



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Postupy správců daně při odhalování daňových úniků

Vypracovala: Petra Písaříková
Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.

České Budějovice 2018

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Petra PÍSAŘÍKOVÁ**
Osobní číslo: **E15146**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Postupy správců daně při odhalování daňových úniků**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Na podkladě dosavadních postupů při správě daní navrhnout možnosti detekce daňových úniků a postupů jejich odhalení.

Osnova:

Úvod.

1. Daňový únik versus optimalizace daně.
2. Možnosti odhalení daňových úniků při správě daní v souladu s daňovým řádem.
3. Případy odhalených daňových úniků včetně identifikace aplikovaných postupů správců daně.
4. Návrh a diskuse postupů, které by mohly pomoci odhalit daňový únik.

Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40-50 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Kobík, J., Kohoutková, A. (2016). *Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně.* Praha: Wolters Kluwer.

Marková, H. (2017). *Daňové zákony 2017.* Praha: Grada.

Vančurová, A., Láchová, L., (2016). *Daňový systém ČR 2016.* Praha: VOX.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jarmila Rybová**


Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **13. ledna 2017**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2018**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 13. ledna 2017

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 27. 8. 2018

.....

Petra Písaříková

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala své vedoucí Ing. Jarmile Rybové, Ph.D. za cenné rady, odborné připomínky a trpělivost při zpracování této bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat své rodině za podporu po celou dobu studia.

Obsah

1. ÚVOD.....	3
2. Zdanění v České republice.....	4
2.1 Definice, vlastnosti a funkce daně.....	4
2.2 Daňový systém České republiky	5
2.2.1 Přímé daně	6
2.2.2 Nepřímé daně	9
2.2.3 Ostatní daňové příjmy.....	11
3. Daňový únik versus optimalizace daně.....	12
3.1 Optimalizace daně	12
3.1.1 Vymezení pojmu.....	12
3.1.2 Podoby optimalizace daně	13
3.2 Daňový únik	13
3.2.1 Vymezení pojmu.....	13
3.2.2 Formy a způsob realizace daňových úniků.....	14
3.2.3 Daňový ráj.....	15
3.2.4 Příčiny daňových úniků	16
3.2.5 Měření daňových úniků	17
4. Správa daní a nástroje správy daní při odhalování daňových úniků.....	19
4.1 Správa daní	19
4.1.1 Pravidla správy daní.....	21
4.1.2 Úkony při správě daní.....	22
4.1.3 Fáze správy daní	24
4.2 Nástroje k odhalení daňových úniků	28
4.2.1 Vyhledávací činnost.....	28
4.2.2 Místní šetření	29
4.2.3 Daňová kontrola.....	29

4.2.4 Postup k odstranění pochybností	30
5. Případy odhalených daňových úniků včetně identifikace aplikovaných postupů správce daně.....	32
5.1 Odhalené daňové úniky v České republice.....	32
5.1.1 Obchod s drahými kovy	32
5.1.2 Milionové krácení daní	33
5.1.3 Prodej nekolokovaných cigaret a tabáku	33
6. METODIKA.....	34
7. Identifikace příčin vzniku daňových úniků.....	35
8. Postupy správce daně při odhalování daňových úniků v praxi.....	39
9. Návrh a diskuze postupů, které by mohly odhalit daňový únik.....	44
9.1 Legislativa	44
9.2 Efektivnější daňová kontrola	44
9.3 Sjednocení daňového systému dle vzoru nejúspěšnějšího státu.....	46
9.4 Motivace a školení finančních úředníků.....	47
9.5 Spolupráce a informovanost občanů.....	47
10. ZÁVĚR	49
I. SUMMARY A KEYWORDS	51
II. SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	52
III. SEZNAM SCHÉMÁT A TABULEK	56

1. ÚVOD

Téma „Postupy správců daně při odhalování daňových úniků“ je předmětem mého zájmu, neboť úzce souvisí s mým studovaným oborem. Téma je odborně zajímavé z hlediska nalezení co nejlepšího mechanismu k odhalení daňových úniků.

Problematika daňových úniků je v současnosti aktuálním a velmi diskutovaným tématem, a to jak z hlediska správy daní, tak i z hlediska daňového subjektu. Každý z těchto subjektů zaujímá různý postoj. Daňový subjekt, jakožto fyzická nebo právnická osoba, ač je podle zákona povinen strpět a odvádět daň, hledá postupy, jak nejvíce snížit nebo zcela obejít daňovou zátěž. Správce daně je povinen zejména daně vyměřit, vybrat, vymáhat a kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době uvedené v zákoně.

Daňové úniky snižují příjmy veřejných rozpočtů, proto je potřeba, aby občané věděli, že je nutné zajistit chod státu, například financování státní správy, bezpečnosti státu, zdravotnictví, vzdělání, údržbu silnic apod. V důsledku daňových úniků se zvyšuje daňová zátěž. Z morálního hlediska by tedy občané měli řádně odvádět daně, případně si uvědomit, že občané platící daně jsou v nevýhodě oproti těm, kteří se jim všemožně vyhýbají.

Cílem této bakalářské práce je na podkladě dosavadních postupů při správě daní navrhnout možnosti detekce daňových úniků a postupů jejich odhalení.

Teoretická část práce vymezuje základní pojmy problematiky daní včetně rozdílu mezi daňovým únikem a optimalizací daně. Podrobněji se práce věnuje daňovým únikům, kde jsou popsány jejich formy, způsob realizace a příčiny. Následně jsou uvedeny metody měření daňových úniků. Jejich přesné stanovení je velmi obtížné, proto se zpravidla jedná pouze o odhady. Dále jsou popsány nástroje odhalení daňových úniků v souladu s daňovým řádem. Nechybí ani případy odhalených daňových úniků včetně identifikace aplikovaných postupů správců daně.

Praktická část se nejprve věnuje rozboru konkrétních příčin. K dosažení cíle této bakalářské práce je proveden kvalitativní výzkum formou polostrukturovaného rozhovoru. Podstatou rozhovoru je zjistit, jak fungují postupy správce daně v praxi a odhalit případné nedostatky. Na základě zjištěných informací jsou předloženy návrhy a diskuze postupů, které by mohly přispět k odhalování daňových úniků.

2. Zdanění v České republice

2.1 Definice, vlastnosti a funkce daně

Tato kapitola se věnuje definici daně, charakteristikám a jejím funkcím v ekonomickém prostředí státu.

Daň se charakterizuje jako povinná, zákonem uložená platba plynoucí do veřejných rozpočtů. Veřejným rozpočtem rozumíme rozpočet Evropské unie, státní rozpočet ČR, rozpočty územně samosprávních celků, tj. obcí a krajů. Část daní může plynout i do nadnárodního rozpočtu, například do rozpočtu Evropské unie anebo do rozpočtu jiné organizace, kde je konkrétní stát členem (Kubátová, 2015; Široký, 2008).

Každý občan odvádí státu povinné platby, které mají zajistit chod státní správy. Tento příjem je pro stát velmi důležitý, neboť by bez něj stát v podstatě nemohl fungovat. Tyto povinné platby zabezpečují financování vlády, policie, důchodů, školství a mnoho dalšího. Daně jsou pro mnoho občanů problémem a snaží se co nejvíce placenou daň snížit nebo ji zcela obejít. Musí si ale uvědomit, že bez těchto povinných plateb by se nedalo jezdit po silnicích, lidé by byli bez vzdělání, ochrany či pomoci v případě nouze, důchodci bez jakéhokoli příjmu apod.

Povinnost platit daň z právního pohledu omezuje svobodu jednotlivce. Daně musí být vybírány na základě všeobecně závazné právní normy, kterou je zákon.

Vančurová a Láchová (2018) popisují daň následujícími charakteristikami: nenávratnost, neekvivalentnost, neúčelovost a pravidelnost.

Nenávratnost daně se charakterizuje tím, že zaplacením daně nevzniká daňovému subjektu konkrétní nárok na čerpání veřejných statků. Další významnou vlastností je její **neekvivalentnost**, kde subjekt, který podléhá zdanění, nemá vztah k tomu, v jaké míře se bude podílet na výdajích veřejných rozpočtů a spotřebě veřejných statků. Některé daně mají za cíl omezit rozdíly v důchodech jednotlivců. **Neúčelovost** daně se vymezuje tím, že kdo daň platí, vlastně neví, co bude z těchto prostředků financováno. Státní rozpočet je zde nejdůležitějším z veřejných rozpočtů, kam mimo jiné patří i rozpočet obce, kraje nebo státního fondu, tvoří totiž největší podíl na příjmech z daní ve většině zemí (Vančurová a Láchová, 2018).

Široký (2008) uvádí, že daně jsou placené buď **pravidelně** nebo **jednorázově** při naplnění určitých skutečností.

Soustava daní, která je na území státu stanovena, by měla v rámci fiskální politiky státu plnit vybrané funkce. Široký (2008) a Kubátová (2015) uvádějí tři nejdůležitější funkce – alokační, redistribuční a stabilizační, Vančurová a Láchová (2018) je doplňují o fiskální a stimulační funkci.

Dle Vančurové a Láchové (2018) se **fiskální** funkce daně vymezuje schopností naplnit veřejný rozpočet, to znamená financování státu, aby mohly být poskytovány veřejné statky a služby.

Alokační funkce řeší problematiku umíst'ování vládních výdajů a optimálního rozdělení mezi veřejnou a soukromou spotřebou. Stát touto funkcí může ovlivňovat chování subjektů (Široký, 2008).

Kubátová (2015) definuje **redistribuční** funkci jako přerozdělování důchodů a bohatství ve společnosti. Tato funkce má za úkol přesunout část důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším.

Úkolem **stimulační** funkce je stimulace subjektů prostřednictvím daňových zákonů. Stát jim poskytuje různé formy daňových úspor nebo je vystavuje vyššímu zdanění (Vančurová a Láchová, 2018).

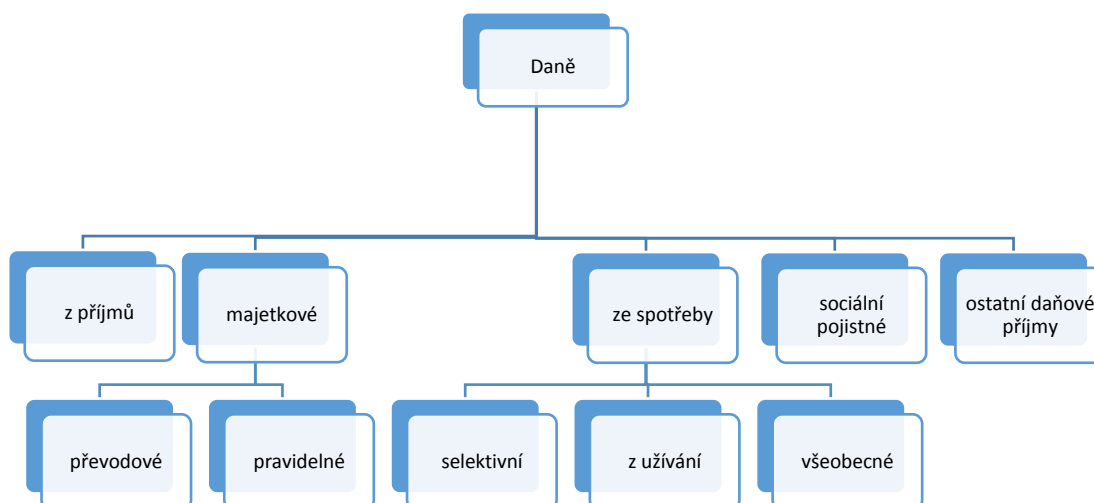
V souvislosti se zmírněním cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability Kubátová (2015) hovoří o **stabilizační** funkci.

2.2 Daňový systém České republiky

Rybová (2017) definuje daňový systém jako nezbytnou součást státní správy, zajišťující fungování státu a poskytování veřejných statků. Do veřejných rozpočtů se dostávají příjmy, z nichž je možné financovat činnost státní správy, poskytování služeb veřejnosti a státních statků.

Přehled daní, které působí v daňovém systému České republiky, poskytuje následující schéma.

Schéma 1: Přehled daní v ČR



Zdroj: Vlastní zpracování na základě Vančurová, Láchová (2018, s. 56)

Existují různé způsoby třídění daní. Kubátová (2015) třídí daně na přímé a nepřímé. Jedná se o členění daní ve vztahu k důchodu. Zmiňované členění se uplatňuje nejvíce, proto se mu dále věnuji níže.

2.2.1 Přímé daně

U přímých daní lze jasně určit osobu, která je plátcem nebo poplatníkem daně. Odvádí se zpravidla na základě daňového priznání příslušnému finančnímu úřadu. Pro osobu, která dani podléhá, neexistuje možnost, jak daňovou povinnost přenést na někoho jiného. Mezi přímé daně, které se na území České republiky používají, patří:

- daně z příjmů fyzických osob,
 - daně z příjmů právnických osob,
 - daň z nemovitých věcí,
 - daň z nabytí nemovitých věcí.
- } daně z příjmů
- } majetkové daně

Daně z příjmů

Daně z příjmů dělíme na dvě skupiny, a to na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.

Daň z příjmů *fyzických osob* je univerzální daní, které podléhají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců. Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se dělí předmět této daně do pěti skupin příjmů. Jsou to příjmy ze závislé činnosti (§ 6), příjmy ze samostatné činnosti (§ 7), příjmy z kapitálového majetku (§ 8), příjmy z nájmu (§ 9) a ostatní příjmy (§ 10). Poplatníkem daně jsou, jak už z názvu vypovídá, fyzické osoby. Poplatníky dělíme na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Pokud má poplatník trvalé bydliště na území České republiky nebo se zde obvykle zdržuje déle než 183 dní v kalendářním roce, jedná se o rezidenta. Rezidenti mají daňovou povinnost vztahující se na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů plynoucí v zahraničí. Daňový nerezident se nezdržuje na území České republiky déle než 183 dní v kalendářním roce a mají daňovou povinnost pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy přesáhly 15 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, ze kterých je daň vybírána srážkou dle zvláštní sazby daně. V případě daňové ztráty, je povinen podat daňové přiznání i ten, jehož roční příjmy nepřesáhly 15 000 Kč.

Předmětem daně z příjmů *právnických osob* jsou veškeré příjmy z činností a z nakládání s majetkem, u nepodnikatelských subjektů potom hlavně příjmy z činností realizované za účelem dosažení zisku. I u daně z příjmů právnických osob rozlišujeme daňového rezidenta a nerezidenta. Poplatníci jsou daňovými rezidenty, pokud mají v České republice sídlo nebo místo svého vedení, tím se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Mají daňovou povinnost, která se vztahuje na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky a na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Daňový nerezident nemá na území České republiky sídlo nebo to o něm stanoví mezinárodní smlouvy. Poplatník je povinen podat daňové přiznání. Pokud je zdaňovací období kratší než 1 rok, daňové přiznání se podává ve lhůtě a za podmínek pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců.

Majetkové daně

Majetkové daně jsou pouze doplňkovým daňovým příjmem. Tyto daně dělíme na daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí. Místně příslušným správcem daně z nemovitostí je ten finanční úřad, v jehož obvodu územní působnosti se předmětné věci nacházejí.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí upravuje *daň z nemovitých věcí*, kterou tvoří daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek. Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky evidované v katastru nemovitostí. Poplatníkem daně z pozemků je:

- vlastník pozemku,
- nájemce nebo pachtýř u pronajatého nebo propachtovaného pozemku,
- uživatel pouze v případě, že vlastník není znám.

Pokud se jedná o pozemek ve vlastnictví České republiky, je zde poplatníkem organizační složka státu, státní příspěvková organizace, státní fond, státní podnik nebo jiná státní organizace, které jsou příslušné hospodařit nebo mají právo hospodařit s majetkem státu a právnická osoba, která je oprávněna užívat tento pozemek na základě výpůjčky vzniklé dle zákona upravujícího užívací vztahy k majetku České republiky. Dále pokud se jedná o pozemek svěřeného a podílového fondu a ve fondu obhospodařovaném penzijní společností, je zde poplatníkem daný fond. V případě, že se jedná o pozemek zatížený právem stavby, je poplatníkem stavebník. Základem daně je výměra pozemků v m², u zemědělských pozemků je to cena pozemku.

Předmětem daně ze staveb a jednotek je zdanitelná stavba, kterou se rozumí dokončená nebo užívaná budova dle katastrálního zákona nebo inženýrská stavba uvedená v příloze k zákonu č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Poplatníci daně jsou obdobné jako u daně z pozemků. Jedná se tedy o vlastníka zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky a nájemce nebo pachtýře. Pokud se jedná o zdanitelnou stavbu nebo jednotku, která je ve vlastnictví České republiky, jsou poplatníky daně všechny vyjmenované osoby jako u daně z pozemků vyjma stavebníka, který se zde neobjevuje. Základem daně ze staveb a jednotek je skutečně zastavěná plocha staveb v m², u jednotek je zastavěná plocha upravena.

Zdaňovací období je kalendářní rok. Poplatník je povinen podat příslušnému správci daně daňové přiznání do 31. ledna zdaňovacího období. Daňové přiznání se nepodává, pokud ho poplatník podal v některém předchozím zdaňovacím období nebo byla daň stanovena z moci úřední a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně.

Daň z nabytí nemovitých věcí je v současnosti jedinou jednorázovou daní a vyměřuje se zejména při úplatném převodu vlastnického práva k nemovitým věcem. Od roku 2016

platí, že poplatníkem je vždy nabyvatel. Základem daně je kupní cena nebo se hodnota majetku odvozuje od ocenění dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Místně příslušným správcem daně z nabytí nemovitých věcí je ten správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nachází nemovitá věc, u které dochází k nabytí vlastnického práva. Pokud dojde k situaci, že se předmět daně nachází v územní působnosti více správců daně, je místně příslušným správcem daně místně příslušný správce daně z příjmů poplatníka.

2.2.2 Nepřímé daně

Druhou skupinou jsou daně nepřímé. Tyto daně nemají přímou vazbu na důchod poplatníka. Na rozdíl od přímých daní nemůžeme určit daňový subjekt, který bude v konečném důsledku platit daň. Jedná se o:

- daň z přidané hodnoty,
- spotřební daně,
- energetické daně,
- clo,
- daň silniční,
- daň z hazardních her.

Daň z přidané hodnoty upravuje zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty je všeobecnou daní ze spotřeby, která má v současnosti tři úrovně. Předmětem daně je dodání zboží a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží a nového dopravního prostředku z jiného členského státu a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Plátcem se stává osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku a s obratem přesahující 1 milion Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců s výjimkou osoby, která uskutečňuje jen osvobozená plnění od daně bez nároku na odpočet daně. Základem daně je prodejní cena zboží a služby. Místně příslušným správcem daně skupině je správce daně místně příslušný jejímu zastupujícímu členovi. Podle § 6d téhož zákona je pro osobu povinnou k dani, která je plátcem, místně příslušným správcem daně finanční úřad místně příslušný její části, která je součástí skupiny. Pro osobu povinnou k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku, je místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj.

Spotřební daně upravuje zákon č. 353/2003 Sb., zákon o spotřebních daních. Předmětem spotřebních daní jsou výrobky vyrobené nebo dovezené na daňovém území Evropské unie. Výše uvedené daně podléhá pět komodit, kterými jsou:

- minerální oleje,
- líh,
- víno a meziproducty z něj,
- pivo,
- surový tabák a tabákové výrobky.

Zdaňovacími obdobími pro vybrané výrobky kromě dovážených vybraných výrobků je kalendářní měsíc. U spotřebních daní vykonávají správu daní celní úřady příslušné dle sídla nebo místa pobytu plátce daně.

Do *energetických daní* patří v současnosti tři daně, které slouží k ochraně životního prostředí. Jedná se o daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Správu těchto daní vykonávají celní úřady a je stanovena zákonem č. 17/2012 Sb., zákon o Celní správě České republiky.

Clo je svou podstatou specifickou daní ze spotřeby. Jde o povinnou platbu spojenou s přechodem zboží přes hranice Evropské unie z tzv. „třetích“ zemí. Třetími zeměmi se rozumí státy mimo Evropskou unii. Výběr cla kontroluje celní správa dané země a upravuje ho celní zákon v souladu s předpisy Evropské unie.

Užívání motorových vozidel náleží *dani silniční* a upravuje ho zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Prostřednictvím této daně přispívají poplatníci na výstavbu a údržbu dálnic a silnic. Předmětem této daně jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná na území České republiky používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti. Předmětem daně silniční jsou vždy nákladní automobily a jejich přípojná vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny registrované v České republice. Poplatníkem je provozovatel vozidla uvedený v technickém průkazu, zaměstnavatel vyplácející cestovní náhrady svému zaměstnanci, osoba používající vozidlo registrované a určené jako mobilizační rezerva nebo pohotovostní zásoba a organizační složka osoby se sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí. Daňové přiznání se podává na územním pracovišti krajského finančního úřadu podle sídla podnikatele či firmy, případně místa pobytu.

V platnosti od 1. ledna 2017 řadíme navíc do nepřímých daní *daň z hazardních her*. Dle zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, je předmětem této daně provozování hazardní hry na území České republiky pro účastníka hazardní hry, pokud je k provozování této hry potřeba základní povolení podle zákona upravujícího hazardní hry, nebo tato hra má být podle zákona upravujícího hazardní hry ohlášena. Daňové přiznání k dani z hazardních her lze podávat pouze elektronicky.

2.2.3 Ostatní daňové příjmy

Tyto příjmy nelze jednoznačně přiřadit k přímým nebo nepřímým daním. Dle Vančurové a Láchové (2018) má většina těchto příjmů spíše doplňkový charakter. Do ostatních daňových příjmů patří:

- pojistné na sociální pojištění zahrnující:
 - pojistné na veřejné zdravotní pojištění,
 - pojistné na sociální zabezpečení.
- poplatky:
 - místní,
 - správní,
 - soudní.

3. Daňový únik versus optimalizace daně

Daňový únik je nepříznivým jevem společnosti. Správce daně má snahu o dosažení nejvyššího možného daňového výnosu, ale na druhé straně vystupuje daňový subjekt, který se snaží o minimalizaci částky daně. Nastává tedy snaha o minimalizaci daní pomocí daňových úspor až k samotnému daňovému úniku.

Dle Širokého (2008) souvisí existence daňových úniků s mírou zdanění. Stanovení optimální hranice je komplikovaný úkol pro každou vládu.

Schéma 2: Struktura minimalizace daně



Zdroj: Vlastní zpracování na základě Ministerstva Financí ČR, Odbor 25 MF – Strategie daňové politiky a správy, zpráva Daňové nedoplatky a daňové úniky (2013)

3.1 Optimalizace daně

3.1.1 Vymezení pojmu

Daňový subjekt se snaží zaplatit na daních co nejméně, jde tedy o racionální jednání daňového subjektu. Optimalizací daně rozumíme takové jednání daňového subjektu, kterým se snaží minimalizovat daňovou povinnost. Minimalizace daně nabývá podob jako je daňová úspora nebo vyhnutí se dani (Vančurová a Láchová, 2018). Široký (2008) nazývá toto jednání efektivní daňovou optimalizací.

Optimalizace daně je legální způsob, jak nejvíce využít nejasného znění nebo mezer v příslušném zákoně. Daňový subjekt tedy jedná v souladu se zákonem. Široký (2008) nazývá daňové subjekty, které důsledně dodržují zákon, tzv. „bílými“ poplatníky.

3.1.2 Podoby optimalizace daně

Daňová úspora

Daňovou úsporu vymezuje Vančurová a Láchová (2018) tak, že daňový subjekt využívá možností snížení základu daně. Jedná se o povolené způsoby úpravy základu daně při splnění zákonem stanovených podmínek, uplatněním všech odpočtů od základu daně a slev na dani. Stát se těmito způsoby připravuje o část svých možných daňových výnosů. Daňových úspor lze dosáhnout i jinými způsoby, například omezením zdanitelných příjmů. U spotřebních daní, kdy se rozhodneme nekouřit nebo nepít alkohol, nebudeme tedy muset platit daň uvalenou právě na tyto výrobky.

Vyhnutí se dani

Minimalizovat náklady můžeme i prostřednictvím vyhledávání zákonodárcem nezamýšlených děr v daňových zákonech. Nedokonalá a nejasná formulace zákona je výhodou pro daňové subjekty. Využívání těchto mezer je většinou jen dočasné, jelikož tento způsob vede ke změně daňového zákona. Tento postup může být ale pro daňový subjekt velice nákladný, jelikož schopnost vyznat se v tomto směru vyžaduje odborné znalosti (Vančurová a Láchová, 2018). Kubátová (2015) také nazývá vyhnutí se dani daňovou výhodou.

Daňová stávka

Široký (2008) poukazuje do historie, kdy jako forma odporu platit daňové odvody byla daňová stávka. Vyhlášovatelé těchto stávek byli často živnostníci. Snaha neplatit daňové odvody končila ve většině případů bez úspěchů, to bylo důvodem zániků tohoto hnutí.

3.2 Daňový únik

3.2.1 Vymezení pojmu

Daňovým únikem rozumíme minimalizaci nebo eliminaci daňové povinnosti. Tato činnost je považována za nelegální, a proto za ni může být daňový subjekt postižen

(Široký, 2008). Pokud je takové jednání záměrné a současně vede k většímu krácení rozpočtových příjmů, může se jednat i o trestný čin zkrácení daně či obdobné činy, které vymezuje zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, § 240.

§ 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné platby

„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.“

Existence daňových úniků souvisí s mírou zdanění. Pro stát je velmi složitým úkolem stanovit optimální míru zdanění (Široký, 2008). Daňový únik nabývá nejrůznějších forem a omezuje předpokládaný daňový výnos. Snaha o daňové úniky je také jedním z příčin vzniku tzv. šedé ekonomiky. Velký podíl daňových úniků má charakter organizované trestné činnosti. Vančurová a Láchová (2018) uvádí, že v posledních letech patří k nejvyšším prioritám finanční politiky států právě boj proti daňovým únikům.

Výše byl uveden pojem „šedá ekonomika“, kterému se také někdy říká „stínová ekonomika“. Široký (2008) definuje začátky stínové ekonomiky tam, kde nastupují nezdaněné a státu nepřiznané příjmy.

3.2.2 Formy a způsob realizace daňových úniků

Ministerstvo Financí ČR dělí formy a způsob realizace daňových úniků podle výnosu, času a rizika.

Tabulka 1: Realizace daňových úniků dle výnosu, času a rizika

Kategorie	Přímé daně	Nepřímé daně
Výnos	Maximální krácení do nulového základu daně	Maximální krácení do „záporného základu daně“
Čas	Lze krátit za zdaňovací období (kalendářní nebo hospodářský rok)	Lze krátit za zdaňovací období (kalendářní měsíc nebo čtvrtletí)
Riziko	Riziko odhalení nižší, riziko potrestání stejné	Riziko odhalení vyšší, riziko potrestání stejné

Zdroj: Ministerstvo Financí ČR, Odbor 25 MF – Strategie daňové politiky a správy, zpráva Daňové nedoplatky a daňové úniky (2013)

Dle Ministerstva Financí ČR dělíme realizaci daňových úniků podle počtu zapojených osob:

- individuální,
- dvě zapojené osoby,
- více zapojených osob (řetězové obchody).

Individuální formou rozumíme nadhodnocení nákladů nebo zatajení příjmů. Tato forma se nejvíce vyskytuje u osob samostatně výdělečně činných a právnických osob s nižším obratem. Vzniká zde nesoulad mezi údaji daní z příjmů a daně z přidané hodnoty, jde například o řemeslné práce, pohostinství, poradenství apod.

Dvě zapojené osoby nadhodnocují náklady a provádí neoprávněné odpisy pohledávek. Jedná se o právnické osoby s omezeným nebo žádným ručením, které provádějí platby přes bankovní účet a následně vybírají v hotovosti. Příkladem jsou stavební práce nebo dovoz zboží z jihovýchodní Asie.

Neodvedená daň z přidané hodnoty v řetězci plátců se vyskytuje u více zapojených osob. Charakterizuje se právnickou osobu s omezeným nebo žádným ručením anebo nadhodnocením ceny zboží v řetězci plátců. Jedná se o krácení výnosů odvodem zisku do zahraničí nebo o vývoz do třetích zemí, případné podvody DPH v rámci EU, jde o tzv. karuselové podvody.

Výše daňových úniků je dána kvalitou zákonů, kvalitou správců daně a jejich kompetencemi a také obecnou morálkou společnosti a ztotožněním občanů se svým státem (Vančurová a Boněk, 2011).

3.2.3 Daňový ráj

Daňový únik překračuje hranice státu. Aby daňový subjekt nemusel odvádět vysoké daně, dospěje mnohdy k úvahám přesunout adresu firmy do některého z daňových rájů.

Kubátová (2015) definuje daňový ráj jako zemi či území, kde existují nulové či velmi nízké daně. Nemusí se týkat jen daní z příjmů, ale také například DPH, cel apod.

Daňovými ráji označujeme „offshore centra“. Jsou to země, jejichž zákony a jiná ustanovení umožňují snížení daňového zatížení. Daňovými ráji jsou rovněž „onshore centra“, tzn. státem vyčleněné pouze konkrétní části území, které daňově zvýhodní (Široký, 2008).

3.2.4 Příčiny daňových úniků

Daňové úniky významně ovlivňují příjmy rozpočtu a narušují hospodářskou činnost státu. Příčiny daňových úniků souvisejí s postojem daňového subjektu a s institucionálním prostředím (Široký, 2008).

Široký (2008) uvádí jako nejčastější příčinu daňového úniku nesrozumitelnost daňových zákonů. Nejasnost vede ke sporům mezi daňovým subjektem a správcem daně. Pro tuto nejasnost byl vytvořen institut tzv. Editační povinnosti. Daňový subjekt má možnost požádat finanční úřady o závazné rady ohledně konkrétního daňového zákona.

Dle Ministerstva financí je hlavní příčinou daňových úniků, zejména u DPH, větší počet sazeb a tím i úmyslné zařazení do nižších sazeb.

Další příčinou je daňová zátěž. Stávající úroveň a její zvyšování jsou důvodem daňových úniků. Dle mnoha autorů jsou to motivační faktory ke stínové ekonomice.

Lenártová (2000) vytyčuje skupiny faktorů, které jsou příčinami vzniku daňových úniků. Dělí je na společensko-politické, ekonomické, legislativní, daňově-technické, psychologické a sociálně-etické. Jako podstatu společensko-politického faktoru udává nesouhlas s politickými rozhodnutími a daňovou politikou vlády. Ekonomickou příčinu daňového úniku vysvětluje vlivem ekonomického cyklu, kdy ekonomický růst dělá daňové břemeno lehčím a s ním tak klesá rozsah daňového úniku, v období hospodářské recese je tomu právě naopak. Legislativní příčina poukazuje na kvalitu legislativy, pokud má stát výborně propracované zákony, nedochází k využití tzv. „děr“ v zákonech a nedochází k vysokému objemu daňových úniků. V téhle příčině hrají roli i tresty za daňové úniky. Psychologická podstata faktoru závisí na každém jednotlivci, kdy každý daňový subjekt reaguje na danou míru zatížení odlišně. Jako poslední faktor je uveden sociálně-etický. Ten má za následek občanskou neuvědomělost a nízkou daňovou etiku a je velmi rozšířeným jevem v zemích s odhadovaným vysokým objemem daňových úniků.

Dle Lenártové (2000) je daňový únik ve Švédsku, Francii, Kanadě, Německu považován pouze za přestupek, kdežto v USA se daňový únik hodnotí jako třetí nejtěžší zločin po vraždě a obchodování s drogami.

3.2.5 Měření daňových úniků

Objem daňových úniků se nedá dostatečně spolehlivě vyčíslit. Vždy je taková statistika jen a pouze odhadem. Existují různé metody měření daňových úniků a každá z nich bere v potaz jiné hodnoty, a proto můžeme dosažené výsledky brát pouze jako orientační.

Mnoho autorů vychází z odhadu šedé ekonomiky a na jeho podkladě odhadují i objem daňových úniků. Schneider a Enste (2000) dělí metody odhadování šedé ekonomiky na přímé, nepřímé a modelové přístupy. Tyto metody popisují Stavjaňová (2017) a Kotala (2011) ve svých závěrečných pracích.

Přímé metody

Do přímých metod můžeme zařadit dotazníkové šetření a daňové audity. Uváděné metody jsou založeny na poznání zcela malého vzorku obyvatelstva, který by měl představovat vzorek zkoumané společnosti, na jehož základě je kalkulována velikost šedé ekonomiky v národním hospodářství (Stavjaňová, 2017).

Dotazníkové šetření probíhá formou přímých průzkumů mezi domácnostmi a podniky. Nejvíce je používáno pro doplnění národních účtu o produkci stínové a neformální ekonomiky. V této metodě se objevuje nevýhoda spekulace respondentů. Byť jsou ankety anonymní, mnoho z nich se obává svého prozrazení. Jako výhodu popisované metody uvádí Schneider a Enste (2000) detailní informace o struktuře šedé ekonomiky, Hanousek a Palda (2002) tuto výhodu doplňují ještě o hojnost demografických dat. V České republice se právě touto metodou zabývala dvojice Hanousek a Palda.

Daňové audity mají podobné výhody jako výše zmíněné dotazníkové šetření. Je možné tedy vybrat reprezentativní vzorek podaných daňových tvrzení a případné poplatníky, kteří audit podstoupí (Kotala, 2011). Nevýhoda této metody je, že správci daně si vybírají rizikovější subjekty a neobjevují se ty subjekty, které nejsou registrovány k daním (Zídková, 2012).

Nepřímé metody

Následující metody řadíme mezi metody makroekonomické. Sledují stopy zanechané stínovou ekonomikou v ekonomice oficiální (Schneider, 2007). Lze je rozdělit do následujících skupin:

- metody rozporů,
- monetární metody,

- metody měření fyzických vstupů.

Metody rozporů

Základem metody rozporů je hypotéza, že je obtížné odhalit stínovou aktivitu, avšak příjmy z těchto aktivit budou jednou vydány a zhodnoceny. Jako nejčastější aplikaci měření můžeme zmínit diferenci mezi příjmy a výdaji. V národním účetnictví by se měl příjem měřený hrubým národním důchodem rovnat výdajům, a tak může být odhad mezi příjmy a výdaji použit jako ukazatel rozsahu šedé ekonomiky (Kotala, 2011; Stavjaňová, 2017).

Jako další variantu metody rozporů uvádím rozpory mezi oficiální a skutečnou pracovní silou. Snížení pracovní síly ve výrobních procesech oficiální ekonomiky může být posuzován jako přibývající aktivita šedé ekonomiky (Schneider a Enste, 2000). Fassmann (2007) o této metodě zmiňuje, že měří jen část šedé ekonomiky, a to právě práci na černo, tudíž se nejedná o úplný odhad šedé ekonomiky.

Monetární metody

Mezi jedny z nejpoužívanějších metod řadíme právě ty monetární. Za základní metodu lze vymezit metodu poměru odložené peněžní poptávky Petera Gutmanna spolu s transakční metodou Edgara Feigeho. Společná myšlenka těchto metod tkví v anomálii v chování monetárních proměnných, které jsou způsobeny stínovou ekonomikou. Také vychází za předpokladu, že z důvodů „zahlázení stop“ se transakce v neformální ekonomice provádějí prostřednictvím hotových peněz (Kotala, 2011; Stavjaňová, 2017).

Metody měření fyzických vstupů

Následující metodou k měření daňových úniků a šedé ekonomiky je vhodné zmínit metodu měření fyzických vstupů. Dle Kaufmanna a Kaliberdy (1996) je nejlepší fyzický ukazatel ekonomické aktivity právě spotřeba elektrické energie. Podmínkou této metody je, že spotřeba elektrické energie a celková ekonomická aktivita se pohybuje stejnosměrně, tzn. že při poklesu HDP klesá spotřeba elektřiny a naopak.

Modelové přístupy

Fassmann (2007) řadí modelové přístupy k nepřímým metodám, avšak autoři Schneider a Enste (2000) je zařazují do samostatné skupiny. Tyto modely jsou známé pod zkratkou MIMIC a věnují prostor motivacím a okolnostem způsobujícím zapojení lidí do stínové ekonomiky.

4. Správa daní a nástroje správy daní při odhalování daňových úniků

4.1 Správa daní

Správa daní se musí řídit příslušnou legislativou, v tomto případě je to daňový řád. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, definuje správu daně jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Tento zákon upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.

Nastavení takových pravidel, která budou mít kladný vliv na efektivní výběr daní je z pohledu státu nutnost. Požadavek obou stran, tedy státu na jedné straně a daňového subjektu na straně druhé, se musí optimalizovat tak, aby daňové subjekty vnímaly co nejmenší daňovou zátěž a daně byly vybrány včas a ve správné výši. Pravidla jsou nastavena tak, aby vedla k minimalizaci daňových úniků.

Příjmy z daní, poplatků a pojistného spravuje několik orgánů veřejné správy (Rybová, 2017). Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, nazývá správce daně jako orgán veřejné moci. Správcem daně podle tohoto zákona je správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.

Dle daňového řádu se správním orgánem rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy. Správce daně má způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost.

Správce daní a sociálního pojistného člení Rybová (2017) na orgány finanční správy, celní správy a orgány sociálního zabezpečení. Orgány finanční správy upravuje zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR. Nejvyšším orgánem je Generální finanční ředitelství a pod něj spadají další útvary. Těmi jsou Odvolací finanční ředitelství, finanční úřady a Specializovaný finanční úřad. Specializovaný finanční úřad existuje od roku 2012 a je správcem daně právnických osob, které jsou založeny za účelem podnikání a mají obrát vyšší než 2 mld. Kč, dále je určen pro banky, pojišťovny, spořitelny a úvěrní družstva, penzijní společnosti a další.

Orgány celní správy upravuje zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě ČR a dělí se na Generální ředitelství cel, celní úřady a Celní úřad Praha Ruzyně, který má dohled nad letišťem tvořícím vnější hranici EU na území ČR.

Zákon č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení upravuje orgány sociálního zabezpečení. Nejvyšším orgánem sociálního zabezpečení je Ministerstvo práce a sociálních věcí, pod něj spadá Česká správa sociálního zabezpečení, okresní správy sociálního zabezpečení a další, jako je například Ministerstvo vnitra, Ministerstvo spravedlnosti, ministerstvo obrany a obecní a živnostenské úřady.

Základní charakteristika pojmu *daňový subjekt* podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád § 20 (1), (2), zní: „Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce daně. Daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zajištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem.“ Dle výše uvedených informací tedy dělíme daňové subjekty na poplatníky a plátce daně. Poplatník se vyznačuje tím, že jeho příjem nebo majetek je podroben dani, zatímco plátce vybírá od jiných subjektů daň a je povinen ji odvést do veřejného rozpočtu. Daňové subjekty, poplatníci a plátcí, se mohou při jednání se správcem daně nechat zastupovat zmocněncem na základě udělení plné moci.

Daňový řád upravuje *místní příslušnost*. Určuje se, který orgán určitého druhu věc projedná. Není-li dále stanoveno jinak, místní příslušnost se řídí:

- u fyzické osoby místem pobytu,
- u právnické osoby jejím sídlem,
- u nemovitosti místem, kde se nemovitost nachází.

Pokud je předmětem daně nemovitá věc, je ke správě daní místně příslušný správce daně, v jehož obvodu se nemovitost nachází. U poplatků platí, že místní příslušnost spadá orgánu veřejné moci, který je příslušný k provedení tohoto úkonu.

Spory o místní příslušnost mezi správcem daně řeší ten správce daně, který je jim nejbližší společně nadřízen. V případě, že dojde ke změně místní příslušnosti, správce daně musí

bezodkladně postoupit části spisu týkající se daní, které lze stanovit, vybrat nebo vymáhat, tomu správci daně, který je nově příslušný a vyrozumí o tom neprodleně daňový subjekt.

Věcná příslušnost stanoví příslušnost orgánu typově, jedná se například o určité přešupky, které projednává obecní úřad, daň vyměřuje finanční úřad, o správních žalobách rozhoduje krajský soud atd.

4.1.1 Pravidla správy daní

Vančurová a Boněk (2011) a Vančurová a Láchová (2018) uvádějí některá pravidla neboli zásady, podle kterých se při správě daní postupuje, těmi jsou například:

- zákonnost,
- zákaz zneužití pravomoci,
- efektivnost,
- mlčenlivost,
- rovnost procesního postavení osob zúčastněných při správě daní,
- neveřejnost.

Správci daně se musí řídit závaznou legislativou a používat pouze takové prostředky, které jsou v souladu se zákonem. Uvedená zásada se nevztahuje jen na správce daně, ale na všechny zúčastněné osoby na správě daní. Dle Vančurové a Boňka (2011) je Lis-tina základních práv a svobod součástí ústavního pořádku České republiky a přímo stanoví, že daně a poplatky lze ukládat pouze zákonem.

Vančurová a Láchová (2018) definují zákaz zneužití pravomoci tak, že správci daně je udělen zákaz zneužití pravomoci, tzn., že je povoleno provádět pouze takové úkony, které zákon umožňuje. Vančurová a Boněk (2011) navíc uvádějí, že správce daně nemůže vést např. řízení o státní sociální podpoře, nebo provádět domovní prohlídku v případech, kdy mu to zákon neumožňuje.

Správce daně má povinnost postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (Vančurová a Boněk, 2011). Dle Vančurové a Láchové (2018) se zásada efektivnosti neboli hospodárnosti vymezuje sdružením úkonů pro více subjektů.

Aby byla splněna neveřejnost sdělovaných informací, jsou všechny osoby účastněné na správě daní zavázány mlčenlivostí o jakýchkoli skutečnostech, které se dozvěděly

v souvislosti se správou daní (Vančurová a Láchová, 2018). Úřední osoby i osoby třetí jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem, o čem se v průběhu správy daní dozvěděly (Vančurová a Boněk).

4.1.2 Úkony při správě daní

Pro spolehlivý převod informací mezi daňovým subjektem a správcem daně je nutné jednotlivé úkony formalizovat.

Podání

Zahájení řízení je většinou vyvoláno podáním daňového subjektu (Vančurová a Boněk, 2011). Pokud má daňový subjekt sdělit konkrétní skutečnosti správci daně, činí vůči správci tzv. podání. Z každého podání musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se požaduje. Daňové subjekty činí podání písemně, ústně a elektronicky. Pokud mají zřízenou datovou schránku, jsou povinny činit podání elektronicky. V případě uložení certifikátu o uznávaném elektronickém podpisu u správce daně, může daňový subjekt též provést podání v elektronické podobě. Pokud daňový subjekt nemá výše uvedené možnosti, například nemá k dispozici elektronický podpis, je i tak oprávněn podat dokument elektronicky na podatelnu správce daně. Zde je nutné dokument vytisknout, osobně podepsat a doručit správci daně do pěti pracovních dnů. Existují i podání, pro která není předepsána povinnost být na tiskopisu. V tomto případě můžeme zrealizovat podání i ústně (Vančurová a Láchová, 2018).

Rozhodnutí

Nejdůležitějším úkonem správce daně bývá rozhodnutí, neboť jím může ukládat povinnost a přiznávat práva daňovým subjektům a ostatním osobám zúčastněným na správě daní (Vančurová a Láchová, 2018). Dle Vančurové a Boňka (2011) se rozhodnutí pokládá za vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení.

Platební výměr

Správce daně vyměřuje daň nebo jinou platební povinnost platebním výměrem a dodatečným platebním výměrem. Jedná se o zvláštní druh rozhodnutí, které může mít velký vliv na výši daňových povinností daňového subjektu. Možností obrany daňového subjektu proti rozhodnutí správce daně jsou opravné prostředky. Rozlišujeme řádné a mimořádné opravné prostředky, podle toho, zda rozhodnutí nabylo právní moci (Vančurová a Láchová, 2018) a upravuje je daňový řád. Rozhodnutí, které je vydané při správě daní,

Lze přezkoumat na základě řádného opravného prostředku, mimořádného opravného prostředku nebo dozorčího prostředku.

Mezi opravné prostředky se řadí odvolání nebo rozklad. Jako mimořádný opravný prostředek se uvádí návrh na povolení obnovy řízení. Instrumentů, které umožňují daňovým subjektům domáhat se při správě daní jisté ochrany svých práv, je mnohem více. Jako příklad můžeme uvést navrácení lhůty v předešlý stav, ochrana před nečinností, neúčinnost doručení, vyloučení úřední osoby, oprava rozhodnutí apod. Pro opravné prostředky je charakteristickým znakem, že řízení může být zahájeno pouze na návrh osoby zúčastněné na správě daní, kdežto u dozorčích prostředků platí, že řízení se zahajuje z moci úřední.

Odvolání lze podat, pokud zákon nestanoví jinak. Příjemce rozhodnutí má možnost se odvolat proti rozhodnutí správce daně. Podává se u toho správce daně, který rozhodnutí vydal. Odvolání lze podat do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí a nemá žádný odkladný účinek.

Proti rozhodnutí, které bylo vydáno ústředním správním orgánem nebo úřední osobou stojící v jeho čele, lze podat rozklad. Rozhoduje o něm úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu na základě návrhu jí ustanovené komise. U tohoto instrumentu se použijí obdobná ustanovení jako o odvolání.

Návrh na povolení obnovy řízení je mimořádným opravným prostředkem a podává se u správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni. Lze podat do 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení. V návrhu tohoto instrumentu musí být uvedeny okolnosti svědčící o jeho odůvodnění a dodržení lhůty pro podání.

Lhůty k provedení úkonu

Aby správce daně nebo daňový subjekt nesmyslně neprodlužoval daňové řízení, jsou stanoveny lhůty. Používají se zákonné a individuální lhůty, kde zákonnou lhůtu stanoví daňový řád nebo jiný daňový zákon a je platná pro všechny daňové subjekty. Individuální lhůta je stanovena správcem daně konkrétnímu subjektu nebo třetí osobě v případech, kdy ho k tomu opravňuje zákon. Zákonné lhůty jsou závazné také pro správce daně a třetí osoby (Vančurová a Láchová, 2018).

Vančurová a Boněk (2011) definují zákonné lhůty jako ty, které jsou přímo stanoveny daňovým řádem nebo jiným daňovým zákonem a platí pro všechny daňové subjekty.

Mezi tyto lhůty patří zejména lhůty pro podání daňového tvrzení a opravných prostředků. Zákonná lhůta plyne daňovému subjektu, třetí osobě i správci daně.

Individuální lhůty neboli lhůty správcovské stanoví správce daně individuálním rozhodnutím konkrétnímu daňovému subjektu, ale pouze v případech, kdy jej k tomu opravňuje zákon. Pro jednoduché a naléhavé úkony může být stanovena lhůta kratší než jeden den. Tuto lhůtu může správce daně stanovit jen se souhlasem osoby, na kterou se lhůta vztahuje (Vančurová a Boněk, 2011).

4.1.3 Fáze správy daní

Registrační řízení

Dle § 125 daňového řádu vzniká registrační povinnost daňovému subjektu, který uskutečňuje aktivity zahrnuté do předmětu daně. Daňový subjekt má povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani. Zákon uvádí, že správce daně rozhodne o registraci ve lhůtě 30 dnů ode dne podání přihlášky. Dle § 131 je každému daňovému subjektu přiděleno daňové identifikační číslo (DIČ), které je daňový subjekt povinen uvádět ve všech případech, které se týkají daně, ke které byl pod tímto daňovým identifikačním číslem registrován.

Nalézací řízení

Období, kdy se jedná o vyměření daně, se definuje jako nalézací řízení. Spadá do něj vyměřovací a doměřovací řízení (Vančurová a Láchová, 2018). Vyměřovací řízení je obvykle zahájeno úkonem daňového subjektu – podáním řádného daňového tvrzení (Vančurová a Boněk, 2011). Daňový řád, § 141, uvádí, že pokud daňový subjekt zjistí, že daň má být vyšší než jeho poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém tuto skutečnost zjistil, dodatečné daňové přiznání a rozdílnou částku uhradit. Daň lze tedy doměřit na základě dodatečného daňového přiznání a podle výsledků doměřovacího řízení správce daně daň doměří (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 143).

Schéma 3: Daňové tvrzení



Zdroj: vlastní zpracování na základě Vančurová a Láchová (2018, s. 80)

Nejpočetnějšími daňovými tvrzeními jsou bezesporu daňová přiznání, která se využívají u všech daní. Daňový subjekt je povinen podat v zákonné lhůtě řádné daňové přiznání. Dodatečným daňovým přiznáním lze navrhnout změnu již vyměřené daně. Ve schématu autoři neuvádějí opravné daňové tvrzení, to se podává ještě před tím, než vyprší lhůta pro podání daného daňového přiznání. Slouží tedy k opravě podaného daňového přiznání. Konkrétní lhůty pro podání daňových přiznání vymezují zákony příslušných daní (Vančurová a Láchová, 2018).

Placení daní

Vančurová a Boněk (2011) uvádějí, že odvedení daně do veřejného rozpočtu je završením jednotlivého daňového řízení. Daně se platí věcně a místně příslušnému správci daně a výhradně v české měně (výjimka je pouze u správních poplatků vybíraných českými zastupitelskými úřady a správních poplatků placených na hraničních přechodech). Daň je možné platit třemi způsoby, a to buď bankovním převodem, v hotovosti nebo přeplatkem na jiné dani.

Evidence daní

V České republice se daně evidují dle daňových příjmů. Jednotlivé daně mají alespoň jeden příjmový daňový účet (Vančurová a Láchová, 2018).

Daňové nedoplatky

Dle daňového řádu je nedoplatek definován jako částka daně, která není uhrazena a uplynula již lhůta její splatnosti. Součástí těchto nedoplatků je i příslušenství daně. Daňový řád vymezuje příslušenství daně jako úroky, penále a náklady řízení, jsou-li ukládány

nebo vznikají-li dle daňového zákona. Dle § 153 daňového řádu hradí nedoplatek daňový subjekt jako svůj daňový dluh a správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a seznámit ho s následky spojené s jejich neuhrazením.

Podle Finanční správy jsou nejvýznamnější daňové nedoplatky na DPH, dále nedoplatky na dani z příjmů právnických a fyzických osob.

Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň se děje zajišťovacím příkazem, při kterém musí daňový subjekt složit jistotu na účet správce daně. Dále je možné úhradu daně zajistit zřízením zástavního práva, ručením, finanční zárukou nebo prostřednictvím placení záloh. Pokud nedojde k uhrazení daňových nedoplatků, nastupuje jejich vymáhání. V celní správě je nejčastějším důvodem vzniku nedoplatku na spotřebních daních prohlášení úpadku daňového subjektu. Nejčastějším nástrojem pro vymáhání nedoplatků je nařízení daňové exekuce.

Některé nedoplatky jsou odepsány z důvodu nedobytnosti. Dle § 158 daňového řádu se nedobytným nedoplatkem rozumí nedoplatek, který byl bezvýsledně vymáhán nebo je vymáhání spojeno se zvláštními nebo nepoměrnými obtížemi. Vystaví se odpisný doklad na základě příkazu správce daně k odpisu nedoplatku z osobního daňového účtu, který taktéž plní úlohu předpisného dokladu na účtu nedobytných nedoplatků. Nedoplatek trvá dále, pokud neuplynula lhůta pro placení daně, ta trvá dle § 160 daňového řádu 6 let a běží ode dne splatnosti daně.

V níže uvedené tabulce jsou uvedené daňové nedoplatky kumulované, respektive celkový objem daňových nedoplatků k 31. 12. příslušného roku. Dále je v tabulce uveden přehled o nedoplatcích vymáhaných a vymožených, procentuální podíl vymáhaných nedoplatků a jejich úspěšnost za období 2012-2016. Údaje o kumulovaných, vymáhaných a vymožených nedoplatcích jsou vyjádřeny v mld. Kč. V roce 2016 byly kumulované nedoplatky ve výši 55,9 mld. Kč. Oproti roku 2015 se jejich objem výrazně snížil. Důvodem tohoto výrazného poklesu je, dle Finanční správy, zlepšení výběru daní v rámci exekučního řízení a intenzivní boj finanční správy proti daňovým únikům.

Tabulka 2: Daňové nedoplatky v období 2012-2016

Rok	Nedoplatky kumulované k 31. 12. příslušného roku	Nedoplatky vymáhané k 31. 12. příslušného roku	Nedoplatky vymožené 1. 1. až 31. 12. příslušného roku	Vymáháno (%)	Úspěšnost (%)
2012	134,7	98,8	8,0	73,3	8,0
2013	148,9	111,4	7,5	74,8	6,8
2014	110,6	85,3	11,1	77,1	13,0
2015	107,9	91,4	11,9	84,7	13,0
2016	55,9	44,1	13,3	78,9	30,2

Zdroj: Finanční správa – Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2016

Vymáhání daní

Právní úprava vymáhání daní a daňové exekuce je obsažena v daňovém řádu. Vymezený způsob vymáhání daní dle § 175 daňového řádu, zní: „Správce daně může vymáhat nedoplatek daňovou exekucí nebo zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora, popřípadě jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit jej do veřejné dražby.“ Správce daně zvolí takový způsob vymáhání nedoplatku, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla v nepoměru k výši nedoplatku.

Daňový řád upravuje postupy při vymáhání daní s tím, že:

- obsahuje samostatnou úpravu daňové exekuce,
- pojmy a procesní postupy správce daně jako exekučního orgánu jsou stanoveny hlavní normou, kterou je daňový řád,
- pravomoci správce daně v pozici exekučního orgánu upravuje výlučně daňový řád,
- daňovou exekuci zahajuje správce daně bez návrhu.

Dle § 175 odst. 1 daňového řádu má správce daně právo zabezpečit vymáhání daně prostřednictvím soudního exekutora, případně jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit do veřejné dražby.

Jedním z postupů vymáhacího řízení je daňová exekuce. Nařízení daňové exekuce je podmíněno existencí právních předpokladů – správce daně eviduje vůči daňovému dlužníku nedoplatek nebo je zde existence vykonatelného exekučního titulu, kterým může být výkaz nedoplateků sestavený z údajů evidence daní, vykonatelný zajišťovací příkaz a vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění (Finanční správa, 2018).

Daňový řád vymezuje způsoby provádění daňové exekuce:

- srážkami ze mzdy,
- příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb,
- příkázáním jiné peněžité pohledávky,
- postižením jiných majetkových práv,
- prodejem movitých věcí,
- prodejem nemovitých věcí.

4.2 Nástroje k odhalení daňových úniků

Generální finanční ředitelství uvádí nástroje pro odhalení daňových úniků. Jedná se přesně o:

- vyhledávací činnost,
- místní šetření,
- daňovou kontrolu,
- postup k odstranění pochybností (Finanční správa, 2018).

Výše uvedené nástroje jsou v daňovém řádu označeny jako „Postupy při správě daní“ v druhém díle tohoto zákona.

4.2.1 Vyhledávací činnost

Uvedený pojem je upraven v § 78 daňového řádu.

„Správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.“

Vyhledávací činnosti provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem a v rámci této aktivity:

- ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů,
- zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně,
- shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3,

- opatřuje nezbytná vysvětlení,
- provádí místní šetření.

Správce daně, dle § 79 daňového řádu, opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem. Každý daňový subjekt je ze zákona povinen podat správci daně vysvětlení, to ale nelze použít jako důkazní prostředek. O konkrétním vysvětlení se sepíše protokol nebo úřední záznam.

4.2.2 Místní šetření

Správce daně je oprávněn konat místní šetření, definujeme ho jako pátrací prostředek. Při místním šetření vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu nejvhodnější.

Dle § 81 daňového řádu, má úřední osoba, která provádí místní šetření, právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím. Správce daně má nárok na výpis či kopii dat. Daňový subjekt je povinen poskytnout součinnost správci daně, tzn. například zapůjčení dokladů nebo vzorků věcí.

Daňový subjekt a přítomné osoby jsou povinny poskytnout úřední osobě, která vykonává místní šetření, všechny potřebné prostředky a součinnost k provedení místního šetření. Osoby, u nichž je místní šetření vykonáváno, jsou povinny zapůjčit správci daně doklady a další věci nezbytné pro správu daní. Správce daně potvrdí zapůjčení dokladů nebo jiných věcí při jejich převzetí nebo odebrání. Převzaté věci musí správce daně vrátit do 30 dnů od jejich převzetí nebo odebrání. Pokud ale nastanou složité případy, například pokud je nutno zapůjčené věci podrobit vnější expertize, je lhůta prodloužena nadřizovaným správcem daně a může být z důležitých důvodů prodloužována opakovaně.

4.2.3 Daňová kontrola

Daňovou kontrolu upravují § 85 až 88 téhož zákona. Jejím předmětem jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Daňová kontrola je prováděna u daňového subjektu nebo na místě, které je vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně provedení daňové kontroly a má právo

být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo třetími osobami, předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků a vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně. Daňovou kontrolu nelze zahájit bez vědomí daňového subjektu (Kobík a Kohoutková, 2016).

Daňová kontrola je dle § 87 daňového řádu zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, je tedy vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Pokud se stane, že daňový subjekt neumožní správci daně daňovou kontrolu zahájit, může k tomu být vyzván správcem daně. Ve výzvě se stanoví místo zahájení, předmět daňové kontroly a lhůta, která začíná běžet dnem doručení daňovému subjektu a tuto lhůtu nelze prodloužit.

Správce daně sepíše zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o zahájení této kontroly podepsané úřední osobu a daňovým subjektem, vedených jednání v průběhu kontroly, zjištěných skutečnostech správcem daně mimo jednání, seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a jeho vyjádření k výsledku daňové kontroly a stanovisku správce daně k vyjádření daňového subjektu.

4.2.4 Postup k odstranění pochybností

Na rozdíl od daňové kontroly, je hlavním předpokladem existence pochybnosti správce daně o daňovém tvrzení. Postup k odstranění pochybností upravuje § 89 a § 90 téhož zákona. Jestliže má správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě jsou uvedeny pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, vysvětlil nejasnosti, opravil nepravdivé údaje nebo naopak jejich pravdivost nějakým způsobem prokázal, a to předložením důkazních prostředků, jimiž musí dojít k odstranění těchto pochybností. V této výzvě je stanovena lhůta správcem daně, která nesmí být kratší než 15 dnů a seznámí ho s následky plynoucími z neodstranění pochybností nebo nedodržení uvedené lhůty.

V následující tabulce nalezneme počet ukončených případů při odstranění pochybností správců daně s rozdíly, které vedly buď ke zvýšení částky daně, nebo ke snížení nadměrného odpočtu u konkrétních daní za období 2014-2016. Postup k odstranění pochybností

byl využíván u daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických a fyzických osob. Finanční správa udává jako důvod změn, oproti předchozím rokům, kontrolní hlášení, které bylo zavedeno právě v roce 2016. Kontrolní hlášení umožňuje správcům daně získat informace o vybraných transakcích a identifikovat riziková spojení plátců.

Tabulka 3: Počet a výsledky postupů k odstranění pochybností za období 2014-2016

Daně celkem za rok:	Počet ukončených postupů	Počet ukončených postupů s rozdílem	Změna v důsledku postupu k odstranění pochybností (v tis. Kč)		
			Daňové povinnosti	Nadměrného odpočtu	Ztráty
2014	25 074	11 693	5 097 952	-1 526 874	-85 528
2015	24 062	11 970	7 962 290	-3 105 244	-4 159
2016	19 187	9 374	4 501 457	-678 862	-167 647

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat ze zpráv o činnosti Finanční správy ČR v letech 2014-2016

5. Případy odhalených daňových úniků včetně identifikace aplikovaných postupů správců daně

Případů odhalených daňových úniků je opravdu veliké množství. Daňové úniky jsou realizovány po celém světě. Richard Murphy, britský účetní a politický ekonom, uvedl, že na žebříčku největších daňových úniků se drží Spojené státy americké (Routers, 2011). Dle Stuarda P. Greena, lze identifikovat několik klíčových důvodů proč vznikají největší daňové úniky právě v USA. Jedním z nich je, že normy spojené s povinností daně jsou slabé. Mnoho lidí se také domnívá, že daňový zákon je nespravedlivý, a právě ty daňové příjmy, které plynou do rozpočtu, se používají na nerozumné účely (The Christian Science Monitor, 2011).

5.1 Odhalené daňové úniky v České republice

Definice daňových úniků není jasná, ani v daňových zákonech České republiky přesnou formulaci nedohledáme.

Odhalení daňových úniků v České republice řeší tzv. Daňová Kobra. Daňová Kobra je národní centrála proti organizovanému zločinu. Členové této organizace jsou zaměstnanci Policie ČR, Celní správy ČR a Finanční správy ČR. Zástupci Daňové Kobry si v rámci zákonných možností náležitě vyměňují informace, které jim usnadní odhalení daňových úniků. Cílem jednotlivých složek Daňové Kobry je zajištění řádného výběru daní, vrácení protiprávně získaných peněžních prostředků do veřejných rozpočtů a postih pachatelů (Daňová Kobra, 2018).

Ministerstvo financí ČR uvádí, že největší daňové úniky nese daň z přidané hodnoty. Usnadnění daňových úniků v této dani může být způsobeno počtem sazeb, jejich výší, složitou administrativou a kontrolou, načasováním plateb a odpočtů.

Dle odhadů mezinárodních institucí přichází Česká republika na daních až o 80 miliard korun. Menší část se ztrácí odléváním nezdaněných zisků do daňových rájů, větší pak kvůli řetězovým podvodům na DPH (iDnes, 2017).

Níže jsou uvedeny odhalené daňové úniky včetně aplikovaných postupů správců daně.

5.1.1 Obchod s drahými kovy

Práce na několik měsíců za intenzivní podpory Finančního analytického úřadu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel měla za následek odhalení daňového úniku ve výši nejméně 260 milionů korun. Skupina obviněných osob měla

cíleně založit a ovládat víceúrovňový řetězec nejméně 32 tuzemských společností. Mělo docházet k umělému obchodu s drahými kovy neznámého původu, které byly pořízeny z jiných členských států EU bez jakékoliv evidence. Drahé kovy byly prodávány, přičemž obviněné osoby neodváděly DPH. Podle kriminalistů docházelo k vyhotovení daňových dokladů, na jejichž základě uplatnily nárok na odpočet další účinkující firmy. Společnosti, které byly na konci tohoto řetězce, se měly zbavovat daňové povinnosti dodáním zboží do jiného státu EU, tím mělo docházet k čerpání vysokých nadměrných odpočtů.

Správce daně si vyčkal na dostatečné množství důkazních prostředků. Ke zjištění důkazů provedl několik domovních prohlídek a prohlídek jiných prostorů, které zajistily důkazní materiál. Všem obviněným osobám hrozí trest odnětí svobody od pěti do deseti let. Jako výnos z trestné činnosti kriminalisté zajistili drahé kovy, peníze na účtech a v hotovosti (Policie ČR, 2017).

5.1.2 Milionové krácení daní

Daňová Kobra vyšetřovala případ podezření ze spáchání trestných činů krácení daně, poplatku a podobné povinné platby, zneužití pravomoci úřední osoby a podplácení. Skupina obviněných se měla obohatit o nejméně 49 milionů korun a dále se pokusit o dalších 198 milionů korun na základě spolupráce s pracovníci finanční správy. Obvinění měli podávat imaginární daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, na základě nichž si neoprávněně nárokovali vyplácení nadměrných rozpočtů.

Policisté shromáždili velké množství důkazů a zaměřili se na podezřelé aktivity všech osob. Byly provedeny domovní prohlídky a prohlídky jiných prostor. V rámci šetření se zajistil majetek v rozsahu způsobené škody, jednalo se o nemovitosti, luxusní vozidla, hodinky a finanční hotovost. Obviněným hrozí trest odnětí svobody v rozmezí od pěti do deseti let (Policie ČR, 2013).

5.1.3 Prodej nekolovaných cigaret a tabáku

Policie obvinila čtyři osoby v souvislosti s nezákonným dovozem a následným prodejem nekolovaných cigaret a tabáku.

Šetření probíhalo se třemi desítkami policistů a policejním psovodem se speciálně vycvičeným psem. Provedli prohlídky domovních a dalších prostor, při kterých zajistili také omamné a psychotropní látky a předali tak tuto trestnou činnost kriminalistům. Skupina osob byla obviněna ze zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (Policie ČR, 2017).

6. METODIKA

Cílem této bakalářské práce je na podkladě dosavadních postupů při správě daní navrhnout možnosti detekce daňových úniků a postupů jejich odhalení.

Praktická část je vytvořena především na základě teoretických znalostí. Nejprve se věnuje popisu příčin vzniku daňových úniků a následnému rozboru konkrétních příčin. Těmi jsou počet daňových kontrol a aktivních daňových subjektů (DS) oproti počtu zaměstnanců v kontrolním oddělení v letech 2010-2017. Cílem tohoto rozboru je zjistit, zda se státu vyplatí nabrat novou pracovní sílu a posílit tak právě výkon daňové kontroly. Také zde byla použita metoda komparace, kde srovnávám hlavní město s menšími městy z hlediska počtu daňových kontrol na jednoho kontrolora oproti počtu aktivních daňových subjektů v roce 2017. Uvedené tabulky jsou vyhotoveny v programu MS Excel prostřednictvím jeho funkcí. Hodnoty jsou vypočteny následujícími vzorci:

- *počet daňových kontrol na 1 zaměstnance* = $\frac{\text{počet daňových kontrol}}{\text{počet zaměstnanců}}$
- *počet aktivních daňových subjektů na 1 zaměstnance* = $\frac{\text{počet aktivních DS}}{\text{počet zaměstnanců}}$
- *doměřená daň na 1 daňovou kontrolu* = $\frac{\text{doměřeno z kontrol}}{\text{počet daňových kontrol}}$

V další kapitole byl proveden kvalitativní výzkum formou polostrukturovaného rozhovoru. Podstatou zařazení rozhovoru bylo zjistit, jak fungují postupy správce daně v praxi, odhalit případné nedostatky a na jeho základě navrhnout řešení pro efektivnější odhalování daňových úniků. Rozhovor byl proveden se zaměstnankyní finančního úřadu, která chtěla zůstat v anonymitě, a tak je její přání respektováno.

Na základě zjištěných informací jsou následnou dedukcí předloženy návrhy a diskuze postupů, které by mohly pomoci odhalit daňový únik. S tím souvisejí existující mechanismy uvedené v daňovém řádu, které napomáhají odhalení daňových úniků. Je zde prodiskutována nejen daňová kontrola, která by se dala v určitých směrech zefektivnit, ale i možné zdokonalení legislativy a dalších možností, které by mohly přispět k odhalování daňových úniků.

V praktické části bylo čerpáno z výročních zpráv Finanční správy, zpráv o činnosti Finanční a Celní správy a poskytnutých informací dle zákona 106/1999 Sb., (18/2018) publikovaných od Generálního finančního ředitelství.

7. Identifikace příčin vzniku daňových úniků

Daňové úniky znamenají ztrátu pro každého občana, kdy finanční prostředky chybí např. ve zdravotnictví, školství a v dalších oblastech. V této práci je snahou najít způsob, jak by bylo možné zkvalitnit daňovou kontrolu, a jak pomoci odhalování daňových úniků, k jejich minimalizaci či k jejich úplnému zamezení. Je třeba se zamyslet nad současným systémem, a to konkrétně nad výkonem daňové kontroly. Teoretická část práce se zabývá daňovou kontrolou z hlediska zákonných opatření (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád). Je však otázkou, zda jsou tato legislativní opatření vždy dodržována, a to jak ze strany kontrolních orgánů, tak ze strany samotného daňového subjektu.

Výše daňových úniků je ovlivněna mnoha příčinami. V teoretické části je uvedeno několik příčin daňových úniků. Mezi ně řadíme například:

- nesrozumitelnost daňových zákonů,
- výše zdanění,
- počet daňových sazeb,
- nesouhlas s využitím daňových příjmů.

Obecně je známo, že čím je daňový systém komplikovanější, nepřehlednější a s velkým počtem výjimek, tím je daňový únik pravděpodobnější. **Komplikovaný systém** může vést k neúmyslným daňovým únikům z důvodu neznalosti a k úmyslnému obcházení zákona. Složitý daňový systém zvyšuje náklady na správu daní, jak na straně správců daně, tak i daňových subjektů. Existence daňových úniků a jejich prokazování vede k vysokým nákladům na průběh zdlouhavého důkazního řízení a řešení případných sporů s daňovými subjekty.

Vysoké sazby daní vedou k větší ilegální aktivitě. Z toho plyne, že s rostoucím zdaněním přibývají daňové úniky. Důvodem je zvýšení neochoty daňových subjektů odvádět daně, které jsou příliš vysoké, a tím roste snaha se jim vyhnout. Každý daňový subjekt má odlišný postoj k výši zdanění. Při uskutečnění daňového úniku si většina daňových subjektů je zcela vědoma následků za jeho provedení, proto je ochotna tolerovat výši zdanění. Optimální výši zdanění přijatelnou pro všechny daňové subjekty nelze jednoznačně určit, jelikož každý daňový subjekt je ochoten strpět něco jiného.

Daňové úniky usnadňuje i **počet daňových sazeb**. To se děje v případě daně z přidané hodnoty, kde je počet sazeb vyšší. Vyšší počet sazeb umožňuje špatné či záměrné zařazení do nižší sazby.

Nesouhlas s využitím daňových příjmů – může nastat případ, kdy mají daňové subjekty pocit, že jejich zdaněné příjmy nejsou náležitě použity na vhodné účely. Z toho vyplývá, že mají negativní postoj i v případě nízkého zdanění. Příčinou vzniku daňových úniků může být tedy i nedůvěra daňových poplatníků ve správné použití vybraných daní. Například, že tyto finanční prostředky se stanou předmětem korupce a budou tak použity ve prospěch některých zájmových skupin či jednotlivců, místo aby byly použity k veřejnému prospěchu všech občanů státu. Osvěta populace by měla začínat již na školách a stát jako správce těchto vybraných daní by měl umět přesvědčit občany o správném použití a efektivním hospodaření s těmito finančními prostředky.

Domnívám se, že existují další příčiny, které by mohly ovlivnit vznik a výši daňových úniků. Těmi jsou:

- počet aktivních daňových subjektů,
- počet daňových kontrol,
- počet správců daně.

Výši daňových úniků ovlivňuje **počet aktivních daňových subjektů**, jelikož za původem daňových úniků stojí právě oni.

Četnost daňových úniků ovlivňuje také **počet daňových kontrol**. Daňová kontrola má podstatný vliv na snižování objemu daňových úniků. Přispívá k odrazování daňových subjektů od ilegálního chování v podobě zamlčení svých příjmů a dalších státem zakázaných praktik.

Jak bylo uvedeno výše, počet daňových kontrol, tak i **počet správců daně** má vliv na výši daňových úniků. Zaměstnanci jsou nedílnou součástí správců daně, jelikož právě oni mají za úkol ověřovat podaná daňová přiznání a výkon daňové kontroly.

Hodnoty v tabulkách uvedených níže jsou pouze za Finanční správu.

V tabulce uvedené níže je znázorněn počet aktivních daňových subjektů, počet daňových kontrol a počet zaměstnanců v kontrolním oddělení. Na základě těchto údajů je nastíněn počet daňových kontrol a počet aktivních daňových subjektů připadající na jednoho zaměstnance. Za počet aktivních daňových subjektů lze pokládat počet daňových subjektů ekonomicky aktivních ve sledovaném období. Z těchto údajů je patrné, že s největší pravděpodobností nedojde k tomu, aby byly všechny daňové subjekty alespoň jednou zkontrolovány.

Klesající tendenci v počtu daňových kontrol můžeme přisuzovat digitalizaci správy daní, která umí vytipovat rizikové firmy. Domnívám se, že i když tento systém může ušetřit spoustu práce, přesto mu chybí lidská intuice a není možné, aby rozpoznal všechny souvislosti za určitými daty, proto právě finanční úředník hraje nadále hlavní roli. Navíc šikovný účetní může být schopen vyhnout se označení „rizikové firmy“ manipulací s účetnictvím.

Jak můžeme zpozorovat, počet zaměstnanců v kontrolním oddělení od roku 2010 do roku 2013 mírně klesal. Tento pokles přikládám k přeměně organizační struktury Finanční správy.

Tabulka 4: Počet aktivních daňových subjektů, daňových kontrol a zaměstnanců v kontrolním oddělení za období 2010-2017

Rok	Počet aktivních daňových subjektů	Počet daňových kontrol	Počet zaměstnanců v kontrolním oddělení	Počet daňových kontrol na jednoho zaměstnance	Počet aktivních DS na jednoho zaměstnance
2010	8 938 745	69 820	2 958	24	3 022
2011	8 075 056	47 472	2 832	17	2 851
2012	8 407 299	42 466	2 837	15	2 963
2013	8 544 518	33 549	2 713	12	3 149
2014	8 170 699	37 123	2 822	13	2 895
2015	8 348 262	27 447	2 943	9	2 837
2016	8 453 084	18 940	2 960	6	2 856
2017	8 490 216	13 971	3 032	5	2 800

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat ze zpráv o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR v letech 2010–2017

Počet aktivních daňových subjektů, počet daňových kontrol a počet zaměstnanců v kontrolním oddělení se bude lišit v porovnání s větším a menším městem. Hodnoty, jako je počet daňových kontrol na jednoho zaměstnance by se naopak neměly výrazně lišit z důvodu omezení pracovní kapacity. Abych zmíněné tvrzení mohla prokázat, sestavila jsem tabulku, kde porovnávám hlavní město Prahu a zřetelně menší města Příbram, Benešov a Tábor. Město Příbram bylo vybráno z důvodu mého bydliště, které spadá právě pod toto územní pracoviště. Další zmiňovaná města byla zvolena kvůli blízkosti mého bydliště.

Z níže uvedené tabulky si můžeme povšimnout, že počet aktivních daňových subjektů a počet pracovníků jsou významně odlišné. Naopak průměrné hodnoty jako jsou počet daňových subjektů na jednoho zaměstnance a počet kontrol na pracovníka se pohybují na téměř stejné úrovni.

Tabulka 5: Srovnání celkového počtu registrovaných subjektů a celkového počtu pracovníků kontrolního oddělení v Praze, Příbrami, Benešově a v Táboře za rok 2017

	Praha	Příbram	Benešov	Tábor
Celkový počet pracovníků kontrolního oddělení	532	34	26	34
Celkový počet registrovaných osob	392 477	15 979	13 301	12 957
Počet daňových subjektů na jednoho kontrolora	738	470	512	381
Počet ukončených daňových kontrol za rok	2 397	152	118	242
Počet daňových kontrol na pracovníka	5	4	5	7

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat od Generálního finančního ředitelství z poskytnutých informací dle zákona 106/1999 Sb., (18/2018)

Dosažené výsledky, jako jsou počet daňových subjektů na jednoho kontrolora a počet daňových kontrol na pracovníka, jsou uvedeny tučně. Z těchto vyplývajících hodnot by se mohlo diskutovat o posílení kontrolních oddělení. Je otázkou, zda by tato možnost přispěla k vyšší efektivitě výběru daní.

Níže je vytvořena tabulka, ve které můžeme vyzorovat hodnoty doměřených daní z daňových kontrol připadající na jednu kontrolu. V tabulce lze sledovat klesající trend v počtu daňových kontrol, ale paradoxně stoupající trend v doměřené dani na jednu kontrolu. Tento stav bychom mohli přisuzovat k existenci digitalizace správy daní.

Tabulka 6: Přehled o výsledcích daňových kontrol v období 2010-2017

Rok	Počet daňových kontrol	Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)	Doměřená daň na jednu kontrolu (v tis. Kč)
2010	69 820	8 270 849	118
2011	47 472	6 685 979	141
2012	42 466	8 430 760	199
2013	33 549	8 228 542	245
2014	37 123	9 614 461	259
2015	27 447	15 721 315	573
2016	18 940	14 509 879	766
2017	13 971	11 594 254	830

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat ze zpráv o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR v letech 2010-2017 a výročních zpráv Finanční správy v letech 2010-2017

8. Postupy správce daně při odhalování daňových úniků v praxi

Abych dosáhla cíle této bakalářské práce, oslovila jsem pracovníci finančního úřadu v Praze. Tato zaměstnankyně si přála zůstat v anonymitě i z pohledu územního pracoviště. Výběr otázek byl zvolen zejména proto, abych zjistila, jak se v praxi identifikuje daňový únik, jaké jsou jeho nejčastější příčiny, jak vlastně fungují legislativní nástroje pro odhalování daňových úniků v praxi a určit jejich případné nedostatky. Také jsem se zajímala o systém odměňování a školení pracovníků. Na základě dosažených výsledků jsou doporučeny návrhy, které by mohly přispět k odhalování daňových úniků.

Tučně jsou uvedeny mé otázky a odpovědi úřední osoby jsou uvedeny kurzívou.

Jak identifikujete daňový únik? Daňové kontroly jsou náhodné, na základě udání nebo přes systémy, které dokáží vytipovat riziko výskytu daňového úniku?

Prvně je třeba říci, že ne každá zahájená daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností nutně značí daňový únik. To, že se subjekt může jevit jako podezřelý, například, že vykazuje nestandardní čísla v daňovém přiznání, má sídlo na podezřelé adrese, obchoduje s firmami v řetězci, ještě neznamená, že se jedná o podvodníka. Mnohdy mají tyto výkyvy racionální opodstatnění a v rámci dokazování subjekt vysvětlí, proč k nim došlo. Jinak se subjekty k daňovým kontrolám vybírají dle všech tří způsobů uvedených v otázce. Asi nejčastěji se vytipovávají skrze systém, který detektuje právě výše zmíněné výkyvy. Například subjekt vykazuje nadměrný odpočet, i když v předchozích zdaňovacích obdobích vykazoval vlastní daň. Těch parametrů, které se sledují je ale samozřejmě více. Druhým nejčastějším způsobem jsou určitě udání, ale ty ne vždy vedou k zahájení daňové kontroly. Často se ještě předtím ukáží jako nepravdivá, prověřovat se ale vždy musí. K náhodným kontrolám dochází také, ale nejsou tak časté, protože primárně jsou prověřovány subjekty, které vykazují určité znaky abnormality.

Jaké jsou podle Vás nejčastější příčiny daňového úniku?

Otázkou je, jak nadefinujeme pojem daňový únik. Pokud se podíváme ze širšího pohledu, lze daňový únik a jeho příčiny rozdělit do tří podskupin. Tou nejméně společensky závadnou je daňový únik z nevědomosti, ať už daňového subjektu nebo jeho účetního. Znamená to, že daňový subjekt opomene přiznat nebo splnit povinnost, která mu vyplývá ze zákona. Týká se to zpravidla menších podnikatelů, fyzických osob, kteří si zpracovávají veškerou administrativu sami a v případě nestandardní situace nemají takovou znalost zákona, aby

problematickou transakci správně zaúčtovali nebo posoudili z daňového hlediska. Typickým případem může být absence krátícího koeficientu dle § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. Řešení těchto případů je většinou snadné, protože daňový subjekt komunikuje a má zájem situaci napravit.

Dále tu máme subjekty, kteří se snaží o co největší optimalizaci daňové povinnosti, mnohdy na hraně zákona. V těchto případech je velmi často nutné počkat na soudní rozhodnutí – Finanční správa si zákon vykládá jinak než daňový subjekt. Jako aktuální příklad lze uvést problematiku sdílené ekonomiky, konkrétně třeba airbnb. Finanční správa zastává názor, že se v tomto případě jedná o příjem dle § 7 zákona o dani z příjmů, mnoho poplatníků ovšem uvádí příjmy z airbnb v § 9 zákona o dani z příjmů. Jistě lze najít pádné argumenty pro oba paragrafy. Domnívám se proto, že tuto otázku časem vyřeší až soud.

Poslední skupinou jsou pak subjekty vědomě porušující zákon – zde už můžeme hovořit o pravých daňových únicích, např. řetězové podvody, fiktivní plnění a doklady. Tyto subjekty jsou často nekontaktní, mají fiktivní sídlo a když už komunikují, tak pouze přes datovou schránku.

Lze třeba alespoň z pokynů daňového přiznání rozvinout jakožto prevenci vysvětlení problematiky opakující se jako chybná a neúmyslná, která by vedla k větší informovanosti daňových subjektů a následně k eliminaci chybných daňových přiznání případně i jiným způsobem?

Myslím, že eliminovat chybná přiznání nelze. Pokyny k daňovým přiznáním a jejich jednotlivým řádkům jsou dle mého názoru srozumitelně zpracovány. Ale je logické, že ne vždy lze na základě jejich přečtení vyvodit všechny závěry správně. Na to jsou daňové zákony moc složité. Navíc si myslím, že spoustu menších podnikatelů nemá ani čas, ani chuť pročítat nějaké pokyny. A nelze jim to vyčítat – pak ale musí nést důsledky a respektovat to, když jsou na pochybení upozorněni. V jiné pozici jsou samozřejmě subjekty, které mají daňové poradce. Tam zpravidla k takovým pochybením nedochází.

Jak v praxi fungují legislativní nástroje pro odhalování daňového úniku?

Všechny nástroje se vzájemně doplňují a v praxi jsou samozřejmě nedílnou součástí jakéhokoliv řízení. K vyhledávací činnosti v podstatě dochází neustále. Je to sbírání veškerých relevantních informací o daňovém subjektu bez ohledu na to, zda je či není pro správce daně podezřelý. Vyhledávací činnost může mít různou formu. Od vyhledávání informací na internetu přes podrobné zkoumání daňového spisu, žádostí o součinnost až po

samotné místní šetření. Místní šetření nejčastěji slouží k prověření informací, které daňový subjekt tvrdí či uvádí. Typickým příkladem místního šetření je prověření sídla daňového subjektu, zda se opravdu daňový subjekt na uvedené adrese nachází. Místní šetření tak často bývá součástí jak postupu k odstranění pochybností, tak daňové kontroly. Hlavním principem postupu k odstranění pochybností by mělo být svižné vyřešení nesouladu v daňovém přiznání. Proces dokazování by tedy měl být relativně krátký. V případě, že se v průběhu postupu k odstranění pochybností zjistí, že je problém složitější a bude třeba přistoupit k důkladnějšímu šetření, například dožádání či VIES. Poté se přejde do daňové kontroly.

Dalo by se najít ve stávajícím systému vylepšení postupů a jednotlivých procesů, nebo je systém nastaven správně a zaměstnanci jsou včetně Vás spokojeni a nic by na něm neměnili? Nejsou zde činnosti, které se vzhledem k okolnostem a jiným vlivům postupujících změn a vývoje dělají zbytečně pro morální zastaralost a podobně?

Tohle už je poměrně složitá, až filosofická otázka. Když se zeptáte asi jakéhokoliv úředníka bez ohledu na instituci, ve které pracuje, jistě by Vám vyjmenoval spoustu neefektivních postupů, které musí při své práci provádět. Úřad vždy byl, je a bude jedna velká byrokracie. Velká část těchto neefektivit ale vzniká opodstatněně, protože jsme nuceni postupovat dle zákona. A to že je zákon napsán, jak je napsán, vychází mimo jiné i z chování problematických daňových subjektů.

Lze z Vašeho pohledu uvažovat o něčem, co by zlepšilo efektivitu práce finančního úřadu, například inspirovat se systémy a postupy úspěšných zahraničních sousedů?

O tom, jak fungují jiné daňové správy moc nevím. Obecně se dávají za vzor Němci. Pochybují ale, že výrazně méně papírují. V České republice vidím jako větší problém malý respekt vůči Finanční správě, úřednická profese je vnímána spíše negativně.

Co by mohl udělat finanční úřad prostřednictvím Ministerstva financí pro snížení snahy daňových subjektů krátit daně, například osvětou ve školách, médiích případně jinou formou?

Co se týká osvěty společnosti, tuším, že Finanční správa má v plánu nastartovat projekt Daně do škol.

Mohla byste uvést nějaký příklad daňového úniku z praxe? Jak jste jako správce daně postupovala?

Asi nejvíce se v poslední době řeší řetězové podvody na dani z přidané hodnoty, které jsou i hodně medializované a lze k nim najít velké množství informací online. V oblasti daně z příjmů právnických osob je to pak problematika převodních cen, která ještě tak zprofanovaná není. Nejedná se tak úplně o čistě daňovou disciplínu, ale spíše o disciplínu ekonomickou. Pro správné určení převodních cen je nutné poznat společnost zevnitř a odhadnout její postavení v často složitém schématu matek a dcer často na mezinárodní úrovni. V mém případě šlo dceřinou společností, jejíž matka sídlila v Německu. Česká společnost vykazovala každoročně ztrátu v řádech milionů korun. Na výzvu správce daně předložila kontrolovaná společnost dokumentaci k převodním cenám, která byla ve velkém rozporu s tím, co bylo uvedeno v daňovém přiznání, dle kterého byla přírážka k provozním nákladům záporná. Dle zkoumání správce daně, kdy porovnal obdobné daňové subjekty v daném odvětví, byla vyčíslena kladně v řádu několika jednotek procent. Výsledkem této kontroly byl doměrek, který nakonec vedl k tomu, že společnosti vznikla daňová povinnost.

Je podle Vás možné nějaké zlepšení pro odhalování daňových úniků?

Díky systému, který umožňuje detekovat podezřelé subjekty, se daří celkem efektivně vytipovat ty, kteří jsou nejvíce škodliví. Ke zlepšení odhalování daňových úniků určitě průběžně dochází. V dnešní době je dle mého důležitější naučit se ještě lépe a rychleji detekovat podezřelé subjekty pomocí moderních technologií. Ale to by samozřejmě bez nových kvalitních pracovníků nešlo.

Jak u Vás probíhá systém odměňování?

Je možné, že se systém odměňování liší úřad od úřadu. Každý ředitel považuje za prioritu něco jiného. Úřednické platy se skládají z více složek – tabulkový plat, osobní ohodnocení a nárazové odměny. Osobní ohodnocení je fixní složka platu, která se může jednou ročně měnit. To, jaké osobní ohodnocení zaměstnanec získá, záleží na jeho přímém nadřazeném. Odměňování není přímo odvislé od konkrétního počtu kontrol či doměrků a je to tak správně. Proč by měl být kontrolor trestán za to, že nedoměřil. Ne každý subjekt, u kterého je zahájena kontrola, je podvodník. Problém není tolik v odměňování, je spíš v tom, že platové tarify jsou především pro absolventy a mladé lidi velmi nízké, a to zejména v porovnání se soukromým sektorem.

Co byste navrhovala změnit v systému kontroly? Dopouští se správce daně nějakých chyb v postupech při odhalování daňových úniků?

Setkala jsem se s chybným postupem ze strany správce daně. Týkal se místního šetření a daňové kontroly. I když jsou daňovým řádem vymezena práva a povinnosti správce daně, došlo k překračování těchto oprávnění. U místního šetření postupuje správce daně způsobem, kterým by měla postupovat daňová kontrola. Při místním šetření správce daně zjišťuje, zda existují jisté nesrovnalosti. Pokud se objeví nějaké problémy, pak by měl správce daně zahájit kontrolní postup. Správce daně má stejné oprávnění jak u místního šetření, tak právě u daňové kontroly. Kdežto daňový subjekt má jiná práva u obou těchto postupů. Nastal případ, kdy správce daně vydával dodatečné platební výměry ve výkonu místního šetření, a tak bylo znemožněno daňovému subjektu využít zvláštní práva, která umožňuje daňová kontrola. Tuto skutečnost jsem konzultovala s nejmenovanou soukromou účetní a bylo mi řečeno, že kontroloři finančních úřadů jsou méně kvalifikovaní než soukromý sektor.

Myslím si, že je systém, potažmo metodika kontrol nastaven správně. Velký problém je spíše v nedostatku kvalifikovaných zaměstnanců, především ve větších městech.

Jak často u Vás probíhá školení? V kolika lidech se školení uskutečňuje?

Školení ve Finanční správě se dělí na povinná a dobrovolná. Pokud se bavíme o kontrolním oddělení je třeba do roku od nástupu na úřad absolvovat velké třítydenní školení, které je zaměřeno na všechny aspekty kontrolní činnosti – od základů účetnictví až po legislativu. Na toto školení se sjíždějí zaměstnanci z celé České republiky. Dále to bývá tak, že každý zaměstnanec alespoň jednou ročně absolvuje dobrovolné školení dle vlastního výběru či výběru vedoucího, kde prohlubuje své znalosti dle toho, na jakou daň se specializuje, potkává se s kolegy z jiných krajů a diskutuje se tam už konkrétní problematika.

To znamená, že systém nastavení stávajícího školení je plně dostačující nebo mají zaměstnanci námitky a potřebu změny? Změnila byste něco Vy sama?

Myslím, že samotný systém školení je v pořádku. Rozhodně však nemohou člověka úplně připravit na samotnou práci na pracovišti, která je velmi komplexní. Člověk se z větší části učí praxí. Velkou pomocí mu může být zaučovatel, což je kolega z oddělení, který je nováčkoví v prvních měsících k ruce.

9. Návrh a diskuze postupů, které by mohly odhalit daňový únik

Tato kapitola se zabývá návrhy a diskuzí postupů, které by mohly odhalit daňový únik. Níže uvedené návrhy jsou předloženy na základě výsledků z předchozích dvou kapitol.

Daňové ztráty jsou nejen v ČR, ale v rámci celé EU velmi vysoké. Nejen z tohoto důvodu je navyšován schodek veřejných financí. Zamezit daňovým únikům není jistě lehké, zvláště v našem prostředí, kdy jsme téměř každodenně svědky různých podvodů. Je na každém občanovi, aby se snažil negativním jevům předcházet či jim všemožným způsobem zabránit. Nákup zboží na černo znamená logicky daňové úniky v tržbách. Je na daňové kontrole, aby tyto nešvary potírala, mapovala si oblast své působnosti a získávala informace v terénu.

9.1 Legislativa

V první řadě je úkolem legislativy zamezit daňovým únikům v co největší míře. Jde o systém nastavení a zajištění dodržování legislativou stanovených pravidel. Základním bodem je tedy mít co nejjednodušší daňový systém – čím složitější a s větším počtem výjimek, tím je jednodušší obcházet pravidla. Podnikatelé jsou vynalézaví, a je na kontrolních orgánech, aby tyto daňové úniky odhalily, ale také na občanech, aby daňové úniky nepodporovali.

Firmy se často potýkají v praxi i s tím, že za správnost účetnictví odpovídá sám podnikatel, firma a nikoliv účetní. Může pak docházet k situacím, kdy firma díky špatně zpracované účetní závěrce, chybně zpracovanému daňovému přiznání účetní je povinna uhradit doměrek daně včetně penále a následně může tento po účetní vymáhat. I toto by se dalo do budoucna lépe legislativně ošetřit.

9.2 Efektivnější daňová kontrola

V praxi je známo, že daňová kontrola probíhá zejména u subjektů, které vykazují výkyvy v hospodaření, ztrátu, nadměrné odpočty DPH anebo může jít o daňovou kontrolu na základě udání. V dnešní době je velká konkurence a některé daňové subjekty se snaží cestou udání konkurenčnímu daňovému subjektu uškodit. Otázkou je, zda jde o udání oprávněné či nikoliv, a je na správci daně, aby tuto skutečnost prověřil, a vyvodil z daňové kontroly pro kontrolovaný daňový subjekt případné důsledky.

Dle výsledků z předchozí kapitoly by nebylo jistě na škodu navýšit počet zaměstnanců finančních úřadů – kontrolorů a zajistit pro ně kontrolní oddělení, které by se věnovalo jen těmto kontrolám daňových subjektů. Daňové kontroly by měly být prováděny pravidelně nejpozději po třech letech od zahájení podnikání, a to bez rozdílu, zda se jedná o firmu, která sídlí ve velkém či v malém městě. Podnikatelé by si tak byli vědomi, že není možné podvádět, a že je otázkou času, kdy se dostaví daňová kontrola. V případě pravidelných kontrol by se mohlo jednat i o preventivní opatření, které daňovým subjektům může pomoci lépe a co nejdříve se zorientovat v konkrétních postupech zdanění souvisejícího s jejich aktivitou. Opatření by mohlo včas odhalit chyby a následně jim ušetřit peněžní prostředky při případném doměření daně.

Vzpomeňme si na tabulku, ve které se objevilo srovnání hlavního města Prahy a menších měst Příbram, Benešov a Tábor. Právě ve velkých městech je největší možnost daňových úniků, protože daňové subjekty na skutečnost, že je nikdo kontrolovat nebude, mohou spoléhat a stát tak může přicházet o velké peníze. Vysoké pokuty a penále nic neřeší, pokud na ně firma nemá. Poté dochází k jejímu krachu, případně k exekučnímu řízení, k bankrotu, a tím ke ztrátě pracovních míst a k dalším negativním skutečnostem s tím spojeným.

Pro účinnější kontrolu ve výběru daní je také třeba motivovat zaměstnance správy daní k důslednějším a pečlivějším kontrolám, aby se minimalizovala korupce a nevyplatilo se jim na korupci podílet. Zároveň zpřísnit v těchto funkcích trestní postihy.

V souvislosti s navýšením počtu kontrolorů by se mohly zavést i namátkové kontroly přímo v terénu, kde si mohou ověřit, zda má daná firma např. v obchodě dostatek zákazníků nebo zeje obchod prázdnou, což by mohlo být jakýmsi vodítkem při kontrole daňového přiznání či přiznání k DPH apod. Pokud firma vykazuje dlouhodobě ztrátu, a přitom je finanční úředník svědkem, že má v obchodě každodenně spoustu zákazníků, pak je možné toto zmapovat, prověřit a při následné kontrole vyvodit důsledky. Pokud firma šidí na tržbách, musí šidit i na nákupu zboží, tedy tzv. načerno nakupovat a načerno prodávat. Tato skutečnost pak navazuje na další firmy, které si správce daně může prověřit. K tomu by mělo přispívat již zavedené kontrolní hlášení k DPH.

Je také na každém zaměstnanci, aby nepřistoupil na proplácení části mzdy na černo, neboť v důsledku toho je on sám šizen např. na dávkách nemocenského pojištění či na vyměření starobního důchodu. Často jde o etické otázky, ale není jistě lehké tyto nešvary potírat,

dokud nebude dostatek legislativních opatření, která budou těmto situacím bránit. Tyto situace nevznikají jen špatnou legislativou. Důvodem mohou být obavy zaměstnance, aby neztratil zaměstnání, vydírání zaměstnavatelů.

Z mého pohledu by se dalo daňovým únikům v řadě případů zabránit. Pokud by byly kontroly u každého daňového subjektu prováděny pravidelně, a každý daňový subjekt s ní dopředu počítal, byly by lhůty pro ukončení řádné daňové kontroly stanoveny pro malé, střední a velké daňové subjekty odlišně. Tedy čím menší firma, tím kratší lhůta pro ukončení daňové kontroly, čím větší firma, tím více dokladů a dokumentů k prověřování a tím delší lhůty. Samozřejmě s přihlédnutím k předmětu činnosti, jelikož každá činnost obnáší odlišný rozsah administrativy.

Při současném systému daňových kontrol, a při současném stavu pracovníků jednotlivých finančních úřadů nelze daňovým únikům zamezit. Domnívám se, že daňovým únikům zcela zamezit nejde. Řešením by bylo podle počtu daňových subjektů a jejich zmapování uzákonit počet kontrolorů správce daně. Jedině tak by bylo možno provádět pravidelné kontroly, kdy by určitý kontrolor finančního úřadu měl na starost firmy např. podle abecedy, podle velikosti firmy apod. Otázkou setrvává efektivnost správy daní.

K diskuzi zůstávají nevýhody, kterými jsou vysoké náklady státu na zaměstnance finančních úřadů a na zajištění kontrolního oddělení. Domnívám se ale, že časem by tyto prvotní náklady byly převýšeny příjmy z doměřených daní v důsledku zvýšení počtu odhalených daňových úniků.

9.3 Sjednocení daňového systému dle vzoru nejúspěšnějšího státu

K zamyšlení je i možná cesta sjednocení daňového systému v EU, dle vzoru nejúspěšnějšího státu, který má osvědčené a prokazatelně nejlepší výsledky ve výběru daní. Toto sjednocení by přispělo i ke stejným podmínkám daňových subjektů, které by v rámci hospodářské soutěže měly rovné možnosti v odpisech apod. Naopak by měly být znevýhodněny firmy, které u nás podnikají a mají sídla v daňových rájích. Tyto daňové subjekty mají zvýhodněné podmínky oproti řádně platícím subjektům. Ke zlepšení daňové morálky je nutné, aby pro daňové poplatníky byl daňový systém co možná nejjednodušší. K tomuto návrhu je nutné poukázat na některé nevýhody, kterými jsou například neochota členských států k omezení jejich fiskální autonomie, tradice a zvyklosti státu. Beranová (2018) ve své diplomové práci potvrzuje, že státy mají tendenci udržovat si svoje daňové mixy v podobě, která je dlouhodobě ověřená a vyhovující.

9.4 Motivace a školení finančních úředníků

Z pohledu daňové správy je třeba najít způsob, jak motivovat zaměstnance k vyšší aktivitě při uskutečňování daňových kontrol. Z odpovědi zaměstnankyně finančního úřadu ohledně odměňování vyplývá, že je nutné tento systém prověřit. Přestože po celé České republice vykonávají zaměstnanci stejnou práci, používá každý úřad jiný systém. Domnívám se, že by mělo Generální finanční ředitelství nebo Ministerstvo financí nastavit pravidla, která by byla shodná pro všechny finanční úřady. Mohla by být určitá pohyblivá složka mzdy, kterou ovlivní přímý nadřízený, který by měl nejlépe znát své podřízené. Z mého pohledu by měly být nějaká základní pravidla pro práci kontrolora. Dále záleží na okolnostech konkrétního případu a následujícímu postupu práce. Každý zaměstnanec nad prací přemýšlí jinak a vedoucí by měl znát jaký styl práce používá, tj. v širších souvislostech s ostatními okolnostmi, s použitím logiky a podobně. Pokud se u těchto zaměstnanců nezavede jasný motivační systém odměňování, nelze očekávat požadované výsledky v kvalitě zaměstnanců.

Z uvedené odpovědi korespondentky je také patrné, že zaměstnanci mají dobré školitele, frekvence a obsahová náplň školení je též v pořádku. Vystává však otázka, pokud jsou zaměstnanci se školením spokojeni, proč stále scházejí kvalifikovaní zaměstnanci. Finanční úřad si za peníze daňových poplatníků své zaměstnance proškolí a stále se mu nedostává kvalitních zaměstnanců. Opět se nabízí otázka, zda-li nedochází k časté fluktuaci. To znamená, že zaměstnanci v těchto úřadech získají nutnou praxi a potřebné vzdělání formou příslušných školení a následně odejdou do soukromého sektoru za vyšším výdělkem. Otázka je, proč stát nemá zájem o setrvání takto zkušených zaměstnanců, jejichž školení jistě stálo státní pokladnu nemalé finanční prostředky. Nekonečné vynakládání dalších finančních prostředků pro stále nové zaměstnance a další čas pro zácvik zaučovatелů stojí také nemalé finanční náklady a zaměstnancům stále chybí potřebné zkušenosti. Tímto stylem nelze očekávat, že budou ve státní správě pracovat tolik požadovaní finanční experti. Obecně lze konstatovat, že pokud nedojde ke změně v této věci ze strany státu, nezlepší se ani tolik kritizovaný výběr daní.

9.5 Spolupráce a informovanost občanů

V běžném životě se každodenně při nakupování setkáváme s tím, že se obchodník ptá, zda chce zákazník doklad či nikoliv. Zákazníci ve většině případech daňový doklad nepožadují, pokud se nejedná o zboží vyšší hodnoty se záruční dobou. Tím vyjadřují svůj

souhlas s daňovými úniky zcela otevřeně. Tento systém pak nahrává obchodníkům ke krácení daní, kdy tzv. načerno nakoupí a načerno prodají.

Jelikož většina obyvatel se s informacemi o zdanění ve vzdělání na základní či odborné škole vůbec neseťká, je velmi obtížné tento přístup změnit. Občané si často neuvědomují a neznají náklady statků poskytovaných státem, které by museli vynaložit, v případě, kdyby si je museli zaplatit sami.

Stát by měl proto přesvědčit občany ke spolupráci při výběru daní. Z hlediska zajištění informovanosti budoucích generací by mohla být zavedena minimální znalost této problematiky na školách. Posouzení, zda-li toto zařazení do osnov by bylo v rámci základních nebo středních škol je v kompetenci Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy. Pro širší informovanost ostatních občanů by nebylo od věci zvážit zahrnutí této oblasti do stávajících pokynů daňových přiznání nebo formou informačního letáku.

10. ZÁVĚR

Tato bakalářská práce se věnuje problematice odhalování daňových úniků. Daňové úniky jsou nežádoucím jevem každé společnosti. Každý z daňových subjektů jedná tak, aby minimalizoval svou daňovou povinnost. Tímto jednáním dochází k úmyslnému či neúmyslnému opomenutí daňové povinnosti daňového subjektu.

K odhalování daňových úniků slouží legislativní nástroje jako je vyhledávací činnost, místní šetření, postup k odstranění pochybností a daňová kontrola.

Na daňový únik lze pohlížet z hlediska daňového subjektu a z hlediska státu. Pokud stát chce daňovým únikům zabránit, musí nejprve vyhledat jejich příčiny. Za nejvýznamnější příčiny považují dlouhotrvající nedostatek zaměstnanců v kontrolním oddělení a nedostatečnou motivaci finančních úředníků. Tyto podstatné příčiny daňových úniků může stát relativně snadno ovlivnit. Pokud stát přijme novou pracovní sílu, náležitě ji proškolí a odmění, získá tak velmi kvalitní kontrolní pracovníky, a tak by mohl dosahovat i lepších výsledků.

Cílem této bakalářské práce bylo na podkladě dosavadních postupů při správě daní navrhnout možnosti detekce daňových úniků a postupů jejich odhalení. K dosažení cíle vedl rozbor příčin a rozhovor se zaměstnankyní finančního úřadu. Nesmíme ale opomenout, že se jedná o názor jedné zaměstnankyně, který se může lišit od ostatních zaměstnanců finanční správy. Na základě dosažených výsledků rozboru a rozhovoru byla následně navržena doporučení, která by mohla zajistit efektivnější odhalování daňových úniků. Nejedná se pouze o zefektivnění daňové kontroly, ale například o zdokonalení legislativy, motivace zaměstnanců a možnosti sjednocení daňového systému dle nejúspěšnějších států v EU.

Z této práce vyplývá, že by vedení Generálního finančního ředitelství případně Ministerstva financí mělo provést hlubší analýzu činností, postupů a procesů daňové správy, která by vedla k efektivnějšímu výběru daní a zavedení účinnějších mechanismů. Rovněž je nutné prověřit současný nastavený systém odměňování zaměstnanců a zajistit motivaci k setrvání zkušených zaměstnanců v úřadu a zamezit tak možné fluktuaci. Na základě těchto analýz provést potřebnou restrukturalizaci, která povede k lepší efektivitě, pružnosti, snížení zbytečné byrokracie, zavedení účinnějších mechanismů a v neposlední řadě též ke zvýšení respektu a pověsti úřadu. Domnívám se, že na základě těchto změn lze očekávat požadovaný výsledek.

Na daňové úniky asi jednoznačný recept není. Závisí to na hospodářské situaci státu, na hospodaření s veřejnými prostředky, na účinné a efektivní kontrolní činnosti daňových subjektů. Daňové úniky způsobují problémy ve všech ostatních oblastech, např. v důchodovém systému, ale také v již zmiňovaném zdravotnictví či školství. Je tedy nutno je odhalovat, ale nejlépe jim účinnými zákonnými opatřeními předcházet.

I. SUMMARY A KEYWORDS

The bachelor thesis deals with issues of tax evasion. It defines the basic concepts of taxation, including the difference between tax evasion and tax optimization. The thesis deals in detail with tax evasion, describing their forms, ways of realization and causes. There are also cases of detected tax evasion, including identification of applied tax administrator practices. The methods of measuring of tax evasion and the possibility of their detection in the administration of taxes in accordance with the Tax Code are also provided.

An analysis of the specific causes of tax evasion is then made. In order to achieve the goal of this bachelor thesis, an interview was conducted with a financial office employee. The essence of the interview was to find out how the tax administrator practices in practice and to identify possible shortcomings. On the basis of the information found, there are presented proposals and discussion of procedures that could help to detect tax evasion. It is not only about streamlining of tax control, but for example, improving legislation, motivating employees and the possibility of unifying the tax system of the most successful countries in the EU.

Jel Classification: H26

Keywords: tax, tax evasion, the tax administrator, illegal optimization

II. SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Knižní zdroje

Fassmann, M. (2007). *Stínová ekonomika a práce na černo*. Praha: Soudy.

Kobík, J., Kohoutková, A. (2016). *Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer.

Kubátová, K. (2015). *Daňová teorie a politika* (6. aktualizované vydání). Praha: Wolters Kluwer.

Rybová, J. (2017). *Daňový systém*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta.

Široký, J. a kol. (2008). *Daňové teorie: s praktickou aplikací* (2. vydání). Praha: C. H. Beck.

Vančurová, A., Boněk, V. (2011). *Správa daní pro ekonomy*. Praha: Wolters Kluwer ČR.

Vančurová, A., Láchová, L. (2018). *Daňový systém ČR 2018* (14. aktualizované vydání). Praha: 1. VOX.

Legislativa

Zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě ČR

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her

Zákon č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitých věcí

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

Zákon č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

Internetové zdroje a ostatní

Beranová, M. (2018): *Změny daňového mixu ve státech Evropské unie*. (Diplomová práce). České Budějovice. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. Dostupné z: https://theses.cz/id/6b9qx6/DP_Monika_Beranov.pdf

Česko přichází na daních o desítky miliard, daňových rájů ale ubývá [Online]. (2017). Prosinec 17, 2017, dostupné z: https://ekonomika.idnes.cz/cesko-dane-uniky-danovy-raj-dfc-/ekonomika.aspx?c=A171106_201452_ekonomika_mok

Finanční správa: Generální finanční ředitelství [Online]. (2018). Srpen 08, 2018. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/uredni-deska-gfr/poskytnute-info-dle-zakona-106-1999sb/2018>

Finanční správa: Vymáhání daní [Online]. (2016). Prosinec 17, 2017, dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/vymahani>

Finanční správa: Výroční zprávy a související dokumenty [Online]. Srpen 08, 2018. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty>

Hanousek, J., & Palda, F. (2002): *Why People Evade Taxes in the Czech Republic and Slovak Republic: A Tale of Twins*. Discussion Paper No. 2002-85. Charles University. Dostupné z: www.csd.bg/fileSrc.php?id=10327

Kaufmann, D., & Kaliberda, A. (1996). Integrating the Unofficial Economy into the Dynamics of Post-Socialist Economies: A Framework of Analysis and Evidence. In: *Kaminski, B.,: Economic Transition In Russia And The New States Of Eurasia*, Armonk, NY: M. E. Sharpe, Inc.

Kobra si došlápla na „obchodníky“ s drahými kovy [Online]. (2017). In *Policie ČR*. Praha: plk. Mgr. Jaroslav Ibehej. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/kobra-si-doslapla-na-obchodniky-s-drahymi-kovy.aspx>

Kotala, J. (2011): *Měření daňových úniků*. (Diplomová práce). Praha. Vysoká škola ekonomická v Praze. Dostupné z: https://vskp.vse.cz/28712_mereni_danovych_uniku

Lenártová, G. (2000). *Faktory vzniku daňových úniků*. In: Ekonomické rozhl'ady, 2000, č. 3. s. 243-248. ISSN 0323-262X

Ministerstvo financí České republiky: Zprávy o činnosti Finanční a Celní správy [Online]. Srpen 08, 2018. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav>

O Daňové Kobře [Online]. (2018). Srpen 07, 2018, dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>

Operace ZENON – milionové krácení daní [Online]. (2013). In *Policie ČR*. Praha: Policie ČR. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/operace-zenon-milionove-kraceni-dani.aspx>

Osobní rozhovor se zaměstnankyní finančního úřadu dne 13. 8. 2018

Prodej nekolovaných cigaret a tabáku [Online]. (2017). In *Policie ČR*. Praha: Policie ČR. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/prodej-nekolkovanych-cigaret-a-tabaku.aspx>

Reuters: Where's the fraud, Mr. President? [Online]. (2011). Prosinec 17, 2017, dostupné z: <http://blogs.reuters.com/david-cay-johnston/2011/12/13/wheres-the-fraud-mr-president/>

Schneider, F. (2007). The Size of the Shadow Economies of 145 Countries all over the World: First Results over the Period 1999 to 2003 [Online]. *Journal Of Population Economics*, 20. Dostupné z: <https://www.iza.org/publications/dp/1431/the-size-of-the-shadow-economies-of-145-countries-all-over-the-world-first-results-over-the-period-1999-to-2003>

Schneider, F., & Enste, D. H. (2000): Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences. *Journal of Economic Literature*.

Stavjaňová, J. (2017). *Vliv daňových úniků na vývoj ekonomiky* (Disertační práce). Praha. Vysoká škola ekonomická v Praze. Dostupné z: <https://vskp.vse.cz/eid/71572>

Tax Research UK: How big is tax evasion? The Guardian's visualisations based on my work [Online]. (2013). Prosinec 17, 2017, dostupné z: <http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2013/09/28/how-gig-is-tax-evasion-the-guardians-visualisations-based-on-my-work/>

The Christian Science Monitor: Tax evasion: Why do so many Americans cheat? [Online]. (2011). Prosinec 17, 2017, dostupné z: <https://www.csmonitor.com/Business/Latest-News-Wires/2011/0413/Tax-evasion-Why-do-so-many-Americans-cheat>

www.policie.cz

www.mfcr.cz

www.financnisprava.cz

www.celnisprava.cz

Zídková, H. (2012). Diskuse k metodám odhadů stínové ekonomiky [Online]. *Acta Oeconomica Pragensia*, 15. Dostupné z: <https://www.vse.cz/aop/384>

III. SEZNAM SCHÉMAT A TABULEK

Schéma 1: Přehled daní v ČR	6
Schéma 2: Struktura minimalizace daně.....	12
Schéma 3: Daňové tvrzení	25
Tabulka 1: Realizace daňových úniků dle výnosu, času a rizika.....	14
Tabulka 2: Daňové nedoplatky v období 2012-2016.....	27
Tabulka 3: Počet a výsledky postupů k odstranění pochybností za období 2014-2016	31
Tabulka 4: Počet aktivních daňových subjektů, daňových kontrol a zaměstnanců v kontrolním oddělení za období 2010-2017	37
Tabulka 5: Srovnání celkového počtu registrovaných subjektů a celkového počtu pracovníků kontrolního oddělení v Praze, Příbrami, Benešově a v Táboře za rok 2017	38
Tabulka 6: Přehled o výsledcích daňových kontrol v období 2010-2017	38