

Technická univerzita v Liberci
Hospodářská fakulta

Studijní program: M 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Daňové úniky na dani z přidané hodnoty po vstupu do EU

Value Added Tax Evasion after Accession to the EU

DP – HF – KFÚ – 2008 11

EVA DVOŘÁKOVÁ

Vedoucí práce: Ing. Markéta Dubová, Ph.D., Katedra financí a účetnictví

Konzultant : Ing. Jana Šmídová, TUL, HF, Katedra financí a účetnictví

Počet stran 69

Počet příloh 10

Datum odevzdání 9.5.2008

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 - školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

Datum: 9. května 2008

Podpis:

Poděkování

Děkuji vedoucí mé diplomové práce Ing. Markétě Dubové, Ph.D., z katedry financí a účetnictví za trpělivost a vstřícnost při konzultacích během vypracování diplomové práce.

Dále děkuji ing. Janě Šmídové, z katedry financí a účetnictví, mé konzultantce, za praktické připomínky k diplomové práci, které mi pomohly rozšířit pohled na zpracovávanou látku.

V neposlední řadě bych chtěla poděkovat své rodině za nekonečnou trpělivost po celou dobu mého studia.

Anotace:

Daň z přidané hodnoty má v České republice poměrně krátkou tradici. Byla zavedena do naší daňové soustavy k 1.1.1993. Vzhledem k tomu, že tato daň tvoří polovinu daňových příjmů státního rozpočtu, měla by jí být věnována dostatečná pozornost nejen ze strany podnikatelů, ale i ze strany státu.

Daň z přidané hodnoty je daní nepřímou, je zahrnuta v ceně zboží nebo služeb. Svoji podstatou (nemožnost přímé kontroly odvodu daně) láká daň z přidané hodnoty ke zneužití a dostává se na čelné místo páchané hospodářské kriminality.

Cílem této práce je vysvětlit základní principy daně z přidané hodnoty a daňových úniků po vstupu České republiky do Evropské unie a dále popsat státní instituce, které přichází do styku s daňovými úniky a jakým způsobem mohou ovlivnit počet a výši daňových úniků.

Klíčová slova

- daň z přidané hodnoty
- DPH
- daňový únik
- finanční úřad
- fiktivní faktura
- hospodářská kriminalita
- krácení daně
- státní instituce
- státní rozpočet

Annotation:

The tradition of the value added tax in the Czech Republic is rather short. It was introduced into our tax system with effect from 1 January 1993. With regard to the fact that this tax comprises one half of the tax incomes of the state budget, it should draw sufficient attention of both the business community and the state.

The value added tax is an indirect tax, it is included in the price of goods or services. The inherent features of the value added tax (impossibility to control directly the payment of the tax) tempt into abuse and the tax thus ranks high among the economic crimes.

This thesis aims at the explication of the basic principles of the value added tax and tax evasion after the accession of the Czech Republic to the European Union, and further at the description of the state institutions that come across tax evasion and the methods whereby they may influence the number and gravity of the individual instances of tax evasion.

Key Words

- Value Added Tax
- VAT
- Tax Evasion
- Revenue Authority
- Simulated Account Sales
- Economic Crime Rate
- Short Taxations
- State Institution
- State Budget

Obsah:

<i>Název kapitoly</i>	<i>Strana</i>
Anotace a klíčová slova	5
Seznam zkratk a symbolů	9
Seznam tabulek a obrázků	11
Úvod	13
1 Vývoj a charakteristika daně z přidané hodnoty	15
1.1 Vývoj DPH.....	16
1.1.1 Zavedení daně z přidané hodnoty v České republice	17
1.1.2 Vývoj DPH v České republice	19
1.2 Charakteristika daně z přidané hodnoty	21
1.2.1 Vysvětlení základních pojmů	21
1.2.2 DPH z pohledu daňové teorie	27
1.2.2.1 Všeobecné rozdělení daní	27
1.2.2.2 Zatřídění DPH dle daňové teorie	28
1.3 DPH z pohledu daňové politiky	29
1.4 DPH z pohledu účetnictví	30
1.4.1 Firmy vedoucí daňovou evidenci	30
1.4.2 Firmy vedoucí účetnictví	31
2 Charakter a příčiny daňových úniků, jejich vývoj	33
2.1 Vysvětlení pojmu hospodářská kriminalita	34
2.1.1 Vývoj hospodářské kriminality v ČR po 17. listopadu 1989 a současné vývojové trendy	35
2.2 Vysvětlení pojmu daňový únik	35
2.3 Rozdělení daňových úniků	37
2.3.1 Typy daňových úniků na DPH v období 1.1.1993 – 30.4.2004 před vstupem do Evropské unie	42
2.3.2 Daňové úniky na DPH po vstupu do Evropské unie v období od 1.5.2004	44
2.3.3 Srovnání obou zákonných norem z hlediska daňových úniků	44
3 Vliv daňových úniků na jednotlivce, domácnosti, firmy, společnost a stát	47

3.1	Vliv daňových úniků na jednotlivce	47
3.1.1	Jednotlivci snižující si daňovou zátěž a zvyšující si své bohatství formou daňových úniků	47
3.1.2	Jednotlivci postižení daňovými úniky	48
3.2	Vliv daňových úniků na domácnost a rodinu	49
3.2.1	Vliv daňových úniků na rodinu	50
3.2.2	Vliv daňových úniků na domácnost	50
3.3	Vliv daňových úniků na firmy	52
3.4	Vliv daňových úniků na společnost	53
3.5	Vliv daňových úniků na stát	54
4	Státní instituce, které pracují s daňovými úniky a způsoby, jakými stát může daňové úniky ovlivňovat	57
4.1	Moc zákonodárná	58
4.2	Moc výkonná	59
4.3	Moc soudní	60
4.4	Nejdůležitější způsoby, jakými mohou státní instituce ovlivnit počet daňových úniků a jejich výši	61
4.4.1	Finanční úřady	62
4.4.2	Policie České republiky	67
4.4.3	Soudy	69
4.4.3.1	Obchodní rejstřík.....	69
4.4.3.2	Trestní řízení soudní.....	70
4.4.4	Ostatní státní instituce	71
4.4.5	Vliv sdělovacích prostředků	72
5	Zhodnocení stávající situace a návrhy na řešení	73
5.1	Zhodnocení stávající situace	73
5.2	Návrhy na řešení	74
5.2.1	Teoretický návrh na řešení.....	74
5.2.2	Praktický návrh na řešení.....	75
5.2.3	Návrhy na možná témata navazujících na tuto DP	77
	Seznam použité literatury	78
	Seznam příloh	80

Seznam použitých zkratk a symbolů:

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
atp.	a tak podobně
a.s.	akciová společnost
cca	přibližně
č.	číslo
čl.	článek
ČSÚ	Český statistický úřad
DAP	daňové přiznání
d.s.	daňový subjekt
DPH	daň z přidané hodnoty
DÚ	daňové úniky
ČR	Česká republika
ES	Evropské společenství
EU	Evropská Unie
FŘ	finanční ředitelství
FÚ	finanční úřad
HDP	hrubý domácí produkt
IS	informační systémy
JCD	jednotná celní deklarace
JČS	jiný členský stát
JSD	jednotný správní doklad
mil.	milion
mld.	miliarda
např.	například
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
odst.	odstavec
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
PČR	Policie České republiky
pozn.	poznámka

PS	Poslanecká sněmovna
resp.	respektive
Sb.	Sbírka zákonů
SKPV	Služba kriminální policie a vyšetřování
SR	státní rozpočet
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
str.	strana
tj.	to je
TO	trestní oznámení
TrZ	zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon
TŘ	zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (Trestní řád)
tzn.	to znamená
tzv.	takzvané
ÚFO	ústřední finanční orgány
ÚOKFK	Útvar odhalování korupce a finanční kriminality
viz	vis-à-vis
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZDzPř	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
ZÚČ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
ŽP	životní prostředí

Seznam tabulek

	<i>str.</i>
1. Počet plátců DPH v letech 2000 až 2006	20
2. Počet případů krácení daně v letech 2002 až 2006	46
3. Celková částka krácení daně v letech 2002 až 2006	46
4. Finanční úřady s nejdelší periodou kontrol v roce 2004	66
5. Krácení daně v ČR	67
6. Sběr dat k analýze daňových úniků na DPH	76

Seznam obrázků

	<i>str.</i>
1. % DPH z celkového příjmu do SR	15
2. Výběr DPH v letech 1993 – 2007	15
3. Procentuální porovnání výběru DPH a DzPř	16
4. Ukázka možného mezinárodního karuselu mezi plátcí DPH	40
5. Rozpočtové určení daní – DPH	54
6. Bilance příjmů a výdajů SR	55
7. Počet DAP k DPH	63
8. Počet plátců DPH v ČR	64
9. Počet zaměstnanců ÚFO	64

Úvod

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je v české legislativě a ekonomice relativně nová. Relativně proto, protože před platností zákona o DPH, byla vybírána tzv. daň z obratu, která měla určité společné rysy (obě daně se řadí do skupiny daní spotřebních a nepřímých). Původní zákon o DPH č. 588/1992 Sb. byl schválen v roce 1992 a začal platit od 1.1.1993, tzn. před více než 14ti lety. Tato práce není zaměřena ani tak na historii a podrobný popis samotné daně, jako spíše na osvětlení jejího principu, využitelnosti a také, bohužel, zneužitelnosti v podmínkách naší ekonomiky. Důležitou součástí práce je i výklad k pochopení kladných a záporných stránek použití daně v naší ekonomice.

Vzhledem k tomu, že do roku 1989 nebylo skoro možné samostatně podnikat a většina práceschopných občanů byla zaměstnána, hospodářská kriminalita byla zaměřena jiným směrem. Jednalo se především o rozkrádání tzv. socialistického majetku. V různé míře se obohacovala velká část národa. U administrativních pracovníků se jednalo o kancelářské pomůcky jako tužky, papíry, sponky, u dělnických profesí to byly zase různé pracovní pomůcky jako pracovní rukavice, mýdla, pracovní oděvy, nářadí apod. Morální kredit začal být pro mnohé na žebříčku hodnot až za vlastním prospěchem a obohacením se.

První část práce je věnována charakteristice DPH z různých úhlů pohledu (např. z pohledu účetního, ekonomického atp.). Dále jejímu vývoji a změnám, které bylo nutno provést před vstupem České republiky (dále jen „ČR“) do Evropské unie (dále jen „EU“).

V druhé části práce dostane prostor zajímavější téma. Pokusím se co nejpodrobněji a nejsrozumitelněji popsat a charakterizovat jednotlivé druhy daňových úniků, se zvláštním důrazem na daň z přidané hodnoty. Dalším bodem druhé části bude popis příčin vzniku daňových úniků a také jejich vývoj za dobu platnosti zákona DPH v ČR. Téma daňových úniků je velmi ožehavé. Některá možná omezení, která by zamezila vysokému nárůstu daňové kriminality zároveň omezují i ostatní podnikatele, kteří poctivě podnikají a v některých případech omezuje dokonce i obyčejné občany. Další možné úpravy týkající se kontroly zvyšují administrativní náročnost správy daně a vedení daňových evidencí a účetnictví podnikatelů.

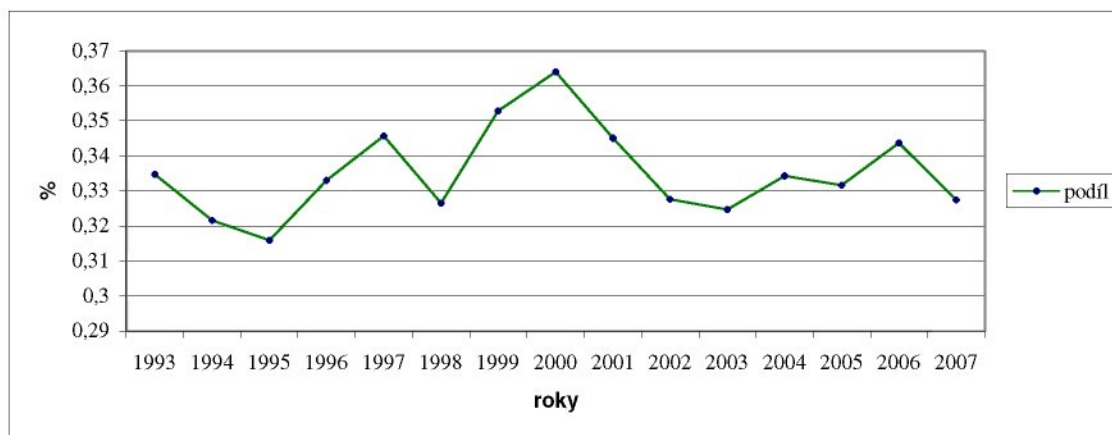
Ve třetí části popíši, jaký vliv mají daňové úniky DPH na jednotlivce a různé skupiny lidí. Zajímavým tématem je vliv daňových úniků na stát potažmo na občany. Daňové úniky způsobují to, že vybraná částka na daních je nižší, než se očekávalo a tím pádem nepokryje naplánované výdaje státu. Může se jednat i o výdaje, které se dotýkají všech občanů a to např. výdaje na školství, na dopravní infrastrukturu apod. Daňové úniky totiž způsobují nekontrolovatelnou alokaci peněžních prostředků a jejich využití. Znamená to, že tyto peněžní prostředky z daňových úniků se neztrácejí, jenom je získávají místo státu jedinci nebo skupiny, kteří je vydají za jiné potřeby než by je vydal stát.

Čtvrtá část práce se zabývá institucemi, které se dostávají do styku s daňovými úniky, které daňové úniky odhalují, řeší je, nebo mají kompetenci jim zabráňovat. Jedná se především o finanční úřady, soudy, policii. Avšak daňovým únikům může dobrým rozhodováním a tvorbou jednoduchých zákonných norem zabránit i vláda, parlament a senát, a jednotlivá ministerstva – ministerstvo financí, vnitra, spravedlnosti, které metodicky řídí samotné instituce, které s daňovými úniky pracují.

V závěrečné páté části přijde na řadu zhodnocení současného stavu naší ekonomiky a zákonných norem týkajících se daňových úniků DPH. Součástí budou i navržená řešení stávající situace.

1 Vývoj a charakteristika daně z přidané hodnoty

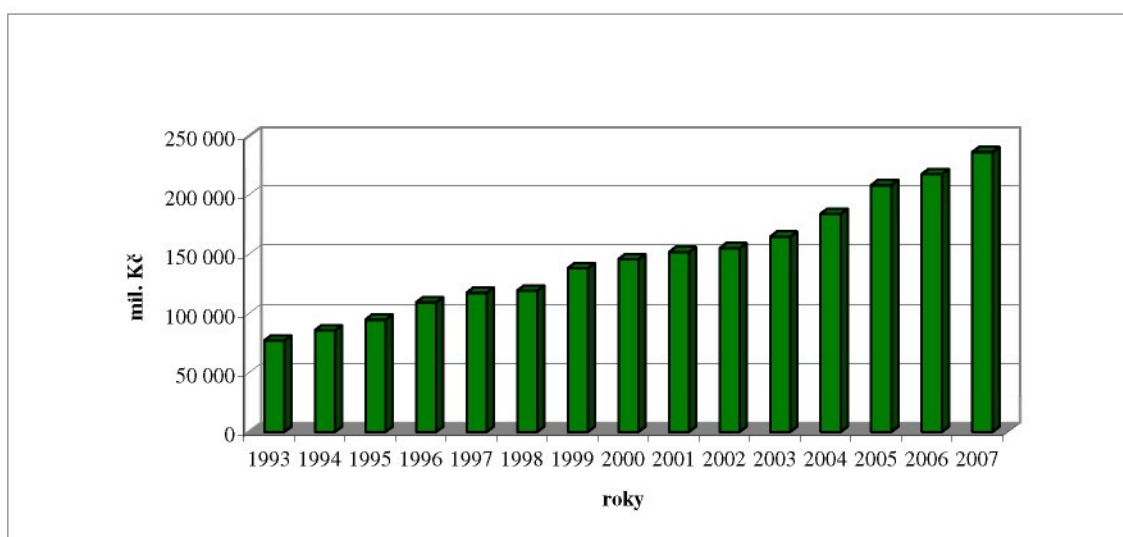
Daň z přidané hodnoty tvoří od svého zavedení v roce 1993 do daňové soustavy České republiky jednu třetinu celkových daňových příjmů státního rozpočtu (dále jen „SR“) – viz příloha č. 1, proto je potřeba věnovat této dani dostatečnou pozornost ze strany státu:



Obr. 1 - %DPH z celkového příjmu do SR

Zdroj: www.mfcr.cz

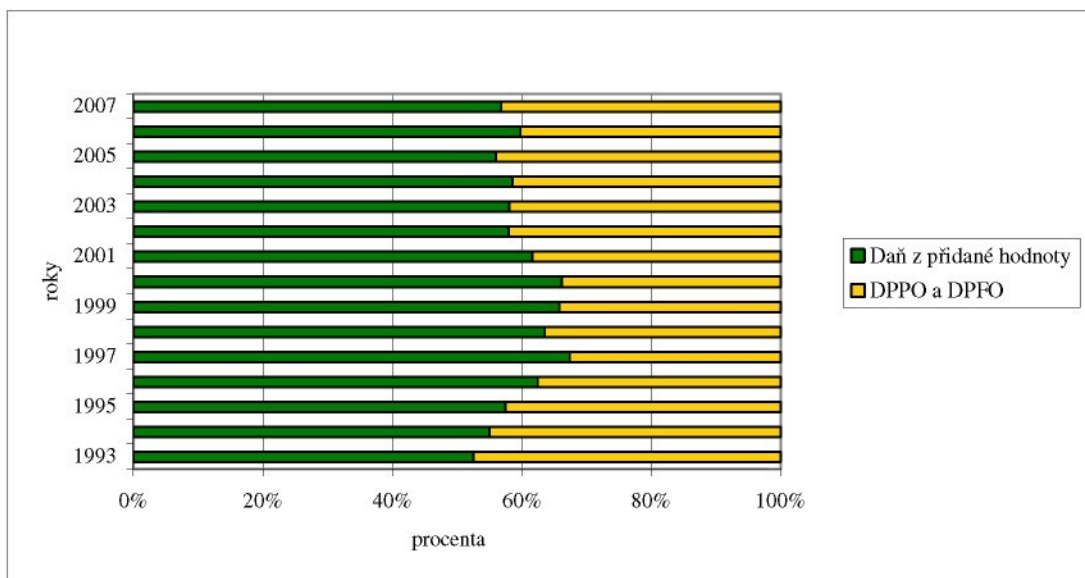
Výběr daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) má neustále vzrůstající tendenci. Mohou za to úpravy zákonů (např. snížení hranice povinné registrace k DPH, zvýšení sazby) a rozvíjející se ekonomika naší republiky:



Obr. 2 - Výběr DPH za roky 1993 - 2007

Zdroj: www.mfcr.cz

Porovnáme – li výběr DPH a daně z příjmů vybírané od firem (tzn. od právnických a fyzických osob z podnikání bez daně ze závislé činnosti), je patrné, že výběr DPH vždy přesahuje 50% celkové částky vybrané na těchto dvou daních – viz obr. 3:



Obr. 3 - Procentuální porovnání výběru DPH a DzPř

Zdroj: www.mfcr.cz

Znalost základních pojmů daňové teorie a daňového názvosloví, především pojmů týkající se daně z přidané hodnoty, je nutná k lepší orientaci v této práci. Rovněž krátká informace k vývoji daně z přidané hodnoty pomůže lépe pochopit samotnou daň.

1.1 Vývoj DPH

Předchůdci daní ze spotřeby mezi něž DPH náleží, patří mezi historicky nejstarší daně vůbec. Jednalo se především o cla a poplatky, které byly vybírány na tržištích, při průjezdu určitým územím nebo při vjezdu na určité území. Zpočátku měly naturální charakter, se vznikem a rozvojem peněžní ekonomiky se postupně začaly vybírat v peněžní formě. Původně měly tyto daně postihovat zisky obchodníků, ale přesouvaly se do cen zboží a tak se jejich faktickými plátcí stali spotřebitelé [9].

V roce 1965 existovaly ve světě pouze dvě země se zavedenou daní z přidané hodnoty. V současné době je ve více jak 135 zemích zavedena DPH, je totiž důležitým znakem vyspělé ekonomiky. Např. všechny členské státy Evropské unie mají DPH zavedenou.

1.1.1 Zavedení daně z přidané hodnoty v České republice

Daň z přidané hodnoty nahradila v roce 1993 daň z obratu, která byla zavedena v Československé republice v letech 1926 – 1927 v rámci reformy veřejných financí. Reformu inicioval ministr financí Karel Engliš (*1880, +1961, ekonom, filozof, právník, a politik).

V období druhé republiky (1938 – 1939) došlo ve snaze navýšit příjmovou stránku rozpočtu k zavedení nových daní (důchodová, z tantiém) a k prodloužení účinnosti zákona o dani z obratu a dani přepychové.

Radikální změny byly spojeny s převzetím moci komunistickou stranou v roce 1948. Postupně se zaváděly daně odpovídající socialistickému hospodaření, tzn. praktickému znemožnění soukromého podnikání, monopolu zahraničního i vnitřního obchodu, státní regulaci cen, združstevnění rolníků. Vznikla živnostenská daň, zemědělská daň, daň z literární a umělecké činnosti, daň ze samostatné činnosti, daň z úroků z úsporných vkladů, daň z obratu, spotřební daně.

V roce 1952 proběhla daňová reforma, která od 1. ledna 1953 zrušila všechna dosud platná ustanovení dřívějších hmotných i procesních předpisů a zavedla následující daně:

daň z obratu, daň z výkonu (od roku 1962 včleněna do daně z obratu), daň ze mzdy, zemědělská daň, daň z příjmu obyvatelstva, daň živnostenská (v souvislosti s praktickým zánikem živnostenského podnikání zrušena v roce 1961), daň z literární a umělecké činnosti, důchodová daň družstev a jiných organizací, domovní daň a poplatky místní, soudní, správní, notářské a arbitrážní.

Státní (národní) podniky nadále odváděly svůj zisk. V roce 1964 byla daňová soustava doplněna o zvláštní daň z důchodu a daň z motorových vozidel. V daňové soustavě se plně projeví ideologické prvky, neboť osobní příjmy byly zdaněny různě s ohledem na druh majetku či „zásluhovost“ osobních příjmů.

Po 17. listopadu 1989 bylo nutné provést ve stávajících daňových předpisech řadu změn. Dosavadní daňový systém bránil vzniku a rozvoji podnikání a proto v průběhu let 1990-

1992 doznaly daňové zákony řadu zásadních proměn a dočasně byly zavedeny i zcela nové daně (daň dovozní v roce 1992).

V nových ekonomických podmínkách byla naprosto nepřijatelná úprava daně z obratu, která odporovala tržním cenám výrobků (sazebník daně z obratu měl v roce 1989 celkem 1506 položek, z toho 428 bylo záporných, sazby daně se pohybovaly od + 88 % až do - 291 %).

V roce 1990 bylo rozhodnuto o provedení radikální daňové reformy k 1. lednu 1993, která měla lépe vyhovovat potřebám podnikání, odstranit nespravedlnosti dosavadního daňového systému a přizpůsobit náš daňový systém – v souladu s cílem našeho členství v Evropském společenství – běžným evropským daňovým systémům. Tvorba nových daňových předpisů byla komplikována nevyjasněnými a postupně se měnícími kompetencemi federace a jednotlivých republik, takže řada daňových zákonů přijatých jako federální v roce 1992 se v České republice nikdy nestala účinnými a byla nahrazena zákony České národní rady. K 1. lednu 1993 tak vstoupil – současně s rozdělením Československa – v obou nástupnických státech v účinnost nový daňový systém, který naprosto změnil hmotné i procesní daňové předpisy. Zavedeny byly:

- daň z přidané hodnoty (zákon č. 588/1992 Sb.),
- spotřební daně (z uhlovodíkových paliv a maziv, z piva, z vína, z lihu a lihovin a z tabáku a tabákových výrobků - zákon č. 587/1992 Sb.),
- daň z příjmů (fyzických osob a právnických osob – zákon č. 586/1992 Sb.),
- daň z nemovitostí (zákon č. 338/1992 Sb.),
- daň silniční (zákon č. 16/1993 Sb.),
- daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí (tzv. trojdaní – zákon č. 357/1992 Sb.).

Současně byl přijat i zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tj. procesní předpis, který nahradil do té doby roztržštěnou právní úpravu. Struktura daňového systému přijatá v roce 1992 platí dodnes, ale samozřejmě doznala řady změn. Postupné úpravy byly nutné zejména v oblasti nepřímých daní (v roce 2003 - zákon o spotřebních daních, a v roce 2004

- zákon o dani z přidané hodnoty), které si vyžádal vstup České republiky do Evropské unie. [17]

1.1.2 Vývoj DPH v České republice

Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, vešel v platnost k 1.1.1993 a nahradil do té doby používanou daň z obrátu.

Vstup naší republiky do Evropské unie (dále jen „EU“) k 1. květnu 2004 vyvolal potřebu sjednocení naší legislativy s pravidly uplatňovanými v ostatních zemích společenství. Toto sjednocení se promítlo do všech oblastí a samozřejmě i do oblastí daní, včetně daně z přidané hodnoty. Vzhledem k této skutečnosti byl zpracován a schválen zcela nový zákon o dani z přidané hodnoty, který vychází z právních norem upravujících daňovou harmonizaci EU, konkrétně ze Šesté směrnice rady ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

Ke dni 1.5.2004 byl původní zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty zrušen a nahrazen novým zákonem o DPH č. 235/2004 Sb. Ten je průběžně upravován tak, aby sjednotil naši legislativu s legislativou Evropské unie (k datu 31.12.2007 byl novelizován 16 x).

Pro všechny členské státy EU jsou závazná pravidla daná Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty tzv. „Šestá směrnice“. Mezi základní pravidla patří:

- *každá členská země smí stanovit jen jednu standardní sazbu a jednu nebo dvě snížené sazby,*
- *standardní sazba nesmí být nižší než 15%,*
- *snížené sazby nesmějí být nižší než 5% a smějí se týkat jen striktně vymezeného seznamu produktů schváleného v této direktivě,*
- *každé dva roky provádí Rada ministrů revizi těchto snížených sazeb s možností jejich úpravy,*

- *zvýšené sazby nejsou povoleny.*

Cílem Šesté směrnice je nediskriminační systém daně z přidané hodnoty s ohledem na původ zboží a služeb, dále pak, aby společný trh umožnil nerušenou konkurenci a vedl k dosažení reálného vnitřního trhu. Přesto žádná ze zemí EU nezačlenila tuto direktivu směrnice plně a jednotným způsobem do svého právního systému.

Další důležitou směrnicí EU je Osmá směrnice Rady ES (č. 79/1072/EEC), která uplatňuje vrácení DPH plátcům, kteří nepodnikají na území daného členského státu, nýbrž v rámci celé EU.

V únoru 2008 byly obě směrnice Rady v oblasti DPH pozměněny (viz Úřední věstník L44 ze dne 20.2.2008). Ustanovení směrnic budou transponována do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a v praxi se začnou uplatňovat od 1.1.2010. Členské státy se snaží o sjednocení a zjednodušení legislativy v oblasti DPH. Jde především o *odstranění národních výjimek a jednotnou aplikaci ustanovení výše uvedené Šesté směrnice*. Nutná je ovšem neustálá modernizace směrnic, legislativa DPH např. vůbec nereagovala na liberalizaci mnoha odvětví či zvláštní charakter transakcí přes internet na konci 90.let.

V roce 2006 bylo v České republice (dále jen "ČR") registrováno 497 294 plátců DPH (jak registrovaných povinně pro překročení obrátu, tak plátců dobrovolných) a jejich počet nadále roste. [17]

Tab. 1

Počet plátců DPH v letech 2000 až 2006

2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
421 619	432 282	433 837	434 882	446 340	493 460	497 294

Zdroj: www.mfcr.cz

1.2 Charakteristika daně z přidané hodnoty

V první řadě je třeba si vysvětlit některé základní pojmy. Vzhledem k tomu, že v zákoně o dani z přidané hodnoty existuje mnoho výjimek a zvláštností, které se týkají jen malého okruhu osob (například nákup motorových vozidel z jiného členského státu soukromými osobami – nepodnikateli), zjednoduším pohled na daň z přidané hodnoty tak, že budu uvažovat jeho platnost pouze pro podnikatele, tj. osoby, které provádějí ekonomickou činnost (jednodušeji řečeno podnikají za účelem dosažení zisku).

1.2.1 Vysvětlení základních pojmů:

Základní definice daně:

„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 převodu nemovitostí)“¹.

Zkráceně řečeno: Jedná se o jednostrannou povinnost poplatníka nebo plátce vůči státu bez nároku na konkrétní protiplnění ze strany státu. [6, 9]

Rozdíl mezi daňovým subjektem, plátcem a poplatníkem

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) definuje v § 6 pojmy *daňový subjekt, plátce, poplatník*:

„ (1) Daňovým subjektem se rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem.

(2) Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.

(3) Plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.“

V současné době platný zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) definuje již pouze výraz *plátce* (§ 94, odst. 1 ZDPH). Tato zákonná norma již

¹ KUBÁTOVÁ, K.: Daňová teorie a politika, 4. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2006. str. 16

s pojmem poplatník nepracuje, protože celá se vztahuje pouze na povinnosti a nároky plátců, kteří přejímají odpovědnost za výběr daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) od poplatníků a její odvod do státního rozpočtu (dále jen „SR“):

„1) Osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku uvedenou v § 6 (1.000.000,- Kč), se stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Pokud nesplní registrační povinnost, stává se plátcem dnem účinnosti registrace uvedeným na osvědčení o registraci.“

Stručně a zjednodušeně řečeno, pokud neberu v úvahu výjimky ze zákona, plátcem je firma, která poplatníkovi nebo plátcovi prodá zboží nebo službu a v rámci tohoto prodeje od něj vybere DPH. Vybranou daň musí plátce odvést státu a to ve zdaňovacím období, ve kterém daň vybral (zdaňovacím obdobím je měsíc nebo čtvrtletí – viz § 99 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDPH“).

Předmět daně (§2 ZDPH)

Předmětem daně je dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží a nového dopravního prostředku z jiného členského státu a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Důležitým pojmem je výraz plnění. Je vysvětlen v § 2 odst. 3) ZDPH

„Plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně.“

Konkrétní příklady zdanitelných plnění, se kterými se setkává občan jako poplatník při nákupu zboží nebo služeb od plátců DPH:

- nákup potravin v Hypernově v Liberci – zdanitelné plnění
- návštěva kadeřnice v salonu Hair v Hradci Králové – zdanitelné plnění
- pronájem bytu v Českých Budějovicích – plnění osvobozené od daně

- nákup osobního vozu v autosalonu Hyundai v Praze – zdanitelné plnění
- poštovní služba poskytnutá Českou poštou v Třeboni – plnění osvobozené od daně
- návštěva zdravotnického zařízení v Brně – plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet
- položení nové podlahové krytiny v bytě v Děčíně – zdanitelné plnění

Daň na vstupu a daň na výstupu (§ 4 odst. 1 písm. c) a h) ZDPH)

Daní na vstupu se rozumí daň, která je obsažena v částce za přijaté plnění, daň při dovozu zboží, daň při pořízení zboží, např. při nákupu stroje do dílny, přijaté služby daňového poradce.

Daní na výstupu se rozumí daň, kterou je plátce povinen přiznat ze základu daně za uskutečněné zdanitelné plnění nebo z přijaté služby, daň při dovozu zboží, daň při pořízení zboží, např. prodej zboží nebo výrobků.

Místo zdanitelného plnění (§§7 – 12 ZDPH)

Určení místa zdanitelného plnění je rovněž důležitým pojmem. Podle něj se určuje, kde se musí daň za zdanitelné plnění přiznat a odvést, zda v tuzemsku nebo v jiném členském státě. Může se totiž přihodit, že si plátce špatně vyloží místo plnění a neodvede daň v tom státě, ve kterém má povinnost ji odvést.

Uskutečněná plnění (§§21 – 25 ZDPH)

Uskutečněná plnění se dělí na plnění zdanitelná (§§ 13 – 20 ZDPH) a na plnění osvobozená od daně. Plnění osvobozená od daně se dělí na dvě skupiny:

1) plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§§ 51 – 62 ZDPH)

poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, pojišťovací činnosti, převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her, ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně

a

2) plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně (§§63 – 71 ZDPH)

dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, osvobození ve zvláštních případech, přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží, přeprava osob a dovoz zboží.

Dodání zboží do jiného členského státu (§§13 a 64) a pořízení zboží z jiného členského státu a (§§16 a 65 ZDPH)

Vývoz do třetích zemí (§§13 a 66) a dovoz ze třetích zemí (§§20, 71 ZDPH)

Po vstupu do EU k 1.5.2004 byly zrušeny vnitřní hranice mezi členskými státy. Dovoz a vývoz zboží a služeb, které jsou uskutečňovány mezi našimi plátcí a osobami registrovanými k DPH v jiném členském státě (dále jen „JČS“) již není nazýván dovozem a vývozem, ale pořízením a dodáním zboží nebo služeb. Tato zdanitelná plnění týkající se JČS jsou v zákoně o DPH vysvětlena dosti podrobně a navazují na legislativu Evropského společenství. Kromě této významné změny v zákoně o DPH byl vytvořen také zcela nový systém statistického prokazování prodeje zboží do JČS. Místo jednotného správního dokladu (dále jen „JSD“), který se předkládá při vývozu zboží do třetí země na vnějších hranicích EU celním orgánům, je plátce povinen, při uskutečnění dodání zboží do JČS podat na místně příslušný finanční úřad (dále jen „FÚ“) tzv. souhrnné hlášení. V něm čtvrtletně vykazuje částky v korunách za zboží, které dodal do JČS. Data ze souhrnných hlášení předávají všechny členské státy do centra CLO², kde jsou porovnávána a zjištěné nesrovnalosti se zasílají zpět správcům daně, aby je prověřili.

Podstata vývozu do třetí země a dodání zboží do JČS je z hlediska DPH stejná. Obě plnění jsou osvobozená od daně s nárokem na odpočet, vykazují se však do odlišných řádků daňového přiznání. Vývoz zboží do řádku 430 daňového přiznání (dále jen „DAP“) a dodání zboží do JČS do řádku 410 DAP (příloha č. 2).

² Central Liaison Office - centrální útvar pro kontakt s ostatními členskými státy v oblasti administrativní spolupráce týkající se DPH. Hlavním úkolem oddělení je zajistit efektivní a flexibilní spolupráci při správě DPH mezi českou daňovou správou a daňovými správami ostatních zemí

Při pořízení zboží je plátce povinen nejprve daň přiznat³ (řádek 220 nebo 225 DAP) a odvést u místně příslušného FÚ. Totéž platí při dovozu (od 1.1.2005 nevyměřuje a nevybírá celní úřad, ale FÚ). Plátce je povinen si daň sám vypočítat, přiznat do řádku č. 260 nebo 265 DAP a odvést do státního rozpočtu. Při splnění podmínek dle § 72 odst. 1 ZDPH (pokud má plátce daňový doklad a použije zboží pro ekonomickou činnost), může si uplatnit odpočet daně na vstupu v řádku 320 nebo 325 – platí pro pořízení zboží z JČS a v řádku 340 nebo 345 – platí pro zboží dovezené ze třetích zemí. V praxi je většinou odpočet daně nárokován ve stejném daňovém přiznání jako přiznaná daň na výstupu. Nikdy by se nemělo přihodit a není zákonem dovoleno, aby si plátce při pořízení zboží z JČS a dovozu ze třetí země, uplatnil odpočet daně na vstupu dříve, než přiznal daň na výstupu.

Sazby daně (§ 47 a 48 ZDPH):

- základní sazba daně 19%

Touto sazbou je zdaněna většina zboží i služeb a také převod nemovitostí (ten pouze v případě, pokud dani podléhá).

- snížená sazba daně 9%

Používá se omezeně, zdaňuje se jí teplo a chlad a výjimky ze zboží a služeb, které jsou taxativně vymezeny v příloze č. 1 „Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě“ a v příloze č. 2 „Seznam služeb podléhajících snížené sazbě“. Používá se též při dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností uvedených v příloze č. 4 ZDPH.

Odpočet daně (§§72 – 79 ZDPH)

Přijaté zdanitelné plnění a nárok na odpočet daně

Každý, kdo si koupí nějaké zboží nebo službu, přijal tím zdanitelné plnění (např. koupí-li v obchodě potraviny, nechá se ostříhat u kadeřnice, koupí si domů nový jídelní stůl apod.). To se týká nejen konečných spotřebitelů, ale i podnikatelů a firem, kteří nakupují zboží a služby proto, aby mohli dále podnikat (např. nakupují materiál, ze kterého vyrábí produkt

³ Vysvětlení pojmů:

daň přiznat – podat daňové přiznání

daň odvést – uhradit vlastní daňovou povinnost

k prodeji, nakupují elektřinu, plyn, atp.). Podnikatelé mají při nákupech zboží a služeb nárok na uplatnění odpočtu DPH (částka DPH, která je obsažena v ceně nakoupeného produktu nebo služby je jim vrácena). Tento nárok na vrácení je podmíněn důležitými podmínkami (viz §72 ZDPH):

- prodávající i kupující musí být plátcí DPH
- kupující musí použít přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti
- nárok uplatňuje kupující v daňovém přiznání, ke kterému vede evidenci pro daňové účely a zároveň si uschovává daňové doklady vystavené prodávajícím.

Toto jsou základní a nejdůležitější podmínky uplatnění nároku na odpočet. Další podmínky jsou uvedeny v §§ 72 – 79 ZDPH. Vzhledem k jejich obsáhlosti jim nebudu věnovat více prostoru. Pro účely snazší orientace v této práci stačí základní znalosti zákona.

Evidence pro daňové účely (§100 ZDPH)

Plátce má povinnost vést evidenci pro daňové účely v takovém rozsahu a členění, aby sestavil daňové přiznání a pokud uskutečnil dodání zboží do JČS, tak aby sestavil souhrnné hlášení. Také má povinnost vést evidenci uskutečněných plnění, která nejsou předmětem daně (tzn. na daňovém přiznání na ně není řádek). Plátce, který nemá povinnost vést účetnictví (vede pouze daňovou evidenci) musí vést evidenci obchodního majetku.

Plátcí, kteří pořizují zboží z jiného členského státu jsou povinni vést evidenci o hodnotě pořízeného zboží v členění na pořízení zboží z jednotlivých členských států.

Evidenci pro daňové účely musí plátce DPH na požádání předložit správci daně (tj. finančnímu úřadu), aby tento ověřil, že v daňovém přiznání je správně vypočtena DPH. Zároveň plátce předkládá daňové doklady, případně smlouvy ke zdanitelným plněním, které mají objasnit průběh zdanitelných plnění a to jak přijatých tak uskutečněných (na vstupu i výstupu). [2]

1.2.2 DPH z pohledu daňové teorie

K lepšímu pochopení, jak nahlížet na daň z přidané hodnoty, je dobré znát základní rozdělení daní. Proto bude první podkapitola věnována základnímu rozdělení daní z pohledu daňové teorie.

1.2.2.1 Všeobecné rozdělení daní

Daně jako takové plní základní ekonomické funkce. Funkci alokační (= rozložení daní), redistribuční (= přerozdělování daní) a stabilizační (= pomáhá k rovnovážnému stavu v ekonomice státu). Nelze rovněž opomenout velmi důležitou funkci fiskální (= rozpočtovou), kde daně tvoří největší příjmovou položkou do státního rozpočtu a na základě výše těchto příjmů může stát plánovat objem výdajů.

Daně dělíme většinou podle toho, jaké funkce v daném třídění zastávají:

a) třídění podle vazby na důchod poplatníka

- daně přímé (platí poplatník na úkor svého důchodu neboli příjmu, např. daň z příjmů)
- daně nepřímé (daň odvádí subjekt, který ji neplatí ze svého vlastního důchodu, např. spotřební daň)

Daně nepřímé se dále dělí na

1. selektivní (týkají se jen vybraných druhů zboží)
 - spotřební daň
 - daň k ochraně životního prostředí (v ČR dosud nevytvořena)
2. univerzální (týkají se jakéhokoli zboží)
 - DPH

b) třídění podle objektu, na něž jsou daně uloženy

- z důchodů (příjmů)
- ze spotřeby
- z majetku

c) třídění podle charakteru veličiny, z níž se daň platí

- kapitálové (daně uložené na stavovou veličinu, ke dni, např. daň z nemovitostí)

- běžné (daně uložené na tokovou veličinu, za určité období, např. daň z přidané hodnoty)
- d) třídění podle adresnosti
- osobní (daň má vztah ke konkrétnímu poplatníkovi a zohledňuje jeho platební schopnost, např. daň z příjmů)
 - in rem (= „na věc“, tato daň se platí bez ohledu na platební schopnost poplatníka, např. majetkové daně)
- e) třídění podle vztahu mezi velikostí daně a velikostí daňového základu
- stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu (tuto daň platí všechny subjekty jen proto, že existují)
 - specifické (tyto daně jsou stanoveny podle množství jednotek daňového základu např. spotřební daň, počet litrů čistého alkoholu)
 - ad valorem (= „k hodnotě“, určují se podle ceny zdaňovaného základu) [9]

1.2.2.2 Zatřídění DPH dle daňové teorie

Daň z přidané hodnoty je tedy dle předchozí podkapitoly 1.2.2.1 daň nepřímá, ze spotřeby, běžná, in rem a ad valorem, podrobněji:

- *nepřímá*: daň je zahrnuta v ceně zboží nebo služeb placené poplatníkem nebo plátcem při jejich koupi
- *ze spotřeby*: poplatník nebo plátcé nakoupí zboží nebo službu a tyto spotřebuje
- *běžná*: plátcé odvádí daň, kterou přijal od poplatníků nebo plátců za určité období (v případě DPH se jedná o kalendářní měsíc nebo čtvrtletí)
- *in rem*: poplatník platí DPH při koupi zboží nebo služby bez ohledu na to, jaká je jeho platební schopnost, ve většině případů si ani neuvědomuje, že část platby je DPH
- *ad valorem*: jedná se o zvýšení ceny zboží tak, že k základu daně připočte plátcé vypočítanou daň (snížená sazba – 9% nebo základní sazba - 19% ze základu daně) – viz příloha č. 3

1.3 DPH z pohledu daňové politiky

Daňové teorie poslední dobou shledávají stále více důvodů pro přechod (v rámci daňového mixu) od přímých daní k nepřímým, které mají v dnešní tzv. globalizované společnosti výhodnější vlastnosti. Představují relativně stabilní a dobře předvídatelný zdroj příjmů; jsou nenápadné, skryté v ceně zboží a služeb; umožňují plíživé zvyšování daňové zátěže; jejich zvyšování lze obvykle snáze prosadit než u daní z příjmů; jsou potencionálně neutrální, každý občan platí stejnou daň bez rozdílů; při splnění určitých pravidel se jim nelze vyhnout změnou chování nebo např. bydliště. Vedou k jednorázovému zvýšení cen a krátkodobě k vyšší inflaci; deformují cenové signály, statky v nižší sazbě mají nižší ceny než v základní sazbě; v období informačních technologií jsou přes svou administrativní náročnost čím dál lépe zvládnutelné; pokud stát vytvoří jednoduchá a jasná pravidla (zákony, vyhlášky, účetní standardy apod.), kterými se plátcí budou řídit, stane se výběr nepřímých daní jednodušší, než výběr daní přímých.

Každý posun daňového zatížení ve prospěch nepřímých daní však oslabuje solidaristický charakter státu, neboť s růstem velikosti příjmů poplatníků klesá míra jejich zdanění. Čím vyšší mzdu občan pobírá, tím menší procento DPH je zastoupeno v jeho mzdě, protože s rostoucím příjmem klesá spotřeba a tím daň zaplacená na nákupech; lidé více spoří. Pokud by stát naplňoval svůj rozpočet výhradně prostřednictvím nepřímých daní, byly by nízké mzdy zdaněny více než příjmy nejbohatších obyvatel. [5]

Zda zdaňovat více práci či spotřebu, tedy určit podíl přímých či nepřímých daní v celkovém součtu daňové zátěže, je stále nerozřešenou otázkou, kterou se ekonomové zabývají již po desetiletí. Většina z nich se přiklání k názoru jejich přibližné rovnoměrnosti s částečně vyšším podílem nepřímých daní. Výsledkem již uskutečněné daňové reformy v ČR v roce 1993 byl posun od zdanění příjmů ke zdanění spotřeby. Tato změna znamenala rovnoměrnější rozložení daňového břemene na celou společnost a efektivnější správu daní. V současné době je připravena další daňová reforma, která zvýší podíl nepřímých daní na celkovém daňovém zatížení obyvatel.

Výnos daní ovlivňuje především podoba platné právní úpravy, efektivnost práce finančních a celních orgánů a daňová kázeň poplatníků a plátců daní.

Výsledkem je, že poplatníci = spotřebitelé, od kterých je DPH vybírána, se nebrání, ani se nemohou bránit výběru této daně. Mohou pouze přeneseně ovlivňovat výši daňového zatížení při volbách do horní a dolní komory parlamentu, tím, že budou volit stranu, která slíbí snížení daňového zatížení nepřímých daní. [5]

1.4 DPH z pohledu účetnictví

Důležitým faktem je, že plátcí DPH mohou být z hlediska účetního dvojího druhu. Buď vedou pouze daňovou evidenci podle zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDzPř“) – viz § 7b ZDzPř, nebo vedou účetnictví podle zákona 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZÚČ“) a to buď povinně nebo dobrovolně - viz §1 odst. 2 ZÚČ.

1.4.1 Firmy vedoucí daňovou evidenci

Osoby, které nejsou ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, povinny vést účetnictví, nebo je nevedou dobrovolně, mají za povinnost vést tzv. daňovou evidenci (viz § 7b odst. 1 zák. ZDzPř):

„Daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o

a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně,

b) majetku a závazcích.“

Daň z přidané hodnoty není pro plátce, který vede daňovou evidenci, příjmem a výdajem ovlivňujícím zisk, proto daň na vstupu a výstupu⁴ nelze hledat v daňové evidenci vedené

⁴ §4 odst. 1 písm. c) a h) ZDPH

Pro účely tohoto zákona se rozumí

....c) daní na vstupu daň, která je obsažena v částce za přijaté plnění, daň při dovozu zboží, daň při pořízení zboží, daň při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, daň při poskytnutí služby zahraniční osobou nebo daň přiznaná podle § 92a,...

...h) daní na výstupu daň, kterou je plátce povinen přiznat ze základu daně za uskutečněné zdanitelné plnění nebo z přijaté platby, daň při dovozu zboží, daň při pořízení zboží, daň při poskytnutí služby osobou

podle § 7b ZDzPř. Plátce vede speciální evidenci dle § 100 Evidence pro daňové účely ZDPH:

„1) Plátce je povinen vést v evidenci pro účely daně veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti. Plátce je povinen vést evidenci v takovém členění, aby sestavil daňové přiznání, a jestliže uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani, aby sestavil souhrnné hlášení.

2) Plátce je povinen vést také evidenci uskutečněných plnění, která jsou osvobozená od daně nebo nejsou předmětem daně. Plátce, který nemá povinnost vést účetnictví nebo účetnictví nevede dobrovolně, je povinen vést evidenci obchodního majetku.“

Dalším důležitým rozdílem mezi daní z příjmů a daní z přidané hodnoty je okamžik, kdy se uskutečnění služba nebo prodej dostává do daňové evidence dle ZDzPř a do evidence pro daňové účely dle ZDPH:

Pro daň z příjmu ve vztahu k daňové evidenci podle § 7b ZDzPř je rozhodující platba. Tzn. plátce uskuteční zdanitelné plnění, ale dokud nedostane zapláceno, nemusí odvádět daň z příjmu.

Daň z přidané hodnoty však musí na základě evidence pro daňové účely (viz § 100 ZDPH) odvést ke dni, kdy uskutečnil zdanitelné plnění, aniž by mu odběratel zaplatil – viz příloha č. 4. [2, 7]

1.4.2 Firmy vedoucí účetnictví

Základní princip vedení účetnictví je popsán v § 2 Předmět účetnictví ZDzPř:

„Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasív, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.“

a v § 3 odst. 1:

„Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní

registrovanou k dani v jiném členském státě, daň při poskytnutí služby zahraniční osobou nebo daň přiznaná podle § 92a,“...

období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.“

Firmy, vedoucí účetnictví mají výhodu časové souvislosti mezi nákladovými a výnosovými položkami a mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními. Nevýhodou je nutnost odvést daň z příjmu i z výnosů, které ještě nebyly uhrazeny.

Většina firem, která vede účetnictví, používá k účtování DPH účet 343, který je dále rozveden do analytické evidence tak, aby splňoval podmínky § 100 Evidence pro daňové účely ZDPH – viz příloha č. 5. [2, 7, 13, 14, 15]

První kapitola obsahuje základní a důležité pojmy pro lepší porozumění celé práce. Zákon o dani z přidané hodnoty je sám o sobě dosti rozsáhlá zákonná norma. Nelze jej používat samostatně bez znalostí dalších zákonů jako např. zákon o správě daní a poplatků, zákon o účetnictví, Směrnice Rady. S daní z přidané hodnoty se setkáváme na každém kroku. Je neoddělitelnou součástí našeho života. Z toho vyplývá, že by každý občan měl být seznámen s touto daní a průběžně informován, jak byly peněžní prostředky, které poskytl státu ve formě DPH, využity.

2 Charakter a příčiny daňových úniků, jejich vývoj

Do roku 1989 nebylo skoro možné v ČR samostatně podnikat a většina průceschopných občanů byla zaměstnána. Hospodářská kriminalita byla zaměřena na rozkrádání tzv. socialistického majetku.

V různé míře se obohacovala velká část národa. U administrativních pracovníků se jednalo o kancelářské pomůcky jako tužky, papíry, sponky, u dělnických profesí to byly zase různé pracovní pomůcky jako pracovní rukavice, mýdla, pracovní oděvy, nářadí apod. Morální kredit byl pro mnohé na žebříčku hodnot až za vlastním prospěchem a obohacením se. Výraz „společný majetek“ byl pro většinu občanů tak abstraktní, až nepochopitelný. Z hlediska základních lidských potřeb přece musí každou věc někdo vlastnit a když ji nikdo nevlastní, může si s ní dělat každý co chce. Může ji využít, rozbít, zahodit a nikdo ho za to přece nemůže potrestat.

Podnikání a zavedení nového daňového systému v roce 1993 poskytlo nové možnosti na poli hospodářské kriminality.

Při každé větší změně ve státním systému (v tomto případě přechod naší země od socialismu ke kapitalizmu) dochází k vytvoření časové mezery, kterou lze využít nebo zneužít k vlastnímu prospěchu či obohacení. V tomto případě to bylo období mezi lety 1989 - 1993, kdy byly postupně upravovány zákonné normy tak, aby odpovídaly novému ekonomickému systému.

Tyto normy byly sice tvořeny odborníky, ale poslední úpravy na zákonech schvalovali sami zákonodárci bez odborného vzdělání a odborníci již nebyli k těmto posledním úpravám ani zváni, ani neměli možnost se k nim vyjádřit. V této době vznikaly v zákonech tzv. mezery neboli díry, které byly buď zákonodárci úmyslně vytvořeny, nebo byly způsobeny nedostatečnou znalostí daného oboru. Stejně nedostatky při tvorbě zákonů se opakují a problém nedokonalých zákonných norem přetrvává do dnešních dnů.

Daňové úniky spadají jako trestná činnost do okruhu hospodářské kriminality. Proto se v první řadě budu věnovat vysvětlení pojmu „hospodářská kriminalita“. [3]

2.1 Vysvětlení pojmu hospodářská kriminalita

Hospodářská kriminalita je trestná činnost páchaná v souvislosti s výrobní, obchodní a další hospodářskou činností podnikatelských subjektů, při správě majetku a rozhodování ve věcech veřejného zájmu. Hospodářskými trestnými činy se rozumí ty činy, které porušují nebo ohrožují vztahy mezi subjekty hospodářské činnosti v rámci daného hospodářského systému, a před kterými chrání trestní právo významné zájmy státu a společnosti na regulovaném fungování tohoto systému.

Jedná se o souhrn trestných činů, při kterých pachatel a poškozený jsou v právním vztahu založeném na obchodním, živnostenském, občanském, pracovním a jiném právu, a jednání pachatele směřuje k získání majetkového či jiného neoprávněného prospěchu. [10]

Úniky na DPH patří mezi nejzávažnější hospodářské delikty. Komisař EU pro zdanění László Kovács v roce 2006 prohlásil: „Z daňových úniků se stává hlavní příčina znepokojení“. Komise odhaduje, že úniky na DPH stojí EU průměrně 60 miliard eur ročně což je zhruba 2 až 2,5% hrubého domácího produktu.⁵

Hrubý domácí produkt (dále jen „HDP“) ČR za rok 2006 činil 3.231.576 mil. Kč.

Výpočet 2% z HDP:

$$3,231.576,000.000 \times 0,02 = 64.631,520.000 \text{ Kč}$$

⁵ <http://www.euractiv.cz/cl/24/2735/Komise-navrhuje-dalsi-kroky-proti-danovym-unikum>

2.1.1 Vývoj hospodářské kriminality v ČR po 17. listopadu 1989 a současné vývojové trendy

Politický systém začal plnit po 17. listopadu 1989 svoji pozitivní úlohu. Došlo k transformaci ekonomiky a její liberalizaci, prosadily se základní hodnoty demokracie. Přes tento pozitivní směr byl hospodářský vývoj rušen jevy, které ohrožovaly jeho dobré fungování.

Po listopadu 1989 se začala velmi rychle rozvíjet hospodářská kriminalita. V předchozích letech sice existovala, ale její rozvoj brzdilo společné vlastnictví majetku. Pokud se vyskytl nějaký kriminální čin, týkal se majetkových nikoli daňových deliktů.

V současné době na růst nejen hospodářské kriminality působí velmi výrazně globalizace (otevření hranic, volný pohyb zboží, kapitálu, finančních prostředků a lidí). Nadnárodní ekonomický a organizovaný zločin plně využívá globálně propojený svět.

Pachatelé daňových úniků se s každou novou překážkou stávají rafinovanější. Společnost nebude nikdy schopná hospodářskou kriminalitu odstranit úplně. Pachatelé budou vždy nejméně o jeden krok napřed. Pokud by však bylo vytvořeno správné prostředí, občané by byli loajálnějšími a tím by se riziko hospodářské kriminality minimalizovalo. V opačném případě budou ztráty větší.

Růstu kriminality napomáhá rovněž složitost zákonných norem, nedostatek odborníků pracujících pro státní správu, neprovázanost jednotlivých státních orgánů, které se hospodářskou kriminalitou zabývají. Tato otázka bude podrobněji popsána v kapitole 4 Státní organizace, které pracují s daňovými úniky a způsoby, jakými stát může daňové úniky ovlivňovat [3].

2.2 Vysvětlení pojmu daňový únik

„Daňovým únikem se rozumí minimalizace (popř. až nulace) daňové povinnosti. Daňový únik může být buď legální, nebo nelegální.“⁶

⁶ <http://www.pojmy.legis.cz/danovy-unik.php>

V případě daně z přidané hodnoty, na rozdíl od daně z příjmů, se můžeme setkat nejen s minimalizací nebo nulací daně, ale může dojít až k odčerpání daně ze státního rozpočtu.

Příklad daňového úniku:

Stavební firma dostane zakázku na výstavbu sociálního bydlení v hodnotě 10,000.000,-- Kč + 9% DPH (tj. 900.000,-- Kč).

Vlastní náklady firmy na výstavbu činily:

	ZD	daň
- materiál na stavbu	6,000.000,-- Kč	+ 19% DPH (1,140.000,-- Kč)
- mzdy pracovníkům	1,500.000,-- Kč	bez DPH
- provozní náklady	a) 500.000,-- Kč	+ 9% DPH (45.000,-- Kč)
	b) 100.000,-- Kč	+ 19% DPH (19.000,-- Kč)
celkové náklady	8,100.000,-- Kč	1,204.000,-- Kč

Rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu (u které má plátce nárok na odpočet daně) je:

$$900.000,-- \text{ Kč} - 1,204.000,-- \text{ Kč} = -304.000,-- \text{ Kč}$$

Vzhledem k tomu, že daň na výstupu je menší než daň na vstupu, vzniká plátcí záporná daňová povinnost nazývaná nárok na odpočet daně ve výši 304.000,-- Kč. Přitom firmě vzniká zisk ve výši 1,900.000,-- Kč, který podléhá dani z příjmu. Záporný rozdíl mezi DPH na vstupu (daní zaplacenou) a na výstupu (daní přijatou od odběratele) je způsoben tím, že stavební firma nakupuje s 19% DPH (základní sazba daně) a prodává v tomto případě s 9% DPH (snížená sazba daně).

Zavedení pojmu „fiktivní plnění“

V případě, že firma chce úmyslně snížit své daňové zatížení, vloží si např. do účetnictví falešnou fakturu za fiktivní stavební práce provedené subdodavatelsky ve výši 1,000.000,-- Kč + 9% DPH (90.000,-- Kč). V tomto případě, by se firmě - plátcí vrátilo 394.000,-- Kč (304.000,-- na které má skutečně nárok) a navíc 90.000,-- Kč ze státního rozpočtu, které do něj odvedla jiná firma nebo podnikatel z daní, které vybrali od poplatníků nebo jiných

plátců. Falešnou fakturu vystaví firma, která daně nepřiznává a neplatí, tudíž je do SR neodvede. Přesto je však stát vyplatí odběrateli, který si ji uvedl do daňového přiznání jako nárok na odpočet. Stavební firma si zároveň s DPH sníží i výnos z 1.900.000,-- Kč na částku 900.000,-- Kč, čímž si sníží i daňové zatížení na dani z příjmů.

„Fiktivní plnění“ je jakákoli služba, která nikdy nenastala (nebyla uskutečněna) nebo zboží, které neexistovalo, ale přesto na ně byla vystavena faktura. Většinou je k fiktivnímu plnění vystaven i fiktivní doklad za platbu v hotovosti. Od roku 2004, kdy vešel v platnost zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, však v některých případech dokonce probíhají k fiktivním plněním platby přes účet.

2.3 Rozdělení daňových úniků

Daňové úniky lze dále rozdělovat podle mnoha různých kritérií. Základním rozdělením je, zda se jedná o úmyslný nebo neúmyslný daňový únik:

neúmyslné daňové úniky - mají v současné době stále klesající tendenci u subjektů s delší dobou registrace. Spíše se projevují u nových podnikatelských subjektů a jejich hlavní příčina spočívá především v neznalosti či podcenění daňové nebo účetní problematiky. K tomu přistupuje mimo jiné často se měnící právní úprava, která již beztak složitou problematiku ještě více komplikuje

úmyslné daňové úniky - mají naopak stále stoupající tendenci. Jejich nárůst je umožněn tím, že podnikatelské subjekty již zvládly teoretický i praktický základ a dnes se již orientují podstatně lépe v právních předpisech buď samy, či za pomoci finančních a daňových poradců. Z tohoto důvodu je pak možné úmyslné daňové úniky rozdělit ještě na dvě části a to zda se jedná o legální nebo nelegální daňový únik.

„Legálním daňovým únikem je stav, kdy daňový subjekt využívá nedostatků v zákonech způsobem, který nebyl záměrem zákonodárce. Bránit se proti legálním daňovým únikům lze

zkvalitňováním zákonů a dalších právních předpisů. Stav, kdy daňový subjekt využívá k optimalizaci své daňové povinnosti možností daných právními předpisy úmyslně (např. volbou mezi povolenými způsoby odpisů), se nepovažuje za daňový únik⁷.“

Podnikatelé v maximální míře využívají služeb daňových a právních poradců, kteří pro své klienty hledají neustále nové mezery v právních předpisech a ty se pak krátkodobě či dlouhodobě využívají v obchodní sféře. Právě uplatňování legálních postupů k osobnímu obohacování jednotlivců či celých skupin ukazuje, jak je celý legislativní proces (tj. příprava, tvorba, připomínkové řízení vnitro- i meziresortní, projednávání a schvalování parlamentem, jakož i následné novelizace) v ČR složitý, pomalý, tedy nedokonalý.

Klasickým příkladem legálního daňového úniku je nárok na odpočet daně při koupi upraveného osobního automobilu. Zadní skla jsou polepená bezpečnostní fólií a bezpečnostní mříž odděluje zadní prostor automobilu tzv. „kufr“ od přední části vozu, tato mříž je většinou lehce odnímatelná. V technickém průkazu je zapsána kategorie vozidla N (běžný osobní automobily mají zapsanou kategorii M1). Zákon nestanoví, jakým způsobem se musí toto vozidlo využívat, aby měl plátce nárok na odpočet daně a proto se stalo to, že tyto tzv. „nákladní“ vozy si pořizují do svého obchodního majetku nejen řemeslníci nebo obchodní cestující, kteří v zabezpečeném prostoru vozí nářadí nebo zboží apod., ale i notáři, daňoví poradci nebo třeba i advokáti.

„Nelegálními daňovými úniky jsou případy, kdy daňový subjekt získává daňovou výhodu v rozporu se zákonem, tedy jejich porušováním. Může jít o daňové úniky neúmyslné, způsobené neúplnou informovaností daňového subjektu, nepochopením právních předpisů apod., a daňové úniky úmyslné, jejichž rozsah je obvykle největší. Úmyslné daňové úniky jsou převážně trestnými činy daňovými. Nelegálním daňovým únikům se jednotlivé státy brání posílením kontrolní a vyhledávací činnosti 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 zejména ústředních orgánů.“⁸

⁷ http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=DA_109.HTM

⁸ http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=DA_109.HTM

Pro *nelegální postupy* je charakteristické neoprávněné uplatňování určitých položek v nákladech a zatajování a zkracování příjmů. Státním orgánům (v tomto případě finančním úřadům) je ustanovením § 8 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (Trestní řád) uložena povinnost oznamovat státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin krácení daně.

Trestné činy daňové jsou popsány ve druhé části tzv. „zvláštní části“ zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona (dále jen „trestní zákon“), hlava druhá „Trestné činy hospodářské“, oddíl třetí „Trestné činy proti měně a trestné činy daňové. Krácení daně z přidané hodnoty se týká § 148 trestního zákona – „Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Citace zákona § 148:

„(1) Kdo ve větším rozsahu⁹ zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.

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

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

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

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

c) způsobí-li takovým činem značnou škodu

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

Variant rozdělení daňových úniků je velmi mnoho, uvedu zde některé z nich:

- **zda dopad daňových úniků je mezinárodní nebo pouze vnitrostátní (tuzemský)**

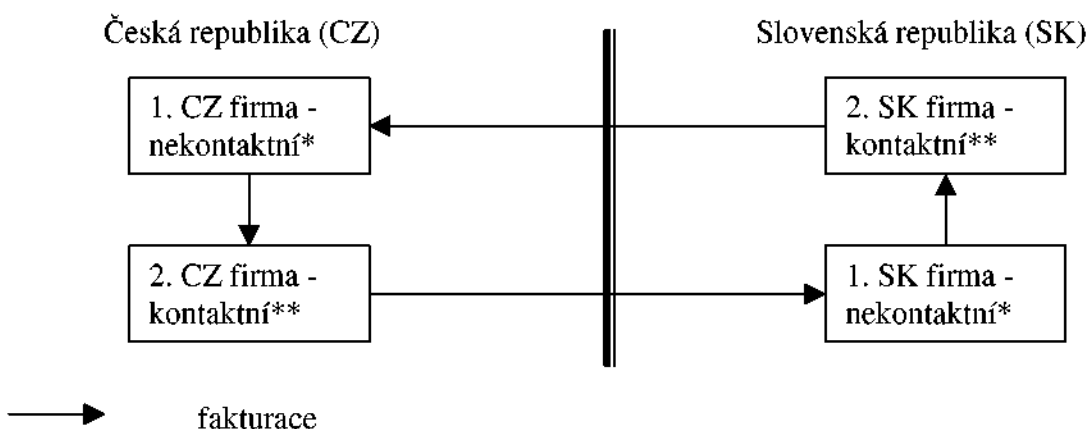
S otevřením hranic EU se otevřela i možnost rozšíření působení organizovaných skupin na poli daňových úniků. Ověření zdanitelných plnění uskutečněných v tuzemsku bylo časově i finančně méně náročné než ověřování zdanitelného plnění, ke kterému došlo při dovozu nebo vývozu. Při dovozu a vývozu bylo možné spolupracovat s celním úřadem a vyžádat si veškeré dokumenty o celním styku. Avšak existenci a kvalitu zboží, které bylo převáženo

⁹ větší rozsah = 50.000,-- Kč a více, viz str. 41

nikdo většinou nekontroloval. Proto byl tento způsob daňového úniku dosti využíván. Stačilo sehnat přebytkové zásoby z likvidovaného státního podniku, prodat přes několik firem aniž by zboží bylo přemístěno a přitom navýšit hodnotu bezcenného zboží, které by ve skutečnosti nikdo nekoupil. Na konci prodejního řetězce bývala nejčastěji zahraniční nekontaktní firma, které bylo toto zboží vyvezeno.

- **zda únik spáchá jednatel nebo skupina**

Pokud daňový únik spáchá jednatel, má jistotu, že nemá žádného svědka svého trestného činu, ale částky získané formou tohoto úniku jsou většinou malé. Pokud se jedná o částky větší, sdružují se jednotlivci do skupin a dosvědčují si navzájem uskutečnění fiktivních zdanitelných plnění. Jedná se především o svědecké výpovědi k předání peněžních částek, k jednání s osobami, které jsou nezvěstné apod. Mezi daňové úniky páchané skupinou řadíme tzv. karusely.



Obr. 4 - Ukázka možného mezinárodního karuselu mezi plátcí DPH

*společnost fakturuje, přiznává v daňovém přiznání vysoké částky na výstupu, ale nehradí je (nejsou odvedeny do SR)

** společnost uplatňuje z nákupu zboží od nekontaktní společnosti vysoké NO, které jí jsou vypláceny. Zboží ve stejném zdaňovacím období dodává do JČS (SK) bez daně

Stejná situace se může opakovat i na druhé straně, v tomto případě na území Slovenské republiky, tzn. že zároveň může být poškozen i SR Slovenské republiky.

- **podle toho, jaká zákonná norma byla porušena**

Zda hmotná (např. zákon o DPH, zákon o dani z příjmu) nebo procesní (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, podle kterého jsou vedena daňová řízení). Typickým příkladem porušení procesní normy je § 31 Dokazování ZSDP. Pokud má správce daně oprávněné pochybnosti o částkách, které uvedl plátce do daňového přiznání (např. správce daně má důkazy o zatajených příjmech), může v rámci daňového řízení vyzvat plátce k prokázání skutečností uvedených v DAP. Pokud je plátce neprokáže nebo správce daně naopak důkazními prostředky vyvrátí plátcovo tvrzení, dochází k porušení procesní normy a doměření daně. Příkladem porušení hmotné normy konkrétně § 72 ZDPH je uplatnění nároku na odpočet daně v daňovém přiznání (dále jen „DAP“) za přijaté zdanitelné plnění, které plátce nepoužil k ekonomické činnosti, ale pro soukromé účely.

- **zda se jedná o zvýšení částky u uskutečněného zdanitelného plnění nebo zda se jedná o zcela fiktivní zdanitelné plnění, které se neuskutečnilo**

Plátce si například nechá vymalovat provozovnu. Tuto službu pro něj udělá jeden známý malíř, o kterém ví, že je dobrý, moc nestojí, ale nejen že není plátce DPH, ale ani nepodniká. Tuto práci udělal ve svém volném čase. Plátce mu zaplatí směšnou částku (mimo účetnictví) a sežene si doklad na vyšší částku od firmy, která je plátce DPH, službu neprovedla, je nekontaktní a nepodává daňová přiznání. Plátce tento doklad zaúčtuje a vykáže v záznamech pro daňové účely. V tomto případě se jedná o službu, která byla vykonána, ale zcela jinou osobou nebo si plátce může zajistit doklad, aniž by se služba nebo dodání zboží vůbec uskutečnilo. Např. školení jednatele společnosti v oboru, ve kterém podniká, aniž by jej absolvoval a zaplatil.

- **podle výše spáchané škody**

Definice škod podle trestního zákona (zákon č. 140/1961, § 89 odst. 11)

škoda nikoli nepatrná	> 5.000 Kč
škoda nikoli malá	> 25.000 Kč
větší škoda	> 50.000 Kč
značná škoda	> 500.000 Kč
škoda velkého rozsahu	> 5.000.000 Kč

Správce daně oznamuje skutečnosti podle § 8 odst. 1 trestního řádu nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin zkrácení daně podle § 148 trestního zákona, pokud částka převyšuje 50.000,-- Kč, tzn. byla – li způsobena „větší škoda“.

- **u DPH můžeme rozdělit daňové úniky rovněž podle toho, zda byla zkrácena daň na vstupu nebo na výstupu**

Plátce přiznával za svá uskutečněná zdanitelná plnění menší částku, než jakou ve skutečnosti přiznat měl, např. prodával zboží a poskytoval služby bez dokladu, platbu dostal v hotovosti rovněž bez dokladu a nezaúčtoval ji, ani ji neuvedl do záznamů pro daňové účely. Nebo si plátce naopak sháněl doklady, kterými by mohl navýšit požadovaný nadměrný odpočet. Klasickým případem jsou zjednodušené daňové doklady za čerpání pohonných hmot. Někteří jedinci dokonce neváhají u čerpacích stanic vybírat doklady za benzín z koše. V tomto konkrétním případě se jedná o dost průhledný podvod a částky jsou malé, zanedbatelné.

- **zda je zdanitelným plněním poskytnutí služby nebo dodání zboží**

Prokazování daňového úniku při poskytnutí služby je podstatně obtížnější, než při prokazování dodání zboží. Existence zboží je založena na materiální podstatě a toto zboží lze (pokud není odběratelem nekontaktní firma) dostopovat a ohodnotit. Kdežto při poskytnutí služby, která již byla uskutečněna a výsledek není možné ověřit, lze spoléhat pouze na vedlejší důkazy [10].

2.3.1 Typy daňových úniků na DPH v období 1.1.1993 – 30.4.2004 před vstupem do Evropské unie

Správce daně má při každém daňovém řízení, při kterém dochází k doměření DPH, před sebou velmi obtížný úkol - posoudit, zda se jedná o daňový únik způsobený neúmyslně či úmyslně. U daně z přidané hodnoty v období platnosti zákona č. 588/1992 Sb., jsme se mohli běžně setkat s těmito typy daňových úniků:

- 1) uplatňování nároků na odpočet daně na vstupu bez doložení daňových dokladů

- 2) neoprávněné uplatňování nároků na odpočet daně na vstupu v případech, kdy zdanitelná plnění neuskutečnily subjekty uvedené na daňových dokladech
- 3) uplatňování nároků na odpočet daně na vstupu ze zdanitelných plnění, která se neuskutečnila (tzv. „fiktivní zdanitelné plnění“)
- 4) neoprávněné uplatňované nároky na odpočet daně na vstupu, zejména u nákupu služeb a zboží, kdy tyto nebyly použity k dosažení obratu za zdanitelná plnění (např. doklad na nákup nábytku do soukromého bytu zaveden do účetnictví jako nábytek do kanceláře)
- 5) neoprávněné dvakrát uplatňovaná daň na vstupu – většinou souběžně z přijatých faktur a pokladních dokladů
- 6) nevykázání daně na výstupu za uskutečněná zdanitelná plnění, zejména u prodeje zboží
- 7) fiktivní vykázání vývozu zboží, který je osvobozen od daně na výstupu s nárokem na odpočet daně na vstupu
- 8) zdanění výstupu 5% DPH místo 22%
- 9) při registraci k DPH byl uplatňován nárok na odpočet daně ze služeb, které byly uskutečněny před registrací plátce a ze zásob, které byly spotřebovány rovněž před registrací
- 10) při zrušení registrace k DPH nebyla odvedena daň ze zůstatkové ceny majetku a zásob

Toto jsou pouze základní typy rozdělení. Poměrně často dochází k jejich kombinaci, daňového úniku se účastní více subjektů a vznikají případy, kdy je obtížné určit, hlavně ve skupině, kdo a jak daň zkrátil a v jaké výši.

Jedním z nejčastějších podvodů je neoprávněné čerpání nadměrných odpočtů. Firmy se kvůli tomu sdružují do řetězců. Problém pro zúčastněné společnosti spočívá v tom, že pokud jednou s touto činností začnou, jsou pak tlačeny k tomu, aby v ní pokračovaly. Ne každý má odvalu s tím skoncovat, ukončení této trestné činnosti lze přirovnat k vyskočení z rozjetého vlaku.

Takto získané „černé peníze“ nemusí podnikatel použít pouze pro osobní spotřebu. Ke krácení daní ho mohou vést i existenční problémy firmy, např. uplácení při získávání zakázek.

2.3.2 Daňové úniky na DPH po vstupu do Evropské unie v období od 1.5.2004

Změny k 1.5.2004 týkající se zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, byly dosti obsáhlé, zákon sám byl schválen až v polovině dubna roku 2004 a proto jak plátcí tak správci daně (finanční úřady a celní úřady) neměli mnoho času na seznámení se s odsouhlaseným zněním zákona. Mnoho z nich podcenilo tuto situaci, nezjistili si včas nové informace a proto se v prvních zdaňovacích obdobích platnosti zákona o DPH zvýšil počet neúmyslných daňových úniků. Ty byly buď samotnými plátcí opraveny podáním dodatečného daňového přiznání nebo byly doměřeny správcem daně.

Před vstupem České republiky do Evropské unie vláda schválila mimo jiné zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, který by měl omezovat možnosti daňových úniků a také by měl přispívat k boji proti legalizaci výnosů z trestné činnosti. Podle tohoto zákona platí limit pro bezhotovostní platby 15.000 eur. Částky přesahující tento limit musí občané i podniky platit prostřednictvím účtů u banky. Pokud tak neučiní, finanční nebo celní úřady jim při kontrole uloží pokutu v rozmezí 10 tisíc až 5 milionů Kč.

Základní principy daňových úniků na DPH zůstávají po vstupu ČR do Evropské unie v podstatě stejné jako v předchozím období, pouze se rozšířily oblasti, ve kterých k nim může docházet (např. daňové úniky při pořízení a dodání zboží z a do JČS).

2.3.3 Srovnání obou zákonných norem z hlediska daňových úniků

Daňové úniky po vstupu ČR do EU získaly na určitý čas na intenzitě. Kromě neúmyslných daňových úniků vedla zpočátku k rozšíření úniků nejednotnost a rychlé změny výkladů zákona o DPH a také zrušení celních kontrol na vnitřních hranicích EU (tzv. „bezcelní

zóna“). V současné době se situace stabilizovala, ale s daňovými úniky se správci daně setkávají stále.

Se zajímavým případem úniku DPH po vstupu ČR do EU se můžeme setkat u výběru DPH při dovozu zboží ze třetích zemí. Při dovozu, který uskutečnil plátce, vybírá DPH jeho místně příslušný finanční úřad. Ten však nemá možnost rychle a dostatečně kvalitně si ověřit pravost předloženého JSD, kterým plátce dokládá proclení zboží přes unijní hranice. Spojení informačních zdrojů mezi celními úřady na vnějších hranicích Unie a finančními úřady v naší republice neexistuje. Jedinou možností je písemná žádost správce daně o sdělení potřebných informací adresovaná celnímu úřadu, který proclil zboží. Vyřízení takové žádosti může trvat až několik měsíců, plátce má však nárok na co nejrychlejší průběh daňového řízení.

Nejčastějšími daňovými úniky je účtování o službách a zboží (tj. zvýšení výdajů nebo nákladů firmy a zároveň neoprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH), které nebyly použity k podnikání (k ekonomické činnosti). Ve většině případů se jedná o menší částky, kterými si podnikatelé zvyšují životní úroveň svoji a své rodiny. Jedná se např.:

- používání automobilu, u kterého si podnikatel uplatnil odpočet DPH (viz kapitola 2.3 Rozdělení daňových úniků) pro soukromé účely aniž by odvedl do SR daň za toto použití
- vkládání dokladů do účetnictví za kancelářské potřeby (především v září, když začíná nový školní rok) nebo za výpočetní techniku (před vánoci) apod.

Tyto daňové úniky jsou však zanedbatelné proti těm, které páchají organizované skupiny přímo za účelem získání nadměrného odpočtu DPH. Jsou společensky mnohem nebezpečnější a jedná se o velmi vysoké finanční částky. Žádná evidence, která by vypovídala o počtu a výši a typech DÚ na DPH není pro veřejnost přístupná a domnívám se, že ani není vedena. Informace o předaných daňových únicích (krácení daně) PČR, které jsem získala ze serveru Ministerstva financí, jsem zpracovala do následujících tabulek:

Tab. 2

Počet případů krácení daně v letech 2002 - 2006

ohledně:	2002	2003	2004	2005	2006
trestného činu zkrácení daně	1451	1383	1383	1 336	1 291
jiného trestného činu	245	255	255	170	145
CELKEM	1696	1638	1 638	1506	1436

zdroj: www.mfcr.cz

Tab. 3

Celková částka k případům krácení daně v letech 2002 - 2006

ohledně:	Částka (v mil. Kč)				
	2002	2003	2004	2005	2006
trestného činu zkrácení daně	2266	2485	1558	2692	1 646
jiného trestného činu	65	82	46	97	42
CELKEM	2331	2567	1 604	2 789	1 688

zdroj: www.mfcr.cz

Velkým problémem při odhalování daňových úniků po vstupu do EU se stala jazyková bariéra mezi jednotlivými správci daně z různých členských zemí. Další užší spolupráci mezi členskými zeměmi brání také různé národní předpisy, podle kterých je postupováno, nedokonalé informační propojení a tím pádem časově i finančně velmi náročné ověřování uskutečnění zdanitelných plnění na území jiného členského státu. Podrobněji bude systém spolupráce mezi daňovými správami jednotlivých členských zemí popsán v kapitole 4. [5, 18, 22]

Daňové úniky na DPH postihují státní rozpočet, potažmo všechny občany ČR, tím, že snižují příjmy státu a tím omezují i výši státních výdajů. Hlavní příčinu daňových úniků vidím v příležitostech, které poskytuje složitý právní systém. S rozšiřující globalizací (technický a technologický vývoj, rozvoj telekomunikační a dopravní sítě) se rozšiřuje i oblast daňových úniků do mezinárodního měřítko.

3 Vliv daňových úniků na jednotlivce, domácnosti, firmy, společnost a stát

Již v 19. století Frédéric Bastiat¹⁰ tvrdil, že peněz (bohatství) je stále stejně, jenom je užívají v různou dobu různí lidé. Přeneseme-li jeho myšlenku do současnosti, tak peníze z daňových úniků - daně původně určené na odvod do SR - existují (v tzv. šedé ekonomice), neztrácejí se, nedochází však k jejich řízené realokaci = přerozdělení státem. Ten, kdo získává peníze formou daňového úniku, je utrácí za své vlastní potřeby.

Daňové úniky snižují příjmy státu a tím pádem mají vliv na státní výdaje, které mají sloužit všem (veřejné stavby, školství, bezpečnost občanů) a na výši transferů, které mají sloužit potřebným (např. přídavky na děti, sociální dávky). [1]

3.1 Vliv daňových úniků na jednotlivce

Daňové úniky mají na jednotlivce dvoustranný vliv. Pro toho, kdo daňové úniky provádí znamenají obohacení se, pro toho, kdo je neprovádí, znamenají ztrátu, snížení ekonomického blahobytu. V této podkapitole se zaměřím na jednotlivce jako osoby, které jsou zaměstnané. K 31.12.2007 bylo v ČR zaměstnáno 4.155 tis. osob, podíl na celkové zaměstnanosti tak činil 83,6%.

Jednotlivci - zaměstnavatelé tzn. osoby samostatně výdělečně činné (dále jen „OSVČ“) budou součástí podkapitoly 3.3 Vliv daňových úniků na firmy (počet OSVČ včetně pomáhajících rodinných příslušníků k 31.12.2007 činil 798,7 tis. osob).

3.1.1 Jednotlivci snižující si daňovou zátěž a zvyšující si své bohatství formou daňových úniků

K daňovým únikům vedou jednotlivce více či méně zřejmé důvody ke zvýšení vlastního blahobytu. Nejčastějším únikem u zaměstnanců je neplacení daně z příjmů ze závislé

¹⁰ francouzský klasický liberál a politický ekonom (*30.6.1801, +25.12.1850), nejznámější dílo „Co je vidět a co není vidět“

činnosti a ostatních povinných odvodů do SR (zdravotní a sociální pojištění). Pokud totiž jednotlivec pracuje načerno, dostává od svého zaměstnavatele větší částku, než kdyby byl zaměstnán na pracovní smlouvu. V případě DPH se jednotlivec jako zaměstnanec může podílet na krácení DPH tím, že se nechá zaměstnat načerno¹¹, tím pádem jeho zaměstnavatel má nižší náklady na pracovní sílu a může snížit cenu uskutečněného zdanitelného plnění. O levnější výrobky a služby mají odběratelé větší zájem, zaměstnavatel má tedy více odběratelů a zároveň odvádí i nižší daň z přidané hodnoty za svá uskutečněná plnění, protože prodává za nižší cenu než je cena tržní. Zároveň s DPH si zaměstnavatel i snižuje daň z příjmů.

Z výše uvedeného vyplývá, že jednotlivec jako zaměstnanec má na daňový únik DPH (a rovněž DzPř) vliv nepřímý. [10]

3.1.2 Jednotlivci postižení daňovými úniky

Každý z nás má nutné (tzv. „autonomní“) výdaje, které se pravidelně opakují a nelze jejich hodnotu snížit na nulu. Jedná se především o nákup potravin, oblečení, placení nájemného (do nájemného pro zjednodušení zahrnuji i výdaje za vodné, stočné, elektřinu, plyn, popřípadě další související služby). V platbách za tyto výdaje je obsažena DPH. Tato daň by měla být dle zákonů odvedena do SR a použita formou transferů nebo vládních výdajů. Může se však stát, že tuto daň firma, která ji vybrala od poplatníků nebo plátců, neodvede, nebo se také stane, že jiná firma, která provede daňový únik, odčerpá DPH se státního rozpočtu (viz kapitola 2.2 Vysvětlení pojmu daňový únik).

Shrnu-li výše uvedená fakta do jedné věty: Peníze, které občan zaplatí ve svých každodenních výdajích na DPH se kvůli daňovým únikům nedostanou tam, kam dle zákona náleží tj. do SR, ale použije je pro svou osobní potřebu ten, kdo spáchal daňový únik.

¹¹ člověk zaměstnaný tzv. „načerno“ není přihlášen jako zaměstnanec na Okresní správě sociálního zabezpečení, u zdravotní pojišťovny, zaměstnavatel za něj tudíž neplatí sociální ani zdravotní pojištění, ale ani daň z příjmů (ze závislé činnosti). Výplata takového zaměstnance na černo neprochází účetnictvím zaměstnavatele.

3.2 Vliv daňových úniků na domácnost a rodinu

V prvé řadě objasním rozdíl mezi pojmem domácnost a rodina.

Definice domácnosti:

„Domácnost je základní společenský a ekonomický subjekt (respektive společenská entita), který přichází na trh za účelem uspokojení svých potřeb. Příslušníci jednotlivých domácností si potřebují nebo i sami chtějí na trhu opatřit užitečné nebo vzácné statky určené pro jejich spotřebu. Vystupují jako kupující na trhu výrobků a služeb. Domácnosti v tomto kontextu chápeme vždy jakožto skupiny fyzických osob, které jsou nositeli konkrétních osobních a skupinových potřeb. V této roli se domácnost, reprezentovaná vždy skupinou nějakých konkrétních fyzických osob, nazývá spotřebitel. Domácnosti vystupují na trhu také jako prodávající. Jsou totiž výhradními vlastníky výrobních faktorů (práce, půda, kapitál). Na trhu výrobních faktorů je prodávají firmám, aby posléze mohly za příjmy (důchody) z výrobních faktorů nakupovat výrobky pro spotřebu.“¹²

Definice rodiny:

„Rodina představuje skupinu osob přímo spjatých pokrevními svazky, manželstvím nebo adoptí, jejíž dospělí členové jsou odpovědní za výchovu dětí.“¹³

Právní řád České republiky neobsahuje explicitně vyjádřenou definici rodiny, za rodinu pokládá především rodinu založenou manželstvím. Rodinu lze též chápat jako skupinu osob, které jsou navzájem spojeny nejen manželskými a příbuzenskými, ale i jinými obdobnými vztahy a zvláště společným způsobem života.

Z výše uvedených definic je patrné, že domácnost může obsahovat minimálně jednoho člena, maximum není nijak omezeno a jedná se o pojem používaný především v ekonomii. Na rozdíl od domácnosti rodinu chápeme jako skupinu osob (tudíž musí jít minimálně o dvě osoby, maximum opět není omezeno) a jedná se o pojem sociologický.

¹² <http://cs.wikipedia.org/wiki/Dom%C3%A1cnost>

¹³ <http://cs.wikipedia.org/wiki/Rodina>

Porovná-li obě definice, pak rodina většinou tvoří domácnost, avšak ne každá domácnost je zároveň rodinou. Pro účely této práce budu používat spíše pojem domácnost a budu se více věnovat vlivu daňových úniků na ni, nikoli na rodinu.

3.2.1 Vliv daňových úniků na rodinu

Rodinu tvoří většinou dva dospělí jedinci ekonomicky aktivní (dále budu používat výraz rodiče) a nedospělí jedinci = děti, kteří ekonomicky aktivní nejsou. Příjmy rodiny jsou stále stejné (neberu v úvahu sociální dávky, kterými se vláda uměle snaží zvýšit příjem rodiny) s jakýmkoli množstvím dětí, avšak výdaje se s počtem dětí zvyšují. Speciální situací je rodič na mateřské dovolené, popřípadě, v invalidním důchodu, pak má rodina pouze jednoho ekonomicky aktivního člena. Nejvyhrocenější situací je, když v rodině nepracuje ani jeden rodič tj. není v ní ani jeden ekonomicky aktivní jedinec. V tom případě jsou vlastní ekonomické příjmy rodiny nulové a veškeré výdaje jsou hrazeny ze sociálních dávek, tzv. transferů.

Na rodinu mají daňové úniky tím větší vliv, čím více ekonomicky neaktivních členů má. Snižují totiž příjmy státu, ze kterých jsou hrazeny transfery sociálně potřebným, mezi něž se rodina s více ekonomicky neaktivními členy jistě počítá.

3.2.2 Vliv daňových úniků na domácnost

Domácnost tvoří ekonomicky aktivní a ekonomicky neaktivní jedinci. Např. pětičlennou domácnost, mohou tvořit dva dospělí ekonomicky aktivní jedinci a tři děti, které jsou ekonomicky neaktivní, nebo dvoučlenná domácnost manželů důchodců, kteří jsou již ekonomicky neaktivní a pobírají starobní důchod. Čím větší počet členů domácnost má, tím více utratí za výdaje a tím více odvede státu na dani z přidané hodnoty.

Pro lepší názornost uvedu teoretický výpočet odvodu daně z přidané hodnoty do SR při následujících podmínkách¹⁴:

počet obyvatel ČR	10,381.130
průměrné měsíční výdaje na jednoho obyvatele	10.805,-- Kč

výdaje jsou spotřebovány v poměru*:

2.396,-- Kč	z toho 9% DPH	198,-- Kč
6.510,-- Kč	z toho 19% DPH	1.040,-- Kč
1.899,-- Kč	osvobozeno od DPH	0,-- Kč
celkem za 1 obyvatele DPH z průměrných měsíčních výdajů		1.238,-- Kč

*vlastní odhad z podkladů Českého statistického úřadu dále jen „ČSÚ“ v poměru:

potraviny, nápoje, veřejné stravování	20%
spotřební zboží, služby	60%
<u>nájemné, poštovné apod.</u>	<u>18%</u>
celkem	100%

Výpočet za všechny obyvatele ČR celkem = odvod daně do SR měsíčně:

$$1.238 \times 10,381.130,-- \text{ Kč} = \mathbf{12.851,838.940,-- \text{ Kč}}$$

Výpočet za všechny obyvatele ČR celkem = odvod daně do SR za rok:

$$12.851,838.940,-- \text{ Kč} \times 12 = 154.222,067.280,-- \text{ Kč, tj. cca 154 mld. Kč}$$

Příjmy z DPH do SR (podklad získán z www.mfcr.cz) za rok 2007 činily 236 mld. Kč, což vychází průměrně na měsíc 19, 7 mld. Kč.

Z výpočtů vyplývá, že minimálně 65 % daně z přidané hodnoty, zaplatí ve svých výdajích jednotlivé domácnosti. Další 35 % daně zbývá na zdanitelná plnění, která jsou např. uskutečněna pro neplátce DPH (zahraniční turisté, malé firmy neregistrované k DPH), jako náklady a výdaje plátce, u kterých nemá nárok na odpočet daně, protože jsou použity pro

¹⁴ <http://www.czso.cz>

osvobozenou činnost (§ 51 ZDPH), nebo nespádají do výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů – viz § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Páchá – li tedy někdo daňové úniky na DPH, tak 65% z částky, kterou si neoprávněně přivlastní, platí domácnosti ve svých výdajích.

3.3 Vliv daňových úniků na firmy

Podle obchodního zákoníku rozlišujeme firmy fyzických a právnických osob. Rozdíl z hlediska zodpovědnosti jedince v podnikání spočívá především v tom, že fyzická osoba pracující jako osoba samostatně výdělečně činná (dále jen „OSVČ“), v podnikání ručí celým svým majetkem. Jedinci, kteří založí právnickou osobu (nejčastěji společnost s ručením omezeným - dále jen „s.r.o.“ nebo akciovou společnost – dále jen „a.s.“) ručí, velmi zjednodušeně řečeno, pouze do výše povinného vkladu do společnosti (u s.r.o. je to částka 200.000,-- Kč a u a.s. částka nejméně 2 mil. Kč).

K daňovým únikům vedou firmy stejné důvody bez rozdílu, zda se jedná o firmu fyzické nebo právnické osoby. Liší se pouze dopad na osobu po odhalení daňového úniku (dále jen „DÚ“).

Nejčastějšími důvody, proč firmy páchají daňové úniky, jsou:

- vlastní obohacení se
- zvýšení konkurenceschopnosti firmy získáním peněz do tzv. „černé kasy“¹⁵ na placení výdajů, které by nemohly být výdajem nebo nákladem firmy – většinou úplatky, výplaty pro osoby zaměstnané „načerno“. V důsledku vede i tento důvod k vlastnímu obohacení se

Shrnu-li výše uvedené důvody, které vedou firmy k páchání daňových úniků, mohu popsat jejich vliv na firmu následovně:

U OSVČ se obohacuje jednatel, u kapitálových společností se obohacují osoby podílející se na vedení firmy nebo majitelé firmy. Daňový únik, pokud je dokonán a není

¹⁵ peníze získané z nelegálních zdrojů, které neprocházejí účetnictvím společnosti

prokázán, má na ekonomickou aktivitu firmy vliv v tom směru, že jsou zvýšeny výdaje (náklady) firmy a tím firma odvádí nižší daně (jak DPH tak i DzPř). Při prokázání DÚ státními orgány je poškozena pověst firmy. V tomto případě se však nejedná jen o etický problém. Situace má na firmu po doplacení daní a penále velmi silný ekonomický dopad. Může dojít i k rozprodeji majetku pod cenou, aby firma splatila své dluhy. V některých případech je dokonce firma odkázána k zániku (konkurz, likvidace).

Pokud je daňový únik páčán s úmyslem získat tzv. „černé peníze“ na uplácení nebo zaměstnávání osob „načerno“, tento daňový únik se nepřímo podílí na zvýšení ekonomické aktivity a konkurenceschopnosti firmy. Avšak platí zde to samé, co v předcházejícím odstavci. Samotný daňový únik, jehož existence je prokázána, má záporný vliv na pověst firmy. I v tomto případě však nemůžeme opomenout vliv tohoto DÚ na zvýšení bohatství majitele firmy, protože čím je firma ekonomicky aktivnější, tím se zvyšuje její hodnota a tím i bohatství majitele.

Konkurenceschopnost firem, které daňové úniky nepáchají, je oslabena, dochází ke snižování hodnoty těchto firem a tím také ke snížení bohatství jejich majitelů. [10]

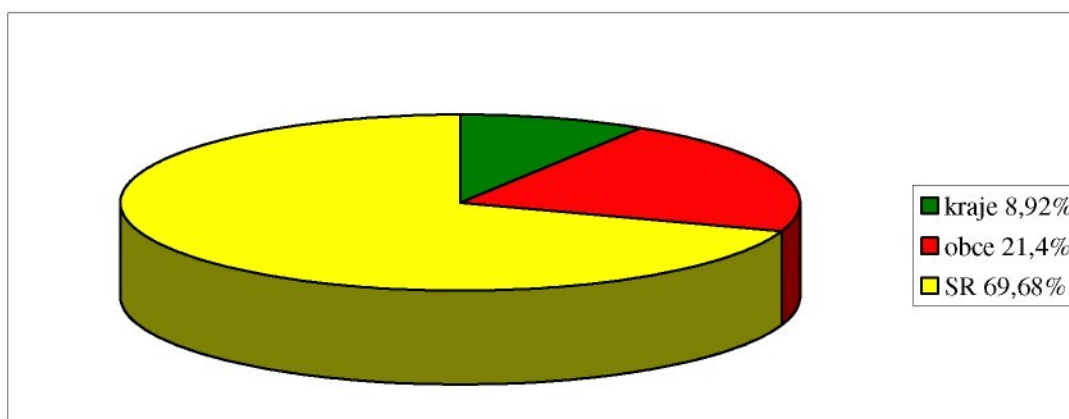
3.4 Vliv daňových úniků na společnost

Z makroekonomického hlediska dochází u daňových úniků pouze k přerozdělení bohatství ve společnosti. V některých případech dokonce mohou daňové úniky zvyšovat bohatství v tom směru, že služby a výrobky jsou levnější než v zahraničí a proto dochází k jejich vývozu (exportu) a tím se zvyšuje HDP. Avšak daňové úniky mohou fungovat i opačně a to tak, pokud jsou páčány k vlastnímu obohacení se, může ten, který bohatství tímto způsobem získal, vyvést peněžní prostředky za hranice. Tím nedojde ke zvýšení HDP, tyto prostředky se v tuzemsku neprojeví, pomohou naopak zvýšit HDP té dané země, kam byly vyvedeny.

Z hlediska mikroekonomie napomáhají rozšiřovat daňové úniky mezeru mezi chudými a bohatými jedinci. Daň, která by měla být vybrána, by měla totiž z větší části pokrýt

transfery od státu sociálně potřebným. V případě, že daňové úniky sníží částku vybrané daně, musí se snížit rovněž transfery.

Vybraná daň z přidané hodnoty však není určena pouze na výdaje státního rozpočtu. Zákonem č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, je určitá část určena jako příjem krajů a příjem obcí. Pro lepší názornost uvádím rozpočtové určení daně pro rok 2008:



Obr. 5 - Rozpočtové určení daní - DPH

Zdroj: www.mfcr.cz

Pozn: Do rozpočtu krajů a obcí jde jen menší část vybrané daně, ale při přepočtu na koruny, se jedná o nezanedbatelnou částku. Pro rok 2007 se jednalo:

pro kraje o částku 21 mld. Kč ($=8,92\% \cdot 236$ mld.)

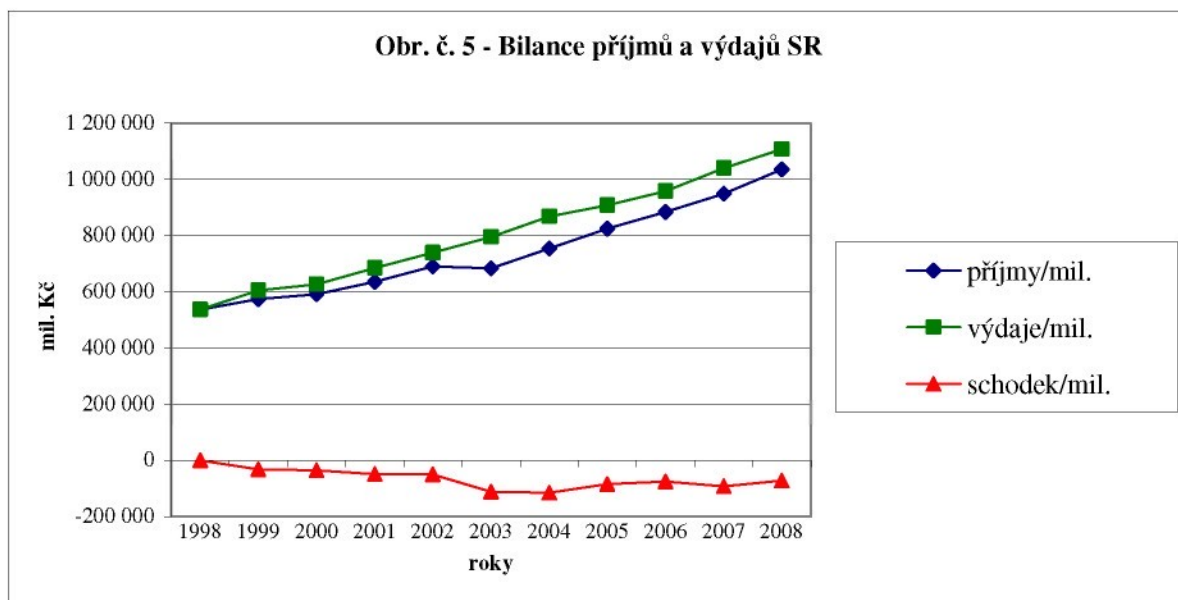
pro obce o částku 50 mld. Kč ($=21,4\% \cdot 236$ mld.)

3.5 Vliv daňových úniků na stát

Daňové úniky na DPH snižují příjmy státního rozpočtu a to nejen snížením odvodu DPH, tak i snížením odvodů daní z příjmů. Čím nižší jsou příjmy SR, tím méně prostředků má stát na výdaje a na transfery. Krátkodobým řešením při snížení příjmu nebo zvýšení výdajů je schválit státní rozpočet v deficitu (např. vydáním dluhopisů). Z dlouhodobého hlediska však je nutné jej upravit: buď snížit výdaje tak, aby odpovídaly sníženým příjmům nebo zvýšit příjmy tak, aby pokryly zvýšené výdaje.

Jak již bylo popsáno, daňové úniky snižují příjem státu. Stát má dvě možnosti, jak tuto situaci vyřešit. Buď s daňovými úniky počítat a snížit své výdaje, nebo se daňovým únikům bránit. Nelze je sice zcela odstranit, ale pomocí dobré legislativy a účinných kontrolních mechanismů lze jejich počet a hodnotu snížit na minimum.

Poslední vyrovnaný státní rozpočet ČR byl schválen pro rok 1998. Další roky ze zvyšoval nejen objem příjmů a výdajů, ale zvyšoval se i záporný rozdíl (deficit) mezi příjmy a výdaji. Největší schodek v rozpočtu byl v roce 2004:



Obr. 6 - Bilance příjmů a výdajů SR

Zdroj: www.mfcr.cz

Při porovnání příjmů, výdajů a výše schodku státního rozpočtu s celkovým objemem vybraných prostředků, docházím k závěru, že rok 2008, jehož rozpočet je zatím pouze naplánován a průběžně se plní, je ve stejném poměru jako SR v roce 2002 - viz příloha č. 6.

Ekonomika roku 2002 byla analyzována Ministerstvem průmyslu a obchodu takto:

„Hrubý domácí produkt vzrostl meziročně o 2,0 % (v předchozím roce o 3,1 %), což je výsledek, který řadí Českou republiku před země Evropské unie, ale v rámci střeoevropského regionu pouze před Polsko. Hlavní příčiny zpomalení růstu spočívaly v globálním hospodářském ochlazení a některých mimořádných vlivech, zejména

*v rychlém posilování kurzu koruny a rozsáhlých povodních, které postihly značnou část území republiky v srpnu minulého roku.*¹⁶

Pro první měsíce roku 2008 je rovněž typické posilování kurzu koruny a hospodářský růst z globálního hlediska neroste dostatečným tempem. Na konečné srovnání si však musíme ještě počkat: Do konce roku 2008 se mohou ekonomické ukazatele dramaticky změnit. [18, 19, 22]

Daň z přidané hodnoty je běžnou součástí našeho každodenního života. Na jedné straně ji platíme v ceně zboží a služby, na straně druhé požadujeme od státu veřejné statky a služby. Daňové úniky snižují částku, kterou stát může investovat nebo použít do občanské vybavenosti, do vzdělání, na podporu sociálně slabých. Čím vyšší budou daňové úniky, tím vyšší vliv budou mít na všechny výše jmenované.

¹⁶ <http://www.mpo.cz/dokument1833.html>

4 Státní instituce, které pracují s daňovými úniky a způsoby, jakými stát může daňové úniky ovlivňovat

Po „Sametové revoluci“, která proběhla v roce 1989, byly v politice často prosazovány stranické zájmy na úkor zájmů veřejných. Došlo k nežádoucímu propojení politické a ekonomické moci. Byl podceněn problém kriminality jako takové a až do poloviny 90. let bylo podceňováno nebezpečí organizovaného zločinu a to přesto, že společnost ho vnímala a plně si ho uvědomovala. Politické strany neprojevíly ochotu konstruktivně řešit nastalé problémy, nedostatečně prosazovaly aktuální i dlouhodobé veřejné zájmy.

Z počátku nebyl vyřešen způsob financování politických stran a to poskytlo velké možnosti korupci a podvodům. Řada politiků sledovala pouze vlastní prospěch, chápala politiku jako startovací čáru k vlastní kariéře. Bojovali o moc, majetek a postavení, přehlíželi nebo dokonce kryli trestnou činnost, nedodržovali zákony a vyzývali ostatní rovněž k jejich nedodržování. Důsledkem těchto negativních jevů byla prohlubující se nedůvěra naprosté většiny občanů v politický systém, politické strany a politiky. Tato nedůvěra trvá a její odstraňování je a bude zdlouhavé a velmi náročné a to pro jakoukoli politickou stranu, která bude u moci. Nedůvěra jako taková (např. mezi jednotlivci) se velmi těžko odstraňuje, natož nedůvěra občanská.

Základním kamenem současného ústavního systému ČR je Ústava České republiky, ve znění úst. zákona č. 347/1997 Sb., úst. zák. č. 300/2000 Sb. a úst. zák. č. 448/2001 Sb. Ta rozděluje státní moc do tří základních částí:

- moci zákonodárné (Hlava druhá Ústavy, čl. 15 až 53)
- moci výkonné (Hlava třetí Ústavy, čl. 54 až 80)
- moci soudní (Hlava čtvrtá Ústavy, čl. 81 až 96).

Všechny tři části státní moci mohou ovlivňovat vznik a průběh daňových úniků na DPH. Čtvrtá část této práce bude tedy věnována tomu, jak působí instituce jednotlivých částí státní moci na vznik, vývoj a průběh daňových úniků.

4.1 Moc zákonodárná

V České republice náleží zákonodárná moc dvoukomorovému Parlamentu (Sněmovna a Senát), který je jediným a výlučným zákonodárným orgánem ČR.

Legislativní proces (neboli proces tvorby zákonů) má čtyři fáze a je zcela v kompetenci Parlamentu:

- **zákonodárná iniciativa**

Návrh zákona může podat poslanec, skupina poslanců, Senát, vláda nebo zastupitelstvo vyššího územního samosprávného celku. Na tvorbě návrhu zákona většinou pracuje skupina odborníků z daného oboru, jehož se návrh zákona týká, mají tedy nejen teoretické ale i praktické zkušenosti a vědí, co lze uzákonit a co je nemožné.

- **projednání návrhu zákona**

Návrh zákona prochází trojím čtením. Během druhého čtení mohou poslanci k návrhu zákona předkládat pozměňovací návrhy, proto je tato část projednání z hlediska navrhovaného zákona nejkritičtější. Lobbistické skupiny cíleně ovlivňují veřejné činitele = poslance při navrhování zákonů a prosazují tím zájmy určitých skupin. Výsledkem lobování často bývá zařazení změn zákonů do absolutně nesouvisejících právních předpisů. Nechtěným dopadem je tak nepřehlednost právního systému, přičemž právě daňová oblast je zasažena nejvíce. Poslanci často postrádají potřebné právní a ekonomické vzdělání, proto jsou některé schválené pozměňovací návrhy v rozporu s původním cílem právního předpisu, někdy dokonce i v rozporu se samotným zněním zákona. Ve třetím čtení se hlasuje již pouze o verzi zákona, která bude přijata. Poslanci, kteří změnu zákona či nový zákon schvalují, mohou jen obtížně posoudit důsledky svého konání.

- **schválení zákona**

Projednaný návrh zákona, který prošel 1. – 3. čtením je ve fázi schvalování. Návrh zákona, se kterým Poslanecká sněmovna vyslovila souhlas, se bez zbytečného odkladu postoupí Senátu a ten návrh buď schválí, nebo jej zamítne nebo jej vrátí zpět Poslanecké sněmovně s pozměňovacími návrhy. Pokud návrh zákona schválí Senát, podepíše přijatý zákon předseda Poslanecké sněmovny a poté prezident republiky. Ten je poslední, kdo má právo

vrátit přijatý zákon a to s odůvodněním k dalšímu hlasování Poslanecké sněmovně (dále jen „PS“). Zákony podepisuje rovněž předseda vlády bez možnosti podpis odmítnout.

- vyhlášení zákona

Pokud je návrh zákona schválen jak Poslaneckou sněmovnou, tak Senátem, je podepsán předsedou PS, prezidentem i předsedou vlády, je vyhlášen tak, že je publikován ve Sbírce zákonů (viz zákon č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a Sbírce mezinárodních smluv).

Moc zákonodárná ovlivňuje tvorbu zákonných norem, podle kterých se řídíme. Zákony mohou obsahovat chtěné i nechtěné chyby, které umožňují daňové úniky. V tomto případě se však jedná o úniky, které nejsou trestně postižitelné. Jedná se pouze o využití nedokonalých právních norem. [8]

4.2 Moc výkonná

Moc výkonná se skládá ze tří složek:

- **prezident**

Vliv prezidenta na daňové úniky se nepřímý. Jedná se především o to, že v jeho pravomoci je jmenování soudců, kteří rozhodují o vině a nevině obviněných. Soudci, kteří nemají dostatečný rozhled a také zkušenosti z oblasti daní a jejich správy, těžko mohou rozhodovat kvalifikovaně. Prezident má také právo udělovat milost. Pokud by považoval trestné činy v oblasti daňových úniků za nepodstatné a méně nebezpečné, mohlo by se to projevit tak, že ten, kdo by byl odsouzen, by měl velkou šanci, že by jej prezident na žádost omilostnil. Tím pádem by se obava potencionálních pachatelů z možného trestu snížila a nebáli by se trestnou činnost páchat.

Žádosti o prezidentské milosti jsou v současné době pečlivě prověřovány. Žádosti, kterým bylo vyhověno a osobám byla udělena milost jsou uveřejněny na stránkách prezidenta republiky (http://www.hrad.cz/cms/cz/prezident_cr/amnestie_milosti.shtml). Současný prezident ČR Václav Klaus udělil v roce 2007 52 milostí, v roce 2006 38 milostí, z toho pouze u jedné z nich se týkalo o případ krácení daní. Ve většině případů ho k tomu vedly důvody humanitární. [21]

- **vláda, ministerstva a jiné správní úřady**

Vláda je podle ústavního vymezení vrcholným orgánem výkonné moci. Skládá se z předsedy, místopředsedů vlády a ministrů. Jednotliví ministři spravují ministerstva, která jsou zřízena zákonem č. 2/1969 Sb. v platném znění (viz příloha č.7).

S daňovými úniky se ze strany státu dostávají do styku v první řadě územní finanční orgány (dále jen „ÚFO“), což jsou finanční a celní úřady, které jsou skrze Finanční ředitelství a Generální ředitelství cel řízeny Ministerstvem financí.

Dalším orgánem pracujícím s daňovými úniky je Policie České republiky, která spadá pod Ministerstvo vnitra. Ta, na základě oznámení ÚFO o podezření spáchání trestného činu krácení daně, vyšetřuje pro státní zastupitelství, zda došlo k úmyslnému krácení daní.

- **státní zastupitelství (institut veřejné žaloby)**

Státní zastupitelství zastupuje veřejnou žalobu v trestním řízení a hájí tak legalitu v České republice v oblasti veřejnoprávní, zvláště pak trestněprávní. Postavení a působnost státního zastupitelství stanoví zákon č. 283/1993 Sb., o státním zastupitelství. Jménem státu podává obžalobu v trestním řízení a plní povinnosti, které mu v souvislosti s tím ukládá trestní řád. Nejvyššího státního zástupce dozoruje ministr spravedlnosti. Struktura státních zastupitelství je zakreslena v příloze č. 8. [8]

4.3 Moc soudní

Soudní moc vykonávají jménem republiky nezávislé soudy (viz. příloha č. 8) . Ústava v čl. 82 zdůrazňuje nezávislost a nestrannost soudců při výkonu funkce a stanoví jako základní nárok nezávislosti neodvolatelnost soudce. K soudu se daňový únik dostane po dvou možných liniích:

a) úmyslný daňový únik způsobený možnými různými výklady zákonné normy. V tomto případě správce daně, který má jiný výklad zákona o DPH než plátce, daň v daňovém řízení doměří. Plátce se proti doměrku odvolá. O odvolání rozhoduje nadřízený orgán a tím je v případě rozhodnutí Finančního úřadu Finanční ředitelství. Finanční

ředitelství posoudí odvolání plátce a předkládací zprávu zhotovenou pracovníkem FÚ. Buď odvolání vyhoví (v případě, že zjistí, že zákonná norma hovoří ve prospěch plátce) nebo odvolání zamítne a odůvodní zamítnutí. Pokud FŘ odvolání zamítne, může plátce jako další krok podat žalobu ke krajskému soudu. Soud rozhodne a své rozhodnutí odůvodní. Plátce i FŘ mají možnost, pokud soud rozhodne v jejich neprospěch, podat kasační stížnost k nejvyššímu správnímu soudu se sídlem v Brně. Tuto stížnost však mohou podat pouze v případě, že jsou přesvědčeni o chybném správním řízení. Nejvyšší správní soud již neřeší případy z daňového hlediska, ale správního.

b) daňový únik, který byl spáchán úmyslným porušením zákonné normy, oznamuje správce daně státnímu zástupci jako skutečnosti podle § 8 odst. 1 trestního řádu nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin kráčení daně podle § 148 trestního zákona. Zda se bude řízením zabývat okresní státní zástupce nebo krajský státní zástupce určuje výše daňového úniku. Vnitřními předpisy je stanovena částka 5 miliónů Kč. Pod tuto hranici se případy zabývá okresní státní zastupitelství, nad ni potom krajské státní zastupitelství. Pokud státní zástupce ve spolupráci s PČR po prostudování spisu dojde k závěru, že se jedná o trestný čin kráčení daně, sdělí obvinění osobě nebo osobám, které se na daňovém úniku podíleli a poté je zahájeno trestní stíhání. O konečné vině a trestu v tomto případě rozhoduje soud. [10]

4.4 Nejdůležitější způsoby, jakými mohou státní instituce ovlivnit počet daňových úniků a jejich výši

K zajištění základních funkcí státu slouží státní správa, která, stejně jako politický systém, musí mít svoji koncepci. Nově vzniklá státní správa 90. let se vyznačovala řadou nedostatků. V první řadě chyběla koncepčnost. S důsledky nedokonalé koncepce bojuje státní správa dodnes. Často se řeší pouze aktuální problémy, nezvažují se důsledky. Řešení probíhají na úrovni výkonných pracovníků, protože není možné v reálném čase ve spleťtých zákonných normách plných výjimek najít urychleně správné řešení. Řídící pracovníci ve státních institucích se často střídají, nemají dostatečnou praxi v oboru a tím ani dostatečnou profesní úroveň.

Státní správa neměla a stále nemá na boj proti kriminalitě dostatek finančních prostředků. To se projevuje v nedostatečném technickém vybavení a špatném informačním zabezpečení. Nemá však ani dostatek kvalifikovaných pracovníků. Pokud se přeci jen někdo odhodlá pracovat ve státní správě, není jeho práce ani finančně ani morálně náležitě doceněna. Jakmile tedy získá dostatečnou praxi v oboru, opouští státní správu a odchází na lépe placené místo do soukromého sektoru. Rovněž kritika ze strany médií je pracovníky státní správy pocíťována jako neoprávněná. Významným negativním faktorem je i nedůvěra většiny občanů a kupodivu i zákonodárců ve státní správu. S touto nedůvěrou souvisí omezování pravomocí státní správy, které vychází z obavy jejího zneužití.

Mezi státní instituce, které v největší míře mohou ovlivnit formu, množství a výši daňových úniků na DPH, patří finanční úřady (spadají pod Ministerstvo financí), Policie České republiky (Ministerstvo vnitra) a soudy (Ministerstvo spravedlnosti).

4.4.1 Finanční úřady

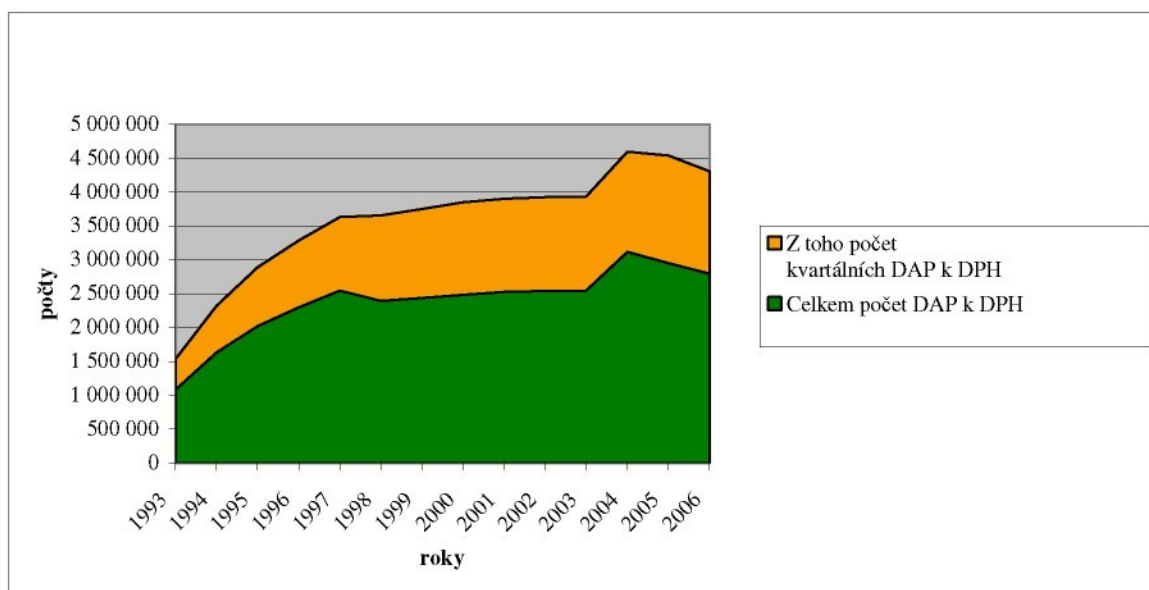
Finanční úřady přichází do styku s daňovými úniky jako první v řadě. Záleží především na profesní úrovni pracovníků FÚ, zda jsou schopni daňový únik rozpoznat a podle jeho povahy jej buď pouze doměřit nebo rovněž předat oznámení státnímu zástupci.

V současné době je většina velkých FÚ rozdělena na 6 oddělení:

1. *registrační* – registruje nové daňové subjekty, změny v registraci již zaregistrovaných d.s., vystavuje potvrzení pro d.s. např. o bezdlužnosti
2. *vyměřovací* – jedná s d.s. při podávání daňových přiznání (dále jen DAP), spravuje jejich daňové účty, podává d.s. informace týkající se správy a výběru daní (jak vyplnit DAP, jak zaplatit daňovou povinnost)
3. *kontrolní* – kontroluje splnění daňových povinností d.s., jejich výši a dobu, kdy svoji povinnost d.s. splnil (součástí kontrolního oddělení je referát vyhledávací, který vyhledává z registrů informace použitelné pro ostatní oddělení, provádí šetření v terénu a zjišťuje informace, které nejsou pro ostatní oddělení běžně přístupné
4. *majetkových daní a ostatních agend* – spravuje daň z nemovitostí, z převodu nemovitostí, dědickou a darovací, pokuty a poplatky
5. *vnitřní správy* – stará se o chod samotného FÚ

6. *specializované kontroly* – kontroluje d.s. s obratem vyšším jak 2 miliardy Kč

Se všemi plátcí DPH přichází v první řadě do styku vyměřovací oddělení. Jeho pracovníci jsou prvními, kteří by mohli odhalit z podaného daňového přiznání, při porovnání s předchozími daňovými přiznáními, že dochází k nějaké negativní změně. Tuto informaci by měli předat na vyhledávací nebo kontrolní oddělení, kde pracují daňoví specialisté. Ti by již měli umět odhalit a doměřit daňový únik. Běžnou praxí však v poslední době bývá přetížení pracovníků vyměřovacího oddělení. Ve stejném počtu musí zvládat stále více agendy a tím pádem nemohou věnovat dostatečnou pozornost všem přiznáním, se kterými pracují. Jako příklad uvádím růst počtu podaných daňových přiznání k DPH v letech 1993 až 2006:



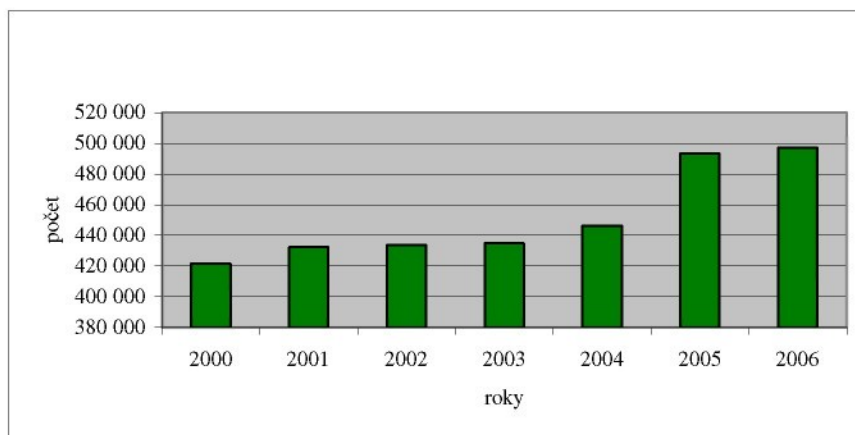
Obr. 7 - Počet DAP k DPH

Zdroj: www.mfcr.cz

Pozn.: V roce 2004 došlo k vyššímu nárůstu podaných daňových přiznání, což souvisí se vstupem ČR do EU. Čtvrtletní plátcí DPH museli podat za 2. čtvrtletí 2004 dvě daňová přiznání. Jedno za duben (podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, jehož platnost skončila ke dni 30.4.2004) a druhé za květen a červen 2004 (podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který začal platit k 1.5.2004).

Rovněž kontrolní oddělení, které provádí kontroly jednotlivých plátců je přetíženo. Problémem je složitost procesní normy, v tomto případě zákona o správě daní a poplatků a

zvyšování počtu plátců DPH při stále stejném počtu pracovníků jak kontrolního oddělení, tak vyměřovacího oddělení. Jako příklad mohu uvést růst počtu plátců DPH v ČR v letech 2000 – 2006:

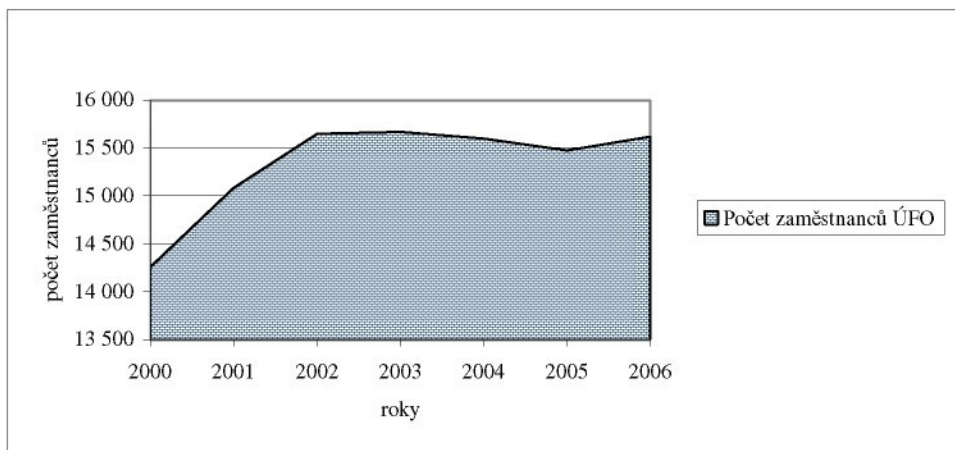


Obr. 8 - Počet plátců DPH v ČR

Zdroj: www.mfcr.cz

Pozn.: Počet plátců v roce 2005 se enormě zvýšil. Z velké části za to může změna ZDPH. Snížila se hranice pro povinnou registraci plátce¹⁷.

Od roku 2001 se stabilizoval počet pracovníků ÚFO, v poslední době je tendence jejich stav dokonce snižovat, avšak pracovní náplň FÚ se stále rozrůstá:



Obr. 9 - Počet zaměstnanců ÚFO

Zdroj: www.mfcr.cz

¹⁷ § 5 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. – „Plátci jsou osoby podléhající dani, jejichž obrat za nejbližší nejvýše tři předcházející po sobě jdoucí kalendářní měsíce přesáhne částku 750 000 Kč,...“

§ 6 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. – „Osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, je osvobozena od uplatňování daně, pokud její obrat nepřesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč,...“

Problémem zůstává, kdo kvalitně a rychle zpracuje rozsáhlou a složitou agendu správy daní? Rychlost a kvalita se v tomto případě navzájem vylučují. Řešením by bylo zjednodušení celého daňového řízení, a to zkrácením daňového přiznání a zjednodušením samotného zákona (především zrušení výjimek). Přínosem by bylo také špičkové technické vybavení s kontrolním systémem, který by nejen upozorňoval na nedostatky vkládaných dat, ale zároveň by umožňoval i kontrolu dat základních, jako např. kdo má v okamžiku podání daňového přiznání oprávnění ho podepsat, zda se nezměnila adresa bydliště nebo sídla plátce. Tato kontrola by však bylo možná pouze propojením dat s dalšími vnějšími zdroji jako je např. obchodní rejstřík, centrální registr obyvatel apod. Zjednodušila by se správa daní nejen pro pracovníky ÚFO, ale i pro samotné plátce, kteří by nemuseli nahlašovat změnu na všechny dotčené správní orgány. Stačil by pouze např. nový zápis do OR nebo na ŽÚ, příslušný státní orgán by změnu zanesl do databáze a odtud by se automaticky rozeslala do všech databází ostatních dotčených státních institucí.

K daňovým únikům by měla být na finančních úřadech vytvořena pomocí sběru dat vypovídající statistika, ze které by mohla být data lehce a funkčně analyzována. Bylo by vhodné ji zveřejnit, aby občané měli představu o tom, nejen jaká částka se na daních vybere, ale také jak velkou částku tvoří legální a nelegální (rovněž úmyslné a neúmyslné) daňové úniky. Základem je však v první řadě rozdělení DÚ na jednotlivé druhy příjmů.

Jednou z nevyřešených otázek je, jak zodpovědně posoudit, ke kolika daňovým únikům došlo a také kolik trestních oznámení (dále jen „TO“) bylo ÚFO podáno:

Trestní oznámení totiž správce daně podává pouze v případě provedeného daňového řízení, kdy došlo k **úmyslnému** krácení daně nad 50.000,-- Kč. Z velké části záleží podání TO na důkazech, které si obstará správce daně a jak je posoudí. Každý pracovník správce daně může mít jiný přístup k posouzení DÚ.

U daňových řízení (v tomto případě většinou u daňové kontroly) narážíme na problém nedostatku pracovníků ÚFO. Důkazem je následující tabulka Finanční úřady s nejdelší periodou kontrol.

Tab. 4
Finanční úřady s nejdelší periodou kontrol

Název FÚ	roky
Praha 8	139
Praha 7	97
Praha 6	75
Ostrava 1	69
Praha 2	68
Pardubice	62
Praha 9	56
Praha - Modřany	52
Praha 3	50
Praha 5	44
Praha 4	38
Hradec Králové	38
Teplice	35
Kopřivnice	35
Praha - západ	34

Zdroj: www.mfcr.cz

Pozn.: Pokud bude firma kontrolována, další kontrola proběhne za výše uvedený počet let, např. na Praze 8 kontrola 1 x za 139 let. Tabulka je zpracována na základě údajů MF o počtu daňových kontrol v jednotlivých obvodech a jsou platné k listopadu 2004¹⁸.

Další nevyřešenou otázkou je, jak posoudit následující případ týkající se DPH:

Společnost (většinou se jedná o právnickou osobu) prodá zboží nebo službu, vystaví fakturu, obdrží platbu, podá DAP s vlastní daňovou povinností, ale tu neuhradí. K neuhracení vlastní daňové povinnosti vede společnost buď druhotná platební neschopnost nebo neschopnost vlastní. Jak však posoudit, kdy se společnost dostane do této situace vlastní vinou a kdy vinou svých odběratelů, kteří nehradí své závazky? K odpovědnému posouzení celé situace je třeba na straně ÚFO dobrého odborníka a ze strany společnosti dodání kompletních informací o společnosti včetně úplného účetnictví. [2, 7, 14, 18]

¹⁸ <http://archiv.newton.cz/mf/2005/11/23/bcfdb2e13de615a1c6086d24ab2f683d.asp>

4.4.2 Policie České republiky

Policie České republiky se dostává do kontaktu s daňovými úniky přes státní zastupitelství, pro které došetřuje trestní spis. Šetření, podle výše částky daňového úniku (viz kapitola 4.3), probíhá na úrovni Okresního úřadu vyšetřování nebo Krajského úřadu vyšetřování, ve zvláště složitých případech nebo s vysokou částkou daňového úniku může případ přebírat Útvar odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování (zkráceně ÚOKFK SKPV).

Policie se potýká, tak jako ÚFO s nedostatkem kvalifikovaných sil. Hospodářskou kriminalitu dostávají na starosti bývalí vyšetřovatelé z mravnostního oddělení nebo z oddělení vyšetřování vražd. Mají sice zkušenosti s vyšetřováním zločinů, ale nemají ani základní znalosti daňových zákonů. Nedokáží tedy odhadnout situace při vyhledávání důkazů. Vyšetřování daňových úniků je velmi složité a výsledek zdlouhavého šetření nemusí odpovídat času strávenému s případem. Proto se většina hlášených daňových úniků nesetkává u vyšetřovatelů s nadšením, natož s jejich stoprocentním výkonem. Shrnu – li výše uvedené, vyšetřování daňových úniků se pro PČR jeví jako velmi nerentabilní, hlavně pokud se jedná o menší částky (především od 50.000,-- do 1.000.000,-- Kč).

Při hledání konkrétních číselných údajů k vyšetřování daňových úniků jsem narazila na problém neveřejnosti a nepřístupnosti informací. Jediné veřejně přístupné informace jsme získala na stránkách Ministerstva vnitra (statistiky). Jsou shrnuty v níže uvedené tabulce:

Tab. 5

Krácení daně v ČR v letech 2002 až 2007

Krácení daně v ČR (§148 Trestního zákona)								
	Objasněno				Stíháno, vyšetřováno osob		Škody	
	Zjištěno	Počet	Tj. %	Dodatečně	Celkem	Recidivisté	v tis. Kč Celkem	v tis. Kč Zajištěno
2002	1 271	947	74,51	5	730	115	2 553 790	918
2003	693	626	90,33	73	615	117	1 870 353	7 960
2004	595	533	89,58	31	621	139	4 389 660	19 920
2005	602	464	77,08	22	579	122	6 872 437	64 187
2006	441	365	82,77	44	527	128	3 131 989	185 781
2007	534	322	60,30	26	476	125	2 264 915	6 933

Zdroj: www.mvcr.cz

Pozn.: Z tabulky vyplývá, že o daňových únicích jednotlivých druhů daní se buď nevedou žádné konkrétní evidence nebo nejsou veřejně přístupné. Z tabulky je tedy patrný pouze počet případů krácení daně, poplatku a podobné povinné platby celkem (tj. § 148 zákona 140/1961 Sb., Trestní zákona, dále jen „TrZ“). Nevypovídá ani o tom, kolik případů bylo uzavřeno odložením (viz § 159a zák. č. 141/1961 Sb., Trestního řádu, dále jen „TŘ“), zastavením trestního stíhání (viz § 172 TŘ) nebo obžalobou (viz § 176 TŘ) – přesné znění jednotlivých §§ je v příloze č. 9.

Dále z tabulky vyplývá, že pokud je dokonán trestný čin krácení daně, je velmi malá pravděpodobnost, že bude škoda snížena zajištěním (viz poslední dva odstavce v tabulce).

Dalším, velmi závažným faktem je, že počty zjištěných případů z tabulky č. 5 neodpovídá případům nahlášených TO ÚFO – viz tabulka č. 2 a 3 (str. 46). Z toho vyplývá, že tato data nelze porovnávat, protože jsou ze zcela různých zdrojů.

Vysvětlení pojmu „zajištění“:

Zajištění věci nebo peněžních prostředků je akt, kterým v případě vyšetřování daňového úniku policie znemožňuje obžalovanému se zajištěnou věcí nebo peněžními prostředky manipulovat. Většinou se jedná o zajištění peněžních prostředků na účtech, kdy majitel účtů nebo jím pověřená osoba s těmito prostředky nemůže volně disponovat. Pouze se souhlasem soudce nebo státního zástupce (viz § 79a zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním).

Finanční úřady mohou oznamovat daňové úniky pouze podle § 148 TrZ, je na vyšetřovateli, zda trestný čin krácení daně odloží, nebo jej překvalifikuje např. na trestný čin podvodu § 250 TrZ, nebo zkreslování údajů hospodářské a obchodní evidence podle § 125 TrZ atp. [10, 11, 20]

4.4.3 Soudy

Daňové úniky mohou soudy jako takové ovlivňovat ve dvou oblastech:

- 1) při správě obchodního rejstříku mohou zasahovat do zakládání a převádění firem. Jedná se o preventivní opatření, více viz podkapitola 4.4.3.1.
- 2) v průběhu trestního řízení posuzují samotnou trestnost konání obžalovaných – viz podkapitola 4.4.3.2

4.4.3.1 Obchodní rejstřík

Obchodní rejstřík, do kterého se povinně zapisují právnické osoby a další osoby (viz §§ 27 až 381 zákona č.513/1991 Sb., obchodní zákoník), vedou tyto soudy:

- Městský soud v Praze
- Krajský soud v Brně
- Krajský soud v Českých Budějovicích
- Krajský soud v Hradci Králové
- Krajský soud v Ostravě
- Krajský soud v Plzni
- Krajský soud v Ústí nad Labem

V jejich kompetenci je zapisovat nově vzniklé společnosti, změny jednatelů, společníků, sídla a ostatních povinných údajů k již zapsaným společnostem. Obchodní rejstřík je veřejný a údaje v něm zapsané jsou tedy přístupné každému. Jedná se však pouze o **zapsané** údaje. Existují takové údaje, které jsou platné a nejsou prozatím zapsané, např. odvolání jednatele a jmenování nového jednatele společnosti s ručením omezeným. Tato změna je platná od okamžiku, kdy je sepsán notářsky ověřený zápis z valné hromady, který změnu schválil. Když je v návrhu na zápis změn, který je následně podán na obchodní rejstřík, neúmyslná nebo úmyslná chyba (např. nezaplacení správního poplatku, nepředložení všech povinných listin), nelze změnu jednatele zapsat. Veřejně přístupný zůstává v obchodním rejstříku původní jednatel, který už se společností nemá nic společného. Když se tato situace zkombinuje se změnou sídla, stává se společnost, nejen pro státní instituce, nekontaktní. [16]

4.4.3.2 Trestní řízení soudní

Obžalobou začíná řízení před soudem. Soud rozhoduje na základě předložených důkazů a může ukončit řízení zproštěním obžaloby (§ 225 TR), vrácením státnímu zástupci (§ 226 TR), zastavením trestního stíhání (§ 227 TR) nebo odsouzením (§ 228 TR).

Než se daňový únik nahlášený ÚFO dostane přes státního zástupce a policii až k soudu, je proces velmi zdoluhavý. O přetíženosti soudů a soudců se dočítáme pravidelně v denním tisku, proto řízení před soudem rovněž není krátkodobá záležitost. Některé daňové úniky se řeší opravdu s velkým časovým zpožděním. Čas hraje při každém soudním řízení velkou roli. Pokud se jedná o velmi starou záležitost, nemusí si účastníci řízení (a to jak obžalovaní, tak svědci) pamatovat mnoho důležitých informací. Také znalci nemohou v některých případech již dostatečně kvalitně zpracovat znalecký posudek.

Velký vliv na trestní řízení má také obeznámenost soudce se spisem. Pokud má rovněž rozsáhlé všeobecné znalosti, může se lépe orientovat v problematice a získává nadhled nad případem. Není větší problém, než soudce, který nerozumí případu, a má jej rozsoudit. U daňových úniků je potřebná nejen znalost daňových a procesních zákonů (v tomto případě ZDPH a ZSDP), ale je dobré mít i praktické zkušenosti s tím, jak probíhá samotné daňové řízení. Soudci však tyto znalosti a zkušenosti nemají, proto se může stát, že rozhodnou proti společenskému řádu.

Vysvětlení: K vysvětlení toho, co myslím rozhodnutím proti společenskému řádu použiji citaci z knihy Věčné ideály lidstva od Karla Engliše¹⁹:

„Spor o to, co je spravedlivé je sporem o právní a společenské řády“.

Společenský řád si tvoří postupně společnost formou myšlení, zkušeností a soudů.

Právní řád, který zavádí pořádek mezi lidmi, si vytvořili sami lidé na základě tzv. pranorem odvozených ze společenského řádu: Společenský řád je dodržován potud, pokud se osvědčuje, jinak je nahrazen řádem účelnějším. Řád právní je tvořen tak, že bere v úvahu nejprve řád společenský.

¹⁹ významný český ekonom a politolog (*17.7.1880, +15.6.1961), ministr financí v letech 1920 – 1931 a guvernér Národní banky Československé v letech 1934 – 1938, spoluvůdce měnové reformy poválečného Československa

Již v kapitole 4.3 jsem uvedla, že soudce je nezávislý a nestranný. Musí dodržovat pouze platné zákony. Občas se ale zapomíná, že by se měl v první řadě řídit elementární logikou, která je nadřazena normám právním. [4]

V současné době se dostává do popředí individualistický pořádek na úkor pořádku solidaristického. Zároveň je potlačována mravní povaha člověka. Upadá Englišova teorie, že ve styku lidí je žádoucí zásadně nelhat a mluvit pravdu, že lživě myslet, hodnotit a jednat je špatné jednání. Znamená to, že společenský řád se v současnosti mění? Na tuto otázku nelze jednoznačně odpovědět. Lze pouze odhadnout, jakým směrem se společnost ubírá na základě tvořených právních norem a na základě rozhodování soudců. [3, 12]

4.4.4 Ostatní státní instituce

Další státní institucí, která může zasáhnout do vývoje daňových úniků je Nejvyšší kontrolní úřad (dále jen „NKÚ“). Každý rok vyhláší kontrolní akce a po jejich provedení i výsledky těchto akcí, které jsou veřejně přístupné na internetových stránkách NKÚ. V rámci svých pravomocí tedy může upozorňovat na nedostatky a chyby státních orgánů, které s daňovými úniky pracují.

Ke státním institucím, které mají informace o firmách a mohly by zasáhnout preventivně ještě před vznikem daňového úniku patří Živnostenský úřad (Ministerstvo průmyslu a obchodu) a Český statistický úřad. Spolu s Ministerstvem financí (ÚFO), Ministerstvem spravedlnosti (soudy) a ministerstvem vnitra (PČR) by mohlo dojít k propojení jejich databází a informace, které se nyní musí pracně vyhledávat jednotlivě, by byly automaticky kontrolovány a oprávněná osoba, která by měla to této spojené databáze přístup by okamžitě byla upozorněna na nesoulad mezi jednotlivými informačními zdroji. Pro lepší názornost je příloze č. 10 uveden soupis veřejně přístupných informačních zdrojů, ze kterých si mohou i občané zjišťovat důležité a někdy i zajímavé informace o firmách.

4.4.5 Vliv sdělovacích prostředků

Nemohu opomenout zdůraznit v této části vliv sdělovacích prostředků, nejen veřejnoprávních ale i soukromých, na daňové úniky. Málokdo si uvědomuje, jakým způsobem lze využít a zneužít veřejné mínění. Dochází i k tomu, že veřejnost dostává zkreslené a neúplné informace, které prohlubují její nedůvěru ke státní správě a tím i k právnímu systému. Veřejnost toleruje daňové úniky, protože se jimi necítí ohrožena a nemá dostatečné informace, které by jí tuto domněnku vyvrátily. Neuvedomuje si dopady daňových úniků do SR ani jejich důsledky na vlastní životní úroveň.

Při poskytování informací sdělovacím prostředkům je u daňového řízení velkým, často nepřekonatelným problémem § 24 ZSDP, který znemožňuje pracovníkům správce daně otevřeně v médiích hovořit k určitému případu. Zprostit mlčenlivosti může správce daně pouze daňový subjekt, kterého se daňové řízení týká.

Všechny státní instituce, které jsou vyjmenovány v kapitole č. 4 mají možnosti ovlivnit počet daňových úniků i jejich výši. Důležitým prvkem v oblasti daňových úniků je spolupráce mezi jednotlivými státními orgány a stejný jednoznačný přístup k daňovým únikům všech institucí.

Český právní systém je podřazen evropským normám. Naše členství v EU směřuje k omezení státní suverenity a podřízení mnoha oblastí legislativy a judikatury tzv. normám evropského práva. Oblast daní, především daní nepřímých, je úzce provázána se zákonnými normami Společenství. Z toho plyne, že státní správa by měla v současné době pracovat rovněž na prohlubování znalostí svých pracovníků týkajících se daňové legislativy platné v EU.

5 Zhodnocení stávající situace a návrhy na řešení

Daň z přidané hodnoty tvoří přes třicet procent daňových příjmů státního rozpočtu, za rok 2007 se jednalo o částku cca 236 mld. Kč. Vzhledem k inflaci, růstu HDP, změně snížené sazby daně z 5 na 9% má částka vybírané daně neustále vzrůstající tendenci. Na rozdíl od daňových úniků u ostatních daní může dojít u DPH k odčerpávání peněz ze státního rozpočtu viz kapitola 2.2. Vysvětlení pojmu daňový únik) a proto je třeba této dani věnovat dostatečnou pozornost.

5.1 Zhodnocení stávající situace

Při sběru dat a informací k této práci jsem narazila na nedostatečné množství a kvalitu informací ze strany všech dříve popsaných státních institucí. Jedinou výhodou při zpracování práce byla má 12letá praxe kontrolorky DPH na Finančním úřadu. Na jedné straně je výhoda praktických zkušeností, na druhé straně úzce zaměřený pohled pracovníka FÚ na problematiku daňových úniků. Proto jsem se snažila získat informace z různých zdrojů, porovnávat je, abych rozšířila záběr této diplomové práce.

Došla jsem k závěru, že v současné době u DPH v ČR existuje mnoho nevyřešených nebo přehlížených negativ, která se pojí k výběru této daně:

- složitý zákon o DPH s mnohými výjimkami a časté změny zákona
- komplikované procesní normy, tzn. zákon o správě daní a poplatků, trestní zákon, trestní řád, které způsobují zdlouhavá řízení na všech úrovních státních institucí, pracujících s daňovými úniky
- nedostatek odborníků ve státních službách (ÚFO, PČR, soudy)
- nedostatečná technická a jazyková vybavenost státních zaměstnanců
- nejednotnost a neprovázanost a nedůslednost v přístupu k DÚ ze strany státních institucí

- neznalost daňové teorie ze strany občanů, na kterou se váže jejich tolerance daňových úniků
- nedůvěra vůči státním zaměstnancům ze strany zákonodárců i ze strany občanů
- nedostatečná informovanost veřejnosti o výběru DPH a jakým způsobem jsou tyto vybrané peněžní prostředky použity v její prospěch

5.2 Návrhy na řešení stávající situace

V prvé řadě je třeba shromažďovat data, analyzovat je a na základě analýz činit opatření a tato opatření kontrolovat. Nejedná se pouze o výběr daně, ale je třeba mít dostatek informací např. o tom, jaká částka by měla být vybrána v návaznosti na HDP a na spotřebu obyvatel. Měl by být ze strany státu sledován zákon o DPH, zjišťovány jeho slabiny týkající se výběru daně a tyto by měly být co nejrychleji odstraňovány.

5.2.1. Teoretický návrh na řešení

Bude-li potřeba zvýšit částku vybranou na DPH, má stát na výběr ze dvou možných variant:

1) zvýšení samotné daně – toto opatření by nebylo v současné době vhodné. Sazby daně (9 a 19%) jsou dostačující. Toto opatření by mohlo vést ke snížení spotřeby a životní úrovně větší části občanů (poplatníků). Zároveň by mohlo dojít k nárůstu daňových úniků (vyšší daně vedou automaticky k větším příjmům nejen do státní pokladny ale i do kapes plátců, kteří páchají daňové úniky)

a

2) zvýšení efektivity výběru daní – toto opatření je v současné době aktuální, existuje řada možných způsobů, jak zvýšit výběr daně, aniž by došlo k dalšímu daňovému zatížení poplatníků:

- zjednodušení právní normy (např. zrušit výjimky, osvobození, sblížit sazby), a tím omezit možnosti spáchání DÚ na minimum

- zjednodušení procesu, urychlit řízení (nejen určením povinností správci daně, ale i plátcům, v současné době je tendence přiznávat plátcům pouze práva a správcům daně pouze povinnosti)
- získání do státních služeb odborníky, jazykově a morálně na vysoké úrovni (což nejde bez dostatečné úrovně platových a ostatních pracovních podmínek)
- zlepšení technického zázemí, poskytnutí dostatku informací pracovníkům státní správy, zjednodušení přístupů mezi jednotlivými státními institucemi (pracovníci těchto institucí potřebují ke své práci mnoho důvěrných informací. Bez přístupu k nim, nemohou svoji práci dělat důsledně, avšak při zneužití těchto informací musí vědět, že budou zcela nekompromisně potrestáni)
- sledování daňových úniků dle druhů daní, vytváření analýz, práce s nimi, uzpůsobování zákonů k jednoduššímu a efektivnějšímu výběru daní
- osvěta poplatníků (občanů) v oblasti daňové teorie. Např. na stránkách ministerstva financí je odkaz na stránky <http://www.financnivzdelavani.cz>. Jedná se o projekt, který sdružuje profesní asociace a další subjekty působící na finančním trhu v ČR a je podporován jak Českou národní bankou, tak Ministerstvem financí ČR. Proč MFČR nepodporuje nebo nevypíše grant, který by se stejným způsobem věnoval osvětě občanů v oblasti daní?
- pokud někdo spáchá daňový únik, není třeba zvyšovat tresty, ale je třeba trestat důsledně (nepřehlížet). První na řadě je prevence, teprve poté má následovat trest.

Všechny tyto návrhy lze aplikovat nejen na výběr DPH ale i na ostatní daně.

5.2.2 Praktický návrh na řešení

Aby měla sbíraná data vypovídací schopnost o daňových únicích je třeba v první řadě dodržovat základní rozdělení sledovaných dat podle druhu příjmu. V této práci se věnuji DPH, proto další postup se bude týkat této daně. Navrhují čtvrtletní sběr dat (vždy po podání DAP plátců se čtvrtletním zdaňovacím obdobím) podle následující tabulky:

Tab. 6

Sběr dat k analýze daňových úniků na DPH

			počet	částka
ÚFO - finanční úřady	podání DAP (§ 40 ZSDP)	podaná DAP celkem		
		podaná, ale neuhrazená DAP		
		nepodaná DAP		X
		nekontaktní d.s.		X
	vytýkáací řízení (§43 ZSDP)	bez doměrku		
		z toho legální DÚ		
		s doměrkem		
		z toho neúmyslné DÚ		
		z toho úmyslné DÚ (TO)		
	kontrola (§16 ZSDP)	bez doměrku		
		z toho legální DÚ		
		s doměrkem		
		z toho neúmyslné DÚ		
		z toho úmyslné DÚ (TO)		
PČR	obdržená TO (§ 148 TrZ)	od ÚFO		
		vlastní šetření		
		ostatní		
	přípravné řízení	odložení (159a TŘ)		
		zastavení tr. stíhání (§172 TŘ)		
		překvalifikování trestného činu		
		obžaloba (§176 TŘ)		
Státní zastupitelství	řízení před soudem	zproštění obžaloby (§ 225 TŘ)		
		vrácení státnímu zástupci (§ 226 TŘ)		
		zastavení trestního stíhání (§ 227 TŘ)		
		odsouzení (§ 228 TŘ)		

Vysvětlivky:

1. sloupec – státní instituce, která bude sbírat data
2. sloupec – podle kterého zákona a jakého řízení se sbíraná data týkají
3. sloupec – co konkrétně se bude sledovat (vždy počet a celková částka)

Všechny údaje by měly být vyhodnocovány čtvrtletně analytickým oddělením ministerstva financí, které by mělo umět získaná data zpracovat, zjistit nedostatky jak v průběhu sběru dat, v průběhu daňového řízení tak i samotného ZDPH. Úpravy sběru dat a daňového řízení se mohou po každém hodnocení měnit podle získaných informací a současně zefektivňovat samotný proces výběru daní. Zákon o DPH by byl měněn na základě zjištění pouze jednou ročně vždy k 31.12.

Přínosem daného řešení je jednotná statistika daňových úniků a návaznost údajů mezi státními institucemi. Data jsou kontrolovatelná oběma směry (od ÚFO přes PČR k soudům a zpět). Zpřesňuje se počet a výše DÚ, odhady budou mít reálnější podklad.

Statistika pomůže zjistit přesnější počet a výši legálních daňových úniků, tyto však musí být jednotně a přesně popsány. Totéž platí i o únicích nelegálních s rozdělením na úmyslné a neúmyslné.

Informace by v první řadě měly posloužit tvůrcům zákona, dále státním institucím a občanům, kteří jsou poplatníky daně a z toho vyplývajícím opatřením jako je zjednodušení a zpřesnění zákonů, v jaké oblasti se státní instituce mají zaměřit na prevenci, kam při kontrolní činnosti a informovanosti občanů.

Spojením informačních systémů (dále jen „IS“) on-line²⁰ by došlo ke zjednodušení kontrolních činností na všech stupních výše uvedených státních institucí. Jedinou nákladnou položkou by bylo zavedení jednotného IS nebo propojení stávajících IS. Naopak by došlo ke snížení nákladů a to ve formě poštovního (výzvy k součinnosti podle § 34 ZSDP mezi státními institucemi) a podstatně by se snížila časová náročnost kontrolní činnosti na všech stupních státních institucí.

O samotný výběr daní se stará stát, proto musí být on hnací silou, která něco změní nebo zruší. Je rovněž v jeho moci zařadit např. do výuky na základních nebo středních školách učební texty o sociálním státu, o daních a jejich využití. Nesmím ale opomenout zdůraznit, že nejen stát se musí starat o vzdělání občanů, ale i sami poplatníci (občané) jako jednotlivci by měli neustále rozvíjet své vědomosti.

²⁰ zapojený na ústřední počítač, spřažený, přímé spojení

5.3 Návrhy na možná témata navazující na tuto diplomovou práci

- analýza pracovních činností zaměstnanců ÚFO, PČR, soudů a následná opatření vedoucí k lepší efektivitě využití pracovní doby
- statistické zpracování vztahu mezi HDP, spotřebou zboží a služeb a výběrem DPH při platnosti zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (od 1.1.1993 do 30.4.2004) a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (od 1.5.2004 do současnosti)
- analýza současného stavu spolupráce mezi státními institucemi v oblasti daní a návrh na zlepšení nebo úpravu v návaznosti na možné změny právních norem

Tím, že jsme si v roce 1989 vydobyli svobodu, nesmíme zapomínat na to, že každý z nás má nejen svá práva (viz Listina základních lidských práv a svobod) ale také i své povinnosti. Závěrem bych si tedy dovolila opět citovat z knihy Věčné ideály lidstva od Karla Engliše: „Svoboda přináší i odpovědnost, zásluhu a vinu. Maximalizace svobody jde ruku v ruce se vzděláním a umravněním.“ (str. 161).

Seznam odborné literatury:

- [1] BASTIAT, F. *Co je vidět a co není vidět a jiné práce*. Praha : Liberální institut, 1998. ISBN 80-902270-6-6.
- [2] BENDA, V. *Příručka plátce DPH*. 1. vyd. Praha: PRAGOEDUCA, 2004. ISBN 80-7310-019-3.
- [3] DIBLÍKOVÁ, S.; KREJČOVÁ, S.; MACHÁČKOVÁ, R.; ROZUM, J.; *Přehled dokumentů Evropské Unie, Rady Evropy a Organizace spojených národů vztahujících se k problematice ekonomické kriminality*. 1. vyd. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2001. ISBN 80-86008-89-4.
- [4] ENGLIŠ, Karel. *Věčné ideály lidstva*. Praha: Vyšehrad, front. Cesty. Sv. 2. 1992. ISBN 80-7021-113-X.
- [5] EUROSTAT. *Key Figures on Europe – Statistical Pocketbook 2006*. 1. vyd. Luxemburg: European Communities, 2006. ISBN 92-79-01849-3.
- [6] FIALOVÁ, H.; *Malý ekonomický výkladový slovník*. 7. vyd. Praha, 2004. ISBN 80-902514-0-4.
- [7] GALOČÍK, S.; PAIKERT, O. *DPH 2007*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2006. ISBN 978-80-247-1855-2.
- [8] GERLOCH, A.; HŘEBEJK, J.; ZOUBEK, VL. *Ústavní systém České republiky*. 4. vyd. Praha: PROSPEKTRUM, 2002. ISBN 80-7175-077-8.
- [9] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2006. ISBN 80-7357-205-2.
- [10] PROUZA, D. *Daňová kriminalita*. 1. vyd. Mimoň: Justiční akademie ČR, 2005. ISBN 80-239-6620-7.
- [11] zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon
- [12] zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

- [13] zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- [14] zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [15] zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [16] *Informační server českého soudnictví* [online]. Praha. 2008, [cit. 2008-03-18].
Dostupný z WWW: <<http://portal.justice.cz/uvod/justice.aspx>>.
- [17] *Historie Ministerstva* [online]. Praha. 2008, [cit. 2008-03-18]. Dostupný
z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/historie_min.html>.
- [18] *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha. 2008, [cit. 2008-01-02].
Dostupný z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/>>.
- [19] *Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online]. Praha. 2005, [cit. 2008-04-10].
Dostupný z WWW: <<http://www.mpo.cz/dokument1833.html>>.
- [20] *Statistiky Ministerstva vnitra ČR* [online]. Praha. 2005, [cit. 2008-03-10].
Dostupný z WWW: <<http://www.mvcr.cz/statistiky/index.html>>.
- [21] *Amnestie a milosti* [online]. Praha. 2005, [cit. 2008-04-10]. Dostupný z WWW:
<http://www.hrad.cz/cms/cz/prezident_cr/amnestie_milosti.shtml>.
- [22] *Statistická ročenka České republiky 2007* [online]. Praha: Český statistický úřad,
2008 [cit. 2008-03-18]. Dostupný z WWW:
<<http://www.czso.cz/csu/2007edicniplan.nsf/publ/10n1-07-2007>>.

Seznam příloh

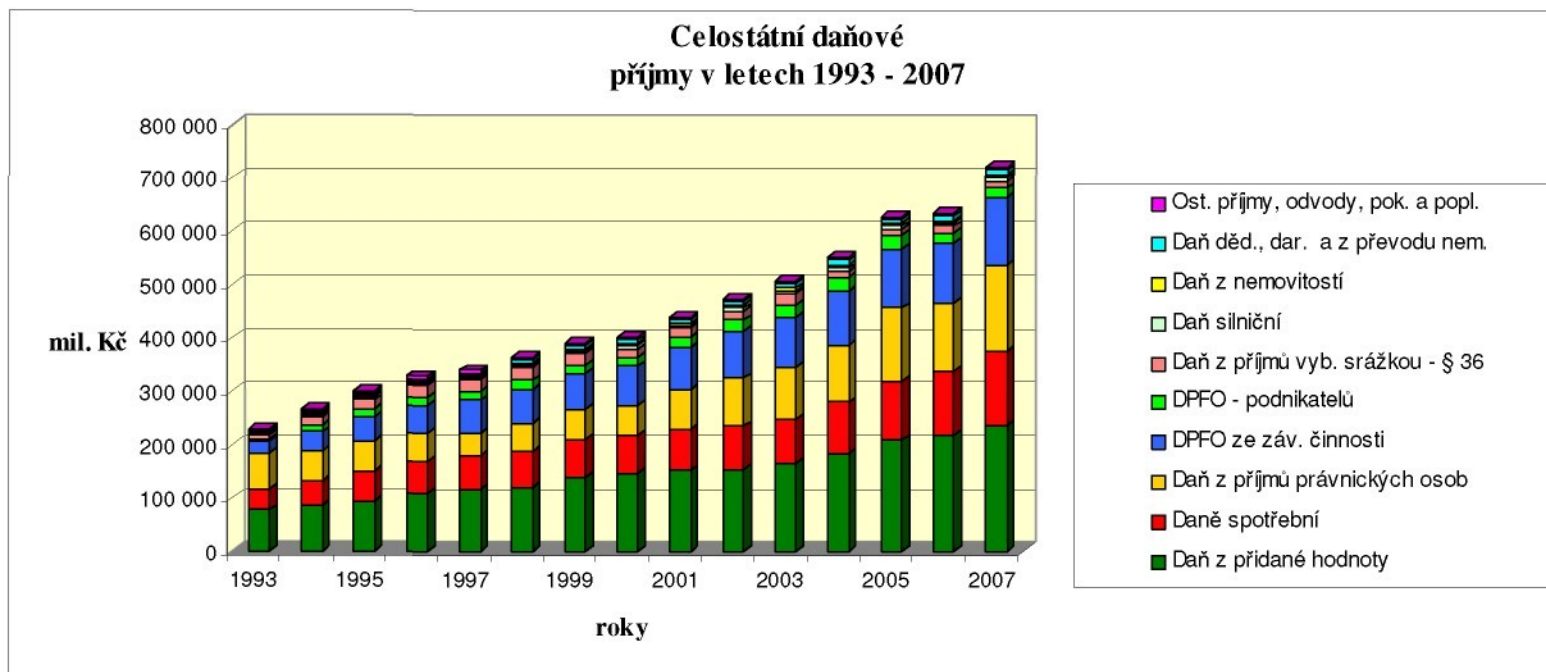
	<i>str.</i>
1. Tabulka a graf celostátních daňových příjmů v letech 1993 – 2007	15
2. Formulář daňového přiznání k DPH - 25 5401 MFin 5401 - vzor č. 14 ...	24
3. Příklad k DPH jako daně „ad valorem“	28
4. Příklad k DPH – vedení daňové evidenci podle § 7b zák. o DzPř	31
5. Příklad k DPH – vedení účetnictví podle ZÚČ	32
6. Rozpočet ČR v letech 1998 až 2007 a plán na rok 2008	55
7. Soupis ministerstev a jiných správních úřadů dle zák. č. 2/1969 Sb.	60
8. Struktura státních zastupitelství a soudů	60
9. Zákon č. 141/1961 Sb., Trestní řád, citace §§	68
10. Soupis veřejně přístupných informačních zdrojů k vyhledávání údajů o firmách	71

Příloha č. 1 – Tabulka a graf celostátních daňových příjmů v letech 1993 – 2007 (str. 15)

a) tabulka

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Daň z přidané hodnoty	77 104	85 849	94 801	109 313	117 573	119 358	138 282	145 908	151 886	155 209	164 856	184 320	208 413	217 784	236 380
Daně spotřební	39 983	46 360	56 649	61 170	64 171	67 801	73 143	70 879	76 299	79 485	84 179	95 841	110 491	119 535	138 950
Daň z příjmů právnických osob	66 221	56 124	55 383	49 968	41 020	52 064	54 819	58 088	75 940	90 737	96 978	106 526	137 432	128 865	162 790
DPFO ze záv. činnosti	24 781	35 039	45 126	54 102	60 642	65 039	66 881	72 749	78 530	86 591	94 653	102 627	110 662	111 633	126 390
DPFO - podnikatelů	3 486	14 240	14 815	15 843	15 880	16 530	17 103	16 546	18 796	21 901	22 131	24 040	26 583	17 854	17 000
Daň z příjmů vyb. srážkou - § 36	6 169	14 115	17 302	21 038	22 520	24 881	20 658	16 146	18 045	16 755	20 625	12 098	11 242	14 003	12 420
Daň silniční	4 335	4 147	3 930	4 321	4 565	4 373	5 226	5 587	5 283	5 512	5 738	5 509	5 191	5 428	5 920
Daň z nemovitostí	3 434	3 658	3 778	3 991	3 938	4 138	4 271	4 455	4 535	4 576	4 840	4 948	4 987	5 017	5 120
Daň děd., dar. a z převodu nem.	785	2 089	3 216	3 857	4 954	6 250	6 824	5 974	6 421	7 858	8 773	10 379	8 107	8 516	10 580
Ost. příjmy, odvody, pok. a popl.	4 040	5 312	5 072	4 694	4 858	5 094	4 597	4 455	4 466	5 147	4 923	5 099	5 252	4 977	6 380
C E L K E M	230 338	266 933	300 072	328 296	340 121	365 528	391 804	400 787	440 201	473 771	507 696	551 387	628 360	633 614	721 930

b) graf



Zdroj: www.mfcr.cz

Příloha č. 2 – Formulář daňového přiznání k DPH - 25 5401 MFin 5401 - vzor č. 14
(str. 24)

Příloha č. 3 – Příklad k DPH jako dani „ad valorem“ (str. 28)

Firma, která se zabývá nákupem a prodejem zboží v nezměněném stavu (např. obchod s potravinami), má na skladě konzervy se sterilovaným hráškem o hmotnosti 360 g v hodnotě 6,-- Kč za kus. Marže (obchodní přírážka) byla stanovena na 4,-- Kč. Cena konzervy před zdaněním je tedy $6 + 4 = 10,--$ Kč. Tato částka je pro daň z přidané hodnoty základem daně, zkráceně budeme psát „ZD“. Konzerva podléhá snížené sazbě DPH, což je v současné době 9 % :

<i>výpočet DPH obecně:</i>	$ZD * 9/100$
<i>výpočet DPH s konkrétními hodnotami:</i>	$10 * 9/100 = 0,90$ Kč
<i>prodejní cena konzervy obecně:</i>	$ZD + DPH$
<i>prodejní cena konzervy s konkrétními hodnotami:</i>	$10 + 0,90 = 10,90$ Kč

Příloha č. 4 – Příklad k DPH – vedení daňové evidenci podle § 7b zák. o DzPř (str. 31)

Malíř pokojů, čtvrtletní plátce DPH, nakoupí ve 4. čtvrtletí roku 2007 od jiného plátce v hotovosti barvy v hodnotě 2.380,-- Kč. V tom samém čtvrtletí vymaluje 2 soukromým osobám byty a vystaví jim faktury po 5.250,-- Kč. Tyto faktury byly zaplacený až v 1. čtvrtletí 2008.

K vyúčtování DPH za 4. čtvrtletí 2007:

plátce má nárok za 4. čtvrtletí 2007 na vrácení daně na vstupu ve výši: 380,-- Kč (tj. 19 % z částky 2.380,-- Kč)

plátce musí za 4. čtvrtletí 2007 přiznat a odvést do SR částku 500,-- Kč (tj. 5% z částky $2 \cdot 5.250,-- \text{Kč} = 10.500,-- \text{Kč}$)

Pokud si plátce uplatní odpočet daně z nakoupené barvy, za 4. čtvrtletí 2007 přizná a zaplatí do SR částku 120,-- Kč (tj. $500,-- \text{Kč} - 380,-- \text{Kč}$)

K vyúčtování DP za rok 2007:

V roce 2007 nakoupil malíř barvu v hodnotě 2.380,-- Kč, z toho si 380,-- Kč uplatnil jako nárok na odpočet DPH, proto do výdajů za rok 2007 započítá pouze částku 2.000,-- Kč (tj. základ daně pro DPH). Faktury za vymalování pokojů v roce 2007 nebyly uhrazeny, proto se nezapočítávají do příjmů za rok 2007. Pokud by malíř v roce 2007 neměl žádné jiné příjmy a výdaje, základem daně by byla ztráta ve výši **-2.000,-- Kč**. Vyfakturovaná částka $2 \cdot 5.250,-- \text{Kč}$ bude součástí základu daně po zaplacení v daňovém přiznání za rok 2008.

Příloha č 5. – Příklad k DPH – vedení účetnictví podle ZÚČ (str. 32)

Malíř pokojů, čtvrtletní plátce DPH, který vede dobrovolně účetnictví, nakoupí ve 4. čtvrtletí roku 2007 od jiného plátce v hotovosti barvy v hodnotě 2.380,-- Kč. V tom samém čtvrtletí vymaluje 2 soukromým osobám byty a vystaví jim faktury po 5.250,-- Kč. Tyto faktury jsou zaplacené až v 1. čtvrtletí 2008.

K vyúčtování DPH za 4. čtvrtletí 2007:

plátce má nárok za 4. čtvrtletí 2007 na vrácení daně na vstupu ve výši: 380,-- Kč (tj. 19 % z částky 2.380,-- Kč)

plátce musí za 4. čtvrtletí 2007 přiznat a odvést do SR částku 500,-- Kč (tj. 5% z částky $2 \cdot 5.250,-- \text{Kč} = 10.500,-- \text{Kč}$)

Pokud si plátce uplatní odpočet daně z nakoupené barvy, za 4. čtvrtletí 2007 přizná a zaplatí do SR částku 120,-- Kč (tj. $500,-- \text{Kč} - 380,-- \text{Kč}$)

K vyúčtování DP za rok 2007:

V roce 2007 nakoupil malíř barvu v hodnotě 2.380,-- Kč, z toho si 380,-- Kč uplatnil jako nárok na odpočet DPH, proto do nákladů za rok 2007 započítá pouze částku 2.000,-- Kč (tj. základ daně pro DPH). Faktury v celkové hodnotě 10.500,-- Kč za vymalování pokojů vystavil v roce 2007 a proto se započítávají (samozřejmě po odečtení DPH ve výši 500,-- Kč) do výnosů za rok 2007. Pokud by malíř v roce 2007 neměl žádné jiné náklady a výnosy, základem daně by byl zisk ve výši **8.000,-- Kč**.

Příloha č. 6 – Rozpočet ČR v letech 1998 - 2007 a plán na rok 2008 (str. 55)

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
příjmy/mil.	536 635	574 112	592 156	636 197	690 399	684 062	754 080	824 930	884 391	949 477	1 036 510
výdaje/mil.	536 635	605 127	627 336	685 177	739 622	795 362	869 050	908 415	958 791	1 040 777	1 107 310
schodek/mil.	0	-31 015	-35 180	-48 980	-49 223	-111 300	-114 970	-83 485	-74 400	-91 300	-70 800
př/sch		-18,5108	-16,8322	-12,9889	-14,0259	-6,14611	-6,55893	-9,88118	-11,887	-10,3995	-14,64
vý/sch		-19,5108	-17,8322	-13,9889	-15,0259	-7,14611	-7,55893	-10,8812	-12,887	-11,3995	-15,64

Příloha č. 7 – Soupis ministerstev a jiných správních úřadů dle zák. č. 2/1969 Sb. (str 60)

Zákon ČNR č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky

Ústřední orgány státní správy ČR (v čele ministerstva stojí ministr = člen vlády)

1. Ministerstvo financí
2. Ministerstvo zahraničních věcí
3. Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
4. Ministerstvo kultury
5. Ministerstvo práce a sociálních věcí
6. Ministerstvo zdravotnictví
7. Ministerstvo spravedlnosti
8. Ministerstvo vnitra
9. Ministerstvo průmyslu a obchodu
10. Ministerstvo pro místní rozvoj
11. Ministerstvo zemědělství
12. Ministerstvo obrany
13. Ministerstvo dopravy a spojů
14. Ministerstvo životního prostředí

Jiné správní úřady

1. Český statistický úřad
2. Český úřad zeměměřičský a katastrální
3. Český báňský úřad
4. Český telekomunikační úřad
5. Úřad průmyslového vlastnictví
6. Úřad pro ochranu hospodářské soutěže
7. Úřad pro veřejné informační systémy
8. Správa státních hmotných rezerv
9. Státní úřad pro jadernou bezpečnost
10. Komise pro cenné papíry
11. Národní bezpečnostní úřad
12. Energetický regulační úřad
13. Úřad pro ochranu osobních údajů

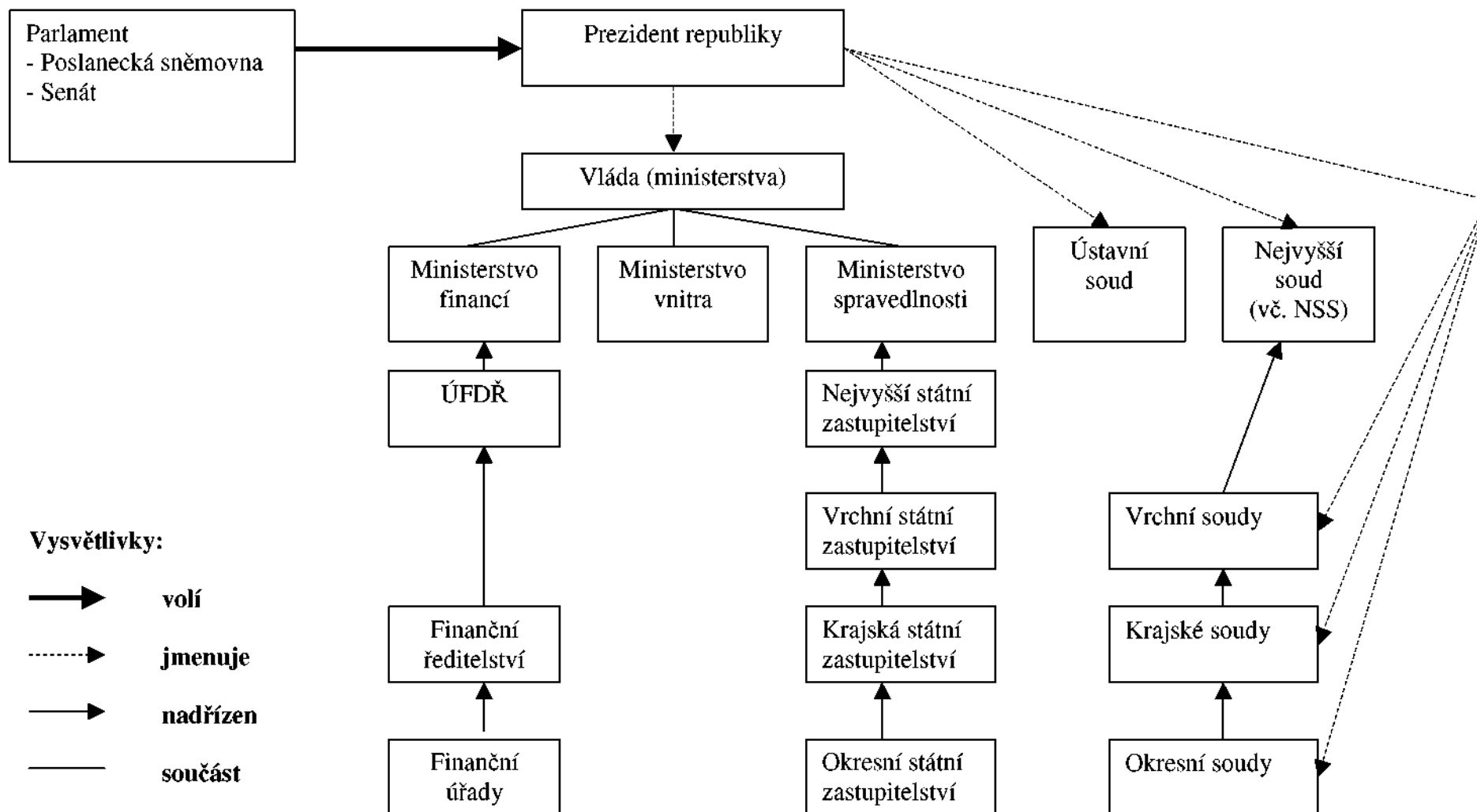
V čele správního úřadu nestojí člen vlády. Předsedy ČSÚ, ÚOHS a prezídium KCP jmenuje a odvolává na návrh vlády prezident republiky, v ostatním případech jmenuje a odvolává předsedy a orgány úřadů vláda

Příloha č. 8 – Struktura státních zastupitelství a soudů (str. 60)

moc zákonodárná

moc výkonná

moc soudní



§ 159a Odložení nebo jiné vyřízení věci

(1) Nejde-li ve věci o podezření z trestného činu, státní zástupce nebo policejní orgán věc odloží usnesením, jestliže není na místě vyřídit věc jinak. Takovým vyřízením může být zejména

- a) odevzdání věci příslušnému orgánu k projednání přestupku nebo jiného správního deliktu, nebo
- b) odevzdání věci jinému orgánu ke kázeňskému nebo kárnému projednání.

(2) Státní zástupce nebo policejní orgán před zahájením trestního stíhání odloží usnesením věc, je-li trestní stíhání nepřípustné podle § 11 odst. 1.

(3) Státní zástupce nebo policejní orgán může před zahájením trestního stíhání usnesením odložit věc, je-li trestní stíhání neúčelné vzhledem k okolnostem uvedeným v § 172 odst. 2 písm. a) nebo b).

(4) Státní zástupce nebo policejní orgán věc odloží též tehdy, pokud se nepodařilo zjistit skutečnosti opravňující zahájit trestní stíhání (§ 160). Pominou-li důvody odložení, trestní stíhání zahájí.

(5) Usnesení o odložení věci musí být doručeno poškozenému, pokud je znám. Usnesení o odložení věci podle odstavců 2 až 4 musí být doručeno do 48 hodin státnímu zástupci. Oznamovatel se o odložení věci vyrozumí, pokud o to podle § 158 odst. 2 požádal.

(6) Proti usnesení o odložení věci může poškozený uvedený v odstavci 5 podat stížnost, jež má odkladný účinek.

§ 172 Zastavení trestního stíhání

(1) Státní zástupce zastaví trestní stíhání,

- a) je-li nepochybné, že se nestal skutek, pro který se trestní stíhání vede,
- b) není-li tento skutek trestným činem a není důvod k postoupení věci,
- c) není-li prokázáno, že skutek spáchal obviněný,
- d) je-li trestní stíhání nepřípustné (§ 11 odst. 1),
- e) nebyl-li obviněný v době činu pro nepřičetnost trestně odpovědný, nebo

f) zanikla-li trestnost činu.

(2) Státní zástupce může zastavit trestní stíhání,

- a) je-li trest, k němuž může trestní stíhání vést, zcela bez významu vedle trestu, který pro jiný čin byl obviněnému již uložen nebo který ho podle očekávání postihne,
- b) bylo-li o skutku obviněného již rozhodnuto jiným orgánem, kázeňsky, kárně anebo cizozemským soudem nebo úřadem a toto rozhodnutí lze považovat za postačující, nebo
- c) jestliže vzhledem k významu chráněného zájmu, který byl činem dotčen, způsobu provedení činu a jeho následku, nebo okolnostem, za nichž byl čin spáchán, a vzhledem k chování obviněného po spáchání činu je zřejmé, že účelu trestního řízení bylo dosaženo.

(3) Proti usnesení podle odstavců 1 a 2 může obviněný, a je-li znám, též poškozený, podat stížnost, jež má odkladný účinek.

(4) V trestním stíhání, které bylo zastaveno z některého důvodu uvedeného v odstavci 2, se pokračuje, prohlásí-li obviněný do tří dnů od doby, kdy mu bylo usnesení o zastavení trestního stíhání oznámeno, že na projednání věci trvá. O tom je třeba obviněného poučit.

§ 176

(1) Jestliže výsledky vyšetřování dostatečně odůvodňují postavení obviněného před soud, státní zástupce podá obžalobu a připojí k ní spisy a jejich přílohy. O podání obžaloby vyrozumí obviněného, obhájce a poškozeného, pokud jsou jeho pobyt nebo sídlo známé, a je-li obviněný advokátem též ministra spravedlnosti a předsedu Komory.

(2) Obžaloba může být podána jen pro skutek, pro který bylo zahájeno trestní stíhání (§ 160). Mínil-li státní zástupce tento skutek posuzovat jako jiný trestný čin, než jak ho posuzoval policejní orgán, upozorní na to před podáním obžaloby obviněného a jeho obhájce a zjistí, zda navrhuje se zřetelem na zamýšlenou změnu vyšetřování doplnit.

Příloha č. 10 – Soupis veřejně přístupných informačních zdrojů k vyhledávání údajů o firmách

www.justice.cz

- výpisy z obchodního rejstříku

<http://wwwinfo.mfcr.cz/ares/>

- administrativní registr ekonomických subjektů

<http://dw.czso.cz/rswj/dotaz.jsp>

- registr ekonomických subjektů

http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=2

- registr plátců DPH

http://www.rzp.cz/cgi-bin/aps_cacheWEB.sh?VSS_SERV=ZVWSBJFND

- registr živnostenského podnikání

<http://nahlizenidokn.cuzk.cz/>

- nahlížení do katastru nemovitostí

<http://www.mvcr.cz/patrani/index.html>

- pátrání po osobách