

UNIVERZITA TOMÁŠE BATI VE ZLÍNĚ
FAKULTA HUMANITNÍCH STUDIÍ
Institut mezioborových studií Brno

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Brno 2010

Václav Havránek

UNIVERZITA TOMÁŠE BATI VE ZLÍNĚ
FAKULTA HUMANITNÍCH STUDIÍ
Institut mezioborových studií Brno

**Efektivita práva v oblasti stíhání daňových trestných činů-
sociální a ekonomické dopady**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Vedoucí bakalářské práce:
JUDr. Miroslava Kejdová CSc.

Vypracoval:
Václav Havránek

Prohlášení

P r o h l a š u j i, že jsem tuto bakalářskou práci na téma Efektivita práva v oblasti stíhání daňových trestných činů-sociální a ekonomické dopady, zpracoval samostatně a použil jsem literaturu uvedenou v seznamu použitých pramenů literatury, který je součástí této bakalářské práce.

Elektronická a tištěná verze bakalářské práce jsou totožné.

V Praze dne 25. 03.2010

.....
Václav Havránek

Poděkování

Děkuji paní JUDr. Miroslavě Kejdové CSc. za velmi užitečnou metodickou pomoc, kterou mi poskytla při zpracování mé bakalářské práce a za trpělivost, vstřícnost a ochotu při konzultacích.

Úvod.....	1
1. Historie a vývoj daní.....	3
1.1. Vývoj daní na území dnešní ČR.....	5
2. Základní daňové pojmy.....	9
2.1. Postavení a funkce daní v ekonomice.....	10
3. Současná daňová soustava ČR a její členění.....	12
3.1. Srovnání daňových systémů v zemích EU.....	14
4. Znaky daňové a hospodářské kriminality	22
4.1 Způsoby páchání daňových trestných činů	26
4.2. Metody a způsoby odhalování daňových trestných činů.....	30
4.3. Obecné náležitosti dokazování ze strany PČR a správce daně.....	32
5. Efektivita objasňování daňových trestných činů.....	38
6. Možnosti řešení daňových úniků.....	43
Závěr.....	46
Resumé.....	48
Anotace.....	49
Seznam použité literatury.....	50

Úvod

Výběr tématu mé závěrečné bakalářské práce ovlivnilo zejména mé současné povolání příslušníka Policie České republiky na oddělení Služby kriminální policie a vyšetřování, kde pracuji jako vyšetřovatel hospodářské trestné činnosti. Chtěl bych ve své práci poukázat na negativní sociální jev, který od polistopadové doby narůstá a to je nárůst kriminality. Je možno konstatovat, že kriminalita v současné době patří mezi nejzávažnější celospolečenské problémy. Nejenže v uplynulých deseti letech značně vzrostla, ale nabývá i nových forem. Velmi vysoká je zejména majetková a hospodářská kriminalita, přičemž chci především upozornit na daňovou kriminalitu a jaká je efektivita trestního stíhání daňových trestných činů, resp. jejich pachatelů ze strany orgánů činných v trestním řízení, neboť intenzita a rozsah hospodářské a daňové trestné činnosti ovlivňuje zásadním způsobem kvalitu sociálního života společnosti.

V úvodní kapitole, bych chtěl objasnit historii daní a její vývoj na území dnešní ČR, jelikož daňový systém, jakožto souhrn zásad upravujících ukládání a vybírání daní, tvoří část správy veřejné. Proto lze o něm mluvit teprve tehdy, když byla vlastní správa veřejná již utvořena. Daňový systém se nevyvíjí tudíž hned se založením státu, nýbrž mnohem později. Ve všech státech starověku byly státní výdaje uhrazovány původně ze jmění státu samého (z výnosu statků panovnických, dolů atd.) a teprve později, když výdaje rostly, bylo zapotřebí postarat se o další úhradu.

V druhé části, chci objasnit daňovou strukturu v ČR a v zemích EU. K samotnému tématu, lze uvést, že problémy s výběry daní jsou staré jako daně samotné a v České republice daňové nedoplatky přesahují sto miliard korun a většinu z nich už stát asi nikdy neuvidí, což se negativně podepisuje na ekonomice státu a samozřejmě na sociálním životě všech lidí.

V třetí části, ukazuji, jaké můžou být formy páčání daňových trestných činů a jaké jsou možnosti při odhalování daňových trestných činů a to jak ze strany orgánů činných v trestním řízení tak ze strany správce daně. Ukazuji možné způsoby páčání daňových deliktů. V moderních dějinách, již neplatičům daní otroctví ani tělesné újmy nehrozí, jako to bývalo ve středověku. Snad proto je objem daňových úniků a nedoplatků tak vysoký. Berní úředníci však mají i dnes různé poměrně účinné nástroje, které mohou proti daňovým delikventům uplatnit.

Ve čtvrté části poukazují na efektivitu objasňování daňových trestných činů ze strany specializovaných orgánů Policie ČR. Jaké jsou znaky hospodářské a daňové trestné činnosti a jaké jsou možné daňové podvody a jejich pachatelé. Stačí vzpomenout třeba na to, že jeden z nejslavnějších mafiánů, Al Capone, se nakonec nedostal do vězení za své zločiny, ale za neplacení daní. Vězení pro dlužníky v podobě známé z první republiky u nás sice už nemáme, ale krácení daně je trestným činem i dnes.

V poslední páté části chci shrnout daňovou politiku a naznačit možné způsoby řešení, protože daňová kriminalita směřuje proti určitému ekonomickému řádu a jeho fungování zpravidla souvisí s podnikáním jako základem tržního hospodářství. Oblasti, v nichž se vyskytuje daňová kriminalita, jsou velmi různorodé a zahrnují celé spektrum podnikatelských aktivit, ale rovněž oblasti jiné, jež přesahují obvyklé chápání hospodářské činnosti.

Při zpracování tohoto tématu, jsem vyházel z platných zákonů v roce 2009, především z trestního zákona č.141/1961 Sb., který je od 1.1.2010, nahrazen trestním zákoníkem č.40/2009 Sb., a dále jsme z menší části čerpal i ze svých pracovních zkušeností vyšetřovatele hospodářské trestné činnosti PČR a z odborné literatury.

Celkově si za cíl své bakalářské práce stanovím poukázání na celospolečenský problém skryté hospodářské kriminality a to z hlediska ekonomického i sociálního. Chtěl bych poukázat na její nebezpečnost a její negativní dopad na společnost a chtěl bych nastínit možnosti a způsoby řešení, z pohledu vyšetřovatele hospodářské trestné činnosti, jelikož hospodářská kriminalita jako latentní trestná činnost se většiny občanů nedotýká a ani jí nevnímají, ale přesto má dopad na všechny občany a celou společnost.

1. Historie a vývoj daní

Vznik daní je spojen se vznikem organizovaných států a s potřebou financovat státní finanční potřeby. Již v Bibli je psáno, že desátá část úrody by měla být dána stranou k účelům přerozdělení a k podpoře kněžstva. Daně prošly do současnosti dlouhým vývojem, který nejen odrážel rozvoj státu, úroveň peněžního hospodářství, ale i změny celé lidské společnosti a názory co je dobro a spravedlnost.

Pravděpodobně prvními daňovými poplatníky byli obyvatelé antického Řecka a Říma. Výnosy z daní však nepředstavovaly hlavní příjem panovníků, kterým byly zejména válečné kořisti a odvody z poražených zemí. Pokud bylo potřeba tyto příjmy zvětšit, museli přispět jednorázově občané dávkou z pozemků nebo později i z hlavy (atributum). Později přibýly daně z prodejů, z propuštění otroka, dědická apod. Uvedené daně měly původně většinou peněžní podobu, ale poruchy peněžního hospodářství ve 3. a 4. stol. n. l. si vynutily přechod k daním naturálním.¹

Rovněž na počátku feudalismu mají daně nahodilý charakter a udržují si naturální formu vzhledem k bezpeněžnímu hospodářství díky omezené směně výrobků. Ve svých ekonomických spisech poukazuje Tomáš Akvinský (1268)² na to, aby panovník vybíral spravedlivě daně tedy takové, ze kterých má občan ekvivalentní budoucí prospěch. Při oddělování obchodu a řemesel od zemědělské výroby a jejich soustředování ve městech se začalo využívat peněžního styku. Naturální příjmy z majetků ve vlastnictví panovníků tzv. domény přestávají být hlavním zdrojem příjmů. Panovník si přisvojoval některá výlučná práva tzv. regály, která dočasně přenechával k využití za úplatu. Mimo regál patentový to byl např. regál horní, mincovní, solní, tržní, celní apod. Modernější formou některých regálů se staly akcízy, čili daně z prodejů. V podstatě šlo o spotřební daň vybíranou při oběhu zboží, anebo o daň obchodovou, která postihovala právní převody zboží podle jeho ceny. Feudální formou přímé daně byly kontribuce, které měly povahu daní z hlavy, daní z majetku nebo hrubého výnosu. Velikost kontribucí se stanovovala tzv. repartiční metodou, spočívající v následujícím postupu: stavovským sněmem povolená částka se podle určitého klíče rozdělila na jednotlivá feudální panství, ta ji dále rozvrhla na obce a ty konečně na jednotlivé poplatníky.

¹ Kubátová, K. a kol.: Moderní průvodce daňovým systémem. Praha: Grada, 1994, str.2-4

² Svatý Tomáš Akvinský (1225–7. března 1274), latinsky *Thomas Aquinas*, označovaný jako Aquinatus, Aquinata nebo jen Tomáš, byl katolický filosof a teolog scholastické tradice. Jeho práce znamenala vrchol scholastiky. V římskokatolické církvi platí Tomáš za jednu z největších teologických autorit.

Panuje zde určitý dualismus finanční moci, neboť existují finanční zdroje spravované přímo panovníkem (příjmy z domén, regalů a někdy i akcízy) a zdroje podmíněné souhlasem stavů.

V období počátku novověku dostává státní finanční hospodářství postupně pravidelný periodický charakter. Daně se stávají rozhodujícím příjmem státu a jsou určeny na úhradu veřejných potřeb. V čele příjmového hospodářství státu stojí cla a akcízy. Začíná se rozvíjet daňová teorie, zabývající se stanovováním daní, jejich výpočtem a daňovými principy. K rozpracování principů zdanění výrazně přispěl Adam Smith (1776)³, který doporučoval, aby státní výdaje byly hrazeny výlučně z daňových příjmů, pro které stanovil čtyři základní pravidla (daňové kánony). Z kontribucí a akcízů vznikají ucelené daňové soustavy, jejichž součástí jsou daně přímé a nepřímé. K dani pozemkové přibývá řada dalších přímých daní a vznikají dva typy přímého zdanění: soustava výnosových daní, které postihují výsledek výroby (výnos) a důchodové daně. Počátek 20. století je charakteristický pokračováním koncentrace jednotlivých odvětví průmyslové výroby. Rozsah státního hospodářství se neustále rozšiřuje a stoupá ekonomická důležitost státních rozpočtů. Stát si bere na starost oblast školního vzdělání, zdravotnictví a oblast sociální politiky. Základním příjmovým zdrojem pro státní rozpočet jsou nadále daně. K základním otázkám tohoto období patří způsob rozdělení daňového břemene mezi daně přímé a nepřímé, funkce daně důchodové a sociálně politický účel zdanění.⁴

V období mezi světovými válkami jsou kladeny značně vyšší nároky na výdaje státní pokladny na vybudování válkou zničeného hospodářství, resp. na financování války další, a proto dochází k nárůstu celkového daňového břemene. Jsou ještě využívány válečné daně a zaváděny majetkové dávky. I když se rozlišuje zdanění důchodů od zdanění výnosového, obě kategorie se pomalu sblíží. Z kolkové dávky z obratu zboží v Německu se po válce vyvinula samostatná obratová daň, která se v mnoha zemích stala trvalou součástí státních financí. Zásadní předěl v pohledu na úlohu daní a fiskální politiky jako celku nastává v 30. letech po vydání díla J. M. Keynese (1936)⁵, který daním přisuzuje postavení nástroje makroekonomické regulace.

³ Adam Smith (pokřtěn 5. června 1723 Kirkcaldy ve Skotsku – 17. července 1790 v Edinburghu) byl skotský ekonom a filosof, zakladatel moderní ekonomie.

⁴ Kubátová, K. a kol.: Moderní průvodce daňovým systémem. Praha: Grada, 1994, str. 6-10

⁵ John Maynard Keynes, Baron Keynes (5. června 1883, Cambridge – 21. dubna 1946, Tilton, Firle, East Sussex) byl anglický ekonom, profesor na univerzitě v Cambridge a guvernér anglické centrální banky.

V poválečném období je v zemích s tržní ekonomikou daňové politiky velmi intenzivně využíváno jak ke krátkodobým, tak i dlouhodobým cílům hospodářské politiky, když definitivně padly předchozí požadavky na neutralitu daní, na minimalizaci státních rozpočtů apod. Postupný růst daňového zatížení však v 70. letech překračuje hranici únosnosti a spolu s rostoucí mírou inflace a narušením měnové stability začíná utlumovat další ekonomický rozvoj. Reakcí na tento stav byla přeorientace na politiku stimulace nabídky, provázená snahou o snižování daňového břemene. Tento cíl si kladly daňové reformy, které v praxi 80. let probíhají v řadě zemí. Významným fenoménem bylo zavedení daně z přidané hodnoty nejprve v zemích Evropského společenství, později i v zemích dalších, i mimoevropských. Po celé období může zaznamenat více méně prudký pokles akcízů na celkových daňových příjmech a naopak pozvolný růst podílu všeobecných spotřebních daní. V praxi je pak růst důrazu na nepřímé daně provázen omezováním nežádoucích účinků těchto opatření v sociální oblasti, a proto jsou zvyšovány sociální dávky, různé státní podpory i nezdanitelné minimum.⁶

1.1 Vývoj daní na území dnešní ČR

Prvním známým poplatkem, který měl charakter daně, byl celní regál, který český panovník vykonával již v 10. století. Zachovalé zprávy mluví o nejstarší přímé dani jako dani míru. Když Boleslav I.⁷ zahájil ražbu mincí, převedl původní daň svobodných obyvatel, která byla dobrovolná, na pevný peněžní poplatek. Od konce 12. století začíná panovník vybírat i daně z majetku (daně z obdělávaných pozemků a daně z městských domů). V 16. století byla zavedena prodejní daň s charakterem daně z obratu, která měla nahradit daně z majetku. Jelikož zatěžovala hlavně města, zdvihl se z nich tak velký odpor, že bylo od jejího vybírání upuštěno. Kontribuce v českých zemích byly zpočátku adresovány přímo poddaným. Habsburkové sice předkládali své kontribuční požadavky zemským sněmům, ale jejich souhlas byl jen symbolický. Navíc jejich výnos nebyl určen pro potřeby našich zemí, ale z větší části putoval do Vídně. Zdanění pozemkové držby bylo doplňováno i jinými daněmi např. daní domovní a daní z hlavy. Zatížení se postupně rozšiřovalo i na další komodity a byly zvyšovány sazby.

⁶ Kubátová, K. a kol.: Moderní průvodce daňovým systémem. Praha: Grada, 1994, str.12-24

⁷ Boleslav I. zvaný Ukrutný (asi 915 – 967 či 972) byl český kníže z rodu Přemyslovců v letech 935–967/972,

Daňový útisk akcízy a kontribucemi byl také jedním z důvodů různých nepokojů a povstání. Do provádění daňových reforem v Evropě 19. století se zapojilo i Rakousko. Jeho zákon zahrnoval několik výnosových daní doplněný o osobní daň z příjmu. Každý příjem byl tak postižen dvakrát: nejdříve jednou z daní výnosových, podruhé osobní daní z příjmu (postihovala jen fyzické osoby a základem byl čistý důchod domácnosti). Nadále byly součástí daňové soustavy daně pozemkové, daň domovní a všeobecná daň potravní.

V předmnichovské republice došlo k vydání jednotného zákona o přímých daních až v r. 1927. Nový zákon převzal zhruba rakouskou úpravu, kterou zdokonalil a doplnil novými sazbami a důchodová daň se stala jednou ze stěžejních daní. Hospodářská krize vedla ke vzniku dalších spotřebních daní, avšak největší výnos měl tabákový monopol. Daň z obratu byla v Československu zavedena od r. 1920 pod původním názvem daň z převodu statků a pracovních výkonů, nejprve se sazbou 1 %, poté se sazbou 2 % a ve 30. letech se sazbou 3 %. Dani byly kromě dodávek podrobeny i podnikatelské výkony služeb, pronájmy movitých věcí a později i dovoz z ciziny. Daň z obratu se ukázala nejvýnosnějším státním příjmem.

Po druhé světové válce se změnily principy daňového systému, který se rozdělil na dvě větve:

1. daně placené podnikovou sférou měly zabezpečovat dostatek rozpočtových příjmů a tak daňové zatížení podniků bylo neúměrné vysoké,
2. daně a poplatky placené obyvatelstvem měly malý podíl v celkových rozpočtových příjmech, dominantní úlohu zde měla daň ze mzdy.

Daňová reforma k 1. 1. 1953 tyto principy ještě posílila a prakticky znemožňovala soukromé podnikání. Až do roku 1992 platil v ČSSR s nevýznamnými odchylkami stejný daňový systém, který obsahoval následující daně a odvody:

1. **Systém odvodů** do státního rozpočtu, jednalo se o odvod ze zisku (55 % daňového základu), odvod z objemu mezd (cca 50 %), odvod z odpisů základních prostředků a případně regulační a cenové odvody. Těmto odvodům podléhaly státní podniky, podniky zahraničního obchodu, akciové společnosti a státní peněžní ústavy.
2. **Důchodová daň**, které podléhaly podniky, jejichž zakladatelem byly obecní úřady, družstva, zájmová sdružení občanů a jejich podniky, podnikatelé zapsáni do podnikového rejstříku, podniky se zahraniční majetkovou účastí a další organizace.

U většiny poplatníků činily sazby 20 % ze zisku do 200 tis. Kčs a 55 % ze zisku přesahujícího tuto částku, platili též daň z objemu mezd ve výši 50 % ze základu.

3. **Zemědělská daň** zahrnovala daň z pozemků (až do výše 3 tis. Kčs z 1 hektaru půdy), daň z objemu mezd a odměn (50 % ze základu) a daň ze zisku (50 % ze základu).
4. **Daň z obratu** se počítala sazbou z prodejní ceny, do níž se zahrnovaly veškeré náklady, zisk dodavatele a v případě dovozu také dovozní přírážka a clo. V roce 1990 existoval kolem 1 000 různých položek daní z obratu od -291 do +83 % z obchodní ceny.
5. **Daň ze mzdy** platili občané ze svých mezd a platů. Sazby byly klouzavě progresivní a v základní skupině poplatníků (osoby vyživující 2 osoby) činila max. 20 % z té částky, která přesahovala 2 400,- Kčs měsíčně. Poplatníkům, kteří vyživovali méně osob se základní daň zvyšovala, až o 60 % (na 32 %) podle toho zda šlo o muže nebo ženu a podle věku poplatníka. V opačných případech, kdy poplatník vyživoval více než 2 osoby se daň snižovala až o 70 % (na 6 %).
5. **Daň z příjmů z literární a umělecké činnosti** platili občané, kteří tuto činnost vykonávali na vlastní účet. Sazby byly rovněž klouzavě progresivní a dosahovaly nejvýše 33 % ze základu přesahujícího 50 tis. Kčs ročně. Z drobných honorářů se srážela daň paušální sazbou 3 %.
6. **Daně z příjmů obyvatelstva** podléhaly všechny příjmy obyvatelstva, které nebyly zdaněny daní ze mzdy, daní z literární a umělecké činnosti nebo daní zemědělskou. Tedy především příjmy občanů z provozování různých soukromých podnikatelských činností. Sazba daně byla klouzavě progresivní a činila ze základu 60 tis. Kčs 15 % a ze základu nad 1 080 tis. Kčs 53 %.
7. **Daň domovní** z rodinných domků občanů se vypočítávala podle výměry zastavěné plochy a příslušné sazby za 1 m² (od 5,- do 7,50 Kčs).
8. **Státní poplatky** (správní, notářské, soudní a arbitrážní) platili občané a organizace za určité úkony nebo služby. Notářské poplatky se dále členily za různé úkony a služby, poplatek z převodu nemovitostí, poplatek z dědictví a poplatek z darování.

9. **Místní poplatky** jsou povinné příspěvky občanů a organizací do rozpočtů obecních úřadů, zejména se využívaly poplatky za užívání veřejného prostranství, ze vstupného, z přechodného ubytování, ze psů, z nájemného a lázeňský poplatek.

Po listopadu 1989 bylo rozhodnuto tuto soustavu nereformovat, ale k 1. lednu 1993 vytvořit daňovou soustavu zcela novou. Výchozím bodem pro vytvoření nového daňového systému se stala potřeba jeho sladění s potřebami tržního mechanismu.

Dle oficiálního materiálu tehdejšího Federálního ministerstva financí vycházela příprava daňové reformy ze šesti základních principů:

1. **Rozpočtově politický princip** - představuje zájem veřejného rozpočtu, resp. státu. Jde o to, aby rozpočtové příjmy byly ve vztahu k vývoji GNP⁸ pružné, aby sledovaly vývojovou linii HDP při jeho růstu a naopak tlumily tuto vazbu při poklesu produktu. Tento požadavek nejvhodněji zajišťuje kombinace přímých důchodových daní s majetkovými a nepřímými.
2. **Spravedlnost zdanění** - je realizována přechodem od analytických daní k daním syntetickým, vytvořením nových podmínek pro tuzemské a zahraniční firmy, novým přístupem ke zdaňování jak podnikající právnické a fyzické osoby, tak i příjmem ze závislé činnosti, zdaňováním odměn členům družstev, transformací dřívějších poplatků z dědictví, darování a převodu nemovitostí do kategorie daní s použitím progresivní sazby v závislosti na výši převodu a příbuzenském vztahu.
3. **Podnikově hospodářský princip** - vyjadřuje požadavek daňové neutrality tzn. vytvoření z hlediska daní nových konkurenčních podmínek.
4. **Pružnost a účinnost vybírání daní** - předpokládá vytvoření administrativně únosné hierarchie finančních orgánů, které by spolehlivě zajišťovaly výběr a kontrolu daní a omezovaly daňové úniky.
5. **Otevírání ekonomiky** - jde o potřebu přizpůsobit daňový systém systémům uplatňovaných v zemích ES z objektivní potřeby zapojit se do integrující se Evropy a z přijetí tržního mechanismu řízení.
6. **Finančně psychologický princip** - představuje požadavek, aby konstrukce daňové soustavy odpovídala mentalitě národa a jeho právnímu povědomí.⁹

⁸ Hrubý národní produkt (HNP, též GNP podle anglického *Gross National Product*) je celková peněžní hodnota statků a služeb vytvořená za dané období občany daného státu (jak na území tohoto státu, tak v cizině).

⁹ Kubátová, K. a kol.: Moderní průvodce daňovým systémem. Praha: Grada, 1994, str. 28-36

2. Základní daňové pojmy

Daň je povinná, zákonem stanovená platba do veřejných rozpočtů, která se získává odčerpáním části nominálního důchodu soukromého sektoru na nenávratném principu.

V daňovém zákoně musí být uvedeno:

- kdo je povinen odvádět daň (daňový subjekt),
- z čeho se daň vyměřuje (daňový základ),
- v jaké výši a jak se daň vyměřuje (sazba daně),
- kdy a jakým způsobem se daň hradí.

Ve většině zemí se vedle celostátních daní vyskytují jako další příjmy veřejných rozpočtů nižších samosprávných celků i místní daně, u nás nesprávně nazývané místní poplatky (poplatky ze psů, poplatek za lázeňské prostředí apod.). Poplatky totiž představují platby za konkrétní služby poskytované veřejným sektorem (soudní a správní poplatky, poplatek za použití veřejné dálnice apod.).

Daňový subjekt je osoba (fyzická nebo právnická), která podle zákona podléhá daňové povinnosti. Daňové břemeno každé daně nese konkrétní osoba (fyzická, právnická) - daňový poplatník, který je povinen hradit daň ze svého předmětu zdanění. Někdy je účelné, aby daňový poplatník nehradil daň sám a vzniká tzv. plátce daně. Ten je povinen hradit daňovou povinnost za jiné poplatníky (daň ze spotřeby, daň z mezd zaměstnanců apod.).

Daňový základ (základ daně, daňový objekt) je veličina, ze které se daň vyměřuje. V současných daňových systémech jsou základním daňovým objektem:

- důchod (příjem, zisk),
- spotřeba (zboží, služby),
- majetek.

V některých daňových zákonech (zpravidla u důchodových daní) se zohledňují zájmy státu formou tzv. odčitatelných položek od základu daně nebo nezdánitelné části daňového základu a daňový základ se upravuje.

Sazba daně je algoritmus, kterým se ze základu daně (prostého nebo upraveného) stanovuje daňová povinnost. V daňové praxi se setkáváme s různými typy daňových sazeb:

A. **1** pevná - sazba je vztažená k objemové jednotce, bez ohledu na cenové vyjádření,

2 relativní - sazba se vztahuje k hodnotovému vyjádření daňového základu,

2a) proporcionalní - daň roste stejně rychle jako daňový základ,

2b) progresivní - daň roste rychleji než daňový základ,

B. **1** jednotná - sazba, která se vztahuje na každý daňový základ nebo na každého poplatníka bez dalšího rozlišovacího kritéria,

2 diferencovaná – sazba, jejíž úroveň se mění s různou kvalitou daňového základu.

Daně se hradí různými způsoby, z nichž nejznámější jsou:

1. na základě **daňového přiznání**, kde si daň vypočte a odvede sám daňový poplatník,
2. formou **záloh na daň**, které předchází definitivnímu stanovení daňové povinnosti,
3. formou **splátek daně**, kdy se povinnost úhrady stanovené daně časově rozkládá na delší časové období,
4. **srážkovou daní u zdroje** (srážková daň),
5. pokud daň odvádí plátce, podává **daňové hlášení**,
6. **daňový výměr** pak určuje konkrétní výši daně – povinné platby ze zákona fyzických nebo právnických osob státnímu rozpočtu.¹⁰

2.1. Postavení a funkce daní v ekonomice

Hlavním úkolem daní je zajistit příjmy do státního rozpočtu a rozpočtu jednotlivých stupňů územní samosprávy. Daně přispívají k provádění zamýšlené fiskální politiky státu.

Státní fiskální politika bezprostředně působí na **veřejné finance**, tj. finanční hospodaření všech státních orgánů dohromady. Veřejné finance jsou prostředky směřující do **veřejného sektoru**, kde má stát vliv na celý reprodukční proces. Cílem zásahů státu do ekonomiky je snaha o spravedlivější rozdělení důchodů a bohatství, zajištění vysoké zaměstnanosti, přiměřenou stabilitu cen a přiměřenou míru ekonomického růstu.

¹⁰ Zák.č.212/1993 Sb.

Daně tedy napomáhají veřejným financím plnit tři funkce: alokační, redistribuční a stabilizační.

Alokační funkce je tradiční, nejstarší funkcí státu. V moderní společnosti alokační funkce státu souvisí se zabezpečováním veřejných statků (národní obrana, soudnictví, policie atp.), které nemohou být zajišťovány a poskytovány prostřednictvím tržního systému v důsledku tzv. tržních selhání.

Veřejné statky bývají podle způsobu spotřeby členěny na:

-čisté – jejichž spotřeba je nedělitelná a u nichž je nemožné vyloučit jednotlivce ze spotřeby (národní obrana, veřejné osvětlení, veřejná správa, výstavba a údržba silnic atp.),

-smíšené – jejichž spotřeba je dělitelná a lze určit velikost spotřeby jednotlivého spotřebitele, avšak kvalita statku je nedělitelná (školství, veřejné parky, obrazárny atp.).

Redistribuční funkce je spojena s přerozdělováním části hrubého domácího produktu jako státní zásah na zmírnění sociálních nerovností. K tomuto zmírňování může docházet přímo prostřednictvím různých peněžních transferů anebo nepřímo prostřednictvím daní a konstrukcí daňových sazeb.

Stabilizační funkce státního rozpočtu směřuje ke stabilizaci tempa ekonomického růstu, vývoje zaměstnanosti i cenového vývoje. Děje se to i prostřednictvím progresse daňových sazeb.

Daněmi se odnímají příjmy soukromého sektoru, v koloběhu finančních toků můžeme definovat celou řadu míst, kde lze provádět odvody daní. Názorně to uvádí schéma na následující stránce. V grafu tečou peníze ve směru šipek, dodávky zboží a služeb se pohybují v protisměru. Jednotlivé body 1 – 15 znázorňují místa, ve kterých může být prováděno zdanění. V koloběhu peněz, zboží a služeb v ekonomice rozlišujeme:

-subjekty dvojího druhu-domácnosti,

- firmy,

-trhy trojího druhu-trh spotřebních statků (zboží, služby),

- trh výrobních faktorů (práce, kapitál),

- trh kapitálových statků (produkty finančního trhu).¹¹

¹¹ Široký, J., Novotný, J.,Hótová,R.: Daňový poradce 1999. Str. 3-12

3. Současná daňová soustava ČR a její členění

Skutková podstata trestného činu zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby je upravena ustanovením § 148 trestního zákona a je součástí relativně samostatné skupiny trestných činů, zařazených spolu s trestnými činy proti měně do oddílu třetí hlavy druhé zvláštní části trestního zákona¹² a patří tudíž mezi trestné činy hospodářské. Jsou zde sankcionovány různé formy porušování daňových, poplatkových, celních a podobných povinností určitých osob vůči státu, popřípadě vůči jiným institucím jako jsou například obce, zdravotní pojišťovny a další.

Daní se rozumí zákonem stanovená částka, kterou je právnická nebo fyzická osoba povinna odvádět do veřejných rozpočtů a to ve stanovených lhůtách. Soustavu jednotlivých daní upravuje zákon O soustavě daní č. 212/1992 Sb,¹³ ve znění pozdějších změn a předpisů, a to v ustanovení § 1 odst. 1. Podle této úpravy je v ČR následující daňová soustava, přičemž v roce 2009 vyplývají z jednotlivých daňových zákonů tyto daňové povinnosti:

1. k daním z příjmů

- fyzických osob
- právnických osob
- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti
- příjmy z kapitálového majetku
- příjmy z pronájmu
- ostatní příjmy

2. k dani z přidané hodnoty

3. ke spotřebním daním

- z minerálních olejů
- z líhu
- z piva

¹² Dle zák.č.40/2009 je zařazen do části druhé Hlavy VI zvláštní části

¹³ Novela zák.č.302/1993 Sb. účinná od 1.1.1994

z vína a meziproduktů

z tabákových výrobků

4. k dani silniční

5. k dani z nemovitostí

6. k dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

7. k energetickým daním

ze zemního plynu a některých dalších plynů

z pevných paliv

z elektřiny

8. k poplatku z biopaliv.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, odchylky může stanovit příslušný zákon. Daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň. Je-li v této lhůtě proveden úkon k vyměření nebo vymáhání daně, běží lhůta pro vyměření nebo vymáhání znovu od konce kalendářního roku, ve kterém byl poplatník nebo plátce, popřípadě dlužník o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a vymáhat daň lze však nejpozději do deseti let počítaných od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.

Ve smyslu zákona o správě daní a poplatků se správou daní rozumí činnost specializovaných orgánů směřujících ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době.

V České republice vykonávají správu daní dva orgány územní finanční orgány: Finanční ředitelství, Finanční úřady a celní úřady.¹⁴

Jiné daně, než které jsou zde uvedeny, nelze ukládat ani vybírat. Toto vychází z Listiny základních práv a svobod z ustanovení čl. 11 odst. 5. Zákonem je však možno zavést i jiné druhy daní, než jsou daně vyjmenované v ustanovení § 1 zák. č. 212/92 Sb.¹⁵

¹⁴ Kubátová, K. a kol.: Moderní průvodce daňovým systémem. Praha: Grada, 1994, str.44-56

¹⁵ Zák.č.212/1992 Sb.

Pojistné na sociální zabezpečení je platba, která je určena k financování potřeb poskytovaného sociálním zabezpečením. Zahrnuje pojistné na důchodové zabezpečení a pojistné na nemocenské pojištění. Výši a podmínky placení stanoví zákon č. 589/1991 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon stanoví, kdo je povinen platit pojistné, popřípadě i příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a určuje i výši těchto plateb, které jsou určeny procentní sazbou z vyměřovacího základu pojištěného za dané období.

Pojistné na zdravotní pojištění je povinná platba, která je určena k financování potřeb poskytované zdravotní péče, bez nutnosti její přímé úhrady. Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů upravuje okruh plátců pojistného, výši plateb a podmínky placení.

3.1. Srovnání daňových systémů v zemích EU

V ČR daň z příjmů fyzických osob řeší zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění dalších předpisů. Při rozhodování o místě budoucího pracovního poměru nebo místě podnikání, mohou daně hrát významnou roli, a proto níže uvádím tři nejčastější země, kam čeští občané jezdí za prací.

Daňový systém v Německu

Daňový systém v Německu je velmi komplikovaný. Proto se doporučuje před zahájením podnikatelské činnosti v Německu poradit s daňovým poradcem. Vybírané daně na krytí veřejných výdajů se dělí na tři národní úrovně (spolkové daně, zemské daně a obecní daně a přírážky). Výnos z některých daní se následně ještě přerozděluje mezi tyto skupiny. Vedle tří národních úrovní existuje ještě úroveň čtvrtá, Evropská unie.

Přímé daně

Daň z příjmu fyzických osob

Zdanění příjmů fyzických osob

Zdanitelný příjem za rok	Daňová sazba %
Do 7,664 EUR	0
7.665 – 12.739 EUR	15 – 23,97

12.740 – 52.151 EUR	23,97 – 42
52.152 – 250.000 EUR	42
250.001 EUR a více	45

Daň solidarity

Od roku 1995 jak právnické tak fyzické osoby v Německu odvádějí 5,5 % z objemu odváděných daní z příjmu právnických., resp. fyzických osob v podobě daně solidarity na rozvoj bývalé NDR.

Daň z příjmu právnických osob

Po daňové reformě byla sazba daně z příjmu právnických osob snížena z původních 25 % na současných 15 %.

Živnostenská daň

Všechny právnické osoby v Německu, resp. jejich zdanitelné příjmy podléhají živnostenské dani. Ta se skládá ze dvou částí: ze zákonem stanovené sazby (v současné době je to 3,5 %) a také z přírážky stanovené místním obecním úřadem. Po přírážce obecního úřadu se sazba daně pohybuje okolo 14 – 17 %. Tato daň představuje hlavní složku příjmů obcí.

Daň z nemovitosti

Každý, kdo na území Německa vlastní nemovitost, podléhá této dani. Vládou je sazba stanovena na 0,35 % hodnoty nemovitosti, tato sazba se ale dále násobí koeficientem stanoveným místním obecním úřadem, výše sazby se tak pohybuje od 0,98 % – do 2,84 %.

Daň z převodu nemovitostí

Pokud hodnota převáděné či prodávané nemovitosti převyšuje 2.500 EUR, je na hodnotu dané nemovitosti uvalena daň z převodu ve výši 3,5 %. Dědická a darovací daň je stanovena na 7 – 50 % podle míry příbuzenského vztahu mezi zůstavitelem a dědicem, resp. dárce a obdarovaným.

Církevní daň

Sazba daně se pohybuje od 8 – 9 % z odvodu daně z příjmu fyzických osob. Pokud si nepřejete tuto daň odvádět, stačí nebýt přihlášen u některé z německých církví (obvykle katolické či protestantské).

Nepřímé daně

DPH

DPH je v Německu uvalována ve dvou sazbách. Standardní sazba je stanovena na 19 %. Snížená 7 % sazba se vztahuje na zboží a služby denní jako potřeby jako jsou potraviny, noviny nebo veřejná doprava. Bankovní služby nebo zdravotní služby jsou od DPH osvobozeny. Povinnost k registraci k DPH vzniká v okamžiku, kdy obrat v předchozím roce převýšil 17.500 EUR nebo očekávaný obrat v roce současném převyšuje 50.000 EUR. Daňové přiznání se podává elektronicky pomocí programu ELSTER.

Spotřební daně

Spotřební daně jsou v Německu uvaleny na benzín, těžká paliva a jiné energetické produkty, také na tabákové výrobky, pivo, víno a kávu.

Daňové povinnosti podniku jednotlivce

Příjmu podniku jednotlivce podléhají dani z příjmu fyzických osob. Od roku 2007 mají OSVČ povinnost se zaregistrovat k odvodu zdravotního pojištění. Sazba zdravotního pojištění se pohybuje okolo 14,25 %, záleží na dané pojišťovně. Mezi poskytovateli zdravotního pojištění probíhá v Německu konkurenční boj, je tak dobré prostudovat nabídky jednotlivých společností.

Daňový systém na Slovensku

Přímé daně

Daň z příjmu fyzických osob

Sazba daně z příjmu fyzických osob je stanovena na 19 %. V případě, že celkový roční příjem nepřevýší částku 513 000 SKK, je výše nezdanitelného minima pro rok 2008 stanovena na 98 496 SKK.

Výpočet nezdanitelného minima se provádí součinem částky životního minima stanoveného pro daný rok (5.130 SKK pro rok 2008) a hodnotou koeficientu 19,2. V případě, že celkový roční příjem převýší částku 513.000 SKK, je výše nezdanitelného minima vypočítána obdobným způsobem, pouze se v tomto případě použije koeficient v hodnotě 44,2. Pro rok 2008 je tak výše nezdanitelného minima stanovena na 226 746 SKK.

Daň z nemovitosti

Daň je skládá z daně z půdy, daně z budov a daně z bytů. Sazba daně z půdy je stanovena na 0,25 % z hodnoty nemovitosti. Sazby daní z budov a bytů jsou stanoveny místními úřady dle místních podmínek.

Daň z příjmu právnických osob

Sazba daně z příjmu právnických osob je stanovena ve stejné výši jako sazba daně z příjmu fyzických osob, a tedy ve výši 19 %.

Nepřímé daně

Daň z přidané hodnoty

Povinnost k registraci k DPH nastává v okamžiku, kdy obrat podniku v po sobě jdoucích 12 měsících přesáhne 1,5 mil SKK, v případě nižšího obratu je možné se zaregistrovat dobrovolně. Základní sazba ve výši 19 % se vztahuje na naprostou většinu komodit, snížená sazba ve výši 10 % je uvalena na knihy, určité léky a vybrané zdravotní pomůcky.

Spotřební daně

Spotřební daně jsou uvaleny na víno, pivo, tabákové výrobky, líh, minerální olej, elektřinu, uhlí a zemní plyn. Správu daní vykonávají celní úřady.

Daňové povinnosti podniku jednotlivce

OSVČ odvádí povinně tyto příspěvky sociálního pojištění:

Povinné odvody příspěvků sociálního pojištění pro OSVČ

Příspěvek	Sazba daně %
Důchodové pojištění	18
Nemocenské pojištění	4,4
Invalidní pojištění	6
Příspěvek do rezervního fondu	4,75
Celkem	33,15

Daňový systém v Rakousku

Přímé daně

Daň z příjmu fyzických osob

Této dani podléhají fyzické osoby, které mají v Rakousku bydliště nebo obvyklý pobyt, se všemi tuzemskými i zahraničními příjmy (neomezená daňová povinnost). Osoby, které v tuzemsku nemají bydliště ani obvyklý pobyt, podléhají (omezená daňová povinnost) určitými příjmy dani z příjmů (např. ohledně jejich příjmů z živnostenského podniku, pro který v tuzemsku provozují provozovnu; příjmy z kapitálového majetku ze zahraničních kapitálových společností; příjmy z prodeje účastí (podílů) na tuzemské kapitálové společnosti). Po pobytu v tuzemsku přesahujícím 6 měsíců existuje v zásadě neomezená daňová povinnost.

Daň z příjmů fyzických osob se v Rakousku vybírá z několika druhů činností:

- příjmy ze zemědělství a lesního hospodaření;
- příjmy ze samostatné podnikatelské činnosti (obdoba naší OSVČ);
- příjmy ze závislé činnosti (zaměstnanci);
- příjmy z vykonávané živnosti;
- příjmy z pronájmu;
- ostatní mimořádné příjmy.

Stanovené sazby daně z příjmu fyzických osob

Výše příjmu za rok	sazba daně %
méně než 10.000 EUR	0,0
10.000 – 25.000 EUR	38,33
25.000 – 51.000 EUR	43,596
více než 51.000 EUR	50,0

Daň z výnosu kapitálu

Sazba daně je stanovena na sazby daně z příjmu, max. tedy tak na 25 %.

Daň z výnosu kapitálu je odváděna z následujících výnosů dosažených v Rakousku:

- dividendy
- úroky z akcií
- podíly u společnosti s ručením omezeným
- příjmy z účastnictví na podnikání jako tichý společník
- výnosy z vkladů u bank a finančních institucí
- ostatní kapitálové výnosy.

Daň příjmu právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je daní z příjmů v případě kapitálových společností jako s. r. o. či akciová společnost. Do konce roku 2004 byla vybírána v relativně vysoké výši 34 %, od 1. 1. 2005 byla snížena na 25 %. Bez ohledu na výši zisku musí kapitálové společnosti platit minimální daň ve výši 1.750 EUR (společnosti s ručením omezeným).

Daň z nemovitosti

Daň z nemovitosti se platí čtvrtletně obcím. Daň se pohybuje v rozmezí od 0,4 do 0,84 % z hodnoty nemovitosti v závislosti na rozhodnutí daného obecního úřadu.

Daň z převodu nemovitosti

Sazba této daně je stanovena na 3,5 % z kupní ceny. Jestliže se převod odehrává mezi manželi nebo blízkými příbuznými, daň se snižuje na 2 %.

Jestliže se jedná o převod pozemku, musí být uhrazen registrační poplatek ve výši 1 % z kupní ceny.

Dědická a darovací daň

Od 1. srpna 2008 jsou dědická i darovací daň zrušeny.

Nepřímé daně

Daň z přidané hodnoty

DPH se vybírá zpravidla za všechny služby a dodávky, které jsou poskytovány. Ve většině případů je sazba stanovena na 20 %. Kromě toho existuje ještě i snížená 10 % sazba, která se vztahuje např. na potraviny, zemědělské výrobky, služby cestovního ruchu a veřejné služby (kromě elektřiny). Pro oblasti Jungholz a Mittelberg je standardní sazba DPH snížena na 16 %, výše snížené sazby zůstává totožná. Povinnost k odvodu daně nastává v okamžiku dosažení ročního obrátu 30.000 EUR.

Spotřební daně

Spotřební dani v Rakousku podléhají tabákové výrobky, výrobky s obsahem lihu, pivo, šumivé víno, výrobky z ropy a také nové automobily.

Daňové povinnosti podniku jednotlivce

Odvody příspěvku sociálního pojištění se skládají z pevného příspěvku úrazového pojištění ve výši 91,8 EUR měsíčně a z odvodu penzijního pojištění ve výši 20 % ze zisku. Také musí odvádět 1,53 % ze zisku do fondu pro odchodné. Maximální výše odvodu je stanovena na 917 EUR měsíčně, tedy 11.004 EUR ročně. Příjmy podniku jednotlivce jsou daně stejnými sazbami jako daně z příjmu fyzických osob.

Daň z přidané hodnoty (DPH) ve státech EU

Daň z přidané hodnoty není ve všech státech Evropské unie stejná. Kde je tedy nejvyšší a kde naopak nejnižší? Na které zboží a služby mohou vlády jednotlivých členských států uvalit nižší sazbu daně? Výše DPH v zemích Evropské unie je i pro nás velmi důležitá, neboť v současné době probíhá v České republice harmonizace s evropskými právními předpisy upravující výši, místo zdanění a odvodu DPH.

Daň z přidané hodnoty je všeobecná daň ze spotřeby, kterou se zatěžuje přidaná hodnota zboží a služeb. Daň se vybere v každém článku výroby, distribuce a při dodání zboží a služeb, na které se vztahuje. V konečném důsledku tuto daň zaplatí poslední spotřebitel. Daň z přidané hodnoty je stanovena procentem z ceny a skutečné daňové zatížení je zřejmé z každého článku výroby a distribuce.

Plátcí daně mohou snížit svou daňovou povinnost o částku, kterou zaplatili oni sami ostatním plátcům DPH při koupi zboží nebo materiálu pro své obchodní aktivity. Tento systém zajišťuje, že daň je neutrální pro plátce DPH a zároveň se DPH fakticky přesouvá výrobním a distribučním řetězcem a nezáleží na tom, kolika články projde. DPH se uplatňuje ve všech členských státech unie. Přestože legislativa zřizující DPH je stanovena na národní úrovni, jsou jednotlivé zákony členských zemí závislé na určitých parametrech, které jsou pevně dány ve směrnicih EU.

Vývoj DPH Evropská unie se snaží utvořit z daně z přidané hodnoty neutrální daň. To znamená, že se snaží ji postupně harmonizovat tak, aby nebyla součástí konkurenčního boje mezi jednotlivými členskými státy. Sazba DPH se tak stává v poslední době často diskutovaným tématem. Samotná výše sazby DPH byla a je od počátku evropské integrace v jednotlivých členských zemích velmi rozdílná, neboť každý členský stát sleduje jinou sociální politiku, a má tedy jinou představu o příjmech a výdajích ze státního rozpočtu, a tedy i o výši sazby DPH. V Dánsku jsou rozhodujícím příjmem státního rozpočtu daně z příjmu a DPH.

V jiných státech, např. v Německu, je podíl přímých daní a DPH na rozpočtových příjmech oproti Dánsku poloviční, ale podíl odvodů na sociální pojištění je oproti Dánsku několikanásobně vyšší. Význam DPH je zdůrazněn také tím, že část výnosu z této daně je odváděna přímo do rozpočtu Evropské unie. Prvotním a nejtěžším problémem v procesu harmonizace DPH bylo stanovení postupu, jakým bude daň vybírána, poněvadž na počátku integrace Evropské unie existovaly v členských státech nejméně čtyři různé systémy. Ty se potom lišily v míře zdaňování meziproductů. Další problém představovala kompetence výběru daní.

Zdanění transakce Pro určení místa zdanitelného plnění u služeb je obecně v EU, stejně jako v ČR, rozhodující sídlo nebo bydliště poskytovatele služby. Toto pravidlo má však řadu výjimek: finanční a pojišťovací služby-poradenské služby-pronájem pracovních sil-pronájem zboží-převod práv-reklamní služby-slужby rozhlasového a televizního vysílání-slужby zprostředkovatelů-telekomunikační služby

Místem zdanění těchto služeb je sídlo jejich příjemce v případě, že příjemce je ze státu mimo EU nebo byl registrován jako plátce DPH v jiném členském státě než poskytovatel služby.

Standardní sazby DPH v Evropské unii a Základní sazby DPH nesmí být v období od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2008 nižší než 15 %, každý členský stát může aplikovat jednu až dvě snížené sazby, jež nesmí být nižší než 5 %. Realita je ovšem taková, že v šesti členských státech je aplikována sazba nižší než 5 % (Řecko – 4 %, Španělsko – 4 %, Francie – 2,1 %, Irsko – 4,3 %, Itálie – 4 %, Lucembursko – 3 %), a některé země dokonce aplikují nulovou sazbu na vybrané produkty, např. Velká Británie na dětské oblečení. Této sazbě daně se říká superredukováná sazba DPH.

Standardní sazby DPH v členských zemích EU: země – výše daně v % - Belgie 21
Dánsko 25 - Německo 16 - Řecko 18 - Španělsko 16 - Francie 19,6 - Irsko 21 - Itálie 20 - Lucembursko 15 - Nizozemí 19 - Rakousko 20 - Portugalsko 19 - Finsko 22 - Švédsko 25 - Velká Británie 17,5.

Mezi prvotní cíle daňové politiky EU patří zajištění hladkého fungování jednotného trhu prostřednictvím harmonizace národních legislativ upravujících daň z přidané hodnoty.¹⁶

¹⁶ www.ucto-dane.eu, 3.9.2009

4. Znaky daňové a hospodářské kriminality

Trestné činy hospodářské tvoří významnou součást trestního zákoníku i v demokratické společnosti založené, pokud jde o ekonomiku, na tržním hospodářství, neboť je třeba zajistit adekvátní trestněprávní ochranu ekonomiky před trestnou činností, a tím i ochranu nového hospodářského mechanismu a systému ekonomických vztahů. Hospodářské zájmy jsou chráněny i v dalších hlavách zvláštní části trestního zákona, zejména v hlavě páté, jestliže tu je výrazný prvek majetkové škody, a v hlavě deváté, pokud je tu úmysl poškodit ústavní zřízení nebo obranyschopnost republiky.

V oblasti hospodářských trestných činů je však třeba zvláště uplatňovat zásadu pomocné úlohy (subsidiarity) trestní represe, a proto se zásahy státu pomocí trestněprávních prostředků omezují v podstatě na:

- a) postih pro nesplnění povinností vůči státu, zejména finančních (daňových, celních, devizových atd.),
- b) postih pro nedodržení důležitých předpisů vymezujících rámec podnikání a závazná pravidla podnikání, včetně zajištění rovnosti na trhu (neoprávněné podnikání, porušování předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou, porušování předpisů o nakládání s kontrolovaným zbožím a technologiemi, porušování předpisů o zahraničním obchodu s vojenským materiálem, porušování závazných pravidel hospodářského styku apod.),
- c) postih různých jednání podvodného charakteru (poškození spotřebitele, pletichy při veřejné soutěži a veřejné dražbě apod.),
- d) ochranu tajemství obchodních informací a účetní evidence (zneužívání informací v obchodním styku, zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění atd.),
- e) ochranu měny a závazků vyplývajících z mezinárodních smluv a úmluv (padělání a pozměnění peněz, průmyslová práva, autorské právo, poškození finančních zájmů Evropských společenství apod.).

Hlava šestá zvláštní části se člení na čtyři díly:

- Díl první – Trestné činy proti měně,
- Díl druhý – Trestné činy daňové, poplatkové a devizové,
- Díl třetí – Trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou,

–Díl čtvrtý – Trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu.¹⁷

K tomu je zde třeba uvést, že trestné činy daňové patří do skupiny trestných činů hospodářských a ustanovení o trestných činech daňových, poplatkových a devizových chrání zájem státu na řádném vyměření a odvedení daní a poplatků a v oblasti devizové zájem státu na vývoji platební bilance, pokud bezprostředně ohrožuje platební schopnost vůči zahraničí nebo vnitřní měnovou rovnováhu České republiky.

Odhalování daňových trestných činů spadá u Policie ČR pod odbor hospodářské kriminality, a proto v níže uváděném článku budu uvádět pojem hospodářská kriminalita, jelikož je to širší pojem, ale má stejné znaky jako samostatná daňová kriminalita.

Příznačným rysem jak hospodářské tak daňové kriminality je její latence. Znamená to, že jde o kriminalitu skrytou, kterou je nutno vyhledávat, z části je oznamována kontrolními orgány nebo i občany.

Subjekty prověřované či vyšetřované trestné činnosti bývají často firmy, především obchodní společnosti, ať již v pozici pachatele či poškozeného. Pachatelem trestného činu ovšem nemůže být podle českého práva firma jako taková, může jím být pouze osoba fyzická. Určení konkrétní odpovědnosti konkrétní fyzické osoby bývá někdy velmi komplikované, zejména tam, kde je předmětem našeho zájmu rozhodnutí kolektivního orgánu, jakým je například valná hromada či jednání dozorčích rad u obchodních společností, zastupitelstva či rady v obcích, apod. Ovšem rozhodnutí kolektivního orgánu neznamena automaticky beztrestnost jeho členů. Pro pachatele daňové trestné činnosti je charakteristické, že jde většinou o dosud bezúhonnou osobu, která nemá žádné nebo malé zkušenosti z jednání s orgány činnými v trestním řízení. Proto se také hovoří o „kriminalitě bílých límečků“ (white-collar crime). Většinou ale má dobré až nadprůměrné znalosti z dotčeného oboru a své kroky často předem konzultuje s právníky či s odborníky z příslušného oboru. Velmi častým způsobem obhajoby je pak odkaz právě na rady právníků, na nezkušenost, neznalost právních norem, na podnikatelské riziko, apod.

Podle vztahu k hospodářským subjektům můžeme pachatele hospodářské trestné činnosti rozdělit takto:

¹⁷ trestní zákoník č.40/2009 Sb.

- a) zaměstnanci,
- b) osoby stojící vně hospodářského subjektu, proti němuž je páchána trestná činnost (konkurenti na trhu, smluvní partneři atp.),
- c) majitelé či spolumajitelé podniků, akcionáři hospodářských subjektů, proti kterým a současně, v jejichž zájmu je páchána trestná činnost. Tyto osoby trestnou činnost páchají především za účelem zvyšování svých zisků a pro dosažení nejrůznějších zvýhodnění na finančních trzích. Patří sem i podnikatelé, kteří tzv. tunelují společnost, na které mají vlastní majetkovou účast, nejčastěji akciovou společnost či společnost s ručením omezeným, popř. pachatelé deliktů souvisejících s privatizací majetku státu, apod.

Škody v hospodářské trestné činnosti bývají v porovnání s kriminalitou obecnou velmi vysoké. Při zjišťování škod se zpravidla neobejdeme bez znaleckého posudku či odborného vyjádření. Příznačné je to zejména v causách, kde jde o machinace s cennými papíry.

S pojmem škody souvisí nehospodárnost. Jde o termín používaný zejména kontrolními orgány státní správy, Nejvyššího kontrolního úřadu apod. Kontrolní pracovníci těchto orgánů nehospodárnost velmi i zaměňují za škodu a dožadují se jejího postihu. Je zapotřebí zdůraznit, že jde o pojem vágní, neurčitý, bez konkrétního významu.¹⁸

Hospodářská kriminalita je ovšem typická i svým propojením s kriminalitou obecnou, s organizovaným zločinem a zneužíváním informačních technologií. To je patrné zejména z případů tzv. fakturačních podvodů a podvodů s lehkými topnými oleji, lihem či jinými komoditami, kde dochází k vraždám podnikatelů či tak zvaných bílých koní, ale také z případů tzv. racketeeringu, což znamená vydírání podnikatelů, požadování výpalného pod záminkou ochrany, atd. Zneužívání informačních technologií je navíc typické pro tzv. „měnové zločiny“, např. padělání peněz, různých platebních karet, padělání podpisů a razítek na směnách a šecích.

Novým trendem v páchání trestné činnosti, který přišel do Evropy z USA, je tak zvaný „to engage and to discharge“, tedy najmout a propustit předchůdce, v České republice se tyto osoby nazývají „bílí koně“. Osoby organizující páchání závažné trestné činnosti si najímají osoby jen na provedení určitého dílčího úkonu. Spolupachatelé tak o sobě nevědí, nevědí často ani k čemu a komu vlastně jejich konkrétní činnost slouží.

¹⁸ Chmelík, J., Hájek, P., Nečas, S., Úvod do hospodářské kriminality, Plzeň: Aleš Čeněk, 2005, str. 28-30

Jak obecná, tak i hospodářská, resp. daňová kriminalita má své organizované formy a obě jsou součástí organizovaného zločinu jako širšího pojmu. Právě s ohledem na uvedené skutečnosti lze konstatovat, že tradiční dělení kriminality pouze na obecnou a hospodářskou dnes již ne zcela vyhovuje.

Správnější by bylo u některých případů, které obvykle vykazují nejvyšší stupeň společenské nebezpečnosti, hovořit o závažné organizované kriminalitě s ekonomickými prvky.

Závažnost daňové kriminality spočívá v její vysoké společenské nebezpečnosti a nutnosti důsledného boje proti ní v návaznosti na některé její charakteristické rysy, které lze zformulovat takto:

Představuje obrovské finanční ztráty rozpočtových prostředků státu, ale i obcí, obecních úřadů a státních fondů. Roční daňové úniky jsou odhadovány na desítky miliard Kč.

Je velice obtížně prokazatelná.

Má vysoký stupeň latence a její odhalování je velmi složité.

Její mnohé formy nejsou dosud známy a budou odhalovány pouze postupně.

Vzhledem k obrovským finančním objemům, které se v její oblasti pohybují, představuje nebezpečí prorůstání organizovaného zločinu do řídicích sfér ekonomiky a politiky.

Na daňovou kriminalitu se tzv. nabaluje i další závažná trestná činnost, zejména tr. činy proti životu a zdraví (např. dosud neobjasněné vraždy osob podnikajících s pohonnými hmotami) a tr. činy proti svobodě a lidské důstojnosti (např. vydírání podnikatelů, zejména problém tzv. výpalného), proto znamená i nebezpečí mezinárodního propojení zločinu.

Závěrem lze uvést, že hospodářská a daňová trestná činnost je přitom charakteristická tím, že je zpravidla dohledávána zpětně a nelze jí předvídat.

V okamžiku, kdy by orgán činný v trestním řízení měl snahu předpokládanou trestnou činnost mapovat, je nanejvýš pravděpodobné, že tato snaha bude odhalena a vše již řízeno tak, aby k odhalení nedošlo.¹⁹

¹⁹ Němec, M. Organizovaný zločin, Praha. Naše vojsko, 1995, str.102

4.1. Způsoby páchaní daňových trestných činů

Úvodem je třeba pro přehlednost vyjmenovat, jaké jsou trestné činy daňové, poplatkové a devizové, uváděné v hlavě VI, díl.2, trestního zákoníku č.40/2010 Sb., přičemž to jsou:

§ 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

§ 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

§ 242 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti

§ 243 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

§ 244 Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží

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

§ 246 Padělání a pozměnění známek

§ 247 Porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství

Níže chci ukázat změny § 240 tr.zákoníku (§ 148) Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, ke kterým došlo v novém trestním zákoníku č.40/2010 Sb. po 1.1.2010.

(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti. (došlo ke spojení původního odst. 1 a odst. 2, nahrazeno: „peněžitým trestem“)

(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,

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

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

c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu. (původně odst. 3, nahrazeno: 1 rok „způsobí-li takovým činem značnou škodu“,

(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu. (původně odst. 4, nahrazeno: 12, „způsobí-li činem uvedeným v odst. 1, 2 škodu velkého rozsahu“)

K případům dle § 241 tr. zákoníku (§ 147) Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, lze uvést, že v tomto případě plátce daně nebo pojistného neskrývá svoji povinnost daně či pojistné odvést, přesto tak neodvede. V drtivé většině případů jde o situace, kdy zaměstnavatel neodvede sociální či zdravotní pojištění. Trestným činem je to však pouze tehdy, jestliže není odvedena třetina sociálního či zdravotního pojištění sražená zaměstnanci z jeho hrubého příjmu nebo záloha na daň z příjmu fyzických osob zaměstnance.

Trestnímu stíhání (na popud příslušné zdravotní pojišťovny) tak mohou být vystaveni např. zaměstnavatelé, kteří srazí svým zaměstnancům zdravotní pojištění z jejich hrubé mzdy a neodvedou ho příslušné zdravotní pojišťovně (stejně jako zdravotní pojištění, které hradí zaměstnavatel). V praxi tak zaměstnavatelé vždy raději odvádí pouze jednu třetinu zdravotního a sociálního pojištění, aby se vyhnuli trestnímu stíhání. Odpovědnou postihovanou osobou bývá většinou statutární orgán nebo pracovník, který dal pokyn k neodvedení daně nebo pojistného příslušné veřejné instituci.

Jinak řečeno pokud podnikatel zjistí, že není schopen hradit náklady provozu podniku, mzdy svých zaměstnanců a odvody povinných plateb sražených z jejich mezd, musí přizpůsobit hospodaření podniku tak, aby mohl dostát též své povinnosti odvádět za zaměstnance daně a pojistné, případně takové podnikání ukončit, a nemůže obstat jeho tvrzení, že „naběhlé platby“ na konci měsíce musel použít k úhradě nejpodstatnějších nákladů potřebných k zachování provozu. Obecně totiž nelze dovozovat zájem státu na zachování chodu takových společností, u nichž delší dobu přichází v úvahu jejich zánik.

Vzhledem k zákonu o ochraně osobních údajů č.101/2000 Sb. nebudu níže uvádět konkrétní příklady z mé praxe, dle kterých by bylo možno identifikovat subjekty, jelikož v mnoha případech nedošlo ještě k pravomocnému rozhodnutí ze strany soudu a proto uvedu nejčastější způsoby páchání daňových deliktů v obecné rovině.

Daň z příjmů právnických osob

-zkracování výnosů – nezaúčtování veškerých výnosů, nedokladovaná storna tržeb, nesoulady evidence tržeb a zaúčtování výnosů, neodpovídající vykazovaná obchodní marže.

-v daňových nákladech jsou uplatňovány odpisy hmotného investičního majetku, který není zahrnut do obchodního majetku

- v daňových nákladech jsou účtovány částky z dokladů jiných daňových subjektů
- do daňových nákladů jsou účtovány náklady na služby (průzkum trhu, propagace, zprostředkovatelská činnost), aniž by daňový subjekt prokázal jejich uskutečnění, a tedy oprávněnost jejich zahrnutí do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů
- do daňových nákladů jsou účtovány manka a škody, které z hlediska zákona o daních z příjmů nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů
- náklady jsou doloženy neúplnými účetními doklady, popř. nejsou doloženy vůbec
- daňové náklady jsou doloženy účetními doklady od neexistujících firem

Daň z příjmů fyzických osob

- zatajování zdanitelných příjmů, zejména tržeb v hotovosti
- neoprávněné uplatňování výdajů na osobní spotřebu (vybavení domácnosti, zahraniční rekreace, používání motorových vozidel, zahrnutých do obchodního majetku, k soukromým účelům, aniž by o tomto byla vedena evidence apod.)
- do daňových výdajů jsou uplatňovány výdaje za služby (průzkum trhu, propagace, zprostředkovatelská činnost), aniž by poplatníkem bylo prokázáno jejich uskutečnění, nebo jejich cena je evidentně neúměrná doloženým výsledkům
- neoprávněné vytváření rezerv
- nepřiznané ostatní příjmy (např. z prodeje nemovitostí)
- nesprávné uplatňování odpisů HIM a technického zhodnocení do daňových výdajů
- nedostatečně prokázané daňové výdaje (doklady, které postrádají náležitosti dle §11 zákona o účetnictví, doklady znějící na jiný daňový subjekt, doklady od neexistujících firem, výdaje nedoložené žádným účetním dokladem)
- nesoulad mezi údaji, vykazovanými v daňovém přiznání a účetnictví

Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků

- nesprávný výpočet záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků, které provede zaměstnavatel z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků zúčtovaných nebo vyplacených zaměstnanci za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období

-vypočtenou zálohu zaměstnavatel srazí zaměstnanci při výplatě nebo při připsání mzdy (příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků) a tuto neodvede příslušnému správci daně

Daň z přidané hodnoty

-uplatňování nároků na odpočet daně na vstupu bez doložení daňovými doklady

-neoprávněné uplatňování nároků na odpočet daně na vstupu v případech, kdy zdanitelná plnění neuskutečnily subjekty uvedené na daňových dokladech

-nevykázání daně na výstupu za uskutečněná zdanitelná plnění, zejména u prodeje zboží

-neoprávněné uplatňované nároky na odpočet daně na vstupu, zejména u nákupu služeb, zprostředkovatelské činnosti, výdajů na reklamu, kdy tyto služby nebyly použity k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění

-čerpání nadměrných odpočtů a krácení daně na výstupu v případech, kdy společnosti, kde jediným společníkem a jednatelem je cizí státní příslušník (ten se v sídle společnosti nezdržuje a není možné jej kontaktovat), dovážejí do ČR např. počítačové komponenty, které v omezené míře přihlašují k celnímu řízení. Tyto komponenty v tuzemsku dále prodávají, ale daň na výstupu neuvádějí v daňových přiznáních. Konkrétní odběratelé si uplatňují daň na vstupu a čerpají nadměrné odpočty, neboť zdanitelná plnění byla uskutečněna a plátcí mají daňové doklady.

-neoprávněné dvakrát uplatňovaná daň na vstupu – většinou souběžně z přijatých faktur a pokladních dokladů

-při zrušení registrace k DPH není odvedena daň ze zůstatkové ceny majetku a zásob

Spotřební daň

-dovoz zboží ze zahraničí bez jeho přihlášení k celnímu řízení

-machinace se zbožím, které je shodné z hlediska kvality, ale odlišné z hlediska daňového zatížení (typicky přeměny lehkých topných olejů na motorovou naftu, zpracování syntetického lihu na různé druhy alkoholických nápojů apod.)

-neoprávněné uplatňování nároku na osvobození od daně nebo předstírání tohoto nároku v souvislosti s osvobozením od cla

Silniční daň

-nesprávné zařazení motorového vozidla pro stanovení roční sazby daně

- nesprávné přiznání daně při vzniku nebo zániku daňové povinnosti
- nepřiznání silniční daně u přípojných vozidel k silničním motorovým vozidlům, která byla zahrnuta do obchodního majetku
- neoprávněné uplatňování osvobození od daně dle § 3 odst. 1 písm. j) zákona č.16/1993 Sb.
- nesoulad mezi údaji o celkové hmotnosti, uvedenými v technických průkazech a v přiznání k dani
- nepřiznání a nezaplacení silniční daně u vozidel, používaných k podnikatelské činnosti

Daň z nemovitostí

- nepřiznané stavby a pozemky, nebo chybně uvedené výměry pozemků
- nepřiznané změny v druhu pozemku v případech, kdy se pozemky staly pozemky stavebními
- nezohledněné změny v užívání staveb (podnikání)
- nájemce neplatí daň z nemovitostí z pozemků a staveb, které má pronajaty od Pozemkového fondu ČR
- u staveb pro podnikatelskou činnost je chybně stanoven počet nadzemních podlaží
- nesprávné zařazení staveb do jednotlivých druhů a tím chybné použití sazby daně²⁰

Z výše uvedeného nastínění, různých forem možného spáchání daňových trestných činů, je patrné, že vyšetřování, resp. odhalování této trestné činnosti vyžaduje větší znalost zákonů, a nestačí jen znalost trestního zákona, přičemž v další kapitole se budu zabývat vyšetřováním a stíháním daňových trestných činů z čehož bude patrné, jak složité je vyšetřování hospodářských a daňových trestných činů.

4.2. Metody a způsoby odhalování daňových trestných činů

Ze své dlouhodobé praxe mohu říci, že způsoby odhalování a vyšetřování hospodářské a daňové trestné činnosti se podstatně odlišují od metod používaných při odhalování a vyšetřování jiných druhů trestných činů. Je tomu tak proto, že modus

²⁰ <http://uskpv.str.aa/dokumenty/dokumenty.asp>, 15.10.2009

operandi²¹ je velmi specifický a specifické jsou i stopy, které vznikají při jeho páchání. Obrazně řečeno, při hospodářské trestné činnosti se zpravidla nestřílí, neteče krev, nepoužívají se hasáky ani paklíče. Např. praní peněz se odehrává v diskrétním prostředí bankovních kanceláří, u pokladních přepážek, při jemném ševlení počítačů, při nákupu nemovitostí a směně valut. Svou povahou je praní peněz velmi podobné běžným finančním operacím, je nenápadné, jde o jakousi kvazihospodářskou činnost.

Proto také kriminalistické metody, které mají praní peněz odhalit, musí korespondovat s povahou této trestné činnosti, musí být zaměřeny do finanční oblasti. Pro tento účel byla vyvinuta metoda tzv. finančních šetření, která lze rozdělit do dvou skupin:

1. finanční šetření integrovaná do trestního řízení
2. finanční šetření nezávislá na trestním řízení²²

Finanční šetření integrovaná do trestního řízení

Tato šetření se uskutečňují tehdy, jestliže policie již předtím získala nějaký signál o trestné činnosti, z níž mohou pramenit zločinecké zisky (např. o prodeji drog, o kuplířství, o organizovaných krádežích automobilů) a o této zdrojové kriminalitě již probíhá policejní objasňování nebo dokonce již trestní stíhání. Do rámce tohoto komplexního vyšetřování jsou jako jeho součást integrovány metody a postupy, které mají odhalit finanční souvislosti této zdrojové kriminality, tj. zjistit, kam a jakým způsobem byl převeden výtěžek trestné činnosti a co se s ním dále stalo. Součástí tohoto finančního šetření je také odhalení způsobů praní peněz. Je žádoucí, aby v rámci tohoto finančního šetření byl zločinecký zisk pokud možno vypátrán a zajištěn. Toto integrované finanční šetření se co do metod příliš neliší od jiných policejních a trestněprocesních postupů.

Užívají se v něm mj. běžné operativní a procesní důkazní postupy, avšak silně je v nich zastoupen odborný finančně analytický aspekt.

Policie se zpravidla neobejde bez spolupráce s odborníky a znalci z oboru bankovníctví, účetnictví a jiných ekonomických oborů. Po stránce právní se metody tohoto integrovaného finančního šetření opírají o zákon č. 273/2008 Sb., o Policii ČR, ve znění pozdějších předpisů, a o trestní řád.

²¹ Stejný styl provedení, stejný způsob páchání tr.činu apod.

²² Němec, M. Organizovaný zločin, Praha: Naše vojsko, 1995, str. 110

Finanční šetření nezávislá na trestním řízení

Tento druh šetření představuje skutečně podstatnou novinku v arzenálu kriminální strategie 90. let. Jeho základním znakem je skutečnost, že šetření je zahajováno v okamžiku, kdy ještě neprobíhá žádné jiné šetření nebo vyšetřování ohledně zdrojové kriminality, o níž prozatím nevzniklo důvodné podezření a která je tudíž latentní. Tento typ šetření je tedy součástí širší strategie tzv. preventivního boje proti kriminalitě, který se odehrává na tzv. předpolí zločinu, kde se k odhalování latentní kriminality využívají tzv. indikátory kriminality.

Smyslem tohoto samostatného finančního šetření je podchytit první signál o trestné činnosti v okamžiku praní peněz (nejčastěji ve fázi placement nebo layering) a poté následným šetřením odhalit a usvědčit nejen pachatele praní peněz, ale též pachatele zdrojové kriminality.

Zkratkovitě vyjádřeno lze tento taktický postup popsat jako cestu „od pachatele praní peněz k pachateli zdrojové kriminality“. Samozřejmě součástí tohoto šetření by rovněž mělo být vypátrání a zajištění zisku.²³

4.3. Obecné náležitosti dokazování ze strany PČR a správce daně

Z dokazování v daňovém řízení je tedy zřejmé, že ve většině případu je důkazní břemeno na straně daňového subjektu,²⁴ který dokazuje svá tvrzení obsažená ve svých daňových přiznáních a hlášení.

V případě, že daňový subjekt toto svoje důkazní břemeno neunes, tedy z různých příčin není schopen svá tvrzení doložit příslušnými důkazy, má toto za následek stanovení nové daňové povinnosti a doměření rozdílu daně původně přiznané a daně stanovené správcem daně,²⁵ včetně uplatnění sankčních prostředků jako jsou časová penále.

²³ <http://uokfk.cel.aa/>, 15.10.2009

²⁴ Daňovým subjektem je osoba, ať již fyzická nebo právnická, která je podle daňového zákona povinna odvádět nebo platit daň. Daňovým subjektem je vždy právnická nebo fyzická osoba, nemůže jím být její organizační složka (závod, odštěpný závod, provozovna apod.)

²⁵ Správce daně je územní finanční orgán, jiný správní orgán či orgán obce, který podle zákona o správě daní a poplatků činí opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Nejčastěji jako správce daně vystupují územní finanční orgány, kterými jsou finanční úřad a finanční ředitelství a dále územní celní orgány, kterými jsou celní úřad a celní ředitelství.

Další z možností je pak stanovení daně na základě pomůcek, které si správce daně opatřil bez příslušné součinnosti s daňovým subjektem a to v případech, kdy daňový subjekt své tvrzení nedoložil a ani pomocí dokazování nebylo možno stanovit základ daně.

Proto je dokazování v daňovém řízení specifickým procesem.

Podstatou trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 148 trestního zákona je zkrácení určité povinné zákonné platby a má zpravidla povahu podvodného jednání. Toto jednání včetně rozsahu zkrácení daně jsou orgány činné v trestním řízení povinny dokazovat z úřední povinnosti. Obviněný²⁶ tudíž nemusí ve vztahu k podezření z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dokazovat svojí nevinu, platí zde zásada presumpce neviny. Ani z nečinnosti obviněného nelze usuzovat na jeho vinu, neboť důkazní břemeno je na straně orgánů činných v trestním řízení, na rozdíl od daňového řízení, kde důkazní břemeno je na straně daňového subjektu.

V případě, že daňový subjekt v rámci daňového řízení toto břemeno neunesl nebo že se správcem daně z rozličných důvodů nespolupracuje, může správce daně stanovit daň na základě pomůcek.

Jednou z podstat trestního řízení je nalézt objektivní pravdu, tedy zjistit „k čemu“ ve skutečnosti došlo, „jak“ k tomu došlo, kdo to způsobil, v jakém rozsahu a další podstatné okolnosti.

Výsledky daňového řízení, zejména závěry z daňových kontrol a vytykácího řízení mají pro trestní řízení podstatný význam. Z výsledků daňových kontrol a vytykácího řízení lze zjistit, jaká daň byla zkrácena, mechanismus zkrácení daně, osobu, která je za toto jednání zodpovědná, jaká byla jednáním osoby pachatele způsobena škoda a další podstatné skutečnosti. Taktéž materiály, které byly shromážděny v rámci daňového řízení, představují zdroj důkazního materiálu pro trestní řízení. V tomto směru je třeba zdůraznit, že k páchání daňových trestných činů dochází za pomoci specifických prostředků, ve specifické oblasti a v těchto prostředcích jsou potom odraženy i jednotlivé stopy této trestné činnosti.

²⁶ Obviněný je označení osoby, proti které se vede trestní stíhání. Podle současného trestního řádu se obviněným stane osoba podezřelá ze spáchání trestného činu doručením usnesení o zahájení trestního stíhání, které vydává zásadně policejní orgán nebo výjimečně státní zástupce.

Nicméně nelze výsledky z daňového řízení přejímat do trestního řízení beze zbytku. Orgány činné v trestním řízení nejsou vázány vyjádřením správce daně o výši daně ani výsledky daňového řízení včetně pravomocných a vykonatelných rozhodnutí správce daně.

Vzhledem k tomu, že v trestním řízení se uplatňuje presumpce nevin²⁷ a rozhodné skutečnosti prokazují orgány činné v trestním řízení, lze v průběhu trestního řízení dospět i k jiným závěrům, než které učinil správce daně v rámci daňového řízení. Toto může být dáno zejména okolností, že obviněný až na základě trestního řízení předloží dodatečně doklady, které mají podstatný význam z pohledu zkrácené daňové povinnosti, ačkoliv v rámci daňového řízení se správcem daně nespolupracoval, nebo na výzvu správce daně tyto podklady nepředložil. Proto již v přípravném řízení musí orgány činné v trestním řízení k takto předloženým dokladům přihlídnout a s takto vzniklou situací se vypořádat.

Doklady předložené obviněným a které prokazují snížení základu daně, nebo jiné skutečnosti, které mají podstatný vliv na samotné posouzení jednání obviněného, popřípadě na výši jím způsobené škody, nesmí orgány činné v trestním řízení, bez dalšího odmítnout jenom proto, že nebyly uplatněny v rámci daňového řízení. Jednou ze zásad trestního řízení je zásada vyhledávací, na základě které mají orgány činné v trestním řízení povinnost shromažďovat důkazy, které svědčí jak v neprospěch obviněného, tak i v jeho prospěch – ust. § 2 odst. 5) trestního řádu.

V této souvislosti musí orgány činné v trestním řízení v souladu s ustanovení § 8 odst. 1) trestního řádu ve spojitosti s ustanovení § 24 odst. 5 písm. b) až d) zákona o správě daní a poplatků u správce daně vyžádat jeho sdělení o výši daňové povinnosti obviněného, podle skutkových zjištění a na základě jím předložených dokladů, pakliže u těchto dokladů nejsou žádné pochybnosti. Vzhledem k výše uvedenému může tedy dojít k tomu, že v rámci trestního řízení bude zjištěna jiná škoda, způsobená jednáním obviněného, než jaká byla vyčíslena v rámci daňového řízení.

Dokazování v trestním řízení ve věcech daňových trestných činů se řídí obecnými náležitostmi dokazování, které jsou zakotveny v ustanovení § 89 odst. 1) trestního řádu kdy se dokazuje zejména:

²⁷ Presumpce nevin je princip, podle kterého je na účastníka trestně-právního řízení v různých fázích přihlíženo jako na nevinného, dokud není pravomocným rozsudkem soudu rozhodnuto o opaku.

Zda se stal skutek, v němž je spatřován trestný čin – tj. zda jednání, ve kterém se spatřuje trestný čin, naplňuje všechny znaky uvedené skutkové podstaty trestného činu v nezbytné míře. Předmětem dokazování jsou tedy i znaky skutkové podstaty daného trestného činu.

Zda tento skutek spáchal obviněný, popřípadě z jakých pohnutek – tj. v rámci dokazování musí být spolehlivě potvrzen nebo vyvrácen předpoklad, že konkrétní trestní čin spáchala určitá osoba a jaké pohnutky ho k tomu vedly.

Podstatné okolnosti mající vliv na posouzení nebezpečnosti činu pro společnost – řídí se ustanovení § 3 odst. 4) trestního zákona a je nezbytným předpokladem pro posouzení, zda jednání je vůbec trestným činem.

Podstatné okolnosti k posouzení osobních poměrů pachatele – tj. takové skutečnosti, které mají podstatný význam pro ukládání trestu nebo výchovného opatření, popřípadě pro upuštění od potrestání.

Podstatné okolnosti, umožňující stanovení následku a výše škody způsobené trestním činem – následek, který je znakem objektivní stránky trestného činu a je důležitým předpokladem pro posouzení trestní odpovědnosti obviněného.

V daném případě se posuzují důležité okolnosti ve vztahu k druhu způsobeného následku, jeho rozsah. Výše škody je v zákoně výslovně zdůrazněna a je důležitá z pohledu právní kvalifikace stíhaného skutku tam, kde je škoda zákonným znakem skutkové podstaty.

Okolnosti, které vedly k trestné činnosti nebo umožnily její spáchání.

Výčet okolností uvedených v ustanovení § 89 trestního řádu je zde uveden pouze demonstrativně, a okolnosti, které se dokazují, jsou závislé na konkrétním případě. Přitom zde uvedené okolnosti se dokazují po zahájení trestního stíhání, přičemž je zachováno plné právo obviněného na obhajobu.

Vzhledem k tomu, že trestná činnost na úseku zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 148 trestního zákona se realizuje ve specifickém prostředí a prostřednictvím složitých finančních a účetních transakcí, je tomuto přizpůsobeno i dokazování v trestním řízení.

Z podnětu, trestního oznámení nebo i z vlastních poznatků musí vyplývat, jaká daň, dávka nebo jiná povinná platba měla být zkrácena a z tohoto lze dovodit, které právní

předpis tuto daň, dávku nebo povinnou platbu upravuje. Tento právní předpis (zákon o daních z příjmu, zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o spotřebních dani, zákon o silniční dani, zákon o dani z nemovitosti atd.) upravuje, kdo je plátcem daně, předmět daně, nezdánitelné základy daní, osvobození od daní, jakým způsobem se daň stanovuje, jak se daň přiznává a další podstatné skutečnosti spojené s touto daní.

Z podnětu nebo z trestního oznámení lze i stanovit, jakým způsobem měla být tato daň zkrácena. Ke zkrácení daně může dojít několika způsoby. Jednak je to samotným zatajením příjmu, který podléhá daňové povinnosti, což má za následek, že tento příjem není zdaněn a do státního rozpočtu není odvedena patřičná daň. Nebo to jsou různé machinace, na základě kterých je vyměřena daň nižší, než jaká ve skutečnosti vyměřena měla být. Machinacemi může být vystavování fiktivních výdajových dokladů, kterými se zvyšuje výdajová stránka plátce, což má za následek snížení samotné daňové povinnosti nebo v případě čerpání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty to mohou být i fiktivní obchody s cílem vylákat vrácení nadměrného odpočtu DPH.

Vzhledem k tomu, že daňový subjekt (podle konkrétní daně) má v zákoně stanovených termínech povinnost podávat daňová přiznání, vyúčtování daně, popřípadě jiné hlášení (např. lihová bilance) a při zpracování těchto přiznání se vychází z účetnictví daňového subjektu, je účetnictví nejdůležitějším zdrojem informací a důkazů v dané věci. Při sestavování jednotlivých daňových přiznání nebo hlášení, jako např. u daně z příjmu fyzické nebo právnické osoby, se provádí na konci daňového období účetní uzávěrka, která dává souhrnný přehled o hospodaření daňového subjektu, o jeho majetku, o jeho výdajové stránce, příjmové stránce, stavu zásob a dalších ukazatelích, na základě které se pak sestavuje daňové přiznání. Povinností plátce daně je si v daňové přiznání, stanovit a vyměřit daň, sám.

V případě, že v rámci zkrácení daně, došlo k zatajení určitého příjmu, tento příjem se nezobrazí v účetnictví daňového subjektu za dané období a to v žádné formě.

Daňový subjekt nebude mít ve svém účetnictví založen žádný příjmový doklad, nikde nebude zaevidován pohyb finančních prostředků takto získaných a to jak na jednotlivých účetních účtech, tak ani v jednotlivých účetních přehledech - vydané faktury, pokladní kniha a další. Nicméně bude nutné dokázat, že obviněný tento příjem z podnikatelské činnosti, nebo z jiné činnosti, které podléhá zdanění, měl a bude nezbytné zjistit zdroj těchto příjmů.

Nehledě na stádium přípravného řízení je proto nezbytné provést zajištění všech dostupných listinných materiálů, které nadevší pochybnost prokazují příjem prostředků, podléhajících zdanění, ve prospěch obviněného. Půjde především o účetní doklady jak obviněného, tak doklady strany, která toto plnění poskytla. U strany obviněného je takto dokumentována skutečnost, že určité doklady, které by měly být součástí účetnictví a které měly sloužit pro správné stanovení daňové povinnosti, tu nejsou. Na druhé straně jsou to listinné materiály, které prokazují, že skutečně bylo ve prospěch obviněného poskytnuto určité finanční plnění. Podmínkou získání důkazů v trestním řízení je, že důkazní prostředky musí být získány v souladu se zásadou zákonnosti, jinak tyto důkazní prostředky nelze použít v trestním řízení. Důkazními prostředky mohou být všechny prostředky, pomocí kterých lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Jsou to tedy takové prostředky, které mají přímý vztah k projednávané věci, mají určitou vypovídací hodnotu a byly získány v souladu se zákonem. Mezi důkazní prostředky patří zejména:

- zpráva z Finančního úřadu nebo České zprávy sociálního zabezpečení a s tím související,
níže uváděné další důkazy
- podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně atd.)
- svědecké výpovědi
- znalecké posudky
- veřejné listiny
- zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání
místa činu (toto jen výjimečně)
- povinné záznamy vedené daňovým subjektem a doklady k těmto záznamům
- další důkazní prostředky.²⁸

Při posuzování důkazu z pohledu jejich pravdivosti, policejní orgán postupuje tak, že tento důkaz hodnotí nejdříve izolovaně od ostatních důkazů a poté je srovnává s dalšími závěry nebo zprávami, které byly uznány za pravdivé.

Výsledkem hodnocení důkazů jak jednotlivě tak i v jejich vzájemné souvislosti musí být přesné, úplné a pravdivé zjištění skutkového stavu věci.

²⁸ Kobík,J.,Šperl,J. Dokazování v daňovém řízení, Praha: ASPI a.s., 2005, str. 10-14

5. Efektivita objasňování daňových trestných činů

Daňové trestné činy spadají pod odbor hospodářské kriminality a o efektivnost objasňování hospodářských a daňových trestných činů, se starají především příslušníci útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, kteří se zaměřují na boj s nejnebezpečnějšími formami korupce a závažné hospodářské a finanční kriminality. Mají také za úkol zajišťovat co největší objem výnosů z této kriminality a majetku pachatelů, což je měřítkem efektivity objasňování této trestné činnosti. Tyto prostředky jsou poté použity jako náhrada škod při případném trestu propadnutí majetku nebo věci. Útvar má celorepublikovou působnost. Praxe potvrdila, že aby byla efektivita objasňování této latentní podoby závažné hospodářské kriminality účinně odhalitelná, je třeba využívat prostředky operativně pátrací činnosti a vzhledem k internacionalizaci této kriminality i za účinné mezinárodní spolupráce. Získávání poznatků o trestné činnosti ukládá policistům i nový zákon č. 273/2008 Sb., o Policii ČR, a to v ustanoveních § 69 až § 77.²⁹

Změna organizačního uspořádání Policie ČR a zejména kriminální policie zásadním způsobem přispěla ke zlepšení úrovně a efektivity operativně pátrací činnosti tím, že byli určeni pracovníci s výhradním zaměřením na tuto oblast práce kriminální policie. Jedná se o dlouhodobou záležitost, nicméně se potvrdilo, že nebýt vlastní operativně pátrací činnosti, zůstala by řada trestných činů neodhalena a nešetřena. Pro efektivitu operativně pátrací činnosti, vedle analýzy otevřených zdrojů, je důležité zejména získávání kontaktů a navození důvěry u osob ochotných spolupracovat s policií, kdy tyto osoby musí být zároveň nositeli informací o páchané trestné činnosti.

Tato činnost je zdlouhavá a velice citlivá, u řady osob dosud přetrvávají obavy z prozrazení spolupráce s ohledem na někdejší zveřejnění seznamů osob spolupracujících

²⁹ § 69 (1) Policista před zahájením úkonů trestního řízení z vlastní iniciativy nebo na základě podnětu jiné osoby anebo orgánu za účelem získání poznatků o trestné činnosti vyhledává, odhaluje, a je-li to třeba, i dokumentuje skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. V rámci činnosti podle věty první je povinen předcházet trestné činnosti.

(2) Policista při výkonu činností podle odstavce 1 postupuje podle tohoto zákona, za využití oprávnění a prostředků v něm uvedených.

§ 77 (1) Zvláštními finančními prostředky se rozumí vyčleněné finanční prostředky, které jsou používány k úhradě některých výdajů v souvislosti se získáváním poznatků o trestné činnosti, používáním podpůrných operativně pátracích prostředků, používáním operativně pátracích prostředků podle trestního řádu³⁾ a v souvislosti se zajišťováním krátkodobé ochrany osoby. Na nakládání se zvláštními finančními prostředky se nevztahují právní předpisy upravující hospodaření s peněžními prostředky státu.

(2) Policista nakládající se zvláštními finančními prostředky je povinen s nimi nakládat hospodárně.

s policií a některých mediálně sledovaných kauz, v nichž pachatelé závažné trestné činnosti nechali informátory policie fyzicky zlikvidovat.

Přesto se dařilo tuto spolupráci navazovat a postupně obnovovat důvěru v policii. Rozhodně ale není možné očekávat, že relevantní informace lze získat nahodile nebo spoléhat na informace z doslechu. Získané informace pro trestnou činnost ve funkční příslušnosti útvaru přitom často vykazují mnoho neurčitostí, které se ověřují jen s obtížemi, a to vzhledem k provázanosti pachatelů na osoby rozhodujících o dotacích, výběrových řízení apod.

Hospodářská kriminalita podle celorepublikových statistik představuje dlouhodobě co do počtu cca. desetinu všech trestných činů, které způsobují více jak 50 % celkové evidované škody z trestné činnosti (v roce 2008 přes 60 %). Závažná hospodářská a finanční kriminalita proto nadále ohrožuje řádné fungování ekonomických procesů v České republice.

Potvrzuje se, že na prvním místě co do výše působených škod je prověřování a vyšetřování trestné činnosti dle ustanovení § 148 tr. zákona – zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, následují podvody, úvěrové podvody, častý byl rovněž trestný čin pletich při veřejné soutěži a veřejné dražbě, a to dle § 128a/3 tr. zákona, tj. se slibem majetkového prospěchu.

Podvody obecně mají dalekosáhlý dopad na společnost jako celek a tyto dopady často přesahují přímé finanční důsledky. Daňová kriminalita je rovněž jen specifickou formou podvodu.

Zisky z podvodů se přitom mohou objevit i v podpoře terorismu a extremismu. Řada podvodů přitom zůstává často bez povšimnutí a tak podvodná jednání zásadním způsobem postihují společnost a ekonomiku. Podvody mají dalekosáhlé následky zvláště ve spojení s korupcí k získání vlivu na rozhodovací procesy v politice a ekonomice, a to od lokální až po celostátní úroveň. Nejnebezpečnější aspekt podvodů spočívá v tom, že jejich pachatelé jimi mohou zasáhnout jakoukoli část společnosti a v ekonomice zvýhodňovat ty podnikatelské subjekty, které přistoupí na spolupráci při podvodech. Specifickými a přitom velmi závažnými podvody je falšování dokumentů osob a podkladů o pohybu zboží, jakož i výroba falsifikátů značkového zboží, které se dostává do legitimního prodeje, přičemž tato nelegální aktivita je často velkou částí společnosti tolerována a akceptována.

Pro závažnou hospodářskou a finanční kriminalitu je typické, že její pachatelé si zpravidla mohou dovolit najímat špičkové advokáty, někdy i celý tým advokátů, kterým dále pomáhají s prací na obhajobách a při studiu spisů četní asistenti.

Proti těmto advokátům stojí vyšetřující policejní orgán zpravidla sám, v optimálním případě s podporou státního zástupce.

Stranou však u dlouhodobě trvajících přípravného řízení rozsáhlých a skutkově složitých trestních věcí stále zůstává potřeba asistentů, kteří by jej podpořili v administrativních činnostech, jimiž jsou předvolávání osob, řazení spisu do šanonů, průběžná tvorba obsahu spisu atd. tak, aby se vyšetřující policejní orgán mohl zejména zabývat hlavní náplní své činnosti, tj. vyhodnocováním spisu, plánováním procesních úkonů včetně tvorbou otázek k výslechům osob, požadavkům na operativně pátrací činnost a vlastní realizací procesních úkonů. Vyrovňovat se s formami použitých obhajob, nejrůznějšími námitkami a stížnostmi na vedení trestního řízení, včetně podjatostí, zpochybňování znaleckých posudků a právních závěrů, klade na vyšetřující policejní orgány neustále vysoké nároky.

Prověřování a vyšetřování daňové kriminality, zejména tr. činnosti spadající do skutkové podstaty tr. činu dle ustanovení § 148/1,4 tr. zákona a § 148/2,4 tr. zákona, tj. nejzávažnějších daňových trestných činů se škodou v řádu desítek až několika set miliónů korun, představuje jednu ze stěžejních oblastí funkční příslušnosti útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, přičemž na všech expoziturách útvaru se daňovou kriminalitou zabývá jedno ze dvou specializovaných oddělení, v Praze pak celý jeden odbor.³⁰

Vzhledem k tomu, že daňová kriminalita je ve věcné příslušnosti tohoto specializovaného útvaru od 1.1.2007, je již možno provést kvantitativní porovnání věcí šetřených pro tr. čin dle ustanovení § 148 tr. zákona v letech 2007 a 2008:

Rok 2007:

- v různém stadiu trestního řízení celkem 253 věcí (z toho v 51 věcech zahájeny úkony tr. řízení v roce 2007);
- ve 101 věcech probíhalo trestní stíhání s celkem 446 obviněnými (z toho v roce 2007 obviněno 137 osob ve 41 kauzách);

³⁰ <http://pportal.pcr.cz/kancelar/stare/siar/index.htm> , 16.10.2009

- návrhem na podání obžaloby ukončeno 39 věcí; zajištěn majetek pocházející z tr. činnosti ve výši 261 mil. Kč.

Rok 2008:

- v různém stadiu trestního řízení celkem 192 věcí (z toho v 35 věcech zahájeny úkony tr. řízení v roce 2008);

- v 86 věcech probíhalo trestní stíhání s celkem 451 obviněnými (z toho v roce 2008 obviněno 122 osob ve 34 kauzách);

- návrhem na podání obžaloby ukončeno 35 věcí; zajištěn majetek pocházející z tr. činnosti ve výši 307 mil. Kč.

V souvislosti se závažnou daňovou trestnou činností je nutno podotknout, že se často jedná o latentní, a proto obtížně odhalitelnou trestnou činnost již v jejím průběhu, neboť této trestné činnosti se pachatelé dopouštějí až vlastními účetními podvodnými operacemi a k tomu účelu zhotovenými podklady. Potíž spočívá zejména v nutnosti zpětně prokazovat činnost, na které byl nezdaněný zisk vytvořen (největší potíže ale nastávají tam, kde je nutno zpětně vyvrátit, že v minulosti neproběhnul obchod, který byl tedy jen fiktivní, avšak přitom řádně účetně registrován, tj. v podstatě dokázat, že se něco nestalo, obvykle se dokazuje to, co se stalo).

Daňová kriminalita zpravidla vykazuje vysokou propracovanost ze strany pachatelů, což výrazně zvyšuje objem potřebných úkonů při dokazování a prodlužuje celkovou dobu trestního řízení těchto věcí, přičemž jen výjimečně se daňovou věc podaří ukončit do jednoho roku od zahájení trestního stíhání podezřelých osob ale vzhledem k výše uvedenému, je možno konstatovat, že se u nás daří tuto latentní trestnou činnost stále lépe a efektivněji odhalovat.³¹

Níže uvedu pár statistických údajů k efektivitě odhalování hospodářské kriminality, za roky 2008 a 2007 na území ČR.

Za rok 2008 bylo odhaleno **2.935** případů hospodářské kriminality, což je o **-836** méně než v roce 2007. Na tomto výrazném poklesu se nejvíce podílely okresy Hradec Králové (**-218**), Trutnov (**-150**) a Pardubice (**-114**). Jedině okres Náchod vykazuje v roce 2008 nárůst o **+12** případů.

³¹ <http://lexdata.audit.mv.cz:8081/lexdata/portalmv.nsf/open>, 16.10.2009

Výrazně však pokleslo procento objasnění těchto skutků o **-6,55 %**, a tak jsme se v oblasti hospodářské kriminality propadli pod padesátiprocentní hranici na **48,69 %**. Pouze na dvou okresech nedošlo ke snížení procenta objasněnosti, a to na okrese Rychnov nad Kněžnou, kde byl nárůst o **+6,8 %** na celkových **66,92 %** a na okrese Náchod, kde byl nárůst jen o **+1,47 %** na celkových **61,06 %**. Pouze tyto dva okresy se dostaly přes hranici 60 %. Více jak 50% objasněnost mají ještě okresy Ústí nad Orlicí (**51,82 %**), Semily (**51,41 %**) a Chrudim (**50,33 %**).

Celkem bylo objasněno jen **1.429** případů, což je o **-654** méně než v roce 2007. S poklesem počtu odhalených případů klesl i počet stíhaných osob na **1.693** (vloni ještě **2.134**, pokles o **-441** osob).

Jako pracovníci hospodářské kriminality jsme nezaznamenali během roku 2008 žádné nové formy ani metody páčání hospodářské trestné činnosti.

Celé přípravné trestní řízení je vedeno v elektronické podobě, což usnadňuje určitou administrativu spojenou s vyšetřováním.

Podíváme-li se na skladbu hospodářských trestných činů v roce 2008, tak již nedominují úvěrové podvody (**481, -487**) jako v roce 2007, ale neoprávněné držení platební karty (**934, +31**), na třetím místě jsou podvody (**412, -192**), následuje zpronevěra (**304, -61**) a ochrana měny (**210, +11**).

Objasňování případů spojených s ochranou měny bývá většinou komplikované. Nepodařilo se udržet úroveň objasněnosti z roku 2007 (**19,6 %**). Ta opět poklesla na **15,2 (-4,4 %)**, ale je zatím vyšší než v roce 2006 (**14,4 %**).³²

³² www.policie.cz/clanek/vyvoj-trestne-cinnosti.aspx, 18.2.2010

6. Možnosti řešení daňových úniků

Daňovou politiku je možno považovat za samostatnou součást fiskální politiky státu a důležitou makroekonomickou oblast, která je legislativně upravena. Příslušný zákon přesně upravuje a vymezuje daňovou problematiku (kdo, za co, kdy, kolik, jakým způsobem a kam má platit). Platba daní je nedobrovolnou a vynutitelnou povinností, je finančně nenávratná a opakovaná. Daně jsou platbami, které jsou odváděny do státního rozpočtu, čímž se stávají příjmem státního rozpočtu. Nejsou účelově vázány, ale jsou určeny ke krytí nákladů veřejného sektoru, ale také k transferovým platbám. Veřejným sektorem rozumíme stát a obce. S transferovými platbami jako s druhotnými důchody se nejčastěji setkáváme ve formě starobních a invalidních důchodů a sociálních dávek nejrůznějšího typu.

Významnou funkcí veřejného sektoru je veřejná správa - zajištění bezpečnosti státu, zajišťování veřejného pořádku, dodržování zákonů, tvorba infrastruktury, atd. a veřejné služby (transfery obyvatelstvu) – mimo již zmíněné důchody můžeme uvést také krytí nákladů státu v oblasti školství, zdravotnictví, sociální služby, atd.

Snahou mnoha ekonomů bylo a je zajistit optimální daňové zatížení, aby přineslo co nejvíce finančních prostředků do státního rozpočtu.

Státní rozpočet je mocným nástrojem přerozdělování. K přerozdělování dochází hlavně dvěma kanály: prostřednictvím státních výdajů a prostřednictvím daňové soustavy.

Pokud se stane přerozdělování intenzivním, může značně oslabit motivace k pracovním výkonům a tím růst celé ekonomiky. Někdy se přerozdělování ztotožňuje se sociální politikou. To je však omyl. Sociální politika je ruka, kterou stát podává lidem nacházejícím se v obtížné životní situaci, aby je motivoval k aktivní činnosti. Aktivní činnost následně vede k příjmům, které jsou zdaněny. Přerozdělování je ve svém důsledku vyplácení sociálních dávek např. nezaměstnaným občanům.

Vysoké daně oslabují motivace lidí k pracovním výkonům. Daně však také působí na rozhodování lidí mezi spotřebou a úsporami. Z toho plyne, že daně oslabují jak motivace k pracovním výkonům, tak i motivace k úsporám. Jsou-li daně vysoké, dávají lidé přednost volnému času před pracovním úsilím a spotřebě před úsporami. V důsledku toho je ekonomický růst nižší. Dalším důsledkem vysokých daní je vyhýbání se daním. Způsoby jsou velmi rozmanité a daňoví poplatníci jsou velmi vynalézaví.

Vysoké daně motivují lidi ke svépomocným činnostem, protože z nich nemusí daně platit. Místo aby se lidé plně věnovali svým povoláním a ze svých příjmů kupovali služby specialistů, dělají si mnoho věcí sami, i když je dobře neumějí. To snižuje celkovou efektivnost ekonomiky a zpomaluje ekonomický růst. Při vysokých daních se také vyplácí poskytovat si vzájemné protislужby, protože kdyby si lidé své služby vzájemně prodali, museli by z nich odvést státu daně. Když si je poskytují jako vzájemné „naturální“ protislужby, daně platit nemusí. Toto jsou legální způsoby vyhýbaní se daním, přičemž platí, že jsou-li daně vysoké, jsou i nelegální způsoby běžné. Při nízkých daních se lidem příliš nevyplácí riskovat daňový únik, neboť jim riziko postihu připadá příliš vysoké (zvažují výnosy a rizika).

Velikost šedé ekonomiky bude tím větší, čím vyšší budou daňové sazby.

Velmi nepříjemným důsledkem vysokého zdanění je také únik kapitálu do zahraničí. Vysoké daně mohou přimět zahraniční firmy (působící na území České republiky) k rozhodnutí přesídlit do zahraničí.³³

S ohledem na výše uvedené je možné tvrdit, že „vysoké daně“ mají negativní dopad na výkonnost lidí a na ekonomický růst, protože oslabují motivace lidí k pracovním výkonům a úsporám, zvětšují daňové úniky a vyvolávají únik kapitálu ze země. Zvyšování daní má ze stejných důvodů negativní dopady na samotný daňový výnos státu. Když stát zvyšuje daně, musí počítat s tím, že se jeho daňové výnosy nebudou zvyšovat ve stejné proporcii.

Myslím si, že ke zmírnění, případně i odstranění problémů s výběry daní by napomohlo provedení některých opatření:

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

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

-regulovat pobyt cizinců na našem území, popř. alespoň možnosti podnikání

³³ Halásková, R. Základy ekonomie. Ostrava: FFOU, 2008, str. 6-8

Holman, R. Ekonomie. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2005, str.12-13

-zesílit možnosti správce daně odmítnout vyplatit odpočet na DPH plátcí bez současného prověření oprávněnosti odpočtu v nejasných případech.

Současná, v těchto případech zpravidla měsíční lhůta podávání přiznání a lhůta pro vrácení odpočtu s následnou sankcí za nevrácení vytváří na správce daně drtivý tlak, pod kterým jsou pak uvolňovány a vypláceny i podezřelé odpočty

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

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

Závěrem lze uvést, že jedna z nejhorších věcí, které může stát v daňové politice udělat, je mít komplikovanou daňovou soustavu a daňové předpisy stále měnit. Zákonitě tak nastane stav, že v tom, kdy a jak platit daně se obtížně vyzná i odborník, natož běžný občan či podnikatel. Placení daní je potom strašákem i pro lidi, kteří chtějí mít své účty se státem vyrovnány. Obtížná je také kontrola, a proto bývá zkontrolována jen malá část daňových poplatníků, a to často až s větším časovým odstupem. Penále za případné nedoplatky, za jejichž vznikem ani nemusel být úmysl daň zkrátit, pak bývá vysoké. Spousta právnických osob, které dluží na daních vysoké částky také mezitím, stačí zaniknout, takže daně nejsou vybrány vůbec. Čím je naopak daňová soustava jednodušší a přehlednější, tím je administrativně jednodušší a méně nákladný i výběr daní. Zároveň je lépe kontrolovatelný i vynutitelný.

Co však by měly mít všechny zúčastněné instituce společné, je odborná úroveň pracovníků, jejich profesionalita a s tím související morální úroveň orgánů činných v trestním řízení i pracovníků správy daní, což je hlavním předpokladem pro zefektivnění odhalování daňových trestných činů, resp. všech trestných činů, dále by to měla být snaha o co nejefektivnější boj proti daňové kriminalitě a přesvědčit svým jednáním pachatele trestné činnosti o nemožnosti úniku spravedlivému potrestání.

Závěr

Smyslem této práce bylo zjistit jaká je efektivita stíhání daňových trestných činů a jak by se tato efektivita dala zvýšit, jelikož bouřlivý vývoj naší společnosti po listopadové revoluci v roce 1989 je úzce spojen se změnami v ekonomice. Souběžně s rozvojem podnikatelských aktivit soukromého sektoru došlo k nárůstu zahraničně obchodní činnosti, která přestala být oblastí, v níž podnikají pouze velké a známé firmy. Mezinárodnímu obchodu se začali ve větším rozsahu věnovat i drobní a střední soukromí podnikatelé. Z těchto důvodů byl přechod ekonomiky České republiky na novou daňovou soustavu nezbytným krokem, který byl vynucen skutečností, že dřívější daňová soustava, odpovídající potřebám plánovitého řízení hospodářství, nebyla schopna vytvořit vhodné podmínky pro tržní hospodářství. Určité důležité daně scházely a jiné neodpovídaly evropským standardům. A proto jsem chtěl poukázat na problémy daňových úniků a na hospodářskou trestnou činnost jako latentní trestnou činnost, jelikož má negativní dopad a to jak z hlediska ekonomického tak i sociálního a je to celospolečenský problém, který se dotýká každého z nás.

Objasňování daňových trestných činů je velmi specifické a časově náročně vyšetřování, které vyžaduje odbornou znalost ze strany orgánů činných v trestním řízení a i spolupráci s daňovými institucemi a já jsem se ve své práci pokusil o přiblížení a zmapování efektivity objasňování daňových trestných činů, přičemž se mi to povedlo pouze částečně i s ohledem na skutečnost, že tato oblast trestné činnosti dosáhla po roce 1989 největší nárůst jak v objemu, tak v počtu svých modifikací a obsáhnout v jedné práci podrobnou analýzu efektivity objasňování daňových trestných činů nelze jelikož jedním z důvodů je, že daňové podvody, které se vyznačují vysokou latencí, patří mezi nejvíce frekventované trestné činy, jimiž jsou způsobovány značné škody státu a vyžadují časovou náročnost, včetně odborné znalosti jak pracovníku Policie ČR tak správců daně.

Při zpracování tématy jsem vycházel z odborné literatury a dále jsem vycházel především ze zpráv z odborných publikací a ostatních otevřených zdrojů, tj. tiskových a statistických zpráv Policie ČR a pak i z poznatků získaných vlastní praxí při provádění vyšetřování hospodářské trestné činnosti. Daňové podvody, které se vyznačují vysokou latencí, patří mezi nejvíce frekventované trestné činy, jimiž jsou způsobovány značné škody státu.

Otázka zní: Jak tedy zajistit efektivní výběr daní bez velkých daňových nedoplatků? Jednoduše - neplatit daně se prostě nesmí nikomu vyplatit! Je však více než zřejmé, že bez maximálního zjednodušení daňové soustavy, přiměřeně nízkého daňového zatížení, důsledné kontroly a systematického boje proti daňovým deliktům se to podaří jen stěží. Podmínkou pro vytvoření efektivně fungujícího ekonomického systému je existence kvalitních daňových zákonů, tj. hmotně právních norem a dobře fungující správa daní, tj. procesně právní norma.

Osobně i profesně mi zpracování této bakalářské práce rozšířilo pohled na tuto oblast trestné činnosti a prohloubilo odborné znalosti, které určitě využiji při své další činnosti u Policie ČR jako vyšetřovatel hospodářské trestné činnosti.

Resumé

Ekonomická kriminalita je bezesporu negativní společenský jev, jehož dopady jsou do značné míry filtrovány nebo gradovány samotnými postoji společnosti, prezentovanými zejména mediálními prostředky. Pokud konkrétní projev ekonomické kriminality nezasáhl konkrétní osobu, nebo skupinu osob, je tento jev spíše společností bagatelizován, a není mu přikládán přílišný význam, v některých případech je dokonce takový delikt společností schvalován. Vnímání ekonomické kriminality jako celospolečenského problému doznalo podstatnějších změn v okamžiku, kdy tato kriminalita začala ohrožovat vlastně každého občana a to krachy bank a jiných peněžních ústavů, kdy původním jevem ekonomické kriminality se staly dopady i na oblast sociální, začaly gradovat neřešitelné regionální problémy, tedy v okamžiku, kdy dopady ekonomické-hospodářské kriminality začal pociťovat každý občan.

V první kapitole, popisují, historii daní a vývoj placení daní a to jak ve všeobecné rovině tak konkrétně na území ČR, jelikož daňová trestná činnost se dotýká základních příjmových složek státu již od prvopočátků (daní, cel, poplatku, dříve berní), a ohrožení zpochybňuje dlouhodobé a kvalitní fungování státního mechanismu. V České republice dosáhla takových rozměrů, že neotřásá jen právním vědomím občanů, nýbrž i stabilitou celého hospodářství a má dopad na ekonomiku státu.

Druhá část, se zabývá daňovou strukturou v ČR a pro srovnání i v zemích EU, kam někteří občané jezdí za prací.

V třetí části, popisují, jaké mohou být formy páchaní daňových trestných činů a jaké mají možnosti orgány činné v trestním řízení při jejich odhalování a trestání pachatelů. Dále poukazují na činnost správce daně. Berní úředníci však mají i dnes různé poměrně účinné nástroje, které mohou proti daňovým delikventům uplatnit a je jen otázkou názoru, zda tyto nástroje uplatňují.

V čtvrté části své bakalářské práce poukazují na efektivitu objasňování daňových trestných činů ze strany specializovaných útvarů Policie ČR.

V závěrečné části chci shrnout daňovou politiku a poukázat, resp., navrhnout možné způsoby řešení, při předcházení páchaní daňových trestných činů z pohledu vyšetřovatele hospodářské trestné činnosti.

Anotace

Bakalářská práce na téma „Efektivita práva v oblasti stíhání daňových trestných činů- sociální a ekonomické dopady“, obsahuje popis hospodářské trestné činnosti a popis efektivity stíhání daňových trestných činů, jelikož jako latentní trestná činnost má skryté ekonomické a sociální dopady a jako sociální jev, od polistopadové doby narůstá. Je možno konstatovat, že kriminalita a zejména ta hospodářská v současné době patří mezi nejzávažnější celospolečenské problémy. Nejenže v uplynulých dvaceti letech značně vzrostla, ale nabývá i nových forem. Velmi vysoká je zejména majetková a hospodářská kriminalita, přičemž jsem chtěl ve své práci především upozornit na daňovou kriminalitu a jaká je efektivita trestního stíhání daňových trestných činů, resp. jejich pachatelů ze strany orgánů činných v trestním řízení, neboť intenzita a rozsah hospodářské a daňové trestné činnosti ovlivňuje zásadním způsobem kvalitu sociálního života společnosti.

Annotation

Bachelor thesis on "The efficiency law for prosecution of tax crimes and social and economic impacts", contains a description of crime and description of the effectiveness of the prosecution of tax offenses, such as the latent crime has obscured the economic and social impacts and as a social phenomenon from post-revolution period increases. It may be noted that crime and in particular the Economic currently one of the most serious societal problems. Not only in the last twenty years has increased significantly, but also take new forms. Very high, in particular, property and economic crime, and I wanted to work in their particular attention to tax crime and what is the effectiveness of criminal prosecution of tax offenses, respectively. the perpetrators of the law enforcement proceedings, as the intensity and extent of economic and tax crime affects significantly the quality of social life.

Klíčová slova

Hospodářská kriminalita, daňové podvody, finanční policie, prevence kriminality, trestní zákon, porušení daňové povinnosti, skrytá kriminalita

Keywords

Economic crime,tax fraud,financial police,crime preventiv,criminal law,violation of tax, hidden crime

Seznam použité literatury

1. Halásková, R. Základy ekonomie. Ostrava: 2008
2. Holman, R. Ekonomie. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2005
3. Chmelík, J., Hájek, P., Nečas, S., Úvod do hospodářské kriminality, Plzeň: Aleš Čeněk, 2005
4. Kobík, J., Šperl, J. Dokazování v daňovém řízení, Praha: ASPI a.s., 2005
5. Kubátová, K. a kol.: Moderní průvodce daňovým systémem. Praha: Grada, 1994
6. Němec, M. Organizovaný zločin, Praha: Naše vojsko, 1995
7. Široký, J., Novotný, J., Hótová, R.: Daňový poradce 1999
8. Trestní zákon č. 140/1961 Sb. ve znění změn a doplňků
9. Trestní řád. č. 141/1961 Sb. ve znění změn a doplňků
10. Trestní zákoník č.40/2009 Sb. ve znění změn a doplňků
11. Zákon o správě daní a poplatků č.337/1992 Sb. ve znění pozdějších změn a doplňků
12. Zákon o správě daní č.212/1992 Sb. ve znění pozdějších změn a doplňků
13. Zákon o pojistném a sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti č.589/1992 Sb. ve znění pozdějších změn a doplňků
14. Zákon o daních z příjmu č.586/1992 Sb. ve znění pozdějších změn a doplňků
15. Zákon o Policii ČR č. 273/2008 Sb.
16. www.finance.cz/dane-a-mzda
17. www.policie.cz
18. <http://lexdata.audit.mv.cz:8081/lexdata/portalmv>.
19. <http://uokfk.cel.aa/>
20. <http://uskpv.str.aa/dokumenty/dokumenty.asp>
21. <http://ppportal.pcr.cz/kancelar/stare/siar/1995-2002/index.htm>