tito „zaměstnanci" uvádí, že vykonávají práce zdarma. Obdobné je to u vykazování minimální výše mzdy. Zde navíc v průběhu řízení vedených daňovou správou jsou předkládány platné listinné důkazy, jako pracovní smlouvy, výplatní listiny atd., ze kterých vyplývá, že si zaměstnavatel a zaměstnanec sjednali minimální výši mzdy a tato je jim vyplácena. V těchto případech mnohdy ani nestačí, že zaměstnanec správci daně přijde oznámit, že kromě oficiálně ujednané výše mzdy, pobírá další příjem od téhož zaměstnavatele, který není nikde vykázán. V rámci důkazního řízení hodnotí správce daně ústní tvrzení zaměstnance proti tvrzení zaměstnavatele. Zaměstnavatel následně předloží další důkazy, kterými jsou právě smlouvy a výplatní listiny, podepsané samotným zaměstnancem a řízení je ukončeno, neboť daňový únik nelze nijak prokázat.

Legislativně je tato oblast ošetřena dle mého názoru dostatečně. Aby postupně docházelo k odhalování či k minimalizaci tohoto druhu daňových úniků, je především nutné, aby se změnilo společensko-ekonomické prostředí v České republice, aby si zaměstnanci tyto praktiky nenechali líbit a na tyto pro ně výrazně nevýhodné podmínky sami nepřistupovali. Na druhou stranu je nutné nastavit podmínky pro zaměstnavatele, aby zaměstnávání, vzhledem k výrazné odvodové zátěži (sociální pojištění a daně z příjmů) nebylo tak nevýhodné. Svou negativní roli hraje i zákoník práce.

V této oblasti je nutné ještě zmínit další velice rozšířený jev, který vede k rozsáhlým daňovým únikům. Tím je nahrazování zaměstnaneckého poměru formálním stavem, kdy osoby vykonávající běžné zaměstnanecké činnosti vystupují jako samostatní podnikatelé. Pracovněprávní vztah je nahrazen vztahem obchodněprávním. Tento systém vznikl počátkem 90. let a je obecně nazýván jako „švarcsystém". Za švarcsystém se považuje taková činnost, kdy pracovník jednoznačně vykonává pro zaměstnavatele závislou činnost a místo uzavření pracovní smlouvy

uzavírá obchodněprávní vztah (mandátní smlouvu či smlouvu o dílo) a svoji odměnu fakturuje. Po uplynutí zdaňovacího období odměnu živnostník zdaňuje jako příjem z podnikání v rámci svého daňového přiznání. Využívá i všech postupů jako osoba samostatně výdělečně činná - např. nároku na snížení příjmů o daňové paušální výdaje, které činí u řemeslných živností v současné době 60 %.

Daňová správa vedla boj s tímto daňovým únikem dlouhá léta, ale po sérii rozsudků správních soudů a politickém tlaku v současné době tento jev toleruje. Je nutné dodat, že nejen Česká daňová správa, ale všechny kompetentní státní orgány. K odhalení dojde prakticky jen v tom případě, že se smluvní strany nedohodnou a jedna z nich učiní udání u správce daně. Ale i poté je prokazování velice složité, pokud si své předchozí jednání ošetřili kvalitními smlouvami a dohodami.

Další skutečností, která výrazně ovlivňuje účinnost boje České daňové správy s daňovými úniky, je i konečné dosažení fiskálního efektu. Realitou je, že pokud je daňový podvod odhalen a daňový únik vyčíslen, není vůbec jisté, že dojde k úhradě daňové povinnosti a k převodu prostředků do veřejných rozpočtů. Fyzické osoby ručí za své závazky veškerým svým majetkem. Pokud daňové povinnosti neuhradí, jsou daňovou správou vymáhány přikázáním pohledávky znějící na peněžní prostředky na účtu nebo jiné pohledávky, srážkou ze mzdy nebo sociální dávky, prodejem movitého majetku či prodejem nemovitého majetku. Řada osob podílejících se na daňových únicích organizovaně a plánovaně, má tuto oblast ošetřenu a dlužné daně nelze vybrat, neboť fyzická osoba nevlastní žádný majetek ani nevykonává výdělečnou činnost.

5.1.2 Daňové úniky na dani z příjmů právnických osob

Stejně jako u fyzických osob i k těmto daňovým únikům dochází porušováním zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Česká daňová správa pro jejich vyhledávání a potírání využívá svých pravomocí v rámci místních šetření, vytýkacích řízení a daňových kontrol. Můžeme je rozdělit do dvou základních skupin, a to krácení základu daně pomocí zatajování (krácení) příjmů a nesprávné či nezákonné uplatňování výdajů na jejich dosažení, zajištění a udržení. V řadě případů pak dochází ke kombinaci obou zmíněných postupů. Patří sem i nesprávné uplatňování různých odpočtů od základu daně či slev na dani.

K daňovým únikům dochází na základě stejných principů jako u fyzických osob. K jejich předcházení a minimalizaci by pomohla stejná opatření, jak je již výše uvedeno.

Daňové úniky u právnických osob mají svá specifika. V současné době je největším problémem, který umožňuje daňové úniky v tak rozsáhlém měřítku, samotná základní koncepce některých typů obchodních společností, které jsou k únikům využívány. Především společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti s akciemi na majitele.

Nejproblematičtější jsou společnosti s ručením omezeným. Pokud je této společnosti prokázán daňový únik a daň vyčíslena, ve velké míře nelze vzhledem k nízké míře ručení za své závazky daň vymoci pro veřejné rozpočty. Tyto společnosti jsou prázdnými nemajetnými skořápkami. Navíc se daňová správa potýká u těchto společností s problémem, jak u nich jakékoliv daňová řízení vůbec zahajovat. Společnosti jsou prodávány cizincům či jinak nedostupným společníkům, vystupují za ně jednatelé, kteří jsou buď zcela nekontaktní, nebo o chodu společnosti v době daňového úniku vůbec nic neví, nejsou schopni předkládat správci daně účetnictví ani jiné písemnosti, podávat vysvětlení atd. Řada těchto osob je ve výkonu trestu či jejich mentální schopnosti ani neumožňují řádné úřední jednání správců daně. Užívá se pro ně označení „bílí koně“. Je zcela běžným jevem, že tito jednotlivci jsou společníky či jednateli ve stovkách společností s ručením omezeným po celé České republice a pokud se s nimi správce daně vůbec někdy kontaktuje, tak to ani neví, natož aby spolupracovali při řádném stanovení základu daně a daně společnosti. Stejně tak jsou jako sídla společností zapisovány do obchodního rejstříku nesmyslné adresy (virtuální adresy), kde nikdo nesídlí, žádná podnikatelská činnost se tam provozovat nedá. Na takových adresách jsou v rámci České republiky přihlášeny tisíce takových společností.

I zde se doplácí na legislativně uvolněné podnikatelské prostředí, kdy ve snaze co nejméně daňové subjekty administrativně zatěžovat, je umožněno toto podvodné jednání. Pokud budou obchodní soudy do obchodního rejstříku zapisovat společnosti a změny v nich jen po splnění všech formálních stránek, tedy dále nebudou zkoumat i skutkový stav, budou stále vznikat nové a nové společnosti, kterým daňová správa jen velmi obtížně daňové úniky prokáže a daň do veřejných rozpočtů vymůže jen ve velmi omezené míře. Dalším krokem jak pomoci v boji proti daňovým únikům, je změna

a nastavení parametrů některých obchodních společností, především společností s ručením omezeným, a to například zvýšením míry ručení za své závazky.

V současné době se pracuje i na dlouhodobě odkládaném zavedení trestní odpovědnosti právnických osob. Jsme v této oblasti výjimeční, neboť všechny ostatní země Evropské unie již tento institut mají. Dle této úpravy by obchodní společnosti byly trestány zákazem přijímání veřejných dotací či zakázek, zákazem činnosti, pokutou či propadnutím veškerého majetku až po zrušení celé společnosti.[47]

V posledních několika letech se Česká daňová správa u právnických osob zaměřuje na oblast převodních cen, kdy je snaha aplikovat do praxe princip tržního odstupu. Oficiální výklad tohoto principu je obsažen v odstavci 1 článku 9 Modelové smlouvy OECD, která je základem pro dvoustranné daňové smlouvy zahrnující členské země OECD a ve stále větší míře i nečlenské země. Článek 9 stanoví: „Jsou-li mezi dvěma sdruženými podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny či uloženy podmínky odlišné od podmínek, které by existovaly mezi nezávislými podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhl, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny“.[48] Česká daňová správa, ale nejen ona, i ostatní daňové správy zemí OECD v této oblasti zatím nedosahují výrazných a častých úspěchů, ačkoliv k daňovým únikům v oblasti převodních cen určitě dochází. Je to proto, že jak daňové správy, tak daňoví poplatníci obtížně získávají odpovídající informace pro aplikaci principu tržního odstupu. Tento princip zpravidla vyžaduje, aby daňoví poplatníci i daňové správy vyhodnotili nezávislé transakce a podnikatelské aktivity nezávislých podniků a aby je srovnali s transakcemi a aktivitami sdružených podniků. To vyžaduje obrovské množství údajů. Informace, které jsou dostupné, mohou být neúplné či těžko interpretovatelné a ostatní informace pokud existují, mohou být těžko dostupné z důvodu jejich geografického umístění. Navíc informace od nezávislých podniků nemusí být důvěryhodné, v jiných případech nejsou plně relevantní či nemusí vůbec existovat.

---

[47] ŠŤASTNÝ, O. Do vězení budou nově chodit i firmy. Třeba kvůli korupci. *Mladá fronta DNES.* Praha *:* Mafra a.s., 24.2.2011.

[48] *Přehled srovnatelnosti a ziskových metod – směrnice o převodních cenách* [online]. Praha : Česká daňová správa, 2011 [cit. 19. ledna 2011]. Dostupný z WWW: <http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/1509.html>.

5.1.3 Daňové úniky na dani silniční z nemovitostí a převodových daních

K těmto daňovým únikům dochází porušováním zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů[49]. Dále zákonů č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů[50] a č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů[51]. Česká daňová správa pro jejich vyhledávání a potírání využívá svých pravomocí v rámci místních šetření, vytýkacích řízení a daňových kontrol.

Úspěšnost daňové správy v odhalování daňových úniků na těchto daních je vysoká. Předmětem daně jsou komodity jako motorová vozidla a jejich přípojná vozidla u daně silniční a nemovitosti, tj. stavby a pozemky u daně z nemovitostí a jejich převody u převodových daní. Tyto komodity podléhají evidenci v oficiálních státních informačních systémech, kterými jsou registr motorových vozidel a katastr nemovitostí. Kromě předmětu daně jsou v registrech zaznamenáni i poplatníci těchto daní - jejich majitelé. I případné vymáhání je úspěšné, neboť tyto daně se váží na existující movitý či nemovitý majetek, který lze prodat. Veškeré změny jsou v těchto registrech ze zákona zaznamenávány a tyto údaje následně automaticky přebírá i Česká daňová správa.

5.2 Daňové úniky na nepřímých daních

V oblasti nepřímých daní se Česká daňová správa zaobírá správou pouze univerzální nepřímé daně a tou je daň z přidané hodnoty (dále DPH). Ostatní nepřímé daně, které řadíme mezi selektivní (spotřební daně, cla, energetické daně), patří pod správu celních orgánů.

K daňovým únikům dochází porušováním zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.[52] Samotný princip fungování této daně a její složitá struktura ji předurčuje k dani s největším rozsahem a četností daňových úniků. Pokud k tomu přičteme, že samotný zákon je plný výjimek a opakovaně každoročně novelizován, je i odhalování daňových úniků pro daňovou správu velice složité a obtížné. K velkému nárůstu daňových úniků v současné době dochází v oblasti

[49] Česko. Zákon č. 16/1993 Sb. o dani silniční. In *Sbírka zákonů, Česká republika.* 1992, částka 6, s. 133-136.
[50] Česko. Zákon č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitostí. In *Sbírka zákonů, Česká republika.* 1992, částka 71, s. 1946-1952.
[51] Česko. Zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. In *Sbírka zákonů, Česká republika.* 1992, částka 73, s. 1993-1998.
[52] Česko. Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. In *Sbírka zákonů, Česká republika.* 2004, částka 78, s. 4946-5010.

řetězových obchodů ať tuzemských, tak mezinárodních. Na daňových únicích se podílejí jak fyzické, tak právnické osoby, které jsou buď ze zákona, nebo dobrovolně přihlášeni jako plátci daně z přidané hodnoty. Krácení této daně je prováděno dvěma základními principy, a to nepřiznáním daně na výstupu, tj. uskutečněných zdanitelných plnění a neoprávněným nárokem daně na vstupu, tj. u přijatých zdanitelných plnění. Většinou jsou kombinovány oba uvedené způsoby.

Daňový únik, který musí daňová správa řešit, je snaha velké části ekonomicky činných subjektů, osob povinných k dani, krátit svůj obrat (přesáhnutí částky Kč 1.000.000,- za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců), aby se nestali plátci daně z přidané hodnoty. V této oblasti se prolínají nebo spíše na sebe navazují daňové úniky na přímých daních a následně na dani z přidané hodnoty. Krácení či zatajování zdanitelných příjmů má tedy další dopad - dochází k neregistraci osoby povinné k dani jako plátce DPH a pokud osoba je plátcem DPH, tak dochází k neodvedení daně z uskutečněných zdanitelných plnění, tj. porušení povinnosti přiznat daň při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitosti. Pokud dochází k neodvedení daně z uskutečněných zdanitelných plnění, která jsou dosahována příjmem hotovostních plateb, i zde by bylo přínosem zavedení registračních pokladen.

Daň z přidané hodnoty užívá v současné době základní sazbu ve výši 20 % a sníženou sazbu ve výši 10 %. Nesprávným přiřazením sazby vznikají daňové úniky, které se daří daňové správě odhalovat téměř vždy a jsou většinou způsobeny neznalostí zákona. Sjednocením sazby daně z přidané hodnoty by došlo k výraznému zjednodušení této daně a tento druh daňových úniků by zcela zanikl.

Stanovení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty může mít podobu vlastní daňové povinnosti, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období a dále podobu nadměrného odpočtu, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období.[53] Tento princip a možnost vzniku nadměrného odpočtu, kdy je daň ekonomickému subjektu z veřejných rozpočtů vracena, je hojně využíván k daňovým únikům, kdy je navyšována výše daně na vstupu – daňový odpočet. K jejímu navýšení jsou používány daňové doklady, které většinou splňují veškeré formální náležitosti daňového dokladu, ale při dalších šetřeních daňové správy je zjišťován skutkový stav, který je odlišný. Patří sem zjištění, kdy doklad je vystaven

[53] MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., RADVAN, M. *Finanční právo a finanční správa 2. díl.* 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2004. s. 266. ISBN 80-210-3579-X.

subjektem, který buď vůbec neexistuje, nebo není plátcem daně z přidané hodnoty. V řadě případů jsou užívány falešné doklady sice existujících ekonomických subjektů, které je však nikdy nevystavily. K tomu jsou zneužívána různě zcizená či zfalšovaná razítka a firemní tiskopisy. Dále jsou na daňovém dokladu uváděna zdanitelná plnění, která se neuskutečnila – fiktivní dodávky materiálu a zboží, různých zprostředkovatelských služeb či průzkumů trhu, školení, služby kolem poskytování reklamy atd. Prověřování těchto obchodních transakcí, na základě kterých je výrazně snižována vlastní daňová povinnost nebo vznikl nadměrný odpočet, patří k nejrozšířenější činnosti daňové správy a odhalování daňových úniků lze hodnotit jako úspěšné.

K velkým daňovým únikům na dani z přidané hodnoty dochází v rámci tzv. karuselových obchodů, kdy vznikají obchodní řetězce, v kterých je obchodována určitá komodita. Často jsou do těchto obchodů zapojovány i zahraniční ekonomické subjekty, proto je zde nutná mezinárodní spolupráce daňových správ. V plné míře se u těchto podvodů využívá legislativně a morálně uvolněného podnikatelského prostředí, kdy jsou do karuselových obchodů zapojovány nekontaktní fyzické osoby tzv. „bílí koně“, nemajetné společnosti především s ručením omezeným a akciové společnosti s akciemi na majitele opět zastupované nastrčenými „bílými koňmi“. Základní princip těchto podvodů spočívá v tom, že při vzájemném obchodování komodit znenadání „zmizí“ jeden z prodejců. Z obchodního řetězce vypadne v okamžiku, kdy získá od kupce peníze za prodej i s naúčtovanou daní z přidané hodnoty, kterou ale dále neodvede. K tomuto způsobu, většinou organizovaných daňových úniků slouží obchodování s jakoukoliv komoditou. V Evropě i v České republice se nejvíce podvodů objevilo v souvislosti s obchodováním s emisními povolenkami, kovovým odpadem, barevnými kovy, zlatem, mobilními telefony a počítačovými komponenty, stavebním materiálem a službami, dřevem, pohonnými hmotami. Daňové úniky z této cílené, organizované, podvodné činnosti, dosahují v České republice desítek miliard korun, v rámci Evropské unie pak stovek miliard EUR. Odhalovat tento druh daňových podvodů je složité a zdlouhavé. Navíc vzhledem k tomu, že se jedná o organizovanou činnost, téměř nikdy nelze daňovou správou vyměřené daně vymoci, neboť daňoví dlužníci jsou nemajetní. Česká republika v přímé spolupráci s Evropskou unií za účelem zabránění tomuto druhu daňových úniků zavádí na některé komodity zboží tzv. „reverse charge“. Tento systém uděluje výjimku z běžného režimu fungujícího na dani z přidané hodnoty, a to tím, že povinnost platby daně z přidané hodnoty v celém řetězci obchodníků je přenesena až

na poslední daňový subjekt. V systému reverse charge tak neplatí státu daň z přidané hodnoty jednotliví překupníci, kteří poté žádají o vratku daně, ale až poslední prodejce v celém řetězci obchodů.[54]

Zavádění těchto výjimek v rámci celé Evropské unie dokazuje, že mechanismus fungování daně z přidané hodnoty je nastaven tak, že umožňuje obrovské daňové úniky, které nejsou schopny daňové správy efektivně odhalovat a postihovat. To je určitě důvod ke změně principu fungování této daně a zapracovaní systému reverse charge v daleko širší míře.[55]

[54] PETR, M., POLJAKOV, N. Prostor pro podvody s DPH se tenčí. *Hospodářské noviny.* Praha : Economia, 15.2.2011.
[55] PETR, M. Novela proti únikům DPH asi narazí v EU. *Hospodářské noviny.* Praha : Economia, 15.10.2010.

6 SPOLUPRÁCE ORGÁNŮ VEŘEJNÉ SPRÁVY PŘI ODHALOVÁNÍ A POTÍRÁNÍ DAŇOVÝCH ÚNIKŮ

6.1 Vnitrostátní spolupráce

Daňová správa je v rámci spolupráce s ostatními orgány veřejné správy zásadně omezena vysokým stupněm povinnosti mlčenlivosti, kterou jí ukládá zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.[56] Tato právní norma taxativně vymezuje, kdo má jaká práva a povinnosti v oblasti poskytování informací správcům daně a naopak vymezuje, vůči komu a za jakých podmínek je povinnost mlčenlivosti správců daně prolomena.

Správce daně předává automaticky informace získané při správě daní především Ministerstvu financí na základě zákona o boji proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu nebo zákona o provádění mezinárodních sankcí. Dále Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže při plnění informačních povinností ve věci veřejné podpory poskytované správcem daně. V rámci odhalování daňových úniků na daních z příjmů jsou poskytovány automaticky výsledky Ministerstvu práce a sociálních věcí při výkonu jeho působnosti a dalším orgánům sociálního zabezpečení při výkonu jejich působnosti, jde-li o údaje, které tyto úřady mohou vyžadovat k plnění úkolů ve své působnosti. Ve stejném rozsahu jsou poskytovány výsledky z daňových řízení i zdravotním pojišťovnám, jde-li o údaje nezbytné pro stanovení platby pojistného na všeobecné zdravotní pojištění od plátců pojistného, kteří jsou daňovými subjekty.

Rozšířená je spolupráce s celními orgány, se kterými daňová správa jako společný správce daně kooperuje především v oblasti daně z přidané hodnoty a v oblasti spotřebních daní a ekologických daní. Celní správa je dále využívána i jako ozbrojená složka při zjišťování daňových úniků u specifických daňových subjektů, kterými jsou např. asijští trhovci.

Pro odhalování a boj s daňovými úniky je pro daňovou správu nejdůležitější spolupráce s orgány činnými v trestním řízení. V této oblasti je problémem již zmíněná mlčenlivost správců daně, která ačkoliv je částečně prolomena, přesto její rozsah brání účinné a široké spolupráci tak, aby byly daňové úniky trestány nejen v rovině finančního postihu, ale i v rovině trestně právní. Jedná se o trestné činy uvedené v zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění dalších předpisů, v hlavě VI. díl 2

[56] Česko. Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád. In *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2009, částka 87, s. 4038-4104.

Trestné činy daňové, poplatkové a devizové.[57] Nejčastěji jsou to trestné činy uvedené v § 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a § 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby a § 243 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení a § 254 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Kromě těchto nejčastějších trestných činů je správce daně zbaven mlčenlivosti ve vztahu k trestným činům dotačního podvodu a trestnému činu poškozování finančních zájmů Evropských společenství, trestnému činu udávání padělaných a pozměněných peněz, padělání a pozměňování veřejné listiny, nedovolené výroby a držení úředního razítka. Pokud správce daně zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z uvedených trestných činů, má vůči orgánům činným v trestním řízení oznamovací povinnosti podle § 8 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů.[58]

Daňová trestná činnost vykazuje vysoký stupeň latence a značnou rozmanitost forem, z níž mnohé jsou dosud nepoznány. Podněty k vyšetřování této trestné činnosti jsou získávány nejčastěji na základě oznámení správce daně i ostatních státních orgánů. Nejvýznamnějšími důkazními prostředky u daňových deliktů jsou zprávy z daňových kontrol správce daně, daňové doklady, účetní doklady, daňová registrace, daňová přiznání, prostředky výpočetní techniky obsahují účetní či daňová data, výslechy obviněných a svědků, znalecké posudky, spis obchodního soudu, podklady živnostenského úřadu a podobně. K problémovým a konfliktním vyšetřovacím situacím patří při vyšetřování daňových deliktů neúplnost a nedostupnost informací, nedostatek důkazů, časová tíseň, odmítání součinnosti ze strany správce daně a peněžních ústavů, maření vyšetřování ze strany pachatele a křivá svědectví. Tyto situace se mohou vyskytovat v každé fázi procesu vyšetřování. Úspěch vyšetřování je v neposlední řadě dán i osobností policisty, jeho znalostmi, schopnostmi, profesionalitou a aktivitou.[59]

---

[57] Česko. Zákon č. 40/2009 Sb. trestní zákoník. In *Sbírka zákonů, Česká republika.* 2009, částka 11, s. 354-461.
[58] Česko. Zákon č. 141/1961 Sb. o trestním řízení soudním (trestní řád). In *Sbírka zákonů, Česká republika.* 1961, částka 66, s. 513-574.
[59] PROUZA, D. *Daňová kriminalita.* 1. vyd. Stráž pod Ralskem : Justiční akademie České republiky, 2005. s. 216.

6.2 Mezinárodní spolupráce

S ohledem na stále rostoucí výskyt mezinárodních schémat daňových úniků je právě vzájemná mezinárodní pomoc a administrativní spolupráce v oblasti daní jednou z cest ke zvýšení efektivity jejich spravedlivého výběru.

Česká daňová správa v této oblasti nadále vyvíjí úsilí například sjednáváním memorand o vzájemné administrativní spolupráci. Tato memoranda upravují kromě praktických pravidel provádění mezinárodní výměny informací, zejména automatickou výměnu informací, také ostatní druhy administrativní spolupráce - jako je provádění simultánních daňových kontrol včetně přítomnosti pracovníků správce daně jednoho státu na území státu druhého. Oblast administrativní spolupráce, především pak problematika praktického provádění mezinárodní spolupráce – zejména mezinárodní výměny informací, byla opakovaně předmětem projednávání v rámci Pracovní skupiny pro administrativní spolupráci při Evropské komisi. Pracovní skupina se zaměřila na finalizaci společných standardizovaných formulářů pro výměnu informací na dožádání, spontánní výměnu informací a zpětnou vazbu z výměny informací pro následné převedení do elektronické verze. Výsledkem této spolupráce je, že koncem roku 2010 byla mezinárodní výměna informací mezi členskými státy EU poskytována na elektronických formulářích prostřednictvím zabezpečeného komunikačního kanálu, tzv. CCN mailu.

Mezinárodní prioritou v daňové oblasti, a to jak na půdě Evropské unie, tak v rámci Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD) nebo skupiny G 20, se stává boj proti škodlivým daňovým praktikám a s tím spojené zefektivňování mezinárodní spolupráce v oblasti daní. V celosvětovém měřítku je zdůrazňována potřeba podporovat a zlepšovat „Good Governance“ v daňové oblasti a zasazovat se o její geografické rozšíření. Tento trend se odráží také v současném vývoji v oblasti mezinárodní daňové spolupráce s tzv. daňovými ráji. Řada těchto nekooperativních ekonomik se rozhodla deklarovat akceptování standardů OECD v oblasti mezinárodní daňové spolupráce a zahájila uzavírání dohod o výměně informací v daňových záležitostech (TIEA – Tax Information Exchange Agreement). Česká republika v roce 2009 kontaktovala v souvislosti se záměrem zahájení jednání o těchto dohodách následující jurisdikce: Guernsey, Jersey, Ostrov Man, Britské Panenské ostrovy, Kajmanské ostrovy, Bermudy a Bahamy. Ministerstvo financí České republiky ve spolupráci s Ministerstvem zahraničních věcí České republiky zahájilo

nezbytné kroky legislativní procedury potřebné k naplnění povinného vnitrostátního legislativního postupu pro sjednání tohoto druhu mezinárodních dohod.

Součástí strategie Evropské komise v boji proti daňovým únikům je i mezinárodní výměna informací, kterou Česká daňová správa jako formu mezinárodní spolupráce využívá stále intenzivněji. Legislativním rámcem pro tuto činnost je v České republice zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů[60], kterým byla do českého právního řádu implementována směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného.

V neposlední řadě jsou významným podkladem pro mezinárodní výměnu informací mezinárodní smlouvy, zejména příslušné články uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění. Mezinárodní poskytování informací se opírá o tři formy výměny informací: výměnu informací na dožádání, poskytování informací z vlastního podnětu (spontánní výměnu informací) a automatickou výměnu informací. Česká daňová správa plně využívá všechny uvedené formy.

S postupnou globalizací ekonomického prostředí se neustále zvyšuje podíl nadnárodních společností, a to ve všech odvětvích hospodářství. Význam nadnárodních podniků roste i v rámci jednotlivých národních ekonomik, což se týká i společností rezidentních v České republice. S tímto vývojem proto narůstá potřeba, v rámci daňových řízení kontrolovat transakce prováděné nadnárodními skupinami. Správci daně při kontrolách tzv. převodních cen vychází kromě platných vnitrostátních právních předpisů také z doporučení a standardů OECD vydávaných formou směrnic k dané problematice. Česká daňová správa na přípravě těchto doporučení a standardů, coby člen OECD, v rámci pracovní skupiny Výboru pro fiskální záležitosti participuje. Tyto standardy a doporučení jsou následně využívány nejen při daňových kontrolách u nadnárodních podniků, ale také při vydávání rozhodnutí o závazném posouzení způsobu, jakým jsou tvořeny ceny mezi spojenými osobami. V této souvislosti v roce 2006 ratifikovala Česká republika Arbitrážní konvenci, která upravuje proces při řešení sporů, které mohou vzniknout v souvislosti s následnou úpravou zisku u sdružených podniků. Od roku 2010 je tato úmluva platná pro všechny členské státy EU.

V rámci mezinárodní spolupráce při správě daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) dlouhodobě pokračuje realizace, správa a vývoj činností v oblasti mezinárodní

[60] Česko. Zákon č. 253/2000 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní. In *Sbírka zákonů, Česká republika.* 2000, částka 74, s. 3581-3583.

administrativní spolupráce. Oblast těchto činností se řídí Nařízením Rady ES č. 1798/2003, Nařízením Komise ES č. 1925/2004, včetně používání systému VIES – VAT Exchange Information Systém, a také Nařízením Rady ES č. 37/2009. Systém VIES umožňuje elektronickou výměnu informací v oblasti DPH. Hlavním smyslem tohoto systému je zamezit daňovým únikům a podvodům v rámci jednotného vnitřního trhu Evropské unie díky přesné výměně informací. S účinností od 1. 5. 2004 byla do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, implementována nová pravidla a postupy týkající se tzv. intrakomunitárního dodání a pořízení zboží a poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby. Systém VIES byl napojen na systém ADIS – Automatizovaný daňový informační systém, běžně používaný pro zpracování daňové agendy. Tím bylo umožněno správcům daně získávat aktuální data z Evropské unie pro potřeby tuzemského daňového řízení. S tím souvisí zákonná povinnost plátců DPH podat souhrnné hlášení v případě uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu – intrakomunitární dodání zboží i předmětných služeb.

Jedním z cílů české zahraniční politiky je rozvoj všestranných a vzájemně výhodných hospodářských vztahů. S cílem omezení daňového zatížení a vyloučení mezinárodního dvojího zdanění, ke kterému dochází v hospodářských, obchodních a kulturních stycích a které působí nepříznivě na rozvoj vzájemné hospodářské spolupráce, je mezi státy obvyklé sjednat smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. Česká republika má v platnosti kolem 90 takových mezinárodních daňových smluv, přičemž další se připravují. Současně jsou uzavírány i dodatkové protokoly k již existujícím smlouvám. Jejich aktuální přehled je umístěn na příslušných internetových stránkách Ministerstva financí České republiky.[61]

Mezinárodní spolupráce daňových správ v rámci Evropské unie dále probíhá v rámci komunitárního programu FISCALIS. Je to program, kdy jsou pracovníci daňových správ seznamováni s praktickými zkušenostmi při správě daní v jiných členských zemích Evropské unie. Česká daňová správa je dále členem mezinárodní daňové organizace IOTA (Intra European Organisation of tax Administration) – Evropská organizace daňových správ. V rámci tohoto členství se účastní akcí, kdy čerpá informace a zkušenosti z jiných daňových správ členských zemí IOTA. Kromě této mezinárodní organizace je Česká daňová správa členem ještě organizace CIAT (Centro

[61] SROKOVÁ, A., SONNKOVÁ, Z. *Výroční zpráva české daňové správy*. Praha : Ministerstvo financí – Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2010. s. 25-32. ISBN 978-80-85045-37-6.

Intramericano de Administraciones Triibutarias) – Americká organizace daňových správ, kde dochází také k odborné vzájemné výměně informací a vzájemné pomoci při modernizaci daňových správ.[62]

[62] ŘÍHA, L., HŮRKOVÁ, D., *Průvodce daňovou správou před vstupem České republiky.* 1. vyd. Praha : Ministerstvo zahraničních věcí České republiky v edičním oddělení Ústavu mezinárodních vztahů v Praze, 2001. s. 101. ISBN 80-86345-17-7/MZV ČR.

ZÁVĚR

Česká daňová správa zabezpečuje nenahraditelnou funkci při získávání příjmů veřejných rozpočtů – daně přitom tvoří majoritní část těchto příjmů. Současná doba se vyznačuje úsilím o zvyšování efektivity činností daňové správy a procesů s tím souvisejících. Základním úkolem je boj s daňovými úniky.

Daňový únik působí ztráty příjmů veřejných rozpočtů a vytváří nerovnosti v hospodářské soutěži, neboť jeho důsledkem je nespravedlivé rozdělení daňového břemene. Plátci a poplatníci, kteří poctivě plní daňové povinnosti, musí ve skutečnosti nahrazovat státnímu rozpočtu navíc to, o co jsou veřejné rozpočty zkráceny těmi, kteří placení daní unikají. Daňové úniky umožňují či usnadňují především složité daňové předpisy, mezery v daňových zákonech, slabá legislativa a nedostatečné pravomoci orgánů pověřených správou daní, nedostatečná kontrola a součinnost orgánů státní správy. Praktiky směřující k daňovým únikům se rozmáhají nejen v České republice, ale po celém světě a jsou umožňovány všeobecným úpadkem morálky, prospěchářstvím a korupcí. Výše daňových úniků v České republice nebyla nikdy oficiálně a hodnověrně zjišťována ani stanovena. Existují pouze ničím nepodložené odhady, které hovoří každoročně o škodách v rozmezí od 40 miliard Kč až po částku 300 miliard Kč. Pravda bude asi někde uprostřed, tedy kolem 170 miliard Kč. To je suma, která by úspěšně řešila schodky státního rozpočtu z posledních roků 2009 a 2010. Právě ve vztahu k deficitu státního rozpočtu České republiky v posledních letech, je možné hovořit o rozvratu veřejných financí v České republice.

Je prokazatelné, že i v letech 2005 - 2007, kdy se ekonomika nacházela na svém dlouhodobě udržitelném maximu bylo dosahováno deficitních státních rozpočtů, což svědčí o dlouhodobě nevhodně nastaveném systému příjmů a výdajů státního rozpočtu. V minulosti hrály důležitou sanační roli jednorázové privatizační příjmy, které se musejí ovšem jednoho dne vyčerpat. Docházelo ke zbytečnému podsekávání příjmů, a to dlouhodobou snahou o snižování daňové kvóty, která byla a stále více je pod průměrem zemí Evropské unie. Nikdo Českou republiku nenutil, aby i v letech silného ekonomického růstu neustále snižovala sazbu daně z příjmů právnických osob na současných 19 % (v minulosti byla 21 % ale i 32 %) a soutěžila tak s daňovými ráji. Stejně negativní dopady na příjmovou stránku mělo i odstranění progrese u daně z příjmů fyzických osob a její nahrazení tzv. rovnou daní, jejíž reálná sazba ale není 15 %, nýbrž 22 %. Příjmové výpadky pak byly dokonány ještě snižováním sociálního pojistného, a to jak u zaměstnanců, tak zaměstnavatelů. Teď se plně ukazuje, jaké

katastrofální dopady takováto politika má a jak složité bude tyto dlouhodobě neřešené problémy řešit.

Současný trend posunu od přímých daní k nepřímým je dán ve velké míře bezmocností států vůči daňovým rájům a praktikám nadnárodních firem a dále je produktem politické korupce zvýhodňující určité zájmové ekonomické subjekty a skupiny. Snížení příjmů z přímých daní způsobené snižováním sazby daně z příjmů právnických osob, zastropováním pojistného pro nejmajetnější a také odstraněním daňové progrese u daně z příjmů fyzických osob, zaplatí zvýšením nepřímých daní všichni občané s výrazným dopadem na nižší a střední třídu. Tento trend bude mít vážné sociální dopady, které budou dále prohloubeny působením ekonomické krize. K vyrovnanosti rozpočtu se nelze dostat pouze cestou radikálních škrtů, což má negativní účinky na ekonomický růst, ale i na sociální situaci v České republice.

Je však nutné hledat řešení i na příjmové stránce. Kromě již zmíněného opětovného posílení role přímých daní sem patří potírání daňových úniků. Je nutné se celkově zaměřit na oblast nelegální ekonomiky, která dle odhadů v České republice tvoří 15 % HDP. Zde je hlavní tíha na politické reprezentaci, neboť k razantnímu snížení může dojít jen v důsledku výrazných legislativních změn. Musí k tomu být politická vůle. Doposud se o této nutnosti jen mluví, ale koná se pravý opak. Zaváděné legislativní změny únikům zásadně nebrání a v řadě případu je ve větší míře umožňují.

Dlouhodobě finančně podhodnocená a propouštěním zaměstnanců (od roku 2006 do roku 2009 byl snížen stav o 316 zaměstnanců a následovaly další vlny propouštění v pololetí roku 2010, na konci roku 2010 a v 1. čtvrtletí roku 2011) též dlouhodobě devastovaná Česká daňová správa v této oblasti dělá maximum, ale bez přímé politické podpory se její výsledky nemohou výrazně zlepšit. To samé platí i o ostatních orgánech veřejné moci, které se potýkají s problematikou daňových úniků.

Ke zlepšení výsledků v boji s daňovými úniky by určitě pomohly změny v personální oblasti daňové správy. Ideální určitě není například věková struktura zaměstnanců. Do 30 roků je pouhých 8 %, do 40 roků 23,5 %, do 50 roků 32,7 % a nad 50 let 35,8 % zaměstnanců. Činnosti, které jsou v boji s daňovými úniky nejužívanější, jako je kontrola a vymáhání nedoplatků jsou vysoce náročné jak odborně tak psychicky. Právě na tyto činnosti není dostatek vhodných lidí. Výraznou negativní roli hraje nízké finanční ohodnocení, kdy průměrný plat v roce 2009 činil Kč 25.599,- a v roce 2010 a 2011 byl ještě snížen.

Probíhající reorganizace bude mít určitě pozitivní dopad do oblasti snížení nákladovosti provozu daňové správy, také se zlepší koordinace a spolupráce jednotlivých pracovišť v rámci České republiky, bude možné stanovit určitý výkonnostní standard, který bude vyžadován od jednotlivců i organizačních složek a bude konečně sjednocen postup při správě daní. Ke zvýšení efektivnosti a výkonnosti v oblasti odhalování a snižování daňových úniků to však povede minimálně nebo spíš vůbec. Zde jsou nutné opravdu razantní legislativní změny a dlouhodobě se musí změnit společenské smýšlení občanů České republiky.

Česká daňová správa a její činnost je obecně veřejností vnímána negativně. Je nutné pomocí médií, vlastní prezentací a výchovou toto vnímání změnit. Lze též diskutovat, zda by nemělo dojít kvůli působení daňových rájů, odplouvání zisků a zatěžování bilance výnosů k přenesení tohoto problému na evropskou úroveň a pokusit se o jednotnou regulaci v EU. Do budoucna není možné, aby občané vnímali placení daní jako zlo, jako okrádání ze strany státu. Příkladem by mohly být USA, kde neplacení daní je „druhým největším zločinem“ po atentátu na prezidenta. Je to nadsázka, ale pokud se z daňových podvodníků stanou veřejností odsuzované subjekty, určitě to bude mít pozitivní dopad i do správy daní. Ve společnosti musí převládat povědomí, že placení daní je nutné a všeobecně prospěšné.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Literární zdroje

1. BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V. *Lexikon – daňové pojmy.* Ostrava : Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. 626 s. ISBN 80-7208-265-5.
2. GROSSOVÁ, M. *Exekuce na peněžité plnění v současné právní praxi.* 4. vyd. Praha : Linde Praha a.s., 2002. 703 s. ISBN 80-7201-322-X.
3. GRÚŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty.* Praha : Linde Praha, a.s., 2008. 335 s. ISBN 978-80-7201-745-4.
4. HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu.* Brno : Akademické nakladatelství CERM, s.r.o., 2010. 87 s. ISBN 978-80-214-4159-0.
5. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2006. 275 s. ISBN 80-7357-205-2.
6. MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., RADVAN, M. *Finanční právo a finanční správa 2. díl.* Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2004. 381 s. ISBN 80-210-3579-X.
7. PETR, M. Novela proti únikům DPH asi narazí v EU. *Hospodářské noviny.* Praha : Economia, 15.10.2010.
8. PETR, M., POLJAKOV, N. Prostor pro podvody s DPH se tenčí. *Hospodářské noviny.* Praha : Economia, 15.2.2011.
9. PETR, M., POLJAKOV, N., JIRSOVÁ, M. Ve třetině sporů o daně se státem vítězí firmy. *Hospodářské noviny.* Praha : Economia, 15.2.2011.
10. POLJAKOV, N., KUBÁTOVÁ, Z. Za krádežemi mohou být daňové úniky. *Hospodářské noviny.* Praha : Economia, 21.1.2011.
11. PROUZA, D. *Daňová kriminalita.* Stráž pod Ralskem : Justiční akademie České republiky, 2005. 259 s.
12. RADVAN, M. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo.* Brno : Doplněk, 2008. 509 s. ISBN 978-80-7239-230-8.
13. ŘÍHA, L., HŮRKOVÁ, D. *Průvodce daňovou správou před vstupem České republiky do EU.* Praha : Ministerstvo zahraničních věcí České republiky v edičním oddělení Ústavu mezinárodních vztahů v Praze, 2001. 130 s. ISBN 80-86345-17-7/MZV ČR.
14. SROKOVÁ, A., SONNKOVÁ, Z. *Výroční zpráva české daňové správy*. Praha : Ministerstvo financí – Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2010. 74 s. ISBN 978-80-85045-37-6.

15. ŠŤASTNÝ, O. Do vězení budou nově chodit i firmy. Třeba kvůli korupci. *Mladá fronta DNES.* Praha *:* Mafra a.s., 24.2.2011.
16. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2006*. Praha : 1.VOX a.s., 2006. 324 s. ISBN 80-86324-60-5.
17. VEJVODOVÁ, H., KOPŘIVA, J. *Právo I – Finanční právo.* Brno : Akademické nakladatelství CERM, s.r.o., 2008. 89 s. ISBN 978-80-214-3730-2.

Elektronické zdroje

1. *Den daňové svobody* [online]. Praha : Liberální institut, 2010 [cit. 2010-06-17]. Dostupný z WWW: <http://libinst.cz/komentare.php?id=591&highlight=dds>.
2. PELIKÁN, T. *Analýza činnosti finančních úřadů* [online]. Praha : *TERRINVEST, s.r.o.,* 2010 [cit. 2011-03-30]. Dostupný z WWW: <http://terrinvest.cz/sqlsache/financni-urady-analyza-2011-tisk.pdf>.
3. *Průběh celostátního inkasa* [online]. Praha : Česká daňová správa, 2007 [cit. 2011-01-19]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/dane_poplatky_11426.html?year=0>.
4. *Přehled srovnatelnosti a ziskových metod – směrnice o převodních cenách* [online]. Praha : Česká daňová správa, 2011 [cit. 2011-01-19]. Dostupný z WWW: <http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/1509.html>.
5. *Rozpočtové určení daní* [online]. Praha : Česká daňová správa, 2008 [cit. 2008-01-16]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/schema_obce_rud08.doc>.
6. *Územní finanční orgány* [online]. Praha : Česká daňová správa, 2011 [cit. 2011-04-04]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/353.html?year=0>.
7. *Vývoj daňových nedoplatků* [online]. Praha : Česká daňová správa, 2010 [cit. 2011-04-05]. Dostupný z WWW: <http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/evidence_dani_analyzy_nedoplatky_5261.html?year=PRESENT>.

Legislativní dokumenty

1. Česko (Československo). Zákon č. 337 České národní rady ze dne 5. května 1992 o správě daní a poplatků. In *Sbírka zákonů, České a Slovenské federativní republiky.* 1992, částka 70, s. 1913-1944.

2. Česko (Československo). Zákon č. 338 České národní rady ze dne 4. května 1992 o dani z nemovitostí. In *Sbírka zákonů, České a Slovenské federativní republiky.* 1992, částka 71, s. 1946-1952.
3. Česko (Československo). Zákon č. 357 České národní rady ze dne 5. května 1992 o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. In *Sbírka zákonů, České a Slovenské federativní republiky.* 1992, částka 73, s. 1993-1998.
4. Česko (Československo). Zákon č. 513 ze dne 5. listopadu 1991 obchodní zákoník. In *Sbírka zákonů, České a Slovenské federativní republiky.* 1991, částka 98, s. 2474-2565.
5. Česko (Československo). Zákon č. 531 České národní rady ze dne 28. listopadu 1990 o územních finančních orgánech. In *Sbírka zákonů, České a Slovenské federativní republiky.* 1990, částka 87, s. 1982-1985.
6. Česko (Československo). Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In *Sbírka zákonů, České a Slovenské federativní republiky.* 1991, částka 107, s. 2802-2810.
7. Česko (Československo). Zákon č. 586 České národní rady ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In *Sbírka zákonů, České a Slovenské federativní republiky.* 1992, částka 117, s. 3473-3491.
8. Česko. Zákon č. 13 ze dne 15. prosince 1992 celní zákon. In *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 5, s. 73-126.
9. Česko. Zákon č. 16 ze dne 21. prosince 1992 o dani silniční. In *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 6, s. 133-136.
10. Česko. Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946-5010.
11. Česko. Zákon č. 243 ze dne 29. června 2000 o rozpočtovém určení výnosů některých daní územních samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní). In *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, částka 73, s. 3513-3515.
12. Česko. Zákon č. 253 ze dne 11. srpna 2000 o mezinárodní pomoci při správě daní. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, částka 74, s. 3581-3583.
13. Česko. Zákon č. 261 ze dne 19. září 2007 o stabilizaci veřejných rozpočtů. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2007, částka 85, s. 3154-3259.
14. Česko. Zákon č. 262 ze dne 21. dubna 2006 zákoník práce. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2006, částka 84, s. 3146-3241.

15. Česko. Zákon č. 280 ze dne 22. července 2009 daňový řád. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 87, s. 4038-4104.
16. Česko. Zákon č. 353 ze dne 26. září 2003 o spotřebních daních. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2003, částka 118, s. 5730-5788.
17. Česko. Zákon č. 40 ze dne 8. ledna 2009 trestní zákoník. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 11, s. 354-461.
18. Československá socialistická republika. Zákon č. 141 ze dne 29. listopadu 1961 o trestním řízení soudním (trestní řád). In *Sbírka zákonů, Československé socialistické republiky.* 1961, částka 66, s. 513-574.
19. Československá socialistická republika. Zákon č. 40 ze dne 26. února 1964 občanský zákoník. In *Sbírka zákonů, Československé socialistické republiky.* 1964, částka 19, s. 201-246.