

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Daňová kriminalita se zaměřením na krácení spotřebních daní

Bakalářská práce

2021

Jana Dymáková

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2020/2021

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Jana Dymáková**
Osobní číslo: **E18062**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Veřejná ekonomika a správa: Ekonomika pro kriminalisty a celníky**
Téma práce: **Daňová kriminalita se zaměřením na krácení spotřebních daní**
Zadávací katedra: **Ústav ekonomických věd**

Zásady pro vypracování

Bakalářská práce se bude zabývat daňovou kriminalitou v oblasti krácení spotřebních daní. Cílem práce bude analyzovat daňovou kriminalitu v této oblasti, charakterizovat opatření státu, která by měla vést k její eliminaci a navrhnout další možnosti, jak s daňovou kriminalitou bojovat. Uvedeny budou také konkrétní případy krácení spotřebních daní, které byly odhaleny a řešeny na území České republiky.

Osnova:

- Teoretické vymezení základních pojmů.
- Charakteristika spotřebních daní.
- Analýza daňové kriminality v České republice.
- Vymezení opatření státu v boji proti daňové kriminalitě.
- Případy krácení spotřebních daní.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**
Rozsah grafických prací: **–**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

Celní správa: spotřební daně [online]. [cit. 2020-04-30]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/Stranky/default.aspx>.
Měsíčník celní správy České republiky.
SVÁTKOVÁ, Slavomíra. Spotřební a ekologické daně v České republice. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. ISBN 978-80-7357-443-7..
ÚZ 1349 Spotřební daně: spotřební daně, líh, paliva a maziva, energetické daně. Sagit, 2020. ISBN 978-80-7488-384-2..
Zákony I A/2019 – úplné znění: daňový řád, daň z příjmů, DPH, spotřební daně. 2019. ISBN 978-1-80282-601-2.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jaroslav Kovárník, Ph.D.**
Ústav ekonomických věd

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2020**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2021**

L.S.

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Jolana Volejníková, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2020

Prohlašuji:

Práci s názvem Daňová kriminalita se zaměřením na krácení spotřebních daní jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 12. 4. 2021

Jana Dymáková v.r.

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych poděkovala vedoucímu své bakalářské práce panu Ing. Jaroslavovi Kovárníkovi, Ph.D., za odborné vedení mé práce, za ochotu a pomoc při jejím vzniku. Dále bych chtěla velice poděkovat panu Ing. Tomáši Finstrlemu z Celního úřadu v Kolíně, který mi poskytl mnoho materiálů a cenných informací týkajících se spotřebních daní. V neposlední řadě bych ráda poděkovala své rodině, která mě podporovala po celou dobu psaní bakalářské práce.

ANOTACE

Bakalářská práce se věnuje daňové kriminalitě se zaměřením na krácení spotřebních daní. První část se zabývá hospodářskou kriminalitou a daňovou kriminalitou, která je její součástí. Po vysvětlení daňových pojmů následuje klasifikace daní na přímé a nepřímé, konkrétně spotřební, kterými se zabývá další kapitola. Cílem práce je analyzovat daňovou kriminalitu a vývoj daňových trestných činů v průběhu čtyř let. V další kapitole jsou představena opatření, která stát využívá v boji proti daňové kriminalitě v oblasti spotřebních daní, doplněna dalšími návrhy, jak s touto kriminalitou bojovat. Závěr práce se soustředí na dva konkrétní případy, související s krácením spotřební daně, které byly odhaleny a šetřeny na území ČR.

KLÍČOVÁ SLOVA

krácení daně, daňová kriminalita, spotřební daně, Celní správa ČR, trestný čin, tabákové výrobky, líh, minerální oleje

TITLE

The tax crime with a focus on excise tax evasion

ANNOTATION

The bachelor thesis deals with the tax crime with the focus on excise tax evasion. The first part deals with economic crime and tax crime, which is part of it. Following after explaining the tax concepts is a division of taxes into direct and indirect taxes with the focus on excise taxes. The aim of this thesis is to analyze tax crime and development of tax crimes over four years. In the next chapter there are presented the measures which our state uses in the fight against tax crime with the focus on excise taxes. Then another suggestions will be written how to fight with tax crime. The conclusion of the thesis focuses on two specific proposals which happened in the Czech Republic.

KEYWORDS

tax evasion, tax criminality, excise tax, Czech Customs, a crime, tobacco products, alcohol, mineral oils

OBSAH

SEZNAM GRAFŮ A TABULEK.....	9
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK.....	10
ÚVOD.....	11
1. Teoretické vymezení základních pojmů.....	12
1.1 Hospodářská a daňová kriminalita.....	12
1.1.1. Hospodářská kriminalita.....	12
1.1.2. Klasifikace hospodářských trestných činů.....	13
1.1.3. Daňová kriminalita.....	13
1.2. Základy daňové teorie a klasifikace daní.....	14
1.2.1. Pojmy.....	14
1.2.2. Klasifikace daní.....	16
1.3. Opatření proti daňovým únikům.....	17
1.3.1. Daňová kontrola.....	17
1.3.2. Daňová Kobra.....	18
1.3.3. Povinné značení lihu.....	19
1.3.4. Povinné značení tabákových výrobků.....	20
2. Charakteristika spotřebních daní.....	21
2.1. Daň z minerálních olejů.....	22
2.2. Daň z lihu.....	23
2.3. Daň z piva.....	25
2.4. Daň z vína a meziproductů.....	26
2.5. Daň z tabákových výrobků.....	28

2.6. Daň ze zahříváných tabákových výrobků	29
2.7. Daň ze surového tabáku	30
3. Analýza daňové kriminality v České republice	31
3.1. Statistické údaje	31
3.2. Daňová kriminalita v oblasti spotřebních daní	36
3.2.1. Tabákové výrobky	36
3.2.2. Lih	38
3.2.3. Minerální oleje	39
4. Vymezení opatření státu v boji proti daňové kriminalitě.....	41
4.1. Daňová kontrola.....	41
4.2. Kontrola značení lihu a tabákových výrobků	42
4.3. Daňová Kobra	43
4.4. Návrh opatření v boji proti daňovým únikům.....	45
5. Případy krácení spotřebních daní.....	47
5.1. Metanolová aféra	47
5.2. Zásah Daňové Kobry	49
6. Shrnutí výsledků	51
ZÁVĚR	54
POUŽITÁ LITERATURA	56

SEZNAM GRAFŮ A TABULEK

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Sazby daně z minerálních olejů.....	23
Tabulka 2 - Sazby daně z lihu.....	24
Tabulka 3 - Sazby daně z piva.....	25
Tabulka 4 - Sazby daně z vína a meziproductů.....	27
Tabulka 5 - Sazby daně z tabákových výrobků.....	29
Tabulka 6 - Škody na daňových trestných činech v průběhu 4 let v tis. Kč.....	36
Tabulka 7 - Vývoj počtu případů porušení předpisů a výše daňových úniků u tabákových výrobků 2016 až 2019.....	37
Tabulka 8 - Vývoj počtu případů porušení předpisů a výše daňových úniků v oblasti lihu 2016 až 2019.....	38
Tabulka 9 - Vývoj počtu případů porušení předpisů a výše daňových úniků u minerálních olejů 2016 až 2019.....	39
Tabulka 10 - Daňová kontrola spotřebních a energetických daní v roce 2019.....	42
Tabulka 11 - Vývoj počtu kontrol značení lihu a tabákových výrobků 2017 až 2019.....	43
Tabulka 12 - Výsledky Daňové Kobry od jejího vzniku v mil. Kč.....	44

Seznam grafů

Graf 1 - Podíl hospodářské kriminality na celkové kriminalitě v roce 2019 v ČR (počet).....	32
Graf 2 - Hospodářská kriminalita za lednové měsíce od roku 2016 až 2019.....	33
Graf 3 - Vývoj daňových trestných činů 2016 až 2019.....	34
Graf 4 - Podíl jednotlivých složek kriminality na celkových škodách v roce 2019 (v tis. Kč).....	35

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

CS	celní správa
ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FS	finanční správa
MS	Ministerstvo spravedlnosti
Sb.	Sbírka zákonů
SPD	spotřební daň
TZ	trestní zákoník
ZMO	zvláštní minerální oleje
ZSpD	zákon o spotřebních daních

ÚVOD

V České republice v současné době problematika daňových trestných činů nabývá na intenzitě, a to zejména v oblasti krácení daní. Tento trestný čin je upraven v § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku v hlavě VI. Jedná se o trestný čin, jehož podstatou je úmyslné jednání, kdy osoba vědomě krátí clo, daň, pojistné na sociálním zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění, různé poplatky či jiné platby.

Práce se zabývá daňovou kriminalitou se zaměřením na krácení spotřebních daní. Úvodem práce je nejprve čtenář seznámen nejen s daňovou kriminalitou a s pojmy s ní souvisejícími, ale také s kriminalitou hospodářskou, která tvoří její širší rámec. Následuje charakteristika základních daňových pojmů, klasifikace daní se zaměřením na daně spotřební a následný popis jejich jednotlivých složek. Také jsou charakterizována vybraná opatření, která stát využívá v boji proti daňové kriminalitě v oblasti spotřebních daní.

Cílem této práce je analyzovat daňovou kriminalitu v České republice v průběhu čtyř let. Nejprve je čtenář seznámen s podílem hospodářské kriminality na celkové kriminalitě v roce 2019, jelikož do ní daňové trestné činy spadají. Následuje analýza vývoje daňových trestných činů od roku 2016 do roku 2019 a výše jejich škod v těchto letech. Dále je rozebrán počet případů porušení předpisů a výše daňových úniků u vybraných komodit spotřebních daní.

V této oblasti existuje nejen mnoho státních opatření, ale také institutů, které státu pomáhají v boji proti daňové kriminalitě. V další kapitole je zahrnuta analýza některých opatření, kterými se stát snaží eliminovat problematiku krácení spotřebních daní. Závěr této kapitoly bude obsahovat návrh dalších opatření, která by státu v tomto boji mohla pomoci.

V závěru praktické části jsou popsány dva konkrétní případy, které se uskutečnily na území České republiky. Prvním případem je metanolová aféra, která se vryla do povědomí široké veřejnosti nejen pro vysoký únik na dani, ale též kvůli mnoha obětem na lidských životech. Druhá aféra není široké veřejnosti příliš známá. Jedná se o jeden z prvních zásahů Daňové Kobry, uskutečněných v Moravskoslezském kraji, který státu uchránil miliony na spotřební dani z tabákových výrobků. V obou kauzách se subjekty snažily různými způsoby krádit spotřební daň, a tím se dopustily trestného činu.

1. Teoretické vymezení základních pojmů

1.1 Hospodářská a daňová kriminalita

1.1.1. Hospodářská kriminalita

Hospodářská kriminalita je kriminalitou, která není násilná. Má velký ekonomický a sociální vliv na stabilitu státu. Vztahuje se k hospodářským trestným činům a činům proti majetku. Zároveň hospodářská kriminalita ovlivňuje kvalitu života ve společnosti, a to negativně. Důvodem je, že tato kriminalita ovlivňuje základní příjmové složky státu, což vede k narušení kvality chodu státního mechanismu. Projevy hospodářské kriminality jsou nejčastěji občanskoprávním, trestněprávním a ekonomickým problémem, který je řešen nejen speciální odborností zaměstnanců příslušných orgánů státní správy a kriminální policie, ale také stálým zdokonalováním svých znalostí. [1, 2, 3]

Patří sem trestné činy z mnoha oblastí, týkající se poplatků a daní, korupce, účetnictví, falšování peněz, šeků, směnek i platebních karet, legalizace zisku z trestné činnosti (také praní špinavých peněz), úpadkové delikty, trestné činy v oblasti veřejné soutěže, protiprávní jednání týkající se životního prostředí a ochrany průmyslových i autorských práv. [3]

Je nutné odlišit hospodářskou kriminalitu od kriminality majetkové. Majetková kriminalita, která je s hospodářskou kriminalitou často zaměňována, směřuje proti majetku fyzických či právnických osob. Oproti tomu hospodářská kriminalita narušuje celkově hospodářský řád i jeho fungování. Dalším rozdílem mezi těmito pojmy jsou pachatelé, kteří trestnou činnost páchají. Hospodářskou trestnou činností páchají ve většině případů osoby s vyšším vzděláním, i s vyšším společenským postavením, oproti osobám páchajícím majetkové delikty. Z majetkových deliktů jsou především známy různé formy zpronevěr a podvodů, případy tunelování bank a kampeliček. V této době, kdy je veliký rozvoj vědy a techniky, se klade velký důraz na boj proti počítačové kriminalitě. [4]

Trestní právo postihuje pouze nejzávažnější případy porušování norem. Občanskoprávní projevy hospodářské kriminality nejsou považovány mezi ně. Je to nejčastěji občanskoprávní odpovědnost za způsobení škody, porušení smlouvy a další přestupky, které postihuje správní právo. Existují i případy, kdy má přestupek vážnější charakter. Tím se dostává do sféry zákoníku trestního, jelikož je jeho společenská škodlivost příliš vysoká. [5]

1.1.2. Klasifikace hospodářských trestných činů

Hospodářské trestné činy upravuje hlava VI. zvláštní části trestního zákoníku. Není to jediná hlava v TZ, která se těmito činy zabývá. Reakce na tuto kriminalitu lze nalézt i v jiných hlavách zvláštní části trestního zákoníku.

Hlava VI. je rozdělena do čtyř dílů. Jedná se o trestné činy:

- 1) proti platebním prostředkům a měně,
- 2) poplatkové, daňové a devizové,
- 3) proti zavazujícím pravidlům tržní ekonomiky a oběhu výrobků ve styku s cizinou,
- 4) proti průmyslovým právům a proti autorskému právu.

Nejčastějším hospodářským trestným činem je podvod podle ustanovení §209 trestního zákoníku. Dle tohoto paragrafu se dopustí podvodu ta osoba, která sebe nebo jiný subjekt obohatí tím, že jinou osobu obelže, využije toho ve vlastní prospěch nebo zatají podstatné skutečnosti, a tím druhému způsobí škodu na majetku. Aby tato škoda byla trestním právem postižitelná, musí dosahovat pěti tisíc korun. Mezi další podvody, které spadají do specializovaných skutkových podstat jsou úvěrové a dotační podvody. [1]

Dalším hospodářským trestným činem je padělání a pozměnění peněz. Patří sem padělání a pozměnění bankovek a mincí, nikoli platebních karet. Pro platební karty se jedná o trestný čin neoprávněného držení platebního prostředku. Trestný čin je také neodvádění příspěvků na sociálním zabezpečení a nemocenské pojištění. Jedná se o zaměstnávání osob načerno, kdy se vyplácí odměny zaměstnancům bez výplatní pásky pouze v hotovosti, a to i bez zákonných odvodů. Mezi časté trestné činy patří zpronevěra nebo krácení daně. Za krácení daně se považuje trestný čin, kterého se dopouští ta osoba, která ve větším rozsahu krátí daň, clo, pojistné na sociálním a zdravotním pojištění nebo jinou povinnou platbu. V zákoníku také lze spatřit případy, kdy občan vymůže na těchto platbách nějakou výhodu. Netrestá se pouze realizace takového podvodu, ale i příprava pro jeho spáchání. [1, 3]

1.1.3. Daňová kriminalita

Daňová kriminalita je považována za součást kriminality hospodářské, tedy jejího pododvětví finanční kriminality. Finanční kriminalitu lze rozdělit do oblastí:

- a) oblast tzv. bankovních podvodů,
 - b) oblast daňových podvodů,
 - c) oblast padělání oběživ,
 - d) oblast legalizace výnosů z trestné činnosti,
 - e) oblast běžných finančních podvodů uskutečněných na bázi běžného obchodního styku.
- [6, 10]

Daňové trestné činy jsou obsahem druhého dílu hlavy VI. trestního zákoníku. Jedná se o tyto trestné činy:

- a) § 240 zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby,
- b) § 241 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby,
- c) § 242 zvláštní ustanovení o účinné lítosti,
- d) § 243 nesplnění oznamovací činnosti v daňovém řízení,
- e) § 244 porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží,
- f) § 245 pozměnění a padělání předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti,
- g) § 246 padělání a pozměnění známek,
- h) § 247 porušení zákazu v době nouzového stavu v devizovém hospodářství. [1]

1.2. Základy daňové teorie a klasifikace daní

1.2.1. Pojmy

Z různých zdrojů lze nalézt spoustu definic daně, které se liší podle oblasti zaměření autora. Nejčastěji se užívá vymezení daně, které definuje daň jako povinnou platbu do veřejného rozpočtu stanovenou zákonem. Vyznačuje se neúčelovostí a neekvivalentností, což znamená jednostrannou povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu. Dalším znakem je pravidelnost. Daně jsou placeny v pravidelných intervalech, nebo při určité okolnosti, jako tomu bylo v minulosti u dědění či darování. Jedná se o jeden z hlavních příjmů veřejných rozpočtů, kdy se daněmi odnímají příjmy soukromého sektoru. Dále sem spadají půjčky, které na rozdíl od daní vláda musí splácet. [7]

Vývozem se rozumí transport určitých výrobků do celního režimu vývozu. Dále také pasivního zušlechťovacího styku a opuštění těchto výrobků z daňového území EU. Oproti tomu se dovozem rozumí:

- vstup určitého zboží na daňové území EU, v případě, že toto zboží nebylo na daňové území Unie propuštěno do zvláštního celního režimu s výjimkou konečného užití či nebylo dočasně uskladněno,
- vstup určitých výrobků do volného oběhu,
- vstup určitých výrobků ze zvláštních celních režimů s výjimkou konečného užití, v případě, že se nejedná o zpětné propuštění do těchto režimů. [8, 9]

Plátcem daně se zabývá § 4 zákona o spotřebních daních. Plátcem daně je fyzická nebo právnická osoba, provozující daňový sklad, je oprávněným příjemcem, odesílatelem či výrobcem. Dále osoba, které povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla při dovozu, nebo v jiných případech, jako je ztráta, zničení či jiné znehodnocení vybraných výrobků, které jsou dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně (§ 9 odst. 3 písm. a)). [8]

Za daňový sklad se považuje prostorově vymezený úsek, nacházející se na daňovém území ČR, ve kterém jeho provozovatel za zákonem stanovených podmínek určité výrobky vyrábí, skladuje, zpracovává, přijímá či odesílá, pokud zákon neurčí jinak, zatímco nemohou být přerušeny hranice tohoto prostoru vyjma situaci, kdy přes toto území vede veřejná komunikace. Správcem daně mohou být vyloučeny určité plochy a objekty z tohoto území. [8, 9]

Daňovou povinností je výše daně, která připadá na dovezené nebo vyrobené určité výrobky, u kterých dle § 9 ZSpD vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. U určitých výrobků, které jsou od daně osvobozeny, se za daňovou povinnost považuje výše daně, u které by povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla, kdyby tyto výrobky zmíněný zákon od daně neosvobozoval. [8, 9]

Vznikem daňové povinnosti se zabývá § 8 zákona o spotřebních daních. Vznik daňové povinnosti nastává výrobou určitých výrobků na daňovém území EU nebo dovozem těchto výrobků na daňové území Unie. Naopak osvobození od daně je definováno jako uvedení určitých výrobků do volného daňového oběhu, aniž by vznikla povinnost daň přiznat, vyměřit a zaplatit. [8]

Objekt daně neboli předmět daně vymezuje § 7 zákona o spotřebních daních, který udává, že předmětem této daně jsou zvolené výrobky, které jsou vyrobené či dovezené na daňové území EU. Předmětem spotřební daně jsou vybrané výrobky, což jsou tabákové výrobky, víno a meziprodukty, minerální oleje, pivo a líc. [8]

Daňový únik je pojem, který v literatuře nemá jednoznačnou definici. Nejčastěji představuje minimalizaci daňové povinnosti poplatníka daně či v některých případech i její nulaci. Pokud bylo provedeno krácení daně v zákonných mezích, ale způsobem, který neměl daňový zákonodárce na mysli, mluví se o vyhýbání krácení daně. Naopak, pokud byly hranice zákona překročeny, jedná se o daňový únik. Velikost těchto úniků se odvíjí od ekonomické a psychologické hranice zdanění. Ekonomická hranice zdanění je taková hranice, do které může být aplikováno zdanění, aniž by vznikla újma na výkonnosti ekonomiky dané země. Maximální hranicí zdanění je teoreticky objem hrubého domácího produktu. Oproti tomu psychologická hranice zdanění představuje individuálně určenou hranici, která je každým ekonomickým subjektem vnímána odlišně. Pokud je ale tato hranice překročena, zdanění vyvolává u poplatníka odpor, a tím může ve finále vzniknout daňový únik. [1, 15]

1.2.2. Klasifikace daní

Dělení daní je celá řada, nejznámější je členění na daně přímé a nepřímé. Daně přímé jsou takové daně, u kterých lze přesně určit daňový subjekt, tedy osobu, která daň bude platit. Tato osoba je zároveň poplatníkem daně. Tyto daně jsou poplatníkovi vyměřeny na základě jeho příjmu nebo jeho majetku. Daňový subjekt se jim nemůže vyhnout. Také je nemůže přenést na další ekonomické subjekty. Přímé daně jsou adresné a přihlízející k příjmové či majetkové situaci osoby. Přímé daně se dále dělí do dvou skupin, a to na důchodové (příjmové) a majetkové:

- 1) důchodové
 - daň z příjmů právnických osob,
 - daň z příjmů fyzických osob,
 - (daň z dividend),
- 2) majetkové
 - daň z nemovitých věcí,
 - daň z nabytí nemovitých věcí,
 - silniční daň,
 - daň z hazardních her. [7]

Mezi přímé daně v minulosti patřila i daň dědická a daň darovací. Jako samostatné daně byly od 1. 1. 2014 tyto daně zrušeny. Předmětem daně z příjmů se stala bezúplatná plnění, jako jsou dary. U fyzické osoby se dbá nejen na velikost daru, ale také od koho je dar přijat.

Důvodem je jeho osvobození od daně z příjmů, které se týká pouze některých případů. Od daně jsou také osvobozeny příjmy z dědictví. [7]

U skupiny nepřímých daní dopředu nelze určit osobu neboli daňového poplatníka, který bude daň platit v její konečné fázi. Definovat lze pouze tu osobu, tedy plátce daně, která odvádí státu konkrétní daň. Jedná se o daň ze spotřeby. Tato daň je zahrnuta jako přírážka v ceně služeb, či zboží, které jsou zákazníkem nebo spotřebitelem nakupovány, nebo v ceně převodů a pronájmů. Zákazník či spotřebitel ji hradí v rámci úhrady spotřeby. Tyto daně jsou neadresné. Vyhnout se placení těchto daní lze pouze tím, že zboží či službu nekoupíme. Nepřímě daně se dělí:

- 1) selektivní – tyto daně zatěžují pouze vybrané druhy služeb a zboží
 - energetické daně (daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv),
 - spotřební daně,
- 2) univerzální – až na výjimky zatěžují veškeré druhy služeb a zboží uvedené v zákonech
 - daň z přidané hodnoty. [7, 11]

1.3. Opatření proti daňovým únikům

Následující podkapitola se bude zabývat bojem využívaným proti daňovým únikům. Daňové podvody jsou závažné nejen z pohledu chybějících příjmů ve státním rozpočtu, ale také pro podnikatele, kteří jsou v konkurenční nevýhodě z důvodu placení daní a jiných poplatků, přinášejících firmě vyšší náklady. Této nelegální činnosti se stát snaží zabránit zaváděním různých opatření, která mají za úkol daňové úniky snižovat či eliminovat. V současné době existuje celá řada opatření, využívaných nejen státem, v boji proti daňovým únikům. Některá opatření využívaná státem vychází ze zákona o dani z přidané hodnoty, neboť s daňovými úniky u spotřebních daní úzce souvisí. Jedná se například o institut nespolehlivého plátce, reverse charge neboli režim přenesené působnosti, kontrolní hlášení DPH a další. V této části jsou vybrána a následně popsána pouze vybraná opatření, týkající se spotřební daně.

1.3.1. Daňová kontrola

Jedná se o jeden z nejdůležitějších a zároveň nejužitečnějších nástrojů boje proti daňovým únikům. V ČR jsou daně vybírány tzv. samovyměřením, subjekt daně tedy daň sám vypočítá, přizná, hradí a dokládá. Z tohoto důvodu musí nastoupit kontrolní nástroj ze strany státu. Daňová kontrola má také funkci preventivní, tedy již svou existencí odrazuje subjekty od

nelegálních praktik. Správce daně prověřuje předmět daňové kontroly pouze ve vymezeném rozsahu. Předmětem této kontroly jsou daňová tvrzení subjektu, povinnosti nebo okolnosti, které jsou rozhodné pro korektní zjištění daně a její stanovení. Provádí se u daňového subjektu či na místě, kde je to nejvhodnější. Může být prováděna společně pro více řízení, které se týkají pouze jednoho daňového subjektu. Povinnosti a práva daňového subjektu i správce daně jsou stanovena zákonem. [21]

Daňový subjekt je povinen dát možnost zahájení a provedení daňové kontroly správci daně. Pro tento daňový subjekt platí povinnost:

- poskytnout všechny prostředky a potřebnou součinnost k provedení kontroly úřední osobě,
- zapůjčit vyžádané doklady správci daně, a další nezbytné věci pro správu daní i mimo své prostory.

Dále je tento subjekt povinen:

- obstarat vhodné podmínky a místo k provádění daňové kontroly,
- poskytnout nezbytné informace týkající se organizační struktury, pracovní náplně útvarů, oprávněných zaměstnanců či jiných osob,
- podat důkazní prostředky, které prokazují jeho tvrzení,
- dovolit jednat s kterýmkoli zaměstnancem či jinou osobou,
- nezatajovat důkazní prostředky a
- prokázat svou totožnost, pokud je k tomu vyzván úřední osobou. [21]

1.3.2. Daňová Kobra

Tento projekt byl formálně zahájen 1. 4. 2014, avšak spolupráce probíhala od počátku roku 2014. V tento den tehdejší ministři vnitra a financí uzavřeli Dohodu o spolupráci, výměně informací a koordinaci. O pár měsíců později, přesně 13. 6. 2014, byl podepsán prováděcí protokol mezi členy. Do konce tohoto roku fungovala pouze na centrální úrovni. Od roku 2015 došlo ke změně, a začala také vzájemná spolupráce krajského policejního ředitelství s regionálními orgány finanční a celní správy. Od tohoto roku se tento projekt dělí na regionální kobru a centrální kobru.

Daňovou Kobru tvoří zástupci z Finanční správy, Policie ČR a Celní správy, konkrétně Generálního finančního ředitelství, Národní centrály proti organizovanému zločinu a Generálnímu ředitelství cel. Tento tým společně bojuje proti daňové kriminalitě a daňovým únikům, zvláště v okruhu daně z přidané hodnoty a spotřební daně. V rámci Policie ČR je do činnosti zapojen okruh kriminalistů, kteří jsou zkušení v oblasti daňové kriminality. Celní správa zahrnuje specialisty z Útvaru pátrání a analýzy, jejichž cílem je zabránit daňovým únikům již v jejich zárodku. Poslední člen, tedy Finanční správa, do činnosti Daňové Kobry zapojuje pracovníky, kteří se zabývají řízením rizik při správě daní.

Zástupci Daňové Kobry si v rámci zákonných možností předávají informace, což napomáhá rychlé identifikaci a odhalení daňového úniku. Jejím hlavním cílem je zabezpečení řádného výběru daní, vrácení nelegálně získaných finančních prostředků do státního rozpočtu a následný postih pachatelů. [22, 23]

1.3.3. Povinné značení lihu

Opatření o značení lihu bylo vyhlášeno 2. 10. 2013, a nabylo účinnosti 1. 12. 2013. Toto opatření bylo zapříčiněno metanolovou aférou z roku 2012. Záměrem této normy je nastavení přísnějších parametrů a podmínek pro povinné značení lihu kontrolními páskami ke značení lihu. Dále je stanovena povinnost pro jeho distribuci. Účelem je zamezení nelegální výroby lihu a zajištění jeho nakládání v souladu s právními předpisy. Úkolem je zamezení vzniku daňových a celních úniků a ochrana spotřebitelů. [25]

Předmětem této úpravy zákon stanoví povinné značení lihu ve spotřebitelském balení, které je pro účely správy spotřební daně z lihu, podmínky pro nakládání s ním a působnost správních orgánů v souvislosti s jeho značením a nakládáním. Zákonem stanovená povinnost značení líhu se týká toho lihu, který byl vyroben nebo dovezen ve spotřebitelském balení. Tento líc musí být označen kontrolní páskou nejpozději ve chvíli, kdy byl uveden do oběhu. Osobou, která je povinna líc značit, je osoba uvádějící ho do volného oběhu, tedy dovozce, výrobce či provozovatel daňového skladu, který je povinen se registrovat. Dále je líc značen pouze na místě stanoveném v rozhodnutí o registraci osoby povinné značit líc, a to pouze na místě vybaveném sledovacím zařízením. [8]

Kontrolní pásky vydává Generální ředitelství, a jsou tištěny na ceninovém papíře s ochrannými prvky. Právě příjem z prodeje těchto pásek je příjmem do státního rozpočtu.

Kontrolní pásku je nutno umístit na spotřebitelské balení tak, aby se při otevření balení porušila a znehodnotila. [8]

1.3.4. Povinné značení tabákových výrobků

Tabákové výrobky musí být označeny nálepkou tou osobou, která je jejich výrobce či dovozce. Slouží jako ověření, že právě tyto osoby za tabákové výrobky zaplatily spotřební daň. Touto nálepkou nesmí být označeny výrobky určené pro vývoz, nebo výrobky dopravované do jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od daně. [8, 33]

Náležitosti nálepek se liší druhem tabákového výrobku. Pro všechny druhy je společné značení velkým písmenem abecedy, které charakterizuje sazbu spotřební daně. Dále je pro ně společnou náležitostí počet kusů v jednotkovém balení určeném k přímé spotřebě, kromě tabáku ke kouření, který se uvádí v gramech. Tabáková nálepka musí být umístěna rubovou stranou na jednotkové balení určené k přímé spotřebě způsobem, který zabrání dvojímu použití. [8]

Lze odebírat dva druhy tabákových nálepek v arších o velikosti 500 mm x 450 mm. Na jednom archu je vytištěno 375 ks nálepek o rozměru 16 mm x 32 mm, nebo 220 ks nálepek v rozměru 20 mm x 44 mm. Pro doutníky, cigarillos nebo tabák se toto množství liší. Odběratel je povinen na formuláři pro vedení evidence vést evidenci odebraných, použitých a vrácených nálepek, a to samostatně pro každý druh a rozměr. [8]

2. Charakteristika spotřebních daní

Spotřební daní se rozumí nepřímá selektivní daň, která je zavedena státem za účelem regulace cen, určitých komodit na trhu. Existují dva hlavní účely, prvním účelem je zvýšení příjmů státního rozpočtu. Za druhý účel se považuje snížení množství prodeje zboží, které je zdraví škodlivé nejen pro jednotlivce, ale také pro společnost. V tomto případě se jedná o alkohol a cigarety. Velkým rozdílem této daně oproti dani z přidané hodnoty je, že tato daň se vztahuje pouze na malou skupinu produktů, zatímco daň z přidané hodnoty se vztahuje na většinu zboží. V České republice se užívá od 1.1.1993, kdy byl jejich režim upraven zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, který byl mnohokrát novelizován. Tento zmíněný zákon zahrnuje příslušné předpisy Evropské unie a upravuje:

- a) podmínky pro zdanění určitých výrobků, surového tabáku a zahříváných tabákových výrobků,
- b) prodej tabákových výrobků a jejich značení,
- c) značkování některých minerálních olejů a způsob jakým jsou barveny,
- d) metoda značkování dalších vybraných minerálních olejů,
- e) dohled nad zacházením se zvláštními minerálními oleji a
- f) zacházení se surovým tabákem. [7, 8]

V České republice jsou předmětem daně specifické výrobky, kterými jsou minerální oleje, tabákové výrobky, pivo, líh, víno a meziproducty. Zdaňovacím obdobím těchto výrobků, s výjimkou dovážených vybraných výrobků, je kalendářní měsíc. Sazby daně jsou zde stanoveny samostatně pro každý druh výrobku, jejich výše závisí na měrných jednotkách. Do konce roku 2003 se správou spotřebních daní zabýval finanční úřad, od roku 2004 vykonává jejich správu celní úřad. [8]

Mezi spotřební daně patří daň:

- a) z minerálních olejů,
- b) z piva,
- c) z líhu,
- d) z tabákových výrobků,
- e) z vína a meziproductů,
- f) ze zahříváných tabákových výrobků a

g) ze surového tabáku. [13]

2.1. Daň z minerálních olejů

Plátcem daně jsou mimo obecné vymezení také právnické a fyzické osoby, kterým nastane povinnost přiznat daň a zaplatit ji v souvislosti s použitím, či prodejem předmětu daně z minerálních olejů. Plátce daně vymezuje ZSpD, konkrétně část třetí zvláštního ustanovení, hlava první daň z minerálních olejů, § 44. Toto zákonné vymezení daně je zaměřeno především na jiné účely použití předmětu daně, než pro jaký byla výše daně určena. [13]

Předmětem daně jsou tyto minerální oleje:

- motorové benziny,
- oleje střední a těžké plynové oleje,
- oleje odpadní,
- těžké topné oleje,
- zkapalněný bioplyn a zkapalněné ropné plyny určené k použití, nabízené k prodeji či využívané pro vytáp,
- zkapalněný bioplyn a zkapalněné ropné plyny nabízené k prodeji, použití pro pohon motorů či jiné účely,
- zkapalněný bioplyn a zkapalněné ropné plyny, které jsou určeny k použití, prodeji nebo složí pro stacionární motory, v kontextu s provozy a stroji, které jsou využívány na stavbách, veřejných pracích či stavebně inženýrských pracích, dále pro vozidla využívaná k jízdě mimo cesty veřejné, ale také vozidla, která nebyla schválená k používání na veřejných silnicích.

Předmětem daně jsou také další směsi, které jsou uvedeny v § 45 zákona o spotřebních daních. [8]

Základ daně z minerálních olejů tvoří množství, které je vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15 °C. Výjimku tvoří těžké topné oleje dle § 45 odst. 1 písm. c) a zkapalněné ropné plyny, u kterých se stanoví základ daně jako množství vyčíslené v tunách čisté hmotnosti. [12]

Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení výrobků do volného daňového oběhu, tedy prodejem, nebo dnem použití na daňovém území České republiky. Rozhodujícím

kritériem pro výpočet daně z minerálních olejů je jeho množství v okamžiku vzniku povinnosti tuto daň přiznat a zaplatit. Výsledek tohoto výpočtu se zaokrouhlí s přesností na dvě desetinná místa. [8]

Sazby daně z minerálních olejů jsou stanoveny:

Tabulka 1 - Sazby daně z minerálních olejů

Kód nomenklatury	Text	Sazba daně
2710	ostatní benziny, motorové benziny a pohonné hmoty benzinového typu užívané v letectví dle § 45 odst. 1 písm. a) obsahující olovo do 0,013 g/l včetně	12 840 Kč/1 000 l
	ostatní benziny, motorové benziny a pohonné hmoty benzinového typu užívané v letectví dle § 45 odst. 1 písm. a) obsahující olovo nad 0,013 g/l	13 710 Kč/1 000 l
	plynové oleje těžké a střední dle § 45 odst. 1 písm. b)	10 950 Kč/1 000 l
	topné těžké oleje dle § 45 odst. 1 písm. c)	472 Kč/t
	oleje odpadní dle § 45 odst. 1 písm. d)	660 Kč/1 000 l
2711	zkapalněné ropné plyny dle § 45 odst. 1 písm. e)	3 933 Kč/t
	ropné plyny zkapalněné dle § 45 odst. 1 písm. f)	0 Kč/t
	ropné plyny zkapalněné dle § 45 odst. 1 písm. g)	1 290 Kč/t

Zdroj: [8]

2.2. Daň z lihu

Plátce daně je mimo obecné vymezení tohoto pojmu fyzická a právnická osoba, která líh či výrobky obsahující líh nakoupí či doveze, a je zproštěna povinnosti daň platit. Také sem patří

fyzické a právnické osoby, které při oběhu lihu nebo jeho samotné výrobě přesáhnou stanovené normy ztrát lihu. [8]

Předmětem této daně je líh, tedy etanol, včetně neodděleného lihu, který vznikl kvašením, a je obsahem jakýchkoli výrobků. Výjimku tvoří výrobky označené kódem nomenklatury 2203, 2204, 2205 a 2206, pokud v těchto výrobcích je celkový obsah lihu vyšší než 1,2 % objemových etanolu. Dále je předmětem daně líh, nevyjímaje neoddělený líh, který vznikl kvašením, a je obsažený v již zmíněných výrobcích uvedených pod kódy nomenklatury 2204, 2205, 2206, pokud je celkový obsah lihu vyšší než 22 % objemových etanolu. [12]

Základ daně tvoří množství lihu, které je vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C. – Tento výsledek je zaokrouhlen s přesností na dvě desetinná místa. [14]

Povinnost přiznat daň a zaplatit ji vzniká dnem, ve kterém došlo k překročení předepsaných norem ztrát lihu při oběhu a jeho výrobě. Také vzniká dnem, kdy došlo k neoprávněnému odejmutí lihu z výroby, neoprávněné regeneraci lihu a další, podle § 68 zákona o spotřebních daních. [13]

Sazby daně jsou stanoveny:

Tabulka 2 - Sazby daně z lihu

Kód nomenklatury	Text	Sazba daně
2207	líh zahrnutý v produktech označených pod tímto kódem	32 250 Kč/hl etanolu
2208	líh obsažený v produktech označených pod tímto kódem vyjma ovocných destilátů z pěstitelského pálení pro jednoho producenta v počtu do 30 l etanolu za jedno produkční období	32 250 Kč/hl etanolu
	líh v počtu do 30 l etanolu na jednoho producenta obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení za jedno produkční období	16 200 Kč/hl etanolu

ostatní	líh zahrnutý v produktech zmíněných pod dalšími kódy	32 250 Kč/hl etanolu
---------	--	-------------------------

Zdroj: [8]

2.3. Daň z piva

Podle zákona o spotřebních daních se za plátce daně nepovažuje fyzická osoba, která spolu s osobami žijícími a hospodařícími ve společné domácnosti vyrábí v zařízení určeném pro domácí produkci pivo a splňuje tyto podmínky:

- pivo je určeno k vlastní spotřebě, spotřebě členů domácnosti, blízkých osob či hostů,
- celkové množství piva nepřesáhne 2 000 l za kalendářní rok,
- není předmětem prodeje.

Fyzická osoba splňující tyto podmínky musí neprodleně sdělit správci daně údaje s výrobou související, zejména datum zahájení výroby, předpokládané množství vyrobeného piva za kalendářní rok či místo výroby. Pokud tato osoba podmínky nedodrží, vzniká jí povinnost daň platit. Zaregistrovat se je nutné nejdéle patnáctý kalendářní den od porušení zákonem stanovených podmínek. [8]

Předmětem této daně se rozumí pivo, které má obsah alkoholu vyšší než 0,5 % objemových alkoholů, dále směsi tohoto výrobku s nealkoholickými nápoji, jejichž obsah činí více než 0,5 % objemových alkoholů. [12]

Koncentrace piva je vyjádřena v hmotnostních procentech jako procentní obsah extraktu původní mladiny. Stanovuje se výpočtem Ballingova vzorce. [13]

Sazby daně jsou stanoveny:

Tabulka 3 - Sazby daně z piva

Kód nomenklatury	Sazba daně stanovená v Kč/hl za každé celé hmotnostní procento výtažku prvotní mladiny					
	Základní sazba	Sražené sazby pro malé nezávislé pivovary				
		Velikostní skupina dle produkce v hl za rok				
		do 10 000 včetně	nad 10 000 do 50 000	nad 50 000 do 100 000	nad 100 000 do 150 000 včetně	nad 150 000 do 200 000

			včetně	včetně		včetně
2203, 2206	32,00 Kč	16,00 Kč	19,20 Kč	22,40 Kč	25,60 Kč	28,80 Kč

Zdroj: [8]

Základem pro výpočet spotřební daně z piva je jeho množství udávané v hektolitrech. ZSpD, konkrétně § 85, udává sazbu daně i její snížení pro malé nezávislé pivovary, které se dělí na pět skupin dle jejich velikostí. [12]

Povinnost daň přiznat a zaplatit vniká dnem, kdy došlo k porušení podmínek v § 80 zákona o spotřební dani. Zdanění se týká množství piva vyrobeného od 1.1. kalendářního roku a u kterého došlo k přesáhnutí limitu. [8]

2.4. Daň z vína a meziproduktů

V České republice lze rozdělit z hlediska spotřebních daní vína do tří kategorií. Patří sem šumivá vína, tichá vína, kam spadají i ovocná vína a meziprodukty. U nás podléhá spotřební dani pouze šumivé víno, tiché víno je od daně osvobozené. [13]

Za plátce daně není považována fyzická osoba, která vyrábí výhradně tichá vína na daňovém území České republiky. Také musí splňovat podmínku, že celkové množství tohoto vína nesmí přesáhnout 2 000 litrů za kalendářní rok. Zároveň tichá vína nemohou být předmětem dopravy do jiného členského státu pro účely podnikání. Dále toto víno nemůže být uvedeno do režimu podmíněného osvobození od daně. Pokud fyzická osoba poruší tyto podmínky, je povinna se zaregistrovat nejpozději do 15 kalendářních dní, ode dne porušení, jako plátce daně. [8]

Za předmět daně se považují vína, fermentované nápoje a meziprodukty s obsahem alkoholu v rozmezí 1,2 % - 22 % objemových alkoholů.

Dle § 93 odst. 2 ZSpD se dále za předmět daně považují šumivá vína (plněná do lahví se speciální zátkou hřibovitého tvaru, která je uchycena zvláštním zařízením určeným pro tyto vína, nebo která při uzavření při 20 °C mají přetlak větší než 3 bary) uvedená pod kódy nomenklatury:

- 20204 10, 20204 21 10, 20204 29 10 a 20205, které mají obsah alkoholu v rozsahu 1,2 % - 15 % objemových alkoholů, alkohol musí být produktem kvašení bez přidaného lihu,

- 2206 00 31, 2206 00 39, 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10, 2205, které mají obsah alkoholu v rozsahu 1,2 % - 13 % objemových alkoholů,
- 2206 00 31, 2206 00 39 s obsahem alkoholu v rozsahu 13 % - 15 % objemových alkoholů, alkohol musí mít kvasný původ bez přidaného lihu.

Dle § 93 odst. 3 ZSpD se tichý vínem rozumí výrobky, uvedené pod kódy nomenklatury:

- 2204 a 2205 s obsahem alkoholu v rozmezí 1,2 % - 15 % objemových alkoholů, alkohol musí být kvasného původu bez příměsi lihu,
- 2204, 2205 s obsahem alkoholu v rozmezí 15 % - 18 % objemových alkoholů, alkohol musí mít kvasný původ bez příměsi lihu,
- 2204, 2205 a 2206, nepodléhají-li dani z piva, s obsahem alkoholu v rozmezí 1,2 % - 10 % objemových alkoholů,
- 2206, nepodléhá-li dani z piva, s obsahem alkoholu v rozmezí 10 % - 15 % objemových alkoholů, alkohol musí mít kvasný původ bez příměsi lihu.

Dle § 93 odst. 4 ZSpD se meziprodukty rozumí výrobky, uvedené pod kódy nomenklatury:

- 2204, 2205 a 2206, s obsahem alkoholu v rozmezí 1,2 % - 22 % objemových alkoholů, které nepodléhají dani z piva, také nejsou šumivým ani tichým vínem. [8]

Základem daně z vína a meziproduktů je množství vína a meziproduktů vyjádřené v hektolitrech. [12]

Povinnost přiznat daň a zaplatit ji, vzniká fyzické osobě, která se stala plátcem daně dnem porušení podmínek stanovených v § 92 odst. 1 až 3, a týká se tichého vína, které bylo vyrobeno od 1. ledna kalendářního roku, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň a zaplatit ji. [13]

Sazby daně jsou stanoveny:

Tabulka 4 - Sazby daně z vína a meziproduktů

Text	Sazba daně
vína šumivá dle § 93 odst. 2	2 340 Kč/hl
vína tichá dle § 93 odst. 3	0 Kč/hl
meziprodukty dle § 93 odst. 4	2 340 Kč/hl

Zdroj: [8]

2.5. Daň z tabákových výrobků

Plátcem daně se stává každá fyzická a právnická osoba, která porušuje předpisy tím, že prodává konečnému spotřebiteli cigarety za cenu vyšší než tu, kterou uvádí tabáková nálepka. [13]

Předmětem této daně jsou výrobky obsahující tabák, jako je tabák určený ke kouření, doutníky, cigarety či cigarillos. Dle § 101 odst. 3 písm. a) ZSpD se cigaretami rozumí tabákové provazce, které:

- se kouří v nezměněném stavu, nejsou cigarillos ani doutníky,
- se neprůmyslovou manipulací vloží do dutinek z cigaretového papíru,
- se neprůmyslovou manipulací zabalí do cigaretového papíru.

Dle § 101 odst. 3 písm. b) ZSpD doutníky či cigarillos tabákové smotky se kouří v nezměněném stavu a s ohledem na jejich vlastnosti a očekávání spotřebitele jsou určeny především ke kouření. Tyto výrobky obsahují:

- krycí list ze surového tabáku,
- trhanou tabákovou náplň, s krycím listem v barvě doutníku z rekonstituovaného tabáku, jenž kryje výrobek či filtr, netýká se náustku jedná-li se o doutník s náustkem, pokud je jejich hmotnost bez náustku nebo filtru v rozsahu 2,3 g až 10 g a dosahuje-li jejich obvod minimálně 34 mm, což představuje nejméně jednu třetinu délky.

Dle § 101 odst. 3 písm. c) ZSpD tabák ke kouření představuje:

- tabák řezaný, v lisované či kroucené podobě, který lze kouřit, aniž by vyžadoval další průmyslově zpracování,
- odpad z tabáku, který je upravený k prodeji pro konečného spotřebitele a nespadá pod písmena a) nebo b),
- tabák obsahující více než 25 % hmotnosti tabákových částic určený ke kouření, jehož šíře řezu je menší než 1,5 mm (jde o řezaný tabák s jemnou strukturou, vhodný pro zhotovení ručně balených cigaret). [8]

Pro procentní část daně u cigaret je základem daně cena pro konečného spotřebitele podle § 103 ZSpD. Pro pevnou část daně je základem množství vyjádřené v kusech. U cigarillos a

doutníků se stává základem daně množství, které je vyjádřené v kusech, u tabáku ke kouření je základem množství vyjádřené v kilogramech. [12]

Povinnost přiznat daň a zaplatit ji, vzniká plátcí daně dnem, kdy jednal v rozporu se zákonem, tím, že prodal konečnému spotřebiteli cigarety za vyšší cenu než za cenu vyznačenou pro konečného spotřebitele na tabákové nálepce. Pokud dojde k porušení tohoto zákazu osobou fyzickou či právnickou, oběma vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň, jejíž výše je součinem procentní části sazby daně dle § 104 odst. 1 rozdílu ceny prodaných cigaret a ceny, kterou uvádí tabáková nálepka. [8]

Sazby daně jsou stanoveny:

Tabulka 5 - Sazby daně z tabákových výrobků

Text	Sazba daně		
	procentní část	pevná část	minimální
cigarety	30 %	1,61 Kč/kus	celkové minimum 2,90 Kč/kus
cigarillos a doutníky		1,88 Kč/kus	
tabák ke kouření		2 460 Kč/kg	

Zdroj: [8]

2.6. Daň ze zahřívání tabákových výrobků

Těmito výrobky se rozumí takové výrobky, které obsahují tabák, neužívají se nosem, žvýkáním či postupným spalováním, a zároveň již nepodléhají dani z tabákových výrobků. Dále jsou určeny k používání, které nezahrnuje postupné spalování tabáku, žvýkání a užívání nosem. Obecně se tímto produktem rozumí takové produkty, jako jsou tyčinky či kapsle, obsahující speciální tabákovou směs určenou pro zvláštní elektronická zařízení. Tato daň byla zavedena v roce 2019. [13]

Předmětem této daně se dle §130a ZSpD rozumí tabák, který tvoří obsah zahřívaných tabákových výrobků. Na českém trhu jsou to zařízení jako IQOS a GLO. [8]

Základ této daně tvoří množství tabáku, který obsahují zahřívané tabákové výrobky v jednotkovém balení, udávané v gramech a určené k přímé spotřebě. Tento základ je zaokrouhlen s přesností na desetiny. Rozhodujícím kritériem pro určení množství tabáku je jeho hmotnost v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplat. [13]

U zahřívaných tabákových výrobků se dle § 130c ZSpD stanoví sazba daně ve výši 2,46 Kč/g. Daň z těchto výrobků lze vypočítat pomocí součinu sazby daně se základem daně z těchto výrobků. [8]

2.7. Daň ze surového tabáku

Plátcem daně se stává osoba, jež využila neupravený tabák za jiným účelem, než pro produkci tabákových výrobků, dodání neupraveného tabáku pro výrobu či jeho vývoz do třetí země nebo do dalšího státu EU. Dále se jedná o osobu, která neprokáže odkud surový tabák pochází, za jakým účelem bude využit, neuvede totožnost osoby, které tabák dodává. Tímto vzniká i daňová povinnost ze surového tabáku. Plátce daně je povinen se registrovat do 7 dnů ode dne, kdy se stal plátcem. [13]

Předmětem daně je surový tabák, kterým se rozumí:

- list rostliny rodu tabák, nebo její jiná část, která může mít mnoho podob jako např. přírodní, sušený, fermentovaný, expandovaný apod.,
- zbytky listů nebo jiných částí rostliny, které vznikají při zpracování, manipulaci, výrobě, a nejsou upraveny pro konečný prodej,
- rekonstituovaný tabák, který je vyrobený spojením jemně rozdrobeného tabáku, jeho zbytku nebo prachu, neupraveného pro konečný prodej. [8]

Množství surového tabáku vyčíslené v kilogramech se dle § 131d ZSpD stává základem pro výpočet této daně. [8]

Sazbu daně dle §131e ZSpD stanoví částka odpovídající sazbě spotřební daně z tabáku určeného ke kouření. Tuto daň lze vypočítat součinem základu daně se sazbou daně z neupraveného tabáku. [12]

3. Analýza daňové kriminality v České republice

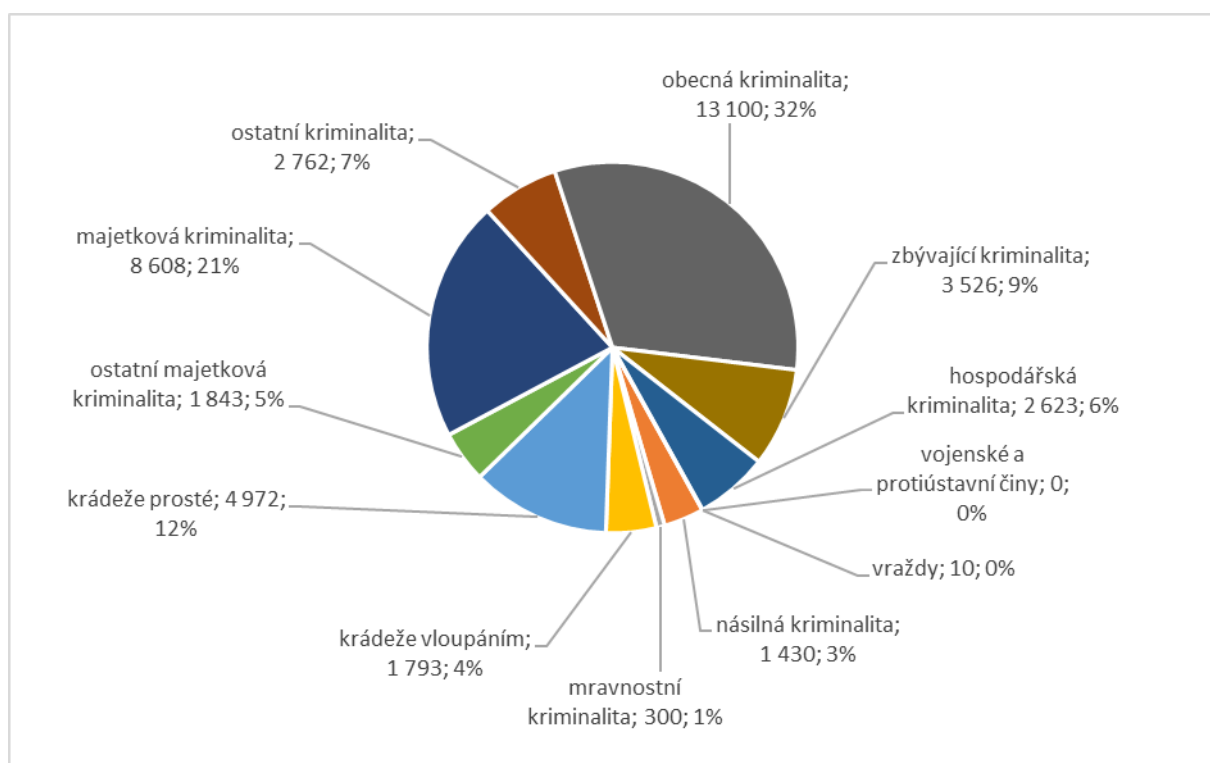
Tato část práce se věnuje nejen analýze daňové kriminality obecně, ale také se zaměřuje na krácení spotřebních daní. Pro tuto analýzu slouží vytvořené grafy a tabulky, získané ze statistických údajů, týkající se daňové kriminality v průběhu čtyř let, a to vždy první kalendářní měsíc od roku 2016 do roku 2019. Cílem této kapitoly je analyzovat vývoj daňových trestných činů a vývoj počtu trestných činů v oblasti spotřebních daní i výši jejich úniku na SPD a cle. Pro analýzu vývoje počtu trestných činů byly vybrány spotřební daně, jako jsou tabákové výrobky, minerální oleje a líh.

3.1. Statistické údaje

Policie ČR na svých internetových stránkách každoročně zveřejňuje statistické přehledy kriminality za jednotlivé měsíce. Tento přehled udává nejen informace o celkové kriminalitě či počtu jednotlivých trestných činů obecně v ČR, ale také o kriminalitě v jednotlivých krajích. Obsahuje počet registrovaných činů, počet objasněných či dodatečně objasněných činů, ale také informace o věku a fyzickému stavu pachatele.

Hospodářská kriminalita se na celkové kriminalitě v roce 2019 podílela 6 %. Tento podíl je zachycen na grafu č. 1. Hospodářská kriminalita se se svým počtem trestných činů dostala na 6. místo celkové kriminality. Na celkové kriminalitě se nejvíce podílí kriminalita obecná, která představuje jak formu násilného jednání, tak formy nenásilné, které významně ovlivňují veřejné mínění občanů. [16]

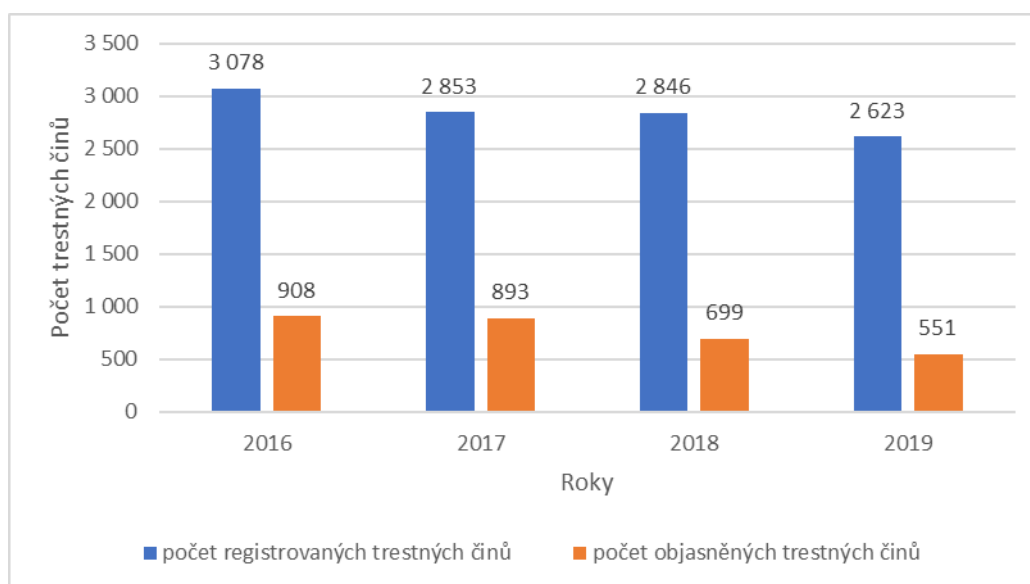
Graf 1 - Podíl hospodářské kriminality na celkové kriminalitě v roce 2019 v ČR (počet)



Zdroj: Vlastní úprava na základě [16]

Vývoj počtu registrovaných případů v oblasti hospodářské kriminality během lednových měsíců od roku 2016 do roku 2019 každým rokem mírně klesá. Tuto situaci zachycuje graf č. 2. S tímto poklesem se snižuje také počet objasněných případů. Porovnáním roku 2016 s rokem 2019 lze zpozorovat rozdíl o 455 registrovaných případů. Rozdíl v počtu objasněných trestných činů je 357. Jedním z důvodů může být právě snižování počtu registrovaných činů. Dále je hlavním důvodem opatření, které vypracovalo MS. Jedná se o zřízení Úřadu evropského veřejného žalobce, který má být plně funkční koncem roku 2020. Tento úřad je nezávislý orgán Evropské unie, založený na základě Lisabonské smlouvy za účelem boje proti podvodům v rámci EU. Úřad má pravomoc prošetřovat a postihovat trestné činy ohrožující nebo poškozující rozpočet EU. Těmito činy jsou podvody, korupce, praní špinavých peněz a přeshraniční podvody v oblasti DPH. [16, 17]

Graf 2 - Hospodářská kriminalita za lednové měsíce od roku 2016 až 2019



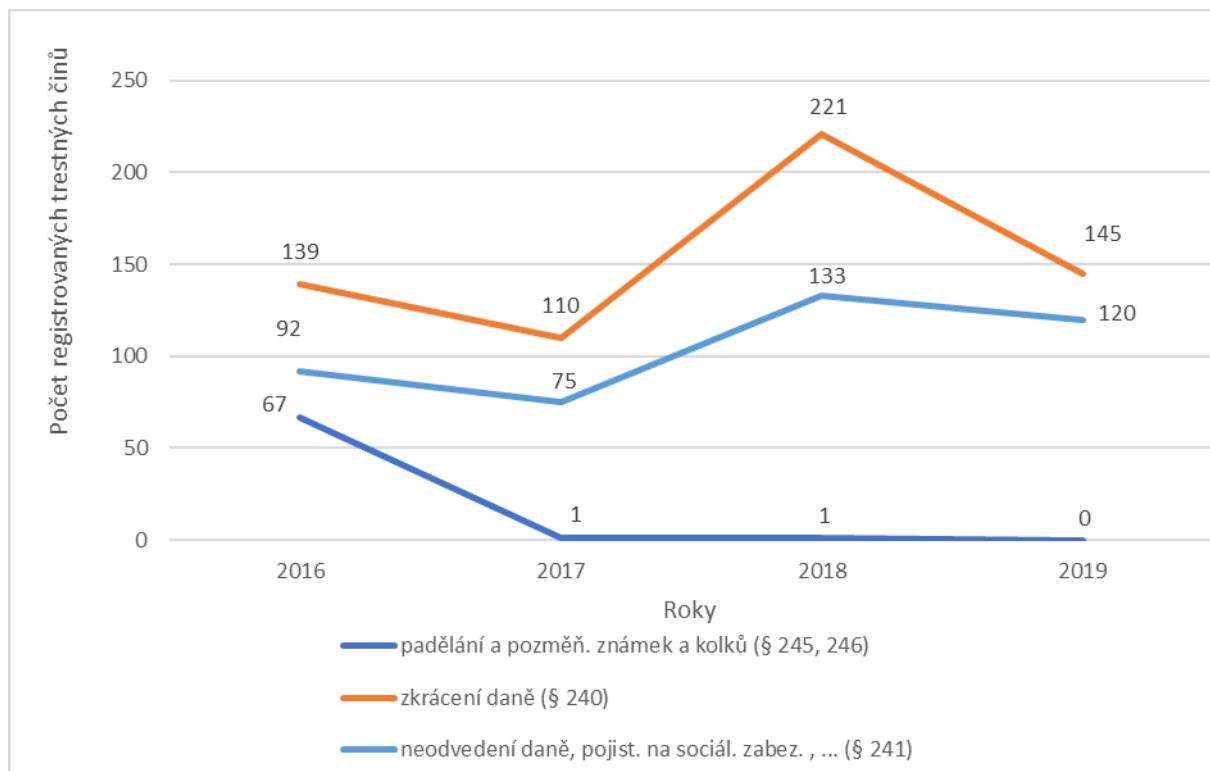
Zdroj: Vlastní úprava na základě [16]

Situace v této oblasti je na dobré cestě. Zaváděním různých institutů bojujících proti daňové kriminalitě napomáhá ke každoročnímu snižování nejen trestných činů v oblasti daňové kriminality, ale kriminality obecně. Jedná se i o instituty pouze s preventivní funkcí, které napomáhají v tomto boji.

Pohledem na graf č. 3, konkrétně na vývoj daňové kriminality v průběhu posledních čtyř let, lze zjistit, že nejvýraznější rostoucí tendenci mají daňové trestné činy v oblasti krácení daní, poplatků a jiných povinných plateb. Zatímco v roce 2016 bylo evidováno 139 případů, v roce 2018 počet těchto případů výrazně stoupl, a to na 221. Naopak v roce 2019 počet těchto trestných činů klesl na 145. Důvodem tohoto snížení může být výkon Finanční správy, která pokračovala v boji s daňovými úniky v rámci prokazování původu majetku. Dále je také nezbytné poukázat na účinky opatření, která byla přijata z důvodu omezení daňových úniků. Jedná se o zefektivnění kontrolní činnosti, zlepšení spolupráce s orgány činnými v trestním řízení, díky kterému se zvýšil výběr daní a to způsobilo snížení částek krácení daní. Vysoká úroveň kvality spolupráce mezi Finanční správou a orgány činnými v trestním řízení je dána především operativní výměnou informací. Dále stojí za zmínění pokles v oblasti padělání a pozměňování známek a kolků. Hlavní příčinou tohoto snížení jsou intenzivnější kontroly z důvodu vysokého nárůstu odhalených případů v roce 2015. Od tohoto roku díky kriminalistům počet trestných činů klesl. Počet daňových trestných činů v oblasti nesplnění

daňové povinnosti v daňovém řízení či porušení předpisů o nálepkách k označení zboží je v tomto vývoji zanedbatelný. [16]

Graf 3 - Vývoj daňových trestných činů 2016 až 2019



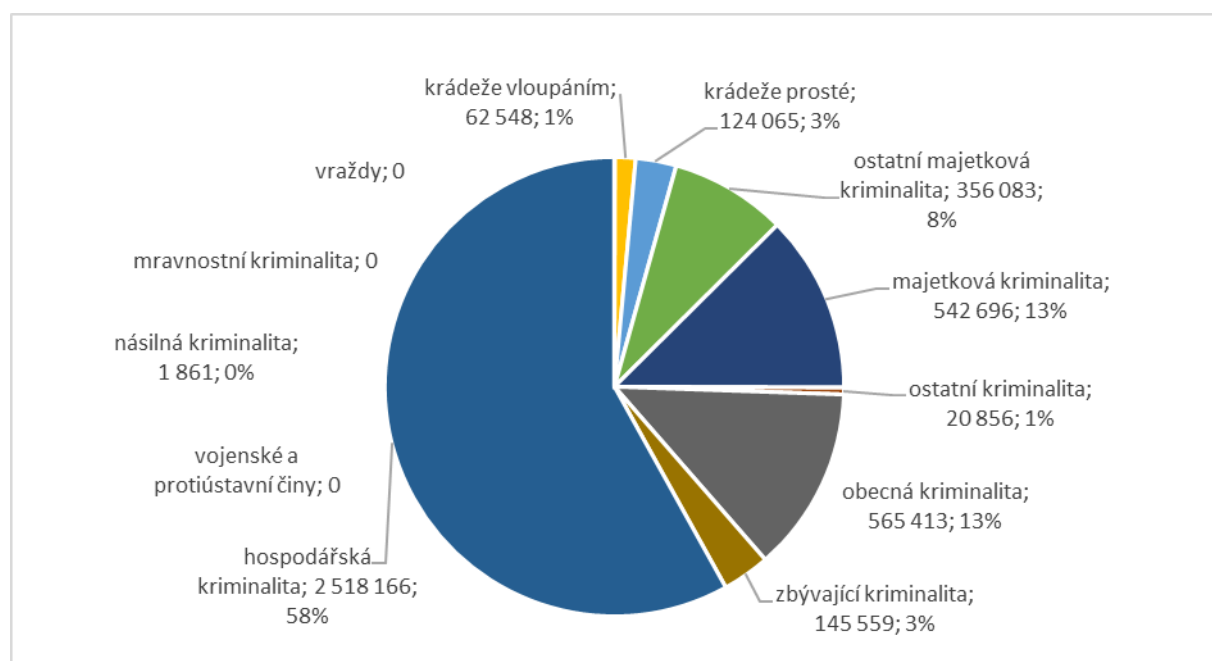
Zdroj: Vlastní úprava na základě [16]

Jak již bylo zmíněno, nejčastějšími trestnými činy daňové kriminality jsou činy zkrácení daní, poplatků a jiných povinných plateb. Navzdory jejich každoročního poklesu se jedná o skupinu trestných činů, se kterými je prováděn nepřetržitý boj, a to právě zaváděním různých nástrojů, institutů, ale také zdokonalováním komunikace mezi státními orgány. I přes snahu zabránit těmto únikům se vždy budou nacházet tací, kteří budou vymýšlet nové a nové způsoby, jak placení daní obejít. Nejen stát, ale i další instituce odvádí v tomto boji dobrou práci, a je žádoucí v ní pokračovat, a stálým zlepšováním krácení daní snižovat, aby výsledný efekt byl co nejvyšší.

Pokud se nahlédne na hospodářskou kriminalitu z pohledu škod, tak škody této kriminality tvoří 58 % z celkové škody všech kriminalit, které hospodářskou kriminalitu posouvají na první místo. V roce 2019 Policie ČR ve svých přehledech vyčíslila celkové škody z hospodářské kriminality zhruba na 2,5 mld. Kč, což zachycuje graf č. 4. Podle těchto

statistik se jedná o nejvyšší škody hospodářské kriminality od roku 2016. V předchozích letech kriminalita měla spíše klesající charakter. Nejvyšší podíl na škodě mají nejen hospodářské činy, ale také činy majetkové. Z těch hospodářských jsou to nejčastěji podvody či zpronevěry. Podle ředitele kriminální policie Michala Foita, výše škod v průměru na jeden skutek hospodářské kriminality dosahovala přes 700 tisíc Kč. Toto zvýšení může být způsobeno tím, že stoupla hodnota movitého i nemovitého majetku. [16, 18]

Graf 4 - Podíl jednotlivých složek kriminality na celkových škodách v roce 2019 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní úprava na základě[16]

Již na první pohled lze z tabulky č. 6 vyčíst, že nejvyšší škody z daňových trestných činů patří činům, jako jsou zkrácení daně, poplatků a jiných povinných plateb. Od roku 2016 do roku 2018 měla výše škod těchto činů rostoucí charakter. Oproti tomu v roce 2019 došlo k výraznému poklesu, kdy škoda činila přes 160 mil. Kč. Je nezbytné poukázat na dopady přijatých opatření, která výrazně omezují daňové úniky, zlepšení spolupráce s orgány činnými v trestním řízení, které způsobilo zvýšení výběru daní a snížení částek zkrácení daně, ale také na zefektivnění kontrolní činnosti. Dle trestního zákoníku jsou trestány činy zkrácení daně, výše škody musí dosáhnout částky 50 000 Kč. [1, 16]

Tabulka 6 - Škody na daňových trestných činech v průběhu 4 let v tis. Kč

Trestné činy	Rok			
	2016	2017	2018	2019
pozměňování či padělání kolků a známek (§ 245, § 246)	14	0	0	0
zkrácení daně (§ 240)	159 802	294 532	305 949	160 587
porušení předpisů o nálepkách k označení zboží (§ 244)	585	54	20	18
nedodržení oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243)	0	0	0	0
neodvedení daně, pojistné na sociální zabezpečení, ... (§ 241)	15 198	24 659	20 305	31 149

Zdroj: Vlastní úprava na základě [16]

3.2. Daňová kriminalita v oblasti spotřebních daní

3.2.1. Tabákové výrobky

Tabákové výrobky patří mezi komodity, které jsou nejčastěji předmětem pašování a padělání. Jedním z důvodů může být právě to, že tabákové výrobky jsou zatíženy poměrně vysokou sazbou spotřební daně, proto se zvýšila poptávka po distribuci levnějšího tabáku s nízkou kvalitou. Z těchto výrobků jsou ke krácení spotřební daně nejvíce zneužívány cigarety či tabák určený ke kouření. Formou daňových úniků, pašováním a paděláním je výrazně podporována stínová ekonomika na trhu s tabákem. Přesné měření rozsahu stínové ekonomiky na tomto trhu neexistuje, avšak podle dostupných odhadů se jedná o přibližně 10 % celosvětového nelegálního obchodu. Nelegální trh představuje spotřebu ve výši 460 milionů kusů cigaret, což v přepočtu na běžné krabičky činí 23 milionů balení. Kvůli pašování a nedovolené výrobě stát tedy na daních ročně, přichází zhruba o 1,5 miliardy korun. [19, 30]

Stínová ekonomika na trhu s tabákem se dělí na pašování a nedovolenou výrobu. Pašováním se rozumí nelegální přechod zboží přes hranice. Pašováním zahrnuje organizované zasílání velkého objemu až po drobné pašování jednotlivci pro vlastní spotřebu. Hlavním důvodem

pašování je cenový rozdíl mezi destinacemi, mezi kterými se výrobky pašují. Pašující subjekty se vyhýbají nejen placení cla, ale také dalším daním v případě následného prodeje. Trendem se stává padělání cigaret prodávajících se na tržnicích, i přes zákaz stánkového prodeje. Tento způsob je velice nebezpečný pro zdraví člověka z důvodu nízké kvality u těchto cigaret. Dle rozboru bylo zjištěno, že padělané cigarety často obsahují zvířecí i lidské výkaly, různé chemické látky, roztoče či plísně, které ovlivňují chuť cigarety, avšak laik ji podle tabáku rozezná velice těžko. Padělek lze rozpoznat nevábným vzhledem cigarety, která většinou není doplněna po okraj. [19]

Tabulka 7 - Vývoj počtu případů porušení předpisů a výše daňových úniků u tabákových výrobků 2016 až 2019

	2016	2017	2018	2019
počet případů	745	513	418	457
únik SPD a cle (mil. Kč)	156	70	15,7	93,1

Zdroj: Vlastní úprava na základě [20]

V roce 2019 CS ČR odhalila svou kontrolní činností 457 případů podezření z porušení daňových a celních předpisů v oblasti tabáku a tabákových výrobků, jak již zmiňuje tabulka č. 7. Únik na spotřební dani a cle lze vyčíslit na cca 93,1 mil. Kč. Oproti roku 2018 se jedná o velký nárůst, zapříčiněn záchyty nelegálních přeprav surového tabáku. Nedovolená výroba se týká porušení zákazu produkce, tedy výrobou bez potřebné licence. Tato výroba zahrnuje také padělání, což může v nejčastějších případech znamenat využití obchodní značky bez souhlasu majitele. Dále zahrnuje výrobu neoznačených cigaret, často bez varování o škodlivosti. V rámci již zmiňované kontrolní činnosti byla nejčastějším zjištěním přeprava a nabízení k prodeji neoznačených cigaret a tabáku. Převažuje podíl cigaret ukrajinské a běloruské produkce, která souvisí s nárůstem počtu nových zaměstnanců této národnosti na území ČR. Zároveň v roce 2019 byly na našem území odhaleny 4 autonomní nelegální výrobní cigarety a tabáku, které plně ovládaly cizojazyčné zločinecké skupiny. Velký skok lze spatřit v roce 2016, kdy byl počet případů vyčíslit na 745. Od tohoto roku do roku 2018 dochází k poklesu, který je způsoben výrazným snížením v odhalování nelegálních výroben, snížením ilegálního

dovozu padělků cigaret, které jsou dováženy v námořních kontejnerech z Číny a Vietnamu. [8, 20]

I přes snižování počtu případů porušování předpisů je pro ČR dlouhodobým prioritním úkolem bojovat proti nelegálnímu obchodu s tabákovými výrobky. Tímto bojem se intenzivně zabývají celní, policejní, daňové i justiční orgány. Z pohledu geografické polohy ČR se jedná o stát bez vnějších hranic EU, proto je tedy důležité, že pro efektivní boj proti nelegálnímu obchodu s tabákovými výrobky je nezbytné zaměřit se na tuto oblast.

3.2.2. Líh

Lích je pro pachatele atraktivní relativně snadnou výrobou, která nevyžaduje vysoké počáteční náklady. I v této oblasti existuje na trhu stínová ekonomika s alkoholem. Pojem černý alkohol označuje alkohol, který není zdaněný v zemi, ve které je spotřebován. Pod tento alkohol lze zahrnout:

- alkohol, který není původně vyroben pro lidskou konzumaci (jedná se například o lékařské produkty s obsahem alkoholu),
- alkohol, který je vyroben v domácnosti legálně či nelegálně,
- alkohol, který má nelegální původ (například pašovaný alkohol) a
- alkohol zakoupený v duty free zóně nebo v zahraničí, spotřebovaný v jiné jurisdikci, než byl hlášen. [19]

Tabulka 8 - Vývoj počtu případů porušení předpisů a výše daňových úniků v oblasti lihu 2016 až 2019

	2016	2017	2018	2019
počet případů	1126	638	546	681
únik SPD a cle (mil. Kč)	62,6	32,7	21,1	55,4

Zdroj: Vlastní úprava na základě [20]

Jak je uvedeno v tabulce č. 8, útvary CS ČR v roce 2019 odhalily 681 případů podezření na porušení právních předpisů v oblasti komodit lihu a alkoholických výrobků. Únik na SPD i

s DPH v tomto roce činil cca 55,4 mil. Kč. Tato výše byla z velké části ovlivněna záchytem cisteren směřujících z Polska a Maďarska, které přepravovaly denaturovaný líh bez řádných dokladů. I přes velký počet případů a výši úniku v roce 2016, docházelo do tohoto roku ke značnému poklesu počtu trestných činů. Tato situace byla zapříčiněna metanolovou aférou v roce 2012. Nejčastějším porušováním předpisů zůstává prodej a skladování lihovin, bez prokázání zdanění. Tento čin se týká především maloprodejen potravin, smíšeného zboží a večerek. Dalším způsobem krácení daně z lihu je jeho nelegální výroba. Z těchto nelegálních výrobků není odvedena spotřební daň. Dále dle zákona o lihu jeho výroba či úprava může probíhat pouze v lihovaru nebo ve speciálním lihovaru, který byl potvrzen ústředním orgánem státní správy. Výroba lihu dle zákona o živnostenském podnikání je zároveň koncesovanou živností, tedy osoba, která chce vyrábět líh musí získat koncesi. Nelegálně vyrobený líh je poté distribuován ve spotřebitelském balení, ale již bez kontrolních pásek, což je v rozporu se zákonem, který udává povinnost značit líh. Dle § 10 tohoto zákona musí být součástí každého vyrobeného nebo dovezeného líhu určeného pro spotřebu kontrolní páska, která musí být na výrobek umístěna nejpozději do okamžiku jeho uvedení do oběhu. S tím souvisí další nelegální činnost, a to distribuce s padělanými kontrolními páskami, což naplňuje skutkovou podstatu trestného činu podle §244 trestního zákoníku. [1, 8, 20]

3.2.3. Minerální oleje

Nelegální činnost v oblasti minerálních olejů je jedna z nejnaléhavějších. Tento problém se netýká pouze státního rozpočtu, do kterého není odvedena příslušná spotřební daň, ale také poctivých podnikatelů, kteří přichází o tržby z důvodu nízkých cen u nepoctivých konkurentů.

Tabulka 9 - Vývoj počtu případů porušení předpisů a výše daňových úniků u minerálních olejů 2016 až 2019

	2016	2017	2018	2019
počet případů	291	254	113	221
únik SPD a cle (mil. Kč)	76,7	23	8,3	34,3

Zdroj: Vlastní úprava na základě [20]

Vývoj počtu případů porušení předpisů a výše daňových úniků v oblasti minerálních olejů přibližuje tabulka č. 9. U těchto komodit bylo v roce 2019 CS ČR odhaleno 221 případů, ve kterých došlo k porušení právních předpisů. Únik na daních a cle činil cca 34,3 mil. Kč. Tato výše souvisí nejen s intenzivní kontrolou činnosti v oblasti daňově zvýhodněných komodit, kterými jsou minerální oleje určené pro výrobu tepla nebo pro zemědělské účely, ale také s kontrolami v oblasti přepravy vybraných výrobků. I přes rostoucí počet účelově vzniklých tzv. ready made společností, tedy společností realizujících podvody na dani, lze zpozorovat v roce 2018 nejméně případů a nejnižší únik.

Celkový počet případů během těchto čtyř let obsahuje nelegální činnost, jako je tzv. mísení. Jedná se o nelegální smíchání vysoce poptávaného minerálního oleje zatíženého daní, nejčastěji motorové nafty, s olejem, který má podobné fyzikální vlastnosti, avšak slouží k jinému účelu než pohon motoru. Tento olej je od spotřební daně osvobozen, nebo má jeho daň nižší sazbu. Finální směs je poté prodávána jako standardní pohonná hmota za cenu včetně spotřební daně, kdy pouze část je skutečně zdaněna. Dále jsou dlouhodobě zaznamenávány nelegální přepravy tzv. červené nafty, která je na území ČR zaměňována s naftou motorovou. Nejčastěji se tento jev objevuje v příhraničních oblastech ČR. Dalším dlouhodobým problémem, nejen našeho území, ale celé Evropy, jsou tzv. zvláštní minerální oleje. Tyto ZMO nepodléhají harmonizaci zařazení pod sazbu SPD z minerálních olejů, ale jsou záměrně využívány k pohonu motorů. Jde o mezinárodní organizovanou trestnou činnost, během které dochází k fiktivním bankovním převodům mezi pochybnými subjekty. Ve finále tyto zvláštní oleje ilegálně končí na čerpacích stanicích různých evropských států bez daňového odvodu. Dále se objevuje mnoho přepravních společností, které přepravují minerální oleje z distribučních skladů se zfalšovanými doklady. Tyto doklady obsahují fiktivní, či rizikové příjemce, a skutečné místo vykládky není uvedeno. Konečné platby bývají nejčastěji v hotovosti, proto není možná analýza bankovních převodů. [20]

4. Vymezení opatření státu v boji proti daňové kriminalitě

Tato kapitola se bude zabývat analýzou již zmíněných opatření, která jsou využívána v boji proti daňové kriminalitě. Závěrem této kapitoly budou představena vlastní opatření, která by mohla v tomto boji pomoci.

4.1. Daňová kontrola

Ve zprávách o činnosti finanční a celní správy jsou spolu se spotřebními daněmi prováděny daňové kontroly s daněmi energetickými. Tyto zprávy jsou vydávány každoročně Ministerstvem financí, které je předkládá vládě ČR a veřejnosti. Kontroly spotřebních a energetických daní provádí celní správa.

Celní správa v roce 2019 provedla celkem 559 kontrol, což zachycuje tabulka č. 10. Za jednu kontrolu se považuje ukončená kontrola jedné daně za rok. Z tohoto počtu bylo provedeno 465 kontrol, které byly ukončeny s rozdílem. Nejvyšší rozdíly vznikly ve vykazované daňové povinnosti, kde došlo ke změně daňové povinnosti o 124,6 mil. Kč. Celní správa v tomto roce ukončila 431 kontrol po propuštění zboží, kdy ve 364 případech došlo k porušení právních předpisů. Po ukončení těchto kontrol bylo vydáno 4 154 platebních výměrů stanovených dodatečně. Na základě těchto kontrol bylo doměřeno cca 88,3 mil. Kč. [24]

Konkrétně u spotřebních a energetických daní bylo ukončeno 128 daňových kontrol. Zde došlo ke 101 případům porušení právních předpisů. U těchto daní bylo doměřeno 36,6 mil. Kč. V porovnání s rokem 2018 se v tomto roce promítá navíc spotřební daň ze zahřívání tabákových výrobků, která byla zavedena 15. 5. 2019. Dle vydávaných zpráv o činnosti FS a CS je za rok 2019 počet ukončených kontrol nižší než v předešlém roce. Rozdíl je v počtu 66 ukončených kontrol. Na základě nich bylo v roce 2018 zjištěno ve 140 případech porušení právních předpisů. Následně bylo doměřeno 1 084,1 mil. Kč. Tento vysoký meziroční rozdíl doměrku je způsoben ukončením kontroly na surovém tabáku v roce 2018, kdy byla doměřena částka 1 001,6 mil. Kč. [24]

Pokud je daňová kontrola posuzována z pohledu účinnosti, jedná se o nástroj, jehož zavedení bylo správným krokem. Z každoročních zpráv o činnostech finanční a celní správy si je možno povšimnout každoročního poklesu počtu kontrol, i jejich ukončení s rozdílem.

Hlavním důvodem je provádění účelnějších kontrol. Až na již zmíněný rok 2018 se snižuje také výše doměrku.

Tabulka 10 - Daňová kontrola spotřebních a energetických daní v roce 2019

	Počet kontrol		Změna daňové povinnosti v důsledku kontroly v mil. Kč
	ukončeno	ukončeno s rozdílem	
daně spotřební a energetické, v tom:	128	101	36,6
minerální oleje	79	64	31,1
tabák	0	0	0,0
surový tabák	0	0	0,0
zahřívání tabákové výrobky	0	0	0,0
líh	17	14	0,9
pivo	10	9	1,9
víno	4	3	0,0
elektrina	4	2	0,1
zemní plyn	11	7	2,4
pevná paliva	3	2	0,1
kontrola po propuštění zboží (clo + DPH)	431	364	88,0
z toho DPH			0,3
CELKEM	559	465	124,6

Zdroj: Vlastní úprava na základě [24]

4.2. Kontrola značení lihu a tabákových výrobků

Tato podkapitola se zaměřuje přímo na kontrolu povinného značení lihu a tabákových výrobků. Výsledky o kontrolní činnosti značení lihu a tabákových výrobků též vydává

Ministerstvo financí v kapitole ostatní kontrolní činnost. Cílem podkapitoly je porovnání počtu kontrol a jejich ukončení s rozdílem v oblasti značení lihu a tabákových výrobků od roku 2017 do roku 2019.

Tabulka 11 - Vývoj počtu kontrol značení lihu a tabákových výrobků 2017 až 2019

Rok	Kontroly		
	celkem	ukončeno s rozdílem	
		počet	%
2017	4 065	273	6,7
2018	6 610	322	4,9
2019	4 546	230	5,1

Zdroj: Vlastní úprava na základě [24]

Již na první pohled si lze všimnout rozdílu počtu kontrol a jejich ukončení s rozdílem v roce 2018 oproti ostatním rokům, jak vyplývá z tabulky č. 11. V tomto roce pokračovala stagnace situace v oblasti nezdaněného či neoznačeného lihu, a nakládání s ním. Tím skončilo období ohraničené začátkem metanolové aféry roku 2012, s trváním do roku 2014, od kterého byl počet trestných činů charakterizován poklesem prověřovaných trestných činů. V roce 2018 se podařilo útvarem získat nové poznatky v oblasti nelegálního nakládání s neznačeným lihem, což může být hlavním důvodem zpětného snížení počtu provedených kontrol a kontrol ukončených s rozdílem v roce 2019. V tomto roce ukončené kontroly s rozdílem činily 5,1 %. Jak již bylo zmíněno v předchozí podkapitole, zavedení těchto kontrol je správným krokem ke snižování daňových úniků a celé daňové kriminality. [24]

4.3. Daňová Kobra

Jak již bylo zmíněno v teoretické části, jedná se o tým bojující proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, zvláště v oblasti spotřebních daní a daní z přidané hodnoty. Internetové

stránky Ministerstva vnitra poskytují informace o uchráněných hodnotách Daňovou Kobrou od počátku jejího vzniku, tedy od roku 2014.

Tabulka 12 - Výsledky Daňové Kobry od jejího vzniku v mil. Kč

Rok	Zachráněno	Zajištěno	Uchráněno celkem
2014	945	462	1 407
2015	713	2 022	2 735
2016	731	2 655	3 386
2017	541	869	1 410
2018	242	2 260	2 502
2019 (1. čtvrtletí)	112	118	230
CELKEM	3284	8 386	11 670

Zdroj: Vlastní úprava na základě [22]

V tabulce č. 12 lze zpozorovat výsledky Daňové Kobry od roku 2014, tedy od jejího vzniku. Údaje zachráněno jsou mimo trestní řízení, tedy před jeho zahájením, sloupec zajištěno udává zajištěné hodnoty v rámci trestního řízení a poslední sloupec udává součet termínů zachráněno a zajištěno.

Uchráněné hodnoty od vzniku Kobry každoročně přesáhly jednu miliardu korun. V roce 2016 částka uchráněných hodnot stoupla na necelých 3,4 miliardy Kč. Téměř za pět let zachránila Daňová Kobra 11,67 miliard korun státnímu rozpočtu. Lze si povšimnout každoročního poklesu případů od roku 2014, který je zapříčiněn právě existencí Daňové Kobry, což je pozitivní jev. Potvrzuje se, že je Kobra silným a důležitým nástrojem nejen v boji proti daňovým únikům, ale také daňové kriminalitě. Lze tedy říct, že její zavedení je jeden

z nejefektivnějších způsobů, jak podvodům předcházet a dostat zpět nezaplacené daně do státního rozpočtu. [22]

4.4. Návrh opatření v boji proti daňovým únikům

V první řadě je důležité úsilí nejen o jednoduchou daňovou soustavu, ale také o prosté znění daňových zákonů, které by se měly vyvarovat častým změnám. Pokud budou jednoduché zákony, bez mnohých výjimek, dojde k lepšímu porozumění daňovými subjekty. Zároveň dojde ke snížení pravděpodobnosti chyb v placení daní, z důvodu chybného vyložení znění zákona. [32]

Jako příklad lze využít sazby spotřební daně u tabákových výrobků. Příčinou zmatku mohou být nejčastěji rozdílné sazby mezi jednotlivými druhy tabákových výrobků. Mezi tyto druhy patří cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Cigarety mají vyšší míru zdanění než ostatní druhy, jako například doutníky, které se považují za luxusní zboží, což se může jevit jako nelogické. Účinným opatřením by mohlo být sjednocení sazby daně u všech tabákových výrobků. Toto opatření by snižovalo krácení daně formou úmyslné záměny jednotlivých druhů tabáku, kdy subjekt za účelem nižší sazby spotřební daně záměrně balí tabák určený ke kouření do podoby doutníku. Zmíněné opatření by pro státní rozpočet znamenalo vyšší příjem. [8]

Dále by daňová zátěž měla být přiměřená. Čím vyšší daňové zatížení, tím vyšší motivace subjektů k daňovým podvodům. Pokud zatížení bude nižší, subjekt nebude mít potřebu vyhnout se daňové povinnosti, avšak vždy se najdou jedinci, kteří se pokusí zákon obejít a spotřební daň nějakým způsobem zkrátit. Úkolem státu je těmito lidem v jejich nezákonném jednání zabránit a zároveň vybrat dostatek finančních prostředků do státního rozpočtu, jelikož tyto daně tvoří jeho podstatnou část.

Nezbytná je též kvalitní kontrola nad dodržováním zákonů, vyhlášek či různých opatření, tedy sledování daňových úniků, jejichž porušení by mělo být vhodným způsobem potrestáno vysokou sankcí či pokutou. Mělo by být přihlíženo k výši způsobeného daňového úniku a k prokázání úmyslu daň zkrátit. V roce 2016 byla opět zavedena trestnost přípravy zkrácení daně, kterou stát v roce 2009 zrušil. Za přípravu se považuje jednání, které spočívá v záměrném vytváření podmínek pro spáchání závažného zločinu dle § 20 odst. 1 trestního zákoníku. V oblasti zkrácení daně se tato příprava týká takových činů, u kterých se škoda

pohybuje kolem 5 milionů Kč či zkrácení daně nad 500 000 Kč, na němž se podílejí organizované skupiny, které mají působnost ve více státech. Znovuzavedení přípravy jako trestného činu znamená velký přínos pro stát. Důvodem je strach daňových subjektů z vysoké sankce, která jim v případě daňového krácení hrozí. Hlavním důvodem zavedení je zamezit obchodu na černém trhu s komoditami podléhajícími spotřební dani, jako jsou tabákové výrobky, lihoviny aj. Zároveň se v této oblasti velkým problémem jeví fakt, že bývá obtížné objektivně posoudit, zda se jedná o legální snižování daňového základu či o úmyslnou přípravu zkrácení daně, která je již trestným činem. Na tento problém by se v budoucnu měla ve větší míře zaměřit judikatura. [1, 8]

Posledním a zároveň jedním z nejdůležitějších návrhů je snaha státu zajistit si důvěru plátců daně. Tento návrh spočívá v důvěře, že vybrané daně jsou efektivně využívány ke správným účelům. Vyšší důvěra způsobí vyšší ochotu daně platit, což může vést ke snížení daňových úniků. Možným návrhem řešení je vytvoření takové komunikace mezi státem a daňovými subjekty, která subjektům bude poskytovat pravidelné informace o činnostech či aktualitách. Takového nástroje si lze již všimnout u Finanční správy, která pomocí svých webových stránek informuje, poučuje, poskytuje návody, videa, ale také vzory a brožurky, díky kterým se snižuje riziko chyb ze strany subjektů. [34]

5. Případy krácení spotřebních daní

Pro tuto kapitolu byly vybrány dvě kauzy týkající se krácení spotřební daně, které se uskutečnily na území České republiky. První vybraná kauza pojednává o metanolové aféře, která je považována za jednu z nejhorších afér v historii ČR. Druhá kauza již není příliš známá. Jedná se o jeden z prvních zásahů Daňové Kobry, který se zabýval daňovými úniky na tabákových výrobcích. U každé aféry budou následně napsány návrhy řešení týkající se zlepšení situace.

5.1. Metanolová aféra

Metanolová aféra neboli kauza metanol odstartovala 3. 9. 2012. I přes to, že tato aféra není příliš aktuální, jedná se o druhou nejhorší katastrofu v historii České republiky, která si vyžádala nejvíce lidských životů. Dle zprávy Policie ČR na otravu jedovatým alkoholem zemřelo 49 osob, 87 osob muselo být hospitalizováno a 136 osob v rámci této kauzy bylo poškozeno. U mnohých z nich přetrvávají trvalé následky dodnes v podobě poškozeného zdraví a zraku. Tento alkohol se rozšířil nejen po celé republice, ale také pronikl na Slovensko a do Polska. Zároveň je třeba zmínit fakt, že při této aféře došlo také ke značnému úniku na spotřební dani a DPH. [26]

Plán o smíchání 5 000 litrů etanolu se stejným množstvím jedovatého metanolu se zrodil mezi obchodním zástupcem Rudolfem Fianem a majitelem firmy Carlogic, zabývající se výrobou autokosmetiky Tomášem Křepelou. Věřili, že smícháním těchto látek jedna ku jedné dojde k neutralizaci jedovatých účinku metanolu. Očekávaný zisk z první várky činil 50 000 Kč. Ve své práci nebyli sami. Na distribuci tohoto alkoholu se podílel Jiří Vacula, kterému ze strachu převzetí nápadu nebylo sděleno složení. Ten z části tekutiny vyrobil rum a vodku, zbytek prodal překupníkům, kteří tuto směs dále upravili a vyrobili různé druhy tvrdého alkoholu. Tím se do oběhu dostalo 15 000 litrů jedovatého alkoholu, z toho se 2 000 litrů doposud nepodařilo zajistit. [26]

Tato kauza byla projednávána v mnoha procesech, z důvodu velkého počtu obžalovaných, poškozených a pozůstalých. Hlavní aktéři Rudolf Fian a Tomáš Křepela dostali doživotní trest, Jiří Vacula byl odsouzen na 15 let. Trest padl za úmyslné obecné ohrožení. [26]

Co se týče spotřební daně, dle kriminalistů ji trojice různou měrou zkrátala o 450 milionů Kč. Stát také zkrátali na DPH o dalších 90 milionů Kč. V tomtéž roce nastala prohibice, která způsobila škody nejen státu, ale i výrobcům lihovin, kterým klesly tržby v průměru o 20 %. Tehdejší prezident Unie výrobců a dovozců lihovin Petr Pavlík v rozhovoru uvedl, že stát ze spotřebních daní z legálních lihovin vybírá cca 18 milionů Kč, což vypovídá o stamilionových ztrátách. V kauze se objevují trestné činy ohrožující lidské životy a zdraví, trestné činy daňové či činy proti pravidlům tržní ekonomiky. V oblasti daňových trestných činů se jedná o porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží dle § 244 trestního zákoníku, kdy účastníci prodávali alkohol, který nebyl řádně označen kontrolní páskou. [1, 27]

Od roku 2013 se výrazně zvýšila aktivita Policie ČR v oblasti odhalování nelegální výroby a distribuce alkoholických nápojů. Ve spolupráci nejen s Celní správou ČR, byly prováděny kontroly distributorů, prodejců i výrobců alkoholu. V souhrnné zprávě plk. Václav Kučera uvedl, že v souvislosti s touto kauzou bylo vedeno 90 trestních řízení proti minimálně 90 pachatelům. Již k lednu 2014 obžaloba padla na 84 obviněných. V rámci této aktivity byl prokázán zvýšený růst daňových trestných činů. V souvislosti s vyšetřováním této aféry došlo k odhalení mnoha trestných činů v této oblasti, zejména tzv. lihové mafie. [28]

Jako reakce na tuto aféru byla zavedena mnohá opatření, která se snaží zabránit dalším únikům na dani z lihu. Roku 2013 vláda přijala zákon o povinném značení lihu, který rovněž snižuje objem nejvyššího spotřebitelského balení na jeden litr. Také zavádí kauce, které jsou nutné pro registraci výrobců a obchodníků lihovin. Dále proběhla novelizace živnostenského zákona, který zavedl koncese pro prodej lihu a lihovin. V tomto roce se zavedla denní oznamovací povinnost, která umožňuje přehled o prodeji lihovin v ČR. Došlo také k zavedení kamerového systému, který má zamezit nelegální výrobě na stáčecích či kolkových linkách. Ke zvýšení dohledatelnosti slouží individuální kódy kolků, díky kterým má každá láhev jiný kolek, tudíž neexistují dvě totožné láhve. Toto opatření je zavedeno primárně k omezení padělání kolků. Dodnes se provádí častější kontroly při výrobě, prodeji i distribuci lihovin. [29]

I přes zavedení těchto opatření stále dochází k nelegální činnosti v této oblasti. Již zmíněná opatření, jako kamerový systém, individuální kódy kolků a další, nejsou natolik efektivní, aby zabránily prodeji nezdaněného či závadného alkoholu. Nový typ pásek postrádá smysl. Pásky

mají sloužit primárně k dohledatelnosti, avšak právní předpis neukládá subjektům povinnost vést jejich evidenci podle individuálního kódu. S tím souvisí také neevidování nových pásek. Firma tedy prohlásí část kolků za zničené či ztracené, a poté je využije pro nezdaněný alkohol. Možným řešením, jak tomuto úniku předejít, by mohl být nákup kolků, který se státu zaplatí předem, jako je tomu u tabákových výrobků. Z kontrolní pásky by vznikla cenina, která již zahrnuje spotřební daň. To by mohlo vést ke snížení podvodů s páskami a zároveň zabránění neplacení spotřební daně. Dále by v boji proti únikům v oblasti lihu přispěly častější kontroly při výrobě, prodeji i distribuci lihovin. Dle zjištěných údajů se jeví kontroly denaturace, tedy znehodnocení lihu, nedostatečné. Pro zlepšení těchto kontrol by výrazně pomohl dostatečný počet zaměstnanců.

5.2. Zásah Daňové Kobry

Již v červenci roku 2014 odstartovala akce zacílená na odhalení daňových úniků, ke kterým došlo při obchodování s cigaretami a tabákem. Podnětem byla informace specialistům celní správy, od spolupracovníku z Německa a Polska, o distribuci padělků cigaret v oblasti severní Moravy. Informace se shodovaly se zjištěnými poznatky, které byly celní správou získány při vyšetřování jiných případů. V tomto roce zároveň vznikla Daňová Kobra, což rychlou výměnou informací výrazně přispělo k odhalení mezinárodní organizované skupiny osob. Mezi členy této skupiny patřili občané ČR, Polska a Maďarska. Jejich nelegální činnost spočívala nejen v nezákonné dopravě cigaret z Maďarska do ČR, ale také jejich výroba a zpracování tabáku v Moravskoslezském kraji. Na území České republiky se na dovozech, výrobě a distribuci podílelo 13 osob, které byly zadrženy 20. 2. 2015 při finální operaci DIETA. [31]

Na základě shromážděných důkazů, získaných spoluprací celníků a policistů, bylo zahájeno trestní stíhání osmi osob, přičemž tři z nich byly cizí příslušnosti. Pachatelé byli obviněni z úmyslu zkrácení spotřební daně a neoprávněného obohacení. Společně pořizovali tabákově listy, tabákovou drť a tabákový odpad, zejména z Moldávie či Polska. Do ČR také dováželi kusové cigarety, které vyskladňovali ve skladech v Ostravě. Tyto sklady zároveň sloužily k dalšímu zpracování tabákových listů na tabák, který je vhodný ke kouření a jeho následnému balení do malospotřebitelských balení s označením Golden Virginia. Cigarety byly baleny po 20 kusech a distribuovány pod označením Marlboro. [31]

Svou nelegální činností zkrátali spotřební daň o 7 030 891 Kč. Včasným zásahem činných orgánů v trestním řízení se podařilo zabránit dalšímu pokusu o zkrácení daně ve výši 7 073 597 Kč. Při prohledání pozemků a ostatních prostor bylo zajištěno 2 895 kg nařezaného tabáku, který byl již v pytlích připraven k expedici, 3 730 kg tabákových listů, 54,6 kg tabákové drtě, 447,5 kg tabákového odpadu a také 249 340 ks cigaret označených logem Marlboro. Dále policisté a celníci zajistili zařízení, související s touto činností a nálepky Golden Virginia, které byly připravené pro expedici tabáku. Pachatelům hrozí trest až 10 let odnětí svobody. [31]

V této kauze lze spatřit smysl zavedení Daňové Kobry. Díky spolupráci mezi jednotlivými orgány došlo k rychlé výměně informací a současné koordinaci jednotlivých řízení. Spolupráce mezi jednotlivými zástupci Kobry zabránila dalšímu zkrácení daně, a státu tak uchránila více než 7 milionů Kč. Již způsobenému úniku na spotřební dani by mohl zabránit častější dohled nad přepravou zboží z jiného členského státu. Celní správa by také mohla provádět více náhodných kontrol, při cestování přes hranice. Dále se lze bránit častou kontrolou distribuce, uskladnění či regulací výroby, která by měla probíhat ve všech zemích, aby se zabránilo vytváření zločineckých organizací v okolních státech. Zároveň je nutné této problematice věnovat řádnou pozornost a stále sledovat vývoj nových způsobů daňových úniků, protože povinné subjekty si vždy budou hledat cesty, jak placení daně obejít.

6. Shrnutí výsledků

Cílem práce bylo nejen analyzovat daňovou kriminalitu v České republice, která probíhala od roku 2016 do roku 2019, ale také vývoj počtu trestných činů v oblasti spotřebních daní a jejich výše úniku na SPD a cle. Analýza byla provedena ze statistických přehledů Policie ČR během těchto čtyř let. Nejprve byl proveden obecný výzkum za rok 2019, tedy zjištění podílu hospodářské kriminality, které je daňová kriminalita součástí, na kriminalitě celkové. Z těchto dat je patrné, že hospodářská kriminalita se na celkové kriminalitě podílela 6 %, čímž se dostala na 6. místo celkové kriminality. Z pohledu škod hospodářská kriminalita tvoří 58 % z celkové škody všech kriminalit, což ji posouvá na první místo v žebříčku škod jednotlivých složek trestných činů. V roce 2019 byly tyto škody vyčísleny na cca 2,5 mld. Kč.

Z provedeného rozboru vývoje daňové kriminality během čtyř let lze zpozorovat výraznou rostoucí tendenci počtu registrovaných trestných činů v oblasti zkrácení daní, poplatků a jiných povinných plateb. Trestné činy v této oblasti klesly až v roce 2019, kdy bylo evidováno 145 případů, tedy o 76 případů méně než v roce předešlém. Naopak počet trestných činů v oblasti padělání a pozměňování známek a kolků poklesl z důvodů intenzivnějších kontrol. Další daňové trestné činy, jako je nesplnění daňové povinnosti v daňovém řízení či porušení předpisů o nálepkách k označení zboží, mají v tomto vývoji zanedbatelný charakter. Jak je již zřejmé, nejvyšší škody z daňových trestných činů patří činům z oblastí zkrácení daně, poplatků a jiných povinných plateb. S rostoucí tendencí počtu registrovaných trestných činů do roku 2018 roste i výše škod v této oblasti. V roce 2018 činila výše škod bezmála 306 mil. Kč. Oproti tomu se v roce 2019 škoda výrazně snížila na 160 mil. Kč, což zapříčinila mnohá opatření, zefektivnění kontrolní činnosti aj.

Dále byla z údajů Ministerstva vnitra České republiky provedena analýza vývoje počtu trestných činů u vybraných komodit spotřební daně, jako jsou tabákové výrobky, líh a minerální oleje a výše jejich úniku na SPD a cle. Tabákové výrobky jsou nejčastěji předmětem pašování a padělání z důvodu vysokého zatížení spotřební daní. Kvůli těmto trestným činům stát přichází zhruba o 1,5 mld. Kč na daních. V roce 2019 odhalila CS ČR 457 případů podezření z porušení daňových a celních předpisů u této spotřební daně. Únik na spotřební dani a cle byl vyčíslen na 93,1 mil. Kč. Oproti roku 2018 se zvýšil nejen počet případů, ale výrazně narostl únik na SPD a cle, a to o několik desítek milionů korun. Hlavním důvodem zvýšení bylo odhalení 4 nelegálních výroben cigaret a tabáku.

V oblasti lihu a alkoholických výrobků útvary CS ČR v roce 2019 ohlily 681 případů podezření z porušení právních předpisů. Únik na SPD a cle činil v tomto roce 55,4 mil. Kč. Od roku 2017 se v tomto roce jedná o nejvyšší počet případů i výši úniku. Tato výše je ovlivněna záchytem cisteren, které nelegálně přepravovaly denaturovaný líh. Nejčastějším porušením právního předpisu se v této oblasti dopouštěly osoby, které prodávaly a skladovaly lihoviny, bez prokázání zdanění.

Poslední provedená analýza v oblasti spotřebních daní proběhla u komodity minerálních olejů, kdy CS ČR v roce 2019 odhalila 221 případů porušení právních předpisů s únikem ve výši cca 34,3 mil. Kč. Od roku 2016 má počet případů klesající charakter. Výjimku lze spatřit v roce 2018, kdy došlo ke 113 případům a výše úniku na SPD a cle byla vyčíslena na 8,3 mil. Kč. Jedná se o nejnižší počet případů i výši úniku za poslední 4 roky.

Další kapitola byla zaměřena na rozbor opatření, která se využívají v boji proti daňové kriminalitě v oblasti spotřebních daní. K tomuto rozboru sloužila data získaná ze zpráv o činnosti finanční a celní správy. Prvním opatřením byla daňová kontrola. Celní správa v roce 2019 provedla 559 kontrol, z toho 465 kontrol ukončených s rozdílem. Nejvyšší rozdíly vznikly ve vykazované daňové povinnosti, kdy došlo ke změně této povinnosti o 124,6 mil. Kč. Konkrétně u spotřebních a energetických daní bylo ukončeno 128 daňových kontrol, z toho u 101 kontrol došlo k porušení právních předpisů. U těchto daní bylo doměřeno 36,6 mil. Kč. V roce 2019 došlo oproti roku 2018 k poklesu počtu ukončených kontrol, a to o 66. V roce 2018 bylo zjištěno 140 případů porušení právních předpisů a následně bylo doměřeno 1 084,1 mil. Kč. Tato vysoká částka je způsobena ukončením kontroly na surovém tabáku, kdy doměřená částka činila 1 001,6 mil. Kč.

Následující opatření souvisí konkrétně s kontrolou značení lihu a tabákových výrobků. Cílem této části bylo porovnat počet kontrol a jejich ukončení s rozdílem v oblasti povinného značení lihu a tabákových výrobků od roku 2017 do roku 2019. Mezi těmito roky lze spatřit v roce 2018 velkou změnu. V tomto roce dosáhl počet kontrol výši 6 610, z nichž 322 kontrol bylo ukončeno s rozdílem. V následujícím roce počet kontrol klesá na 4 546, z důvodu zjištění nových poznatků v oblasti nelegálního nakládání s neznačeným lihem.

Posledním a zároveň jedním z neúčinnějších opatření byla Daňová Kobra. Zde byla využita data z internetových stránek Ministerstva vnitra, která poskytují přehledy uchráněných hodnot Daňovou Kobrou od počátku jejího vzniku roku 2014. Uchráněné hodnoty každoročně

přesáhly 1 miliardu korun. Nejvyšších hodnot si lze všimnout v roce 2016, kdy částka uchráněných hodnot stoupla téměř na 3,4 miliardy Kč. Téměř za pět let Kobra zachránila státnímu rozpočtu 11,67 miliard korun. Také od roku 2014 došlo ke každoročnímu poklesu případů způsobených primárně vznikem Daňové Koby.

ZÁVĚR

Smyslem této práce bylo poukázat na problematiku daňové kriminality a s tím související krácení spotřebních daní, které je a vždy bude aktuální. S tímto problémem se nepotýká pouze Česká republika, ale i ostatní státy, které se snaží daňovou kriminalitu eliminovat a úspěšně naplnit státní rozpočet. V České republice se nejvíce snaží zamezit daňovým únikům instituce, jako je Celní správa, Finanční správa a Policie ČR.

Úvodní část byla zaměřena na charakteristiku hospodářské kriminality a daňové kriminality, která je její součástí. Vysvětleny byly také některé daňové pojmy, které jsou pro pochopení tématu důležité. Následovala klasifikace daní, kdy byly představeny daně přímé a nepřímé, konkrétně spotřební, kterým se věnovala další kapitola. Představena byla také některá opatření, která stát využívá k eliminaci daňové kriminality, konkrétně nelegální činnosti prováděné na spotřebních daních. Jedná se o daňovou kontrolu, Daňovou Kobru, povinné značení lihu či povinné značené tabákových výrobků. Všechna tato opatření jsou v České republice státními orgány aktivně využívána.

Praktická část se zabývala analýzou daňové kriminality a vývoje počtu trestných činů v oblasti spotřebních daní v České republice od roku 2016 do roku 2019. K této analýze sloužily statistické přehledy Policie ČR. Z provedené analýzy vyplývá, že nejčastějšími daňovými trestnými činy, které mají nejvýraznější rostoucí tendenci, jsou trestné činy v oblasti krácení daní, poplatků a jiných povinných plateb. Prvním krokem, který by měl vést ke zlepšení situace v oblasti krácení daní, by měla být snaha o jednoduchou daňovou soustavu a prosté znění daňových zákonů. Častá novelizace či složitost zákonů vyvolává u mnoha daňových subjektů zmatek, což může vést k neúmyslnému zkrácení daně vlivem nesprávného vyložení znění zákona.

Z výsledků analýzy vývoje počtu případů porušení předpisů u tabákových výrobků v průběhu čtyř let lze v roce 2019 spatřit nárůst oproti předchozímu roku, který způsobil záchyt nelegálních přeprav surového tabáku. K nejčastějším trestným činům v této oblasti patří pašování a padělání. Hlavním důvodem je jejich zatížení vysokou sazbou spotřební daně, což způsobilo zvýšení poptávky po distribuci levnějšího tabáku s nízkou kvalitou. K omezení daňového úniku by pomohla přiměřená daňová zátěž. Pokud zatížení bude nižší, subjekt nebude mít potřebu daň zkrátit. Dále by ke zlepšení situace v oblasti úniků na tabákových výrobcích mohlo být sjednocení sazeb jednotlivých druhů tabákových výrobků. Toto opatření

by zabránilo také úmyslné záměně, kdy osoby balí tabák určený ke kouření do podoby doutníku.

Další kapitola se zabývala analýzou vybraných opatření, která eliminují daňové úniky na spotřebních daních. Jednalo se o daňovou kontrolu, kontrolu povinného značení lihu a tabákových výrobků či Daňovou Kobru. Na základě těchto analýz lze obecně říct, že zavedení těchto opatření znamená pro stát velký přínos, protože jen Daňová Kobra téměř za 5 let státnímu rozpočtu uchránila 11,67 miliard korun. Dalším spatřeným přínosem je každoroční pokles ukončených kontrol s rozdílem, což je zapříčiněno prováděním účelnějších kontrol. Nezbytná je také kvalitní kontrola nad dodržováním zákonů, vyhlášek či opatření, jejichž porušení by mělo být žádoucím způsobem potrestáno.

V závěru práce byly představeny dva případy týkající se krácení spotřební daně, konkrétně metanolová aféra a zásah Daňové Kobry na území severní Moravy. V případě metanolové aféry by mohla pomoci evidence nových pásek či nákup kolků, které se zaplatí státu předem. Kontrolní páska by se stala ceninou již obsahující spotřební daň. Dalším doporučením jsou častější daňové kontroly při výrobě, prodeji a distribuci lihovin. Pro jejich zlepšení by výrazně přispělo získání nových zaměstnanců. V případě zásahu Daňové Kobry může být doporučením provádění více náhodných kontrol, při cestování přes hranice. Také by měly být prováděny kontroly distribuce či uskladnění ve všech zemích, což by vedlo k zabránění vytváření zločineckých organizací v okolních státech. Této problematice je nutné věnovat dostatečnou pozornost a neustále sledovat vývoj nových způsobů daňových úniků, protože se vždy najdou tací, kteří se budou snažit placení daní obejít.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] *Trestní předpisy: redakční uzávěrka 14. 9. 2020*. Ostrava: Sagit, 2020. ÚZ. ISBN 978-80-7488-424-5.
- [2] KUCHTA, Josef. Hospodářská kriminalita. In: VÁLKOVÁ, Helena; KUCHTA, Josef a kol. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012., s. 417.
- [3] *Policie: Obor hospodářské kriminality* [online]. [cit. 2020-11-26]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/odbor-hospodarske-kriminality-adresa-pro-pisemny-styk.aspx>
- [4] SCHEINOST, Miroslav; ZOUBKOVÁ, Ivana. Hospodářská kriminalita. In: GŘIVNA, Tomáš; SCHEINOST, Miroslav; ZOUBKOVÁ, Ivana a kol. *Kriminologie*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 277.
- [5] *Ústav práva a právní vědy: Hospodářská kriminalita* [online]. 30.1.2018 [cit. 2020-11-26]. Dostupné z: <https://www.ustavprava.cz/blog/2018/01/hospodarska-kriminalita-a-její-nejzrosirenejsi-pripady/>
- [6] ŠÁMAL, Pavel. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. Praha: C.H. Beck, c2001. Právo a hospodářství. ISBN 80-7179-493-7.
- [7] ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7552-315-0.
- [8] *Spotřební daně: Líh; Energetické daně: redakční uzávěrka 6. 1. 2020*. Ostrava: Sagit, 2020. ÚZ. ISBN 978-80-7488-384-2.
- [9] *Daně 2008: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2008*. Praha: ASPI, c2008. Meritum. ISBN 978-80-7357-349-2.
- [10] ČASTORÁL, Zdeněk. *Ekonomická kriminalita a management*. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského, 2011. ISBN 978-80-7452-005-1.
- [11] VANČUROVÁ, Alena a Barbora SLINTÁKOVÁ. *Daňový systém ČR: cvičebnice*. 1. díl, Daň a její konstrukce, daňový systém, správa daní, daň z příjmů právnických osob. V Praze: VOX, 2017. Daně. ISBN 978-80-87480-59-5.

- [12] *Celní správa: Spotřební daně* [online]. [cit. 2020-11-26]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/Stranky/default.aspx>
- [13] MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2020: úplná znění platná k 1. 1. 2020*. 31. vydání. Praha: Grada, 2020. ISBN 978-80-271-1333-0.
- [14] SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Česká daňová soustava 2019: cvičebnice*. Vydání osmé. V Praze 1. VOX, 2019. Daně. ISBN 978-80-87480-73-1.
- [15] *AZ-DATA: krácení daní, poplatků a povinných plateb* [online]. 03. 12. 2019 [cit. 2020-10-29]. Dostupné z: <https://www.az-data.cz/clanky/kraceni-dani-povinnych-poplatku-jake-jsou-vyse-trestu>
- [16] *Policie České republiky: statistické přehledy kriminality* [online]. [cit. 2021-02-22]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx>
- [17] *Úřad evropského veřejného žalobce: Evropská rada* [online]. 20.10.2020 [cit. 2020-12-15]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cs/policies/eppo/>
- [18] *České noviny: Vývoj kriminality za rok 2019* [online]. [cit. 2020-12-22]. Dostupné z: <https://www.ceskenoviny.cz/zpravy/policie-zverejni-informace-o-vyvoji-kriminality-zalonsky-rok/1842856>
- [19] RAIS, Jonáš, Ondřej KLIČKA a Aleš ROD, ROD, Aleš, ed. *Stínová ekonomika v České republice* [online]. Praha 1, 2015 [cit. 2020-12-22].
- [20] *Zpráva o bezpečnostní situaci na území České republiky: Ministerstvo vnitra České republiky* [online]. [cit. 2021-02-22]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/statistiky-kriminality-dokumenty.aspx>
- [21] *Finanční správa: Daňová kontrola* [online]. 2005, 01. 12. 2005 [cit. 2021-01-31]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/danova-kontrola>

- [22] PĚKNICOVÁ, Klára. Daňová kobra. *Ministerstvo vnitra České republiky* [online]. 2019 [cit. 2021-02-02]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/danova-kobra-zachranila-statu-uz-temer-11-7-miliardy.aspx>
- [23] MACALÍKOVÁ, Jana. *Daňová kobra: Ministerstvo vnitra České republiky* [online]. [cit. 2021-02-23]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/danova-kobra-startuje.aspx>
- [24] *Zprávy o činnosti finanční a celní správy: Ministerstvo financí* [online]. [cit. 2021-02-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav>
- [25] *Informace o povinném značení lihu: Celní správa* [online]. [cit. 2021-02-24]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/registr-znl/Stranky/default.aspx>
- [26] *Kauza metanol: Fakta o metanolové aféře* [online]. [cit. 2021-02-26]. Dostupné z: <https://www.ceskatelevize.cz/porady/11411491125-metanol/11262-fakta/>
- [27] *Česká televize: prohibice 2012* [online]. 14. 09. 2012 [cit. 2021-02-26]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/1146578-v-dobach-prohibice-se-pije-nejvic-a-buji-cerny-trh>
- [28] *Kauza metanol: souhrnná zpráva* [online]. [cit. 2021-02-26]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/na-otravu-metanolem-zemrelo-uz-49-lidi.aspx>
- [29] VOZÁROVÁ, Jana. *Jak metanolová aféra ovlivnila zákony* [online]. 22. 09. 2014 [cit. 2021-03-01]. Dostupné z: <https://zlinsky.denik.cz/zlociny-a-soudy/dva-roky-od-vypuknuti-metanolove-afery-tvrde-piti-pry-cesi-omezili-20140921.html>
- [30] *CLO-DOUANE: měsíčník Celní správy České republiky*. 51. Turnov: UNIPRESS, 2017. ISSN 0323-0023.
- [31] BARTÁK, Jiří. *Daňová kobra opět zasahuje: tisková zpráva* [online]. 2015 [cit. 2021-03-01]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/2015/Stranky/danova-kobra-opet-zasahuje.aspx>

[32] *Zákony I A/2019: daňový řád, daň z příjmů, DPH, spotřební daně*. Poradce, 2019. ÚZ. ISBN 978-1-80282-601-2.

[33] SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. ISBN 978-80-7357-443-7.

[34] *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-05]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/>