

MASARYKOVA UNIVERZITA

Právnická fakulta

Magisterský studijní obor **Právo**

**KATEDRA FINANČNÍHO PRÁVA A
NÁRODNÍHO HOSPODÁŘSTVÍ**



DIPLOMOVÁ PRÁCE

Daňové úniky u daní z příjmů

Dalibor Dvořák

Akademický rok 2017/2018

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Daňové úniky u daní z příjmů zpracoval sám. Veškeré prameny a zdroje informací, které jsem v této práci použil, byly řádně citovány v poznámkách pod čarou a jsou uvedeny v seznamu pramenů a literatury.“

V Brně dne 23. března 2018

.....

Dalibor Dvořák

Chtěl bych poděkovat mé vedoucí práce Ing. Evě Tomáškové, Ph.D. za vstřícné vedení diplomové práce a všechny užitečné rady a připomínky, které mi napomohly k jejímu vypracování. Dále bych rád poděkoval mým rodičům a přátelům za podporu ve studiu a při psaní této práce, zvláštní poděkování patří mé přítelkyni Kamile.

Anotace: Diplomová práce vymezuje daňové úniky u daní z příjmů podnikatelů a právní úpravu, která má za cíl jejich výskyt eliminovat. V práci jsou analyzovány také ekonomické projevy daňových úniků. Pozornost je věnována vymezení daně, daňovým únikům a jejich projevům. Dále práce podrobněji rozebírá konkrétní odhady šedé ekonomiky, k jejímuž vytváření dochází na základě daňových úniků, a srovnání ČR s ostatními státy EU a dalšími vybranými zeměmi. Speciální pozornost je věnována otázkám odpovědnosti za daňové úniky, institutům v zákoně o daních z příjmů, daňovém řádu a dalších vybraných předpisech. Tyto výstupy jsou následně komparovány s právní úpravou USA. Cílem práce je na základě popisu a následné komparace přispět s možnými legislativními návrhy pro eliminaci daňových úniků.

Klíčová slova: daňový únik, daňový podvod, daň z příjmů, podnikatel, šedá ekonomika, daňová kontrola, odpovědnost

Abstract: The diploma thesis defines tax evasion at business income taxes and describes the legislation which is aimed to eliminate them. Economic expressions of tax evasion are also analyzed in this thesis. Attention is paid to describe a tax, tax evasion and its expressions. This thesis also analyzes specific estimates of the grey economy which are created by tax evasion and compares Czech estimates to other countries of the EU and other selected countries. Special attention is paid to aspects of legal responsibility for tax evasion, institutes in the income tax law, tax proceeding and other selected laws. Then outcomes of this thesis are compared to the tax law in the USA. The aim of the thesis is to describe and to compare tax laws and to contribute to possible legislative proposals which would eliminate tax evasion.

Key Words: tax evasion, tax fraud, income tax, businessman, grey economy, tax control, legal responsibility

Obsah

Seznam zkratk	6
Úvod	7
1 Teoretická východiska a obecně o daních	9
1.1 Vymezení podnikatele v platné právní úpravě.....	10
1.2 Funkce daně.....	12
1.3 Soustava daní a základní klasifikace.....	12
1.4 Daň z příjmů podnikatelů a její konstrukční prvky.....	14
2 Daňové úniky	18
2.1 Vymezení pojmu daňový únik.....	18
2.2 Příčiny vzniku daňových úniků.....	19
2.3 Projevy daňových úniků.....	21
2.3.1 Vnitrostátní daňové úniky.....	21
2.3.2 Mezinárodní daňové úniky.....	24
2.4 Důsledky daňových úniků.....	26
3 Šedá ekonomika v ČR a v rámci EU	28
3.1 Šedá ekonomika v ČR.....	28
3.2 Srovnání šedé ekonomiky ČR a států EU.....	31
4 Otázky odpovědnosti za daňové úniky	34
4.1 Odpovědnost finančněprávní.....	34
4.2 Odpovědnost trestněprávní.....	38
5 Vybrané instituty zákona o daních z příjmů	42
5.1 Oznámení o osvobozených příjmech.....	42
5.2 Výzva k prokázání příjmů.....	43
5.3 Výzva k podání prohlášení o majetku.....	45
5.4 Transfer pricing a zákon o daních z příjmů.....	46
6 Daňová kontrola a další instituty v daňovém řádu	47
6.1 Instituty v daňovém řádu.....	47
6.1.1 Vyhledávací činnost.....	47
6.1.2 Podání vysvětlení.....	47

6.1.3 Místní šetření.....	48
6.1.4 Odstranění pochybností.....	48
6.2 Daňová kontrola.....	49
7 Další právní úprava související s daňovými úniky.....	54
7.1 Elektronická evidence tržeb.....	54
7.2 Centrální evidence účtů.....	58
8 Právní úprava v USA.....	60
8.1 Daň z příjmů podnikatelů.....	61
8.2 Odpovědnost za daňové úniky.....	62
8.2.1 Nedbalostní daňový únik.....	63
8.2.2 Civil tax fraud.....	63
8.2.3 Criminal tax fraud.....	64
8.3 Nástroje proti daňovým únikům.....	65
8.3.1 IRS civil audit.....	65
8.3.2 IRS criminal investigation.....	67
8.3.3 The Whistleblower Law.....	68
8.3.4 Transfer pricing.....	69
9 Úvahy de lege ferenda.....	70
Závěr.....	74
Zdroje informací.....	76

Seznam zkratk

- ZDP** - zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- DŘ** - zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- TZ** - zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- HDP** - hrubý domácí produkt
- ÚS** - Ústavní soud České republiky
- NSS** - Nejvyšší správní soud České republiky
- NS** - Nejvyšší soud České republiky
- IRS** - Internal Revenue Service
- IRC** - Internal Revenue Code
- EET** - elektronická evidence tržeb
- DPH** - daň z přidané hodnoty
- ČNB** - Česká národní banka

Úvod

Problematika daňových úniků u daní z příjmů podnikatelů je téma aktuální ve většině zemí dnešního světa s tržní ekonomikou. Podnikající osoby přinášejí do veřejných rozpočtů znatelné množství finančních prostředků splněním své daňové povinnosti, nemalá část podnikajících osob ovšem hledá způsob, jak se splnění této povinnosti vyhnout bez jakékoliv sankce. Ve státech Evropské unie je možné sledovat určité podobnosti v přístupu k danému problému, týkající se zejména zavedení elektronické evidence tržeb, sekundární právo Evropské unie však mnoho fenoménů z oblasti boje proti daňovým únikům zatím neunifikovalo. Důležité je také povšimnout si států ve světě, které drží procentuální podíl šedé ekonomiky a daňových úniků viditelně níže v porovnání s ostatními zeměmi světa. Patří sem zejména Spojené státy americké a Švýcarsko. Cílem této práce je popsat právní úpravu, která souvisí s daňovými úniky, a následně provést komparaci, která by mohla napomoci ke zefektivnění boje s nimi. Z tohoto důvodu vyberu několik zákonů a konkrétních institutů, které mají dopad na možné daňové úniky, následně provedu komparaci s americkou právní úpravou a pokusím se zjistit, zda by některá řešení mohla zlepšit výběr daní a únikům efektivně zabraňovat.

Ačkoliv český právní řád má hmotněprávní i procesněprávní úpravu ve vztahu k daním poměrně komplexní, ze statistik v této práci jednoznačně vyplývá, že podnikatelské daňové úniky jsou v České republice stále palčivým problémem, který se nepodařilo od počátků transformace ekonomiky a vzniku podnikatelského prostředí uspokojivě vyřešit. Práce do jisté míry reflektuje zavedení elektronické evidence tržeb, která může být považována dle výsledků za poměrně efektivní řešení bojů s daňovými úniky, jejím cílem však je spíše hledat k elektronické evidenci možné alternativy či eventuálně legislativní řešení, která by mohla elektronickou evidenci doplnit a fungovat vedle ní. Elektronická evidence tržeb je vzhledem k určité zátěži pro podnikatele častým terčem kritiky, některé argumenty dokonce poukazují na přenášení povinností ze správce daně na

daňový subjekt.

Právní úprava jistě není jedinou proměnnou, která ovlivňuje rozhodnutí podnikatele, zda daň z příjmu odvede a řádně splní svou daňovou povinnost, myslím si však, že v našem právním prostředí by mohlo dojít k jistým novelizacím, které by mohly v konečném důsledku mít na daňové úniky z příjmů podnikatelů pozitivní vliv.

Téma daňových úniků u daní z příjmů je tématem oblíbeným na právnických i ekonomických fakultách, domnívám se však, že komparace českého daňového práva s americkým by mohla být poměrně přínosná a výstupy z tohoto srovnání by mohly být pro kontinentální evropské právo jako takové inovativní.

Práce je členěna do jednotlivých kapitol, první kapitoly vymezují pojem daně a daňového úniku a podrobněji se věnují otázkám odpovědnosti za daňové úniky, pozornost je věnována také šedé ekonomice v České republice a jejímu srovnání v rámci Evropské unie. Závěrečné kapitoly se týkají právní úpravy dopadající na daňové úniky a následné komparace s právní úpravou americkou. Prameny použité pro zpracování tématu jsou zejména příspěvky do sborníku vědeckých prací, které obsahují poznatky o daňových únicích z několika zemí světa v různých jazycích, dále odborná literatura k daňovému právu, odborné články a příslušná právní úprava i s komentáři. Pro účely srovnání zákonů a jednotlivých institutů slouží zahraniční právní úprava a odborné články vztahující se k tématu. Poslední kapitola je věnována úvahám *de lege ferenda*, kde formuluji možná doporučení, která by mohla napomoci ke snížení daňových úniků na území České republiky. Závěr práce vyhodnocuje všechny výstupy.

Z výše zmíněného je zřejmé, že metody užití v práci jsou metody deskriptivní, komparativní, syntetická a analytická.

1 Teoretická východiska a obecně o daních

Jelikož se diplomová práce věnuje tématu daňových úniků podnikatelů, bude nejdříve vhodné vymezit si podnikatele, daň a pojmy s ní související.

Definici podnikatele nenajdeme v daňovém právu, je možné však vycházet z jiných právních předpisů a příslušné odborné literatury, která nám pro účely diplomové práce přiblíží, kdo je podnikatelem. Vymezení podnikatele je věnována následující podkapitola.

V daňovém právu také nenajdeme definici daně, můžeme však využít definici brněnské školy finančního práva, která daň vymezuje jako povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, která více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění.¹

Základním znakem daně je tedy její zákonnost, která vyplývá již z ústavního pořádku, konkrétně z článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, který umožňuje vybírání daní a poplatků pouze na základě zákona. Z Ústavy ČR poté vyplývá, že konkrétní povinnosti může ukládat jednotlivým subjektům práva pouze zákon. Vyjádření této skutečnosti spočívá v zásadě *nullum tributum sine lege*, což znamená, že není daň bez zákona.

Pokud je daň upravena zákonem a splňuje kritéria zákonnosti, druhým znakem je povinnost platit daň. Musí tak učinit každý daňový subjekt, jedinou výjimku představují slevy na dani či osvobození od daně, které ale vždy ve vztahu ke konkrétní dani musí připouštět zákon, jinak se jedná o porušení dané povinnosti.

U většiny daní je také znakem pravidelnost, neboť je stanoveno zdaňovací období, za které je nutné daň uhradit. Výjimkou je v současné právní úpravě například daň z nabytí nemovitých věcí, která je vždy uhrazena jednorázově.

¹ RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2015, s. 8.

Posledními znaky daně jsou nenávratnost a neekvivalentnost. Nenávratnost znamená, že daňový subjekt po uhrazení daně nemá nárok, který by mu umožňoval domáhat se navrácení zaplacené daně. Neekvivalentnost znamená, že za splnění daňové povinnosti neexistuje žádné protiplnění, kterého by se mohl daňový subjekt domáhat. Neplatí to však absolutně vzhledem ke skutečnosti, že daň je neúvěrovým daňovým příjmem do veřejných rozpočtů. Dochází k alokaci vybraných prostředků ve státním rozpočtu a rozpočtech územních samosprávných celků, ze kterých jsou prostředky dále využívány.²

1.1 Vymezení podnikatele v platné právní úpravě

Základní znaky vymezující podnikatelskou činnost nalezneme v občanském zákoníku v § 420.³ Prvním kritériem je samostatnost – jedná se o činnost, kdy podnikatel sám rozhoduje o tom, jakým způsobem bude podnikat, v jakém místě bude podnikat a jakou taktiku zvolí pro dosažení zisků a tedy příjmů ve smyslu daňového práva.

Druhým kritériem je výkon podnikatelské činnosti na vlastní účet a odpovědnost – na podnikatele a jeho činnost dopadají vlastní podnikatelská rozhodnutí a jeho úsudek, a to jak v pozitivním, tak v negativním smyslu. Hospodářské zisky i ztráty tedy v zásadě ovlivňuje podnikatel sám svými rozhodnutími a odpovědnost za negativní důsledky nese také on.

Třetím kritériem je soustavnost – podnikatelskou činností se rozumí činnost s určitým déleodobým záměrem, nikoliv jednorázová a příležitostná činnost. Za podnikatele s povinností následně odvádět daň z příjmů se bude považovat trhovce prodávající sezónní ovoce či zeleninu, nikoliv však osoba, která jednou do roka sklídí několik beden ovoce či zeleniny a poté jich část prodá svým sousedům.

Čtvrtým kritériem je snaha dosažení zisku v dané podnikatelské činnosti. Pokud však bude podnikatel podnikat ztrátově, stále bude naplňovat kritéria

² RADVAN, 2015, op. cit., s. 8.

³ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

podnikatelské činnosti dle platné právní úpravy. Samozřejmě však je, že v případě ztrátového podnikání nemá podnikatel povinnost platit daň – vykazuje tzv. daňovou ztrátu. Nelze však vyloučit, že předstírání ztrátového podnikání může být jeden ze způsobů daňových úniků.

Posledním zákonným kritériem je vykonávání podnikatelské činnosti na základě živnostenského či obdobného oprávnění. Zároveň všem osobám, které mají živnostenské či jiné oprávnění, svědčí vyvratitelná domněnka, že jsou podnikateli. Do kritérií ve smyslu samostatné činnosti dle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů tedy spadají všichni podnikatelé, kteří získali živnostenské oprávnění na základě ohlášení či koncese dle živnostenského zákona, dále osoby, které jsou zaevidovány obecními úřady jakožto osoby podnikající v zemědělství (v rámci zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství) dle zákona o zemědělství. Podnikateli a osobami vytvářejícími příjmy ze samostatné činnosti jsou také tzv. svobodná povolání, kdy osoba podniká na základě příslušnosti k dané profesní komoře (lékaři, advokáti, soudní exekutoři a další). Pod kritéria podnikatele a samostatné činnosti spadají i profese v rámci podnikání na finančním trhu.⁴

Výše zmíněná kritéria splňuje pro účely diplomové práce podnikatel i v případě, že se rozhodne podnikat jako právnická osoba na základě výše zmíněných podnikatelských oprávnění. Svědčí tomu i právní fikce v § 421 občanského zákoníku, kde je stanoveno, že za podnikatele se považuje osoba zapsaná do obchodního rejstříku. Do obchodního rejstříku se obligatorně zapisují obchodní korporace vzniklé dle zákona o obchodních korporacích. Za podnikatele je v tomto případě považována právnická osoba, která má právní osobnost. Následné zdanění příjmů se v konstrukčních prvcích daně od daně z příjmů fyzických osob odlišuje, této problematice jsou v práci věnovány samostatné kapitoly.

Za podnikatele obecně i pro účely diplomové práce tedy nepovažujeme společníky obchodních korporací, dále také členy orgánů – zejména orgánů

⁴ BEJČEK, Josef a kol. *Obchodní právo. Obecná část. Soutěžní právo*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 55-69.

statutárních či dozorčích a prokuristy. Dále lze také vyloučit smluvní úpravu společnosti bez právní osobnosti i institut tiché společnosti.⁵

1.2 Funkce daně

U daně můžeme rozlišovat jednotlivé funkce daně, které vypovídají o tom, co je její úlohou a účelem. Rozlišujeme tyto 4 základní skupiny:

- 1) Funkce alokační – jde o funkci daně, která má za úkol vyrovnávat určité nedostatky v tržním prostředí. Můžeme uvažovat například tržní selhání na základě nedokonalé konkurence na trhu zboží a služeb.
- 2) Funkce redistribuční či přerozdělovací – vychází ze skutečnosti, že společnost se dělí na majetné a nemajetné, kdy dochází k výběru daně od majetných a následnou redistribucí dochází ke zvyšování příjmů nemajetných.
- 3) Funkce stabilizační – daň slouží ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice, zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. Plnění této funkce tedy spočívá v regulaci daňových příjmů ve vztahu k fázi hospodářského cyklu.
- 4) Funkce fiskální – nejdůležitější ze všech funkcí, daň slouží primárně k získávání prostředků od daňových subjektů do veřejných rozpočtů. Z veřejných rozpočtů jsou následně financovány veřejné výdaje. Daňové příjmy zároveň tvoří přes 90 % všech příjmů do veřejných rozpočtů.⁶

1.3 Soustava daní a základní klasifikace

Ačkoliv se tato práce zaměřuje výhradně na daňové úniky u daní z příjmů podnikatelů (tedy daní z příjmů ze samostatné činnosti), bude vhodné si tuto daň vymežit v soustavě daní v ČR a využít i základní teoretická kritéria, vzhledem

⁵ BEJČEK, 2014, op. cit., s. 71-78.

⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, s. 301.

k zaměření práce se jimi nebudu zabývat dopodrobna. Základní klasifikace daní probíhá na základě rozlišení těchto kritérií:

- 1) Z hlediska dopadu daně – pro účely práce důležité rozlišení daní přímých a nepřímých.
- 2) Z hlediska vztahu plátce a poplatníka – u podnikajících osob se plátce a poplatník shodují.
- 3) Subjekt daně.
- 4) Objekt daně.
- 5) Šíře zachycení objektu daně.
- 6) Způsob placení daně.
- 7) Způsob výpočtu daně.
- 8) Stupeň respektu k osobní situaci poplatníka.
- 9) Stanovení hodnoty daně vzhledem k daňovému základu.⁷

Nepřímé daně vycházejí z principu, že osoba plátce a poplatníka se neshoduje. Tento rozdíl je možné demonstrovat na kupní smlouvě mezi dvěma smluvními stranami. Prodávající je plátcem daně, daň bude odvádět, avšak zahrne ji do ceny předmětu koupě. Kupující cenu uhradí a zároveň uhradí i nepřímou daň, což z něj činí poplatníka daně. Současná právní úprava rozlišuje tyto nepřímé daně:

- 1) Daň z přidané hodnoty (zkratka DPH).
- 2) Spotřební daně (daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, daň z tabákových výrobků, daň ze surového tabáku).
- 3) Energetické daně (daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv, daň z elektřiny).

Přímé daně se vyznačují tím, že zdanění podléhají příjmy poplatníka (důchod). Mezi přímé daně, které jsou upraveny v českém daňovém právu, můžeme zařadit následující daně:

- 1) Daň z příjmů fyzických osob.
- 2) Daň z příjmů právnických osob.
- 3) Daň z nemovitých věcí (daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek).

⁷ RADVAN, 2015, op. cit., s. 12.

- 4) Daň z nabytí nemovitých věcí.

1.4 Daň z příjmů podnikatelů a její konstrukční prvky

Daň z příjmů je možné vymezit jako daň příjmovou, důchodovou, in personam. Upravena je v zákoně č. 582/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také ZDP). Zákon zároveň rozlišuje dva základní subjekty daně z příjmů – fyzické a právnické osoby, přičemž v případě fyzických osob je rozlišeno zdanění příjmů ze závislé činnosti a zdanění příjmů ze samostatné činnosti. V základním vymezení konstrukčních prvků daně z příjmů podnikajících fyzických osob a právnických osob rozlišujeme:

- 1) Subjekt daně – zákonná terminologie rozlišuje u fyzických i právnických osob plátce a poplatníka daně. Toto dělení vyplývá z § 20 daňového řádu (dále také DŘ), kde však není tento pojem dále definován.⁸ Poplatníkem rozumíme osobu, jejíž příjem podléhá zdanění, a to jak u fyzické, tak právnické osoby. V tomto smyslu tedy vždy příjem podnikatele z podnikatelské činnosti. Plátcem je osoba, která daň odvádí příslušnému správci daně. V případě podnikajících fyzických a právnických osob plátce a poplatník splývají. Subjektem jakožto fyzické osoby jsou tedy například podnikající živnostníci, advokáti, soukromí lékaři a další svobodná povolání. Ne všechny subjekty, které naplňují kritéria příjmů ze samostatné činnosti, však lze považovat za podnikatele. Přesnější vymezení následuje u předmětu daně. Právnická osoba je podnikatelem a subjektem za předpokladu, že se jedná o osobu podnikající na základě příslušného oprávnění, avšak zvolila pro svoje podnikání právě tuto formu. V úvahu tedy připadají obchodní korporace - komanditní společnost vyjma komplementářů, společnost s ručením omezeným, akciová společnost a družstvo, které slouží k podnikání. Subjektem je také evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení.

⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen DŘ), ve znění pozdějších předpisů.

- 2) Předmětem (objektem) daně u podnikajících fyzických osob jsou příjmy ze zemědělské výroby, ze živností, jiného podnikání podle zvláštních právních předpisů (typicky svobodná povolání), podíly společníků v rámci osobních společností – tedy společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů v případě komanditní společnosti, jak vymezuje § 7 ZDP. Pod kritéria podnikatele nespádají nezávislá povolání.⁹ Zmiňují také příjmy z nájmu či prodeje obchodního majetku sloužícího k podnikání.¹⁰ Podnikatelé v rámci výše zmíněných činností mohou podnikat jako právnické osoby. V tomto případě jsou předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým obchodním majetkem, čímž se myslí např. prodej či nájem obdobně jako u osob fyzických.
- 3) Osvobození od daně – jedná se o příjmy, které jsou od daně z příjmů osvobozeny, výčet pro fyzické i právnické osoby je taxativní. Ačkoliv ZDP v § 4 uvádí pro fyzické osoby celou řadu příjmů osvobozených od daně, ve vztahu k obchodnímu majetku jsou uvedeny výjimky, které toto osvobození vylučují. Výjimky se týkají nemovitých i movitých věcí, prodeje cenných papírů emitovaných podnikatelem a dalších specifík. Podnikatel je tedy povinen zdanit příjem z obchodního majetku i z majetku, který již z obchodního majetku vyřadil, avšak neuběhla příslušná lhůta.¹¹
- 4) Základ daně – u fyzických osob peněžní částka, o kterou příjmy podnikatele ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. U právnických osob je základem daně rozdíl, o který zdanitelný příjem převyšuje výdaje v rámci daného zdaňovacího období. Fyzické osobě však zákon umožňuje také snížit základ daně na základě paušálních výdajů, pak již ale není možné uplatnit výdaje ve společných ustanoveních zákona. Právnické osoby paušální výdaje uplatnit nemohou. Zákon také fyzickým osobám

⁹ PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 217-222.

¹⁰ Tamtéž, s. 222.

¹¹ Tamtéž, s. 54-109.

umožňuje odečíst nezdanitelný základ daně dle § 15 ZDP a právníkům osobám položky snižující základ daně. Ve společných ustanoveních jsou upraveny další položky, které lze od základu daně odečíst, ustanovení se týkají zejména výše zmíněných výdajů.¹²

- 5) Sazba daně – v současné právní úpravě je daňová sazba pro daň z příjmů procentuální a lineární. Daňová sazba je tedy ze zákona pevně daná a nemění se ve vztahu k daňovému základu daňového subjektu. Sazba daně slouží k výpočtu konečné daně z daňového základu, od kterého již byly odečteny všechny odečitatelné položky. U podnikajících fyzických osob je tato sazba vždy 15 %, na příjmy ze samostatné činnosti se však vztahuje také povinnost zaplatit solidární zvýšení daně, pokud základ daně podnikatele přesáhne 48 násobek průměrné mzdy. Ta se vypočítá tak, že se od základu daně odečte výše zmíněný násobek, z výsledku tohoto rozdílu se vypočítá 7 %. Tato částka se poté přičte k již vypočtené dani na základě 15% sazby.¹³ U právníků osob je daň 19 % ze základu daně, význam má lineární sazba mimo jiné i u zabraňování daňovým únikům, kdy za předpokladu, že se zvyšujícím se základem daně roste i sazba, dochází v praxi k daňovým únikům, kdy jsou zisky rozdělovány mezi co nejvíce společností, aby daňový základ byl co nejmenší. Lineární sazba této skutečnosti zamezuje.
- 6) Slevy na dani – tento korekční prvek umožňuje daňovému subjektu z již vypočtené daně odečíst zákonem stanovenou částku v taxativně vymezených případech.
- 7) Splatnost daně a záloh na daň – vyjadřuje v zákoně stanovenou povinnost daňového subjektu si spočítat daň za předešlé zdaňovací období, které je pro daň z příjmů podnikajících fyzických i právníků osob jeden rok. Daňovým subjektům vyplývá z daňového řádu povinnost podat daňové přiznání ve lhůtě tří měsíců od skončení zdaňovacího období. Šestiměsíční lhůta připadá v úvahu za předpokladu, že pro stanovení daně

¹² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP), ve znění pozdějších předpisů.

¹³ ZDP

bylo využito služeb daňového poradce nebo byl prováděn audit účetních závěrek.¹⁴ Daňový subjekt musí také zaplatit daň příslušnému finančnímu úřadu ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Pro daň z příjmů je charakteristické placení v zálohách v zálohovém období. Záloha na daň je spravována jako daň dle DŘ, daň z příjmů podnikatelů se tedy neplatí jednorázově.

- 8) Správce daně – v případě daní z příjmů je vždy správcem daně příslušný finanční úřad dle místa pobytu podnikající fyzické osoby (trvalý pobyt) či dle místa sídla podnikající právnické osoby (dle údajů v obchodním rejstříku).¹⁵
- 9) Rozpočtové určení daně – určení příslušného rozpočtu, do kterého plyne odvedená daň. V případě daní z příjmů fyzických a právnických osob se jedná o daň tzv. sdílenou. Dle zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení se tedy daně z příjmů podnikatelů odvádí do rozpočtu státního, do rozpočtů krajských i obecních.¹⁶

14 DŘ

15 BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. uprav. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 194-211.

16 RADVAN, 2015, op. cit., s. 15-16.

2 Daňové úniky

Následující kapitola pojednává o daňových únicích, jejich možných příčinách, praktických projevech, členění a důsledcích. Důležité však je si nejprve pojem nadefinovat a vymezit vedle pojmů dalších.

2.1 Vymezení pojmu daňový únik

Za daňový únik obecně považujeme nesplnění daňové povinnosti ze strany daňového subjektu – jinými slovy, daňový subjekt se tímto svým jednáním dopouští protiprávního jednání. Odpovědnost v závislosti na rozsahu daňového úniku je dvojitá – finančněprávní odpovědnost, která spadá do práva finančního a odpovědnost trestněprávní v případě, kdy daňový únik svým rozsahem naplňuje skutkovou podstatu trestného činu. V případě přesahu do trestního práva už však můžeme použít termín daňový podvod.¹⁷ Ačkoliv jednoznačnou definici daňového úniku v daňovém řádu ani daňovém právu obecně nenalezneme, trestní zákoník (dále také TZ) může být k definici částečně nápomocen, neboť vymezuje v § 240 trestný čin zkrácení daně.¹⁸ Daňový únik bychom tedy mohli definovat jako protiprávní jednání, které vždy vede k neplnění daňové povinnosti, ať už nesplněním úplným či jejím neoprávněným snížením. Toto obecné vymezení dokáže zastřešit všechny možné situace, kterých se může daňový subjekt dopustit. Otázkám odpovědnosti se podrobně věnuji v pozdějších kapitolách.

Daňový únik je také nutné odlišit od daňové optimalizace. Daňová optimalizace umožňuje daňovému subjektu také do jisté míry snížit odváděnou daň, jedná se však buď o zákonem jednoznačně vyjádřenou možnost uplatnit různé slevy na dani či položky snižující základ daně (daňová úspora), nebo se jedná o situaci, kdy existují v daňové právní úpravě jisté nedostatky, které daňový

¹⁷ BOHÁČ, Radim. Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hlediska daňových úniků a podvodů. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky, nekonfereční zborník vedeckých prác, I. diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 38-39.

¹⁸ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen TZ), ve znění pozdějších předpisů.

subjekt využívá ve svůj prospěch, aniž by to byl úmysl zákonodárce (daňová výhoda). U daňové optimalizace tedy nedochází ke splnění kritéria protiprávnosti a nenastává za takové jednání právní odpovědnost. Využívání mezer v zákoně však již lze považovat za poměrně riskantní, neboť hranice, kde se ještě jedná o legální cestu daňové optimalizace, a kdy již budou naplněna kritéria protiprávnosti, může být velice tenká. Angloamerické právo rozlišuje mezi termíny tax avoidance pro daňovou optimalizaci a tax evasion pro daňový únik. Termín tax fraud je poté možné v našem právním řádu interpretovat jako daňový podvod s přesahem do trestního práva.¹⁹

2.2 Příčiny vzniku daňových úniků

Podnikatele může k daňovému úniku vést celá řada příčin, které jsou následně vymezeny. Na úvod je však důležité zmínit, že daňového úniku je možno dopustit se úmyslně i nedbalostně. U úmyslného daňového úniku je předpokládán záměr daňového subjektu daň řádně neodvést a daňový subjekt hledá způsob, jak svého cíle dosáhnout, aby se zároveň vyhnul riziku odpovědnosti za delikt a následné sankci. Nedbalostně se dopustí daňového úniku daňový subjekt, který nesplní své zákonné povinnosti, avšak za jeho daňovým únikem nestála snaha se obohatit, ale neznalost právní úpravy a povinností souvisejících, typicky například chybné vyplnění daňového přiznání.

Obecnými příčinami daňových úniků může být snaha se obohatit, snížit daňovou povinnost a zlepšit tím své vlastní příjmy pro osobní potřebu či vyjádřit nesouhlas s daňovými předpisy a daňovou politikou státu, následující faktory je však jistě nutné vzít do úvahy:

- 1) Ekonomické faktory – ekonomická vyspělost státu se ukazuje být poměrně relevantním faktorem u daňových úniků. Čím je stát více vyspělý a zvyšuje se životní úroveň jeho obyvatel, tím více se snižuje

¹⁹ LANDSGRÁF, Roman. Uplatňování extralegálních argumentů v daňovém právu (právní moralismus vers. legalismus v daňovém právu). In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky, nekonfereční zborník vedeckých prác, I. diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 343.

tendence daňových subjektů dopouštět se daňových úniků. Za ekonomický faktor lze považovat také fáze hospodářského cyklu. Obecně platí, že daňový subjekt je ochotný více platit v období konjunktury ekonomiky, a naopak se snaží svoji daňovou povinnost v dobách ekonomické recese co nejvíce snížit.

- 2) Legislativní faktory – přehlednost, jednoznačnost a ucelenost daňového práva jsou další důležité proměnné, které se mohou projevit ve vztahu k daňovým únikům. Nepřehledná a rozporná úprava mohou být legislativním nedostatkem, který může daňovým únikům spíše napomáhat. Daňovým únikům také napomáhají nedostatečné sankce v rámci právní odpovědnosti a nedostatky v úpravách daňových kontrol.
- 3) Společensko – politické faktory – daňové právo vychází z legislativního procesu, odráží tedy skutečnost, že o právní úpravě rozhoduje určitá politická síla, která má pro schválení daňových předpisů potřebnou většinu. Někdy se však stává, že určitá skupina daňových subjektů s daňovou politikou nesouhlasí. Daňové úniky jsou v tomto případě projevem nesouhlasu a odporu k daňové politice státu.
- 4) Daňově – technické faktory – ty vycházejí z tzv. autoaplikace v rámci daňového práva. Daňový subjekt je povinen si daň sám vypočítat, stanovit si základ daně, eventuálně si daňovou povinnost snížit korekčními prvky. Na závěr musí podat daňové přiznání. Ačkoliv by podnikatelé měli být seznámeni se svou daňovou povinností, stává se, že dojde kvůli nedostatečné znalosti daňového práva či nevyužití služeb daňového poradce k daňovým únikům, které však v tomto případě mohou být i nedbalostní.
- 5) Psychologické faktory – daňová zátěž by měla být přiměřená, neboť se má za to, že čím vyšší je daňová zátěž, tím menší je vůle daňového subjektu daň platit. Tato skutečnost vyplývá z Lafferovy křivky.
- 6) Etické a sociální faktory – obecně lze říci, že v zemích, kde je běžná

aktivita na pomezí šedé a černé ekonomiky a kde nedochází k trestání nesplnění daňových povinností, upadá vůle řádně odvádět daně i dalších daňových subjektů.²⁰

Výčet jistě není taxativní a můžeme najít další třeba méně významné faktory, které mohou daňové úniky ovlivnit. Obecně lze však konstatovat, že čím více stát nebere v potaz jednotlivé faktory, tím méně je možné se spoléhat na morální zábrany daňových subjektů a jejich snahu se obohatit. S tím souvisí skutečnost, že pokud chce stát s daňovými úniky efektivně bojovat, musí brát v potaz všechny faktory. Jedná se o postupný proces, který může trvat několik let, než se v konkrétních ukazatelích projeví.

2.3 Projevy daňových úniků

V následující kapitole jsou popsány způsoby, jakými se podnikatelé jakožto daňové subjekty dopouští daňových úniků u daní z příjmů. Důležité je poznamenat, že se jedná o doposud známé způsoby, nelze tedy vyloučit, že daňové subjekty, které se daňových úniků dopouští, nepřišly na způsoby nové. Obecně lze dělit podnikatelské daňové úniky na úniky s mezinárodním přesahem a úniky v rámci státu.

2.3.1 Vnitrostátní daňové úniky

Francouzský profesor Jean-Claude Martinez úniky v rámci jednoho státu rozděloval na úniky řemeslné a průmyslové. Řemeslné jsou úniky zpravidla drobných podnikatelů, zejména živnostníků podnikajících jako fyzické osoby, spočívají například v nadhodnocování daňově uznatelných výdajů. Průmyslové úniky naproti tomu souvisejí s vytvářením falešných účetních dokladů, aby byly v souladu s účetními knihami, a při případné daňové kontrole nebyl tento únik nápadný.²¹ Z pohledu ČR a poznatků české finanční správy však můžeme zmínit

20 FALTOVÁ, Šárka. Daňový únik. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky, nekonfereční zborník vedeckých prác, I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 132-133.

21 MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Praha: HZ Praha, 1995, s. 84-85.

zejména tyto úmyslné daňové úniky:

- 1) Snižování daňového základu, zejména na základě neoprávněného zvyšování výdajů. Ke zneužívání výdajů dochází různými způsoby. Finanční správou popsany způsob je například uplatňování odpisů hmotného majetku u majetku, který ve skutečnosti není zahrnut do obchodního majetku daného podnikatele. Dále vykazování nákladů a ztrát, které podnikatel označuje za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle zákona o daních z příjmů, avšak tímto výdajem dle smyslu zákona nejsou. Dalším příkladem je vykazování výdajů na poskytnutí prací a služeb souvisejících s podnikáním pro dosažení, zajištění a udržení příjmů (zprostředkování na základě zprostředkovatelských smluv, propagační a reklamní činnost) do nákladů, k jejich výkonu však fakticky nedošlo či podnikatel není schopen prokázat rozsah těchto služeb jím tvrzených.
- 2) Krácení tržeb, kdy podnikatel poskytne určité zboží či službu a tržbu vykazuje jako příjem, avšak neučiní tak v rozsahu skutečného zisku a jistou část tohoto příjmu nepřizná.
- 3) Zatajování příjmů je situace, kdy podnikatel provede pro druhou smluvní stranu práce či služby, dojde však k placení v hotovosti a nabídce nižší ceny za provedené práce v případě, že nebude zákazníkovi vystavena faktura. Výsledná situace je tak výhodná pro obě smluvní strany – podnikatel zatají zdanitelný příjem a zákazník zaplatí nižší cenu. Charakteristické zejména pro drobné řemeslné živnostníky.²²
- 4) Nepřiznání příjmů vedle příjmů ze samostatné činnosti. Tato problematika se týká zejména pronájmu nemovitostí a příjmů z prodeje nemovitostí v obchodním majetku.
- 5) Vykazování příjmů podnikatelem jakožto příjmů osvobozených od daně, ačkoliv do této kategorie příjmy nespádají.

²² ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 250.

- 6) Fiktivní doručování zboží a poskytování služeb, které slouží ke snižování daňové povinnosti u daní z příjmů, tento způsob je však zneužíván i u daně z přidané hodnoty. Zjistitelný je zejména, pokud u daňového subjektu proběhne daňová kontrola. Údaje v daňovém přiznání a ve vedeném účetnictví se neshodují, příkladem mohou být faktury od neexistujících podnikatelů.
- 7) Nákupy a opravy neopatřené účtenkou, slouží k neoprávněnému snižování daně z příjmu u podnikatelů, zároveň slouží ke snížení odváděné daně z přidané hodnoty.²³

Pro úplnost je důležité zmínit také úniky nedbalostní, kterých se daňový subjekt dopustí na základě neznalosti právní úpravy, chybně vedenému účetnictví a při podávání daňového přiznání.²⁴ Tyto úniky jsou v zásadě obdobné výše zmíněným únikům úmyslným. Jako příklad lze uvést:

- 1) Podnikatel vykazuje některé náklady jako výdaje daňově uznatelné, byť do této kategorie nespádají. Nečiní tak v úmyslu dopustit se daňového úniku, ale domnívá se, že svou daň pouze optimalizuje.
- 2) Účetní chyby, v jejichž důsledku je v daňovém přiznání stanoven nižší základ daně, což vede k zaplacení nižší daně, než k jaké je subjekt povinen.

Z výše uvedeného vyplývá, že problematika daňových úniků často souvisí s neoprávněným využíváním položek odečitatelných od základu daně, nepravdivým vyplněním daňového přiznání a s tím související nedostatečnou kontrolou ze strany finanční správy a případně dalších orgánů, které dohlížejí na daňové úniky.

23 LEGIERSKÁ, Yvona; SCHLOSSBERGER, Otakar. Tax evasion in the Czech Republic. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky, nekonfereční zborník vedeckých prác, I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 352.

24 MACHÁČEK, Ivan. *Daň z příjmů právnických osob a praktické možnosti její optimalizace*. Praha: Linde, 2002, s. 46-47.

2.3.2 Mezinárodní daňové úniky

Mezinárodní daňové úniky představují samostatnou kapitolu podnikatelských daňových úniků. Z nejlépe prozkoumaných metod je možné zmínit například transfer pricing nebo problematiku daňových rájů.

Transfer pricing je metodou, která se uplatňuje zejména u podnikajících právnických osob v nadnárodním měřítku. V souvislosti s českou právní úpravou je zřejmá úzká souvislost s problematikou koncernového práva – tedy ovlivňování, ovládání a koncernů jakožto zvláštního druhu ovládání, zákon také stanoví osobu blízkou. Za spojené osoby se také považují osoby spojené kapitálově, kdy jedna osoba má v té druhé alespoň 25 % základního kapitálu či 25 % hlasovacích práv. Oba druhy spojení jsou upraveny v § 23 odst. 7 písm. a) a b).²⁵ Mateřské a dceřinné společnosti například sladují svoji činnost tak, že dochází k úpravám prodejních cen zboží vyrobeného v zemi, kde sídlí mateřská společnost. Dceřinná společnost odkupuje zboží od mateřské společnosti za cenu nesrovnatelně nižší než jiní podnikatelé, kteří na mateřskou společnost nemají žádné vazby. Následně dochází k prodeji tohoto zboží v zemi sídla dceřinné společnosti za účelem generování co největšího zisku, neboť v zemi sídla dceřinné společnosti je nižší daňové zatížení pro daň z příjmů než v zemi mateřské společnosti. Následující schéma zjednodušeně vysvětluje průběh tohoto úniku, přičemž písmenem J se myslí cena vyjádřená ve fiktivní měně za jednotku prodaného zboží:

25 ZDP

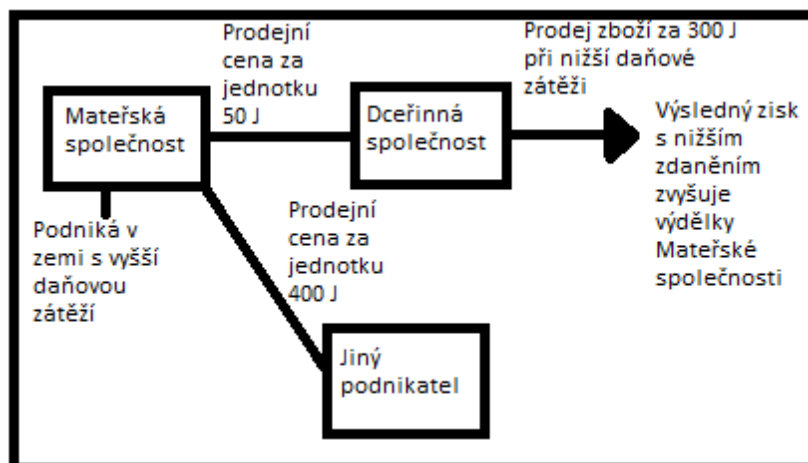


Schéma: Zjednodušený průběh transfer pricing (vlastní tvorba autora na základě textu práce).

Problematika daňových rájů spočívá ve snaze daňového subjektu přemístit základ daně pro vyměření celkové daňové povinnosti do jiné země. Daňové subjekty zpravidla vybírají destinace se zcela minimálním nebo žádným daňovým zatížením u daní z příjmů. Jako další kritéria daňových rájů OECD uvádí nedostatek transparentnosti v daném státu, spočívající zejména v nedostatečném, neefektivním a nedůsledném uplatňování právních norem. Třetím kritériem je skutečnost, že podnikatel v daňovém ráji podnikatelskou činnost vůbec nevykonává. Posledním kritériem daňového ráje je snaha na základě právní úpravy přísně chránit údaje všech daňových subjektů využívajících daný stát jako daňový ráj a neochota spolupracovat a vyměňovat informace s jinými státy.²⁶ V roce 2017 vyšly tzv. černé listiny daňových rájů. Na černé listině OECD figuruje pouze stát Trinidad a Tobago, celá řada zemí však figuruje na listině šedé, které sice splňují kritéria daňového ráje, ale přislíbily spolupráci. EU považuje kritéria OECD za nedostatečná a vytvořila vlastní černou listinu. Na černé listině EU se v současnosti vyskytuje 17 zemí, zařazeny jsou Americká Samoa, Bahrain, Barbados, Grenada, Guam, Jižní Korea, Macao, Marshallovy ostrovy, Mongolsko, Namibie, Palau, Panama, Svatá Lucie, Samoa, Trinidad a Tobago, Tunisko a Spojené arabské emiráty.²⁷ Dle názorů některých kritiků je

²⁶ ORAVCOVÁ, Lucia. Daňové raje, daňové úniky a legalizácia príjmov z trestnej činnosti. In: STIERANKA, Jozef a kol. (eds.). *Odhal'ovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 24-25.

²⁷ TOPLENSKY, Rochelle. EU puts 17 countries on tax haven black list. *Financial Times* [online]. The Financial Times Ltd., publikováno 5. 12. 2017 [cit 5. 3. 2018].

však zemí splňujících výše zmíněná kritéria daňových rájů téměř dvojnásobek a seznamy jsou považovány za nekompletní a nedostatečné.

S daňovými ráji souvisí termín offshore podnikání, za které se považuje situace, kdy podnikatel sídlí v určitém státě, avšak své podnikání vykonává v dalších různých státech vyjma právě státu sídelního. S tím je spojena obvyklá snížená administrativní zátěž v podobě absence povinnosti podávat daňové přiznání či vedení účetnictví a daňový subjekt tak pouze platí roční poplatky.²⁸ Pro české podnikatele zakládající společnosti v zahraničí mimo EU byly v poslední době nejatraktivnější destinací Seychely a Britské panenské ostrovy. Ani jedna z těchto destinací však v současnosti není na černé listině.

V rámci EU existují země, které svými daňovými zákony výhodnými zejména pro podnikatele z jiných členských států v mnohém připomínají daňové ráje. EU, která vytváří výše zmíněnou černou listinu, postavila na konci roku 2017 Evropský parlament před otázku, zda výše zmíněné evropské země – konkrétně Nizozemsko, Irsko, Maltu a Kypr, lze také zařadit do seznamu daňových rájů. Na základě přesné rovnosti 327 hlasů pro zařazení i proti zařazení nakonec tyto unijní státy nebyly označeny za daňové ráje, neboť ke schválení návrhu je vždy nutná většina hlasujících poslanců.²⁹ Výše zmíněné unijní země jsou také nejoblíbenějšími destinacemi pro české podnikatele – se zahraničním sídlem podniká několik tisíc českých podnikatelů.

2.4 Důsledky daňových úniků

Dopady, které mají daňové úniky na veřejné finance a společnost, jsou ryze negativní. Pozitivní přínos mají úniky pro podnikatele a jeho osobní rozpočet. Výhodné jsou také pro daňové ráje, které získávají příjmy z minimálního zdanění či správních poplatků, avšak nenesou tíhu negativních externalit, které v souvislosti s podnikáním mohou vznikat. Pokud nastane situace, že mezi

²⁸ Offshore a onshore mezinárodní plánování – 1. díl. *akonttrust* [online]. Akont, © 2013 – 2018, publikováno 9. 2. 2009 [cit. 7. 2. 2018].

²⁹ TANI, Caterina. EU countries are not 'tax heavens', parliament says. *euobserver* [online]. euobserver, publikováno 14. 12. 2017 [cit. 7. 2. 2018].

podnikatelskými daňovými subjekty je povinnost platit daň vnímána jako útlak a podnikatel považuje jakýkoliv způsob neoprávněného snižování své daňové povinnosti za ospravedlněné jednání, vytváří se v celé společnosti klima, které příliš není nakloněno potírání daňových úniků. Místo pohlížení na daňový únik jako na protiprávní jednání, které je v zásadě obdobné všem jiným protispolečenským deliktům v rámci veřejného práva, se pak může na daňové úniky nahlížet jako na boj se státní mocí a finanční správou, kterého se může dopouštět jakýkoliv subjekt, protože ostatní se chovají obdobně.

Finanční prostředky, které nejsou daňovými subjekty řádně odvedeny, následně chybí v obecních, krajských i státních rozpočtech. Důsledkem jsou snížené finanční prostředky například na výdaje do zdravotnictví, vzdělávání či do infrastruktury, které slouží všem občanům státu. Snížené množství i kvalita veřejných statků se v konečném důsledku snižuje i v neprospěch těch, kteří toto snížení způsobují.

Daňové úniky nejen u daně z příjmů, ale i u daní nepřímých a úniky na dalších odvodech do státního rozpočtu představují poměrně citelnou ztrátu pro veřejné rozpočty. Dle odhadů z roku 2016 byla ČR zkrácena o 109 miliard Kč, které měly být do veřejných rozpočtů odvedeny.³⁰ Některé odhady však uvažují i částku o něco vyšší, někdy i přesahující 150 miliard korun. Pro srovnání uvádím, že příjmy státního rozpočtu v témže roce činily 1281,6 miliardy Kč.³¹

30 URBÁNEK, Vladimír. Šedá ekonomika v ČR odpovídá 11,3 % HDP. Stát přichází o 109 mld. korun. *kurzy.cz* [online]. Kurzy.cz, spol. s r.o., AliaWeb, spol. s r.o. , © 2000 – 2018, publikováno 22. 6. 2016 [cit. 7. 2. 2018].

31 ŽUROVEC, Michal. Stát v roce 2016 hospodařil s rekordním přebytkem 62 mld. Kč. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí České republiky, © 2005 – 2013, publikováno 3. 1. 2017 [cit. 7. 2. 2018].

3 Šedá ekonomika v ČR a v rámci EU

3.1 Šedá ekonomika v ČR

Daňové úniky u daní z příjmů podnikatelů jsou jednou ze složek vytváření celkového objemu šedé neboli stínové ekonomiky v rámci státu. Další složky, které se podílí na celkovém objemu, jsou například úniky u nepřímých daní – zejména DPH a spotřebních daní neboli akcíz, dále například nelegální zaměstnávání.³² Na základě výše zmíněného je tedy možné objem stínové ekonomiky rozdělit na:

- 1) Ekonomiku skrytou, která spočívá v daňových únicích a krácení dalších odvodů, jedná se o největší část objemu stínové ekonomiky. Do této části spadá i téma této diplomové práce, přesné určení podílu podnikatelských daňových úniků u daní z příjmů na celkovém objemu skryté ekonomiky je však fakticky nemožné. Důležité je však poznamenat, že úniky na DPH, spotřebních daních i odvodech také ve většině případů souvisí s podnikatelskou činností.
- 2) Ekonomiku nelegální či černou, která spočívá ve výnosech z trestné činnosti. Jako příklad je možné uvést praní špinavých peněz, pašování nedovolených látek, korupce či obchodování s nedovolenými látkami na plně fungujícím trhu nabídky a poptávky, které však naplňují skutkové podstaty trestných činů. Ačkoliv je statisticky započítána do objemu stínové ekonomiky, černá ekonomika není synonymem ekonomiky šedé a je považována za samostatný pojem. Hranice mezi stínovou a černou ekonomikou však může být někdy obtížně určitelná.
- 3) Ekonomika neformální, která představuje zejména produkci pro vlastní potřebu. Příkladem může být zemědělské sebezásobení.³³

³² LEGIERSKÁ, 2015, op. cit., s. 348.

³³ TICHÁ, Michaela. *Daňové úniky – institucionální aspekty* [online]. Praha, 2007. Esej. Vysoká škola Báňská – Technická univerzita Ostrava, Ekonomická fakulta [cit. 7. 2. 2018].

Podíl stínové ekonomiky není z podstaty věci možné vyjádřit zcela přesně, existují však metody, které ke zjištění jejího objemu napomáhají.

První metodou jsou metody přímé, mezi které patří makroekonomické odhady na základě dotazníkových šetření a daňových auditů. Vzhledem ke skutečnosti, že jejich výpovědní hodnota je snížena předpokládanými nepravdivými tvrzeními ze strany dotázaných subjektů, jsou výstupy u této metody obecně považovány za podhodnocené a ve skutečnosti budou pravděpodobně vyšší.

Druhou metodou jsou metody nepřímé, které vycházejí z makroekonomických indikátorů. Užívá se například metoda rozporu, metoda trhu práce, různé druhy metod monetárních a metod měření fyzických vstupů. Každá z těchto metod přistupuje ke zjišťování objemu šedé ekonomiky jiným způsobem, avšak všechny vykazují jisté nedostatky v různých oblastech.

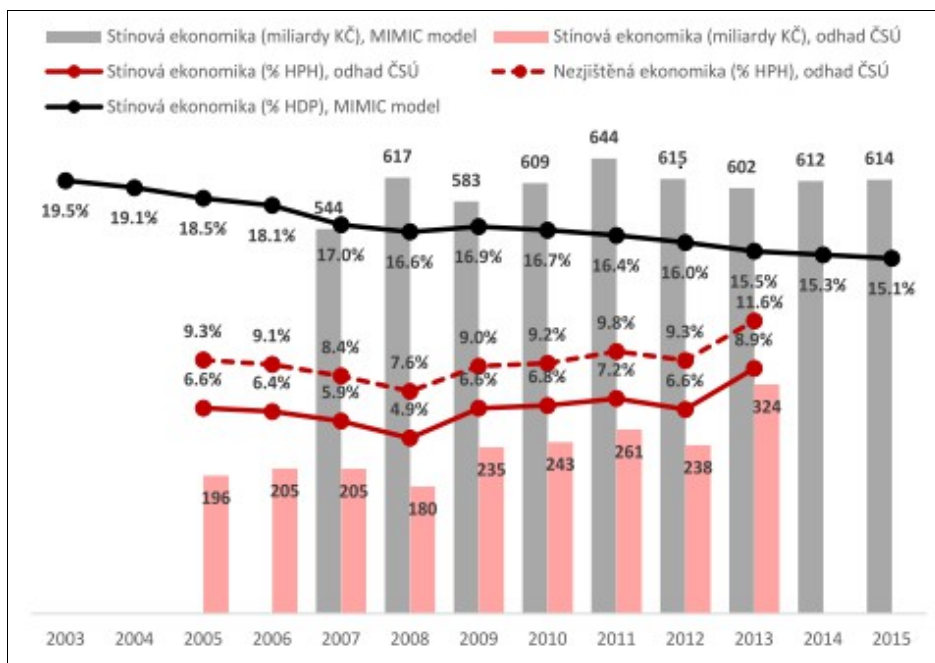
Poslední metodou je modelová metoda, která usiluje o co nejméně nejvíce modelování vztahů v rámci šedé ekonomiky – tzv. MIMIC model. Zmínit lze také tzv. stavebnicové metody, které se snaží zkombinovat výstupy zmíněných metod. Využívány jsou zejména statistickými úřady jednotlivých států, avšak ani tímto přístupem není možné dosáhnout zcela spolehlivého výstupu.³⁴

Podíl šedé ekonomiky se vyjadřuje v procentech ve vztahu k hrubému domácímu produktu (dále také HDP). HDP lze vyjádřit jako celkovou hodnotu statků a služeb, které byly vytvořeny na určitém území za určitý čas, kterým je zpravidla jeden rok. Jedná se o stěžejní makroekonomický ukazatel. K jeho výpočtu dochází produkční, výdajovou a důchodovou metodou.³⁵ Následující diagram znázorňuje objem šedé ekonomiky na základě modelu MIMIC, jehož autorem je německý profesor ekonomie Friedrich Schneider. Ve zdroji jsou dostupné i odhady z Českého statistického úřadu na základě stavebnicové metody, v práci se však zabývám hlouběji pouze výsledky na základě metody

34 RAIS, Jonáš; KLIČKA, Ondřej; ROD, Aleš. *Stínová ekonomika v České republice 01/2015* [online]. Praha: CETA, 2015, s. 12-13 [cit. 8. 2. 2018].

35 Hrubý domácí produkt (HDP) – Metodika. *Český statistický úřad* [online]. Český statistický úřad, publikováno 19. 2. 2015 [cit. 8. 2. 2018].

MIMIC, neboť byly zpracovány nejen pro ČR, ale i pro zbytek států EU a další ekonomicky významné země, což poslouží v následující podkapitole pro komparaci. Celkový objem šedé ekonomiky je vyjádřen ve sloupcovém diagramu v miliardách korun a v procentech v černém spojnicovém diagramu je vyjádřen podíl šedé ekonomiky na HDP:



Graf 1: Vývoj stínové ekonomiky v České republice.³⁶

Z uvedeného sloupcového diagramu je patrné, že v roce 2008 došlo k výraznějšímu růstu objemu šedé ekonomiky, vysvětlit je to nejspíše možné probíhající ekonomickou krizí ve světě a s tím související nejistotou všech subjektů platících daně a další zákonné odvody. Od roku 2008 se objem šedé ekonomiky fakticky stabilizoval ve výši zhruba 600 miliard Kč, přičemž poslední údaje poukazují na částku 614 miliard Kč v roce 2015.

Z černého spojnicového diagramu však vyplývá, že v procentuálním podílu šedá ekonomika ve vztahu k HDP od roku 2003 neustále klesá vyjma roku 2009, kdy došlo ke zvýšení procentuálního podílu šedé ekonomiky ve vztahu k HDP navzdory mírnému snížení objemu šedé ekonomiky. Tuto skutečnost lze

³⁶ RAIS, 2015, op. cit., s. 15.

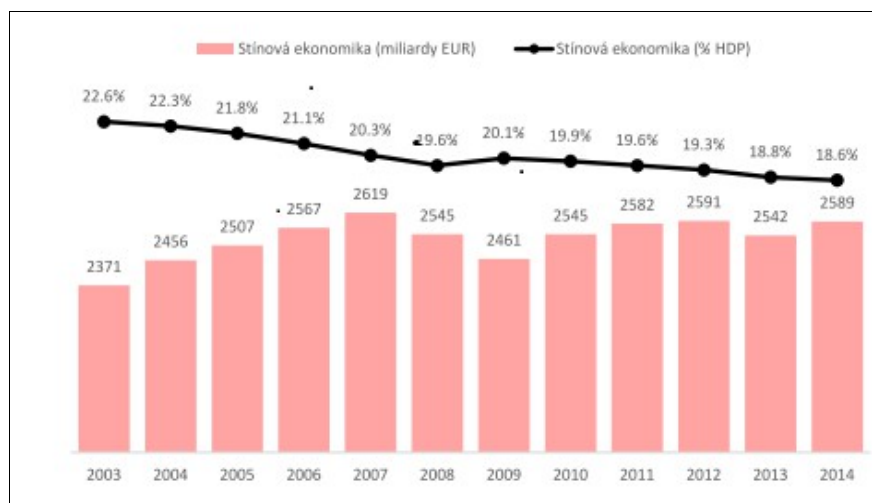
pravděpodobně vysvětlit snížením HDP v souvislosti s ekonomickou krizí. Od roku 2010 následuje neustálé snižování tohoto procentuálního podílu, způsobeno to bude zejména skutečností, že ČR patří k nejrychleji rostoucím ekonomikám v EU a byť se objem šedé ekonomiky pohybuje několik let v přibližně stabilních hodnotách, HDP neustále roste. K dispozici je již také srovnání, že od roku 2015, kdy činil podíl stínové ekonomiky 15,1 %, došlo k dalšímu pozvolnému poklesu tohoto procentuálního podílu na 14,9 % v roce 2016.³⁷ Konkrétní objem vyjádřený v korunách za rok 2016 zatím není k dispozici, vzhledem k vývoji objemu i procentuálního podílu lze však předpokládat, že zatímco došlo k velmi mírnému nárůstu objemu šedé ekonomiky, zároveň došlo k poklesu podílu o 0,2 % vzhledem k výrazně rostoucímu HDP.

Z výše uvedeného lze vyvodit závěr, že procentuální podíl šedé ekonomiky se snižuje díky ekonomickému růstu, avšak objem šedé ekonomiky se nesnižuje. Celkový výstup z MIMIC modelu lze považovat za mírně pozitivní, avšak stabilní objem jistě vypovídá o legislativních nedostatcích.

3.2 Srovnání šedé ekonomiky ČR a států EU

V rámci EU je nutné také rozlišovat dvě skutečnosti – objem šedé ekonomiky vyjádřený v eurech a procentuální podíl tohoto objemu na HDP. Pro následující diagramy byl užit model MIMIC obdobně jako u odhadů týkajících se šedé ekonomiky v ČR. Odhadovaný roční objem šedé ekonomiky je zobrazen v růžovém sloupcovém diagramu a v rámci celé EU v roce 2014 činil 2589 miliard eur a pohyboval se v roce 2015 na 18,6 % celkového HDP v rámci celé EU dle černého spojnicového diagramu, jak je zobrazeno následovně:

³⁷ SCHNEIDER, Friedrich. ESTIMATING THE SIZE OF THE SHADOW ECONOMIES OF HIGHLY-DEVELOPED COUNTRIES: SELECTED NEW RESULTS. *CESifo DICE Report* [online]. Munich: Ifo Institute, 2016, vol. 14, no. 4, p. 48 [cit. 9. 2. 2018].

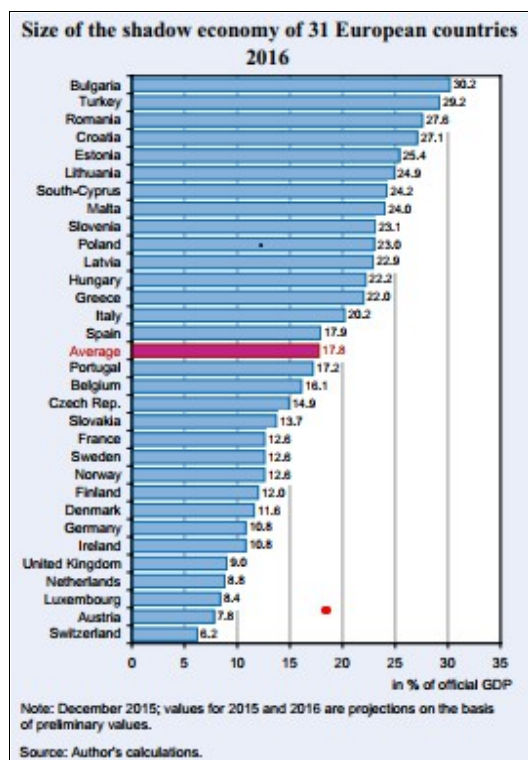


Graf 2: Vývoj stínové ekonomiky v Evropské unii.³⁸

Pro ČR je výstup z tohoto srovnání pozitivní – nachází se více jak 3 % pod unijním průměrem.

Z hlediska objemu jsou v rámci EU na předních příčkách nejvyspělejší západoevropské ekonomiky, způsobeno je to však tím, že jejich HDP je oproti ostatním státům EU nesrovnatelně vyšší, a tak tento ukazatel není pro srovnání nejvhodnější. Rozhodující je tedy procentuální podíl šedé ekonomiky na HDP, který je naopak poměrně vysoký u bývalých socialistických zemí a jihoevropských států, naopak poměrně nízký u států západoevropských, sloupcový diagram zobrazuje přímé srovnání států z roku 2016:

³⁸ RAIS, 2015, op. cit., s. 14.



Graf 3: Srovnání podílů šedé ekonomiky u 31 evropských států.³⁹

Z tabulky vyplývá, že ČR jako bývalý socialistický stát dokáže společně se Slovenskem zdatně efektivněji bojovat s šedou ekonomikou než další země bývalého východního bloku v EU a členské státy EU z bývalé Jugoslávie, lépe vychází ČR i ze srovnání se Španělskem, Itálií či Řeckem jako jihoevropskými státy a dlouhodobými členy EU. Procentuálním podílem 14,9 % se naopak přibližuje státům západoevropským a lze ČR na základě těchto údajů zařadit do lepšího průměru v rámci EU.

Na závěr může být zajímavé srovnání s dalšími vyspělými zeměmi světa, za pozoruhodný lze považovat velice nízký procentuální podíl šedé ekonomiky ve Švýcarsku, kde činí pouhých 6,2 % HDP a také USA, které jsou velikostí HDP přibližně srovnatelné s celou EU, ale stínová ekonomika v USA je odhadována na pouhých 5,6 % HDP ve srovnání se 17,8 % v rámci EU v roce 2016.⁴⁰

³⁹ SCHNEIDER, 2016, op. cit., p. 51.

⁴⁰ Tamtéž, p. 49-50.

4 Otázky odpovědnosti za daňové úniky

Za delikty způsobené daňovým únikem následuje právní odpovědnost. Uplatňuje se ve dvou odpovědnostních režimech, a to v závislosti na závažnosti konkrétního daňového úniku. Sankce, které jsou daňovému subjektu za odhalený daňový únik uloženy, představují důležité kritérium při rozhodování subjektu, zda se pokusí dopustit protiprávního jednání. Odpovědnost lze v právní teorii vymezit jako nepříznivé následky vůči subjektu, který porušil zákonem dané povinnosti. V teoretické rovině tedy dochází k porušení dispozice dané normy a následuje sankce. Odpovědnost lze vymezit v pozitivním i negativním pojetí, pro účely této práce se zabývám pouze odpovědností negativní či také sekundární. Ta nastupuje vždy jako druhotný právní vztah při porušení vztahu primárního.⁴¹ Dle DŘ nastupuje finančněprávní odpovědnost, TZ pak vymezuje odpovědnost trestněprávní. Odpovědnost za daňové úniky tedy spadá do odpovědnosti veřejnoprávní.

4.1 Odpovědnost finančněprávní

Tuto odpovědnost lze nadefinovat jako uplatnění nepříznivých následků stanovených normami finančního práva vůči subjektu, který se dopustil porušení povinností těmito normami uloženými.⁴² V rámci finančněprávní odpovědnosti vymezujeme odpovědnost v části fiskální a nefiskální. Odpovědnost za daňové úniky spadá do části fiskální a odpovědnosti na úrovni daňových předpisů⁴³, příslušnou úpravu pak nalezneme v DŘ. V kapitole o daňových únicích byly rozlišeny daňové úniky úmyslné a nedbalostní, důležité je však zmínit, že v rámci finančněprávní odpovědnosti v daňovém právu se jedná až na výjimky o

41 MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 117.

42 Tamtéž, s. 118.

43 JANOVEC, Michal. Odpovědnost ve finančním právu a zneužití trhu jako zneužití práva. *Bulletin-advokacie.cz* [online]. Česká advokátní komora, © 2012 - 2013, publikováno 11. 7. 2014 [cit. 10. 2. 2018].

odpovědnost objektivní – tzn., že odpovědnost nastupuje bez ohledu na zavinění daného subjektu.⁴⁴

DŘ vymezuje v následcích porušení povinností při správě daní několik druhů sankcí, pro účely diplomové práce však zmiňuji pouze penále a eventuální vztah k úrokům z prodlení. Penále je finačněprávní sankce za nesprávné tvrzení a odvedení daně, v odborných kruzích se zmiňuje také jistá kolize s úroky z prodlení, neboť za smysl penále lze považovat paušalizovanou náhradu újmy za nezaplacení daně státu tak, jak daňovému subjektu ukládal zákon. Z § 253 odst. 3 DŘ je zřejmé, že pokud bylo doměřeno daňovému subjektu penále, nebude dále úročeno úrokem z prodlení, neboť penále je příslušenství daně. Úroky z prodlení z doměřené daně však zákon umožňuje správci daně po daňovém subjektu požadovat vedle penále. Nahrazení případné újmy jakožto smysl obou institutů mají úroky z prodlení i penále společné, stejně jako sankční povahu v rámci finančního práva trestního. Vzhledem k poměrně vysoké výši tedy může představovat odstrašující nástroj pro daňové subjekty a kritéria trestní sankce splňuje i v tom, že vytváří překážku *ne bis in idem* ve vztahu k trestnímu řízení a ukládání trestů v něm. Daňový subjekt tedy může být potrestán za daňový únik pouze doměřením penále nebo dle trestního práva, oba tresty zároveň byly do nedávné doby považovány za vyloučené.⁴⁵ Sankční povahu penále ve své judikatuře potvrdil také Nejvyšší správní soud (dále také NSS) usnesením z roku 2015.⁴⁶ V roce 2017 se objevila průlomová judikatura ve vztahu k zásadě *ne bis in idem*, která sice nezpochybňuje penále jakožto sankci ve finančním právu, avšak vztah k případné trestní sankci specifikuje.

Velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu ČR (dále také NS) se zabýval otázkou možné sankce v daňovém řízení a následného trestního řízení pro jeden daňový subjekt. Daňový subjekt připravil stát na dani o částku přesahující 1.000.000,- Kč, správce daně daňovému subjektu daň doměřil a uložil

44 MRKÝVKA, 2016, op. cit., s. 126-127.

45 NOVÁKOVÁ, Petra. Komentář k § 251. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 857.

46 Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014 [cit. 10. 2. 2018].

povinnost platit penále z doměřené daně. Na povinnost zaplatit penále však bezprostředně navazovalo trestní řízení, kdy soud prvního stupně i soud odvolací rozhodly, že pachatel (daňový subjekt) se dopustil trestného činu krácení daně a byl vedle penále uznán vinným ze spáchání trestného činu, potrestán však nebyl. Daňový subjekt následně podal dovolání a namítal porušení zásady ne bis in idem ze strany rozhodujících soudů. NS dospěl k závěru, že je možné vedení daňového i trestního řízení pro jedno protiprávní jednání, avšak zejména za situace, kdy se obě řízení vzájemně doplňují a týkají se různých aspektů protiprávního jednání, a kdy se v případě udělení trestní sankce zohlední i sankce od správce daně. Kritéria pro možný souběh těchto řízení byla dle soudu splněna a dovolání bylo zamítnuto.⁴⁷

Penále vymezuje DŘ v § 251 následovně:

- (1) *Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši*
 - a) 20 %, je-li daň zvyšována,
 - b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo
 - c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.
- (2) *Správce daně sníží penále podle odstavce 1 písm. a) o penále podle odstavce 1 písm. c), pokud povinnost k jeho úhradě vznikla z důvodu uplatnění ztráty v rozsahu snížení daňové ztráty, které bylo penalizováno.*
- (3) *Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále platebním výměrem a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které se toto penále vypočte.*
- (4) *Pokud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.⁴⁸*

⁴⁷ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016 [cit. 10. 2. 2018].

⁴⁸ DŘ

Povinnost uhradit penále je daňovému subjektu uložena na základě rozhodnutí, kterým je platební výměr jakožto výsledek doměřovacího řízení. Penále vždy vychází z výše doměřené daně, konkrétně z rozdílu poslední známé daně u daňového subjektu a daně doměřené.⁴⁹

Jako modelový příklad můžeme uvést podnikající fyzickou osobu pana Nováka. Jeho výsledná daňová povinnost na dani z příjmu ze samostatné činnosti, vypočtená ze základu daně za rok 2016, činila 35.000,- Kč. Pan Novák se však rozhodl, že některé příjmy zatají a sníží základ daně tak, aby snížil i celkovou daň na 25.000,- Kč. Následně došlo ze strany správce daně k daňové kontrole a doměřovacímu řízení, kdy rozdíl poslední známé daně a doměřené daně činil 10.000,- Kč. Penále jsou v tomto případě 20 % - tedy 2000,- Kč. Pan Novák tedy musí uhradit celkem 12.000,- Kč a správce daně se také může domáhat zaplacení případných úroků z prodlení.

Zákonodárce také umožnil daňovému subjektu podání dodatečného daňového přiznání či vyúčtování bez povinnosti platit penále, aby ho tím motivoval k řádnému plnění daňové povinnosti v případě, kdy se daňový subjekt bude po podání daňového přiznání domnívat, že daň v rámci autoaplikace nesprávně vypočítal.⁵⁰ Z § 259a DŘ také vyplývá možnost daňového subjektu požádat správce daně o prominutí penále za předpokladu, že byla řádně uhrazena daň, na základě které povinnost platit penále vznikla. Není však možné tak učinit v plné výši, správce daně tak může učinit pouze do výše 75 % penále.⁵¹

Na závěr je důležité zmínit, že penále ve výši 20 % jsou základní sankce za nesplnění daňové povinnosti. V zákoně o daních z příjmů, který je v procesních otázkách k daňovému řádu ve vztahu lex specialis, nalezneme další specifikaci. Ta je podrobně rozebrána v následující kapitole.

49 NOVÁKOVÁ, 2016, op. cit., s. 858.

50 Tamtéž, s. 859.

51 DŘ

4.2 Odpovědnost trestněprávní

Odpovědnost v rámci trestního práva se uplatňuje až v okamžiku, kdy jednání v rámci daňových úniků dosáhne určité společenské škodlivosti – jedná se o tzv. zásadu subsidiarity trestní represe, nazvanou také jako princip ultima ratio, vyplývající z nedostatečnosti uplatněných sankcí v rámci práva finančního. V tomto případě je již možné používat termín daňový podvod. Daňový subjekt, který se dopustí daňového úniku a bude odpovědný v rámci daňového řádu, může zároveň naplnit skutkovou podstatu trestného činu, avšak jeho jednání musí dosáhnout určité míry společenské škodlivosti, aby za protiprávní jednání následovala sankce dle trestního práva.⁵²

Na úvod kapitoly také zmiňuji, že ve vztahu k trestní odpovědnosti podnikatelů za daňové delikty je možná nejen trestní odpovědnost osob fyzických, ale i osob právnických dle příslušného zákona – jedná se o tzv. přičitatelnost. Z ustanovení § 8 odst. 2 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob vyplývá, že právnické osobě je možné přičítat jednání jejích orgánů, jako příklady je možné uvést orgány nejvyšší nebo statutární. Právnická osoba je podnikatelem a mohou jí být uloženy tresty vedle potrestání fyzických osob, které ji řídí.⁵³

Trestné činy související s daňovými úniky jsou vymezeny v hlavě šesté TZ v dílu druhém. Zařazeny jsou mezi trestné činy hospodářské. Pro účely podnikatelských daňových úniků u daní z příjmů je však možné zmínit pouze trestný čin zkrácení daně a podobné povinné platby v § 240 TZ, který zní následovně:

- a) *Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude*

52 JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné*. 4. vyd. Praha: Leges, 2014, s. 35.

53 Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále jen TOPOZ), ve znění pozdějších předpisů.

potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

- b) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán
 - a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami*
 - b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo*
 - c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.**
- c) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.⁵⁴*

V případě zkrácení daně TZ rozlišuje skutkovou podstatu základní a skutkové podstaty kvalifikované, rozdíl je určen rozsahem škody, který zkrácení daně způsobí. Dle ustanovení § 138 odst. 1 TZ se větším rozsahem škody v základní skutkové podstatě rozumí škoda dosahující nejméně 50.000,- Kč, v kvalifikovaných skutkových podstatách se značným rozsahem rozumí částka nejméně 500.000,- Kč a velkým rozsahem se rozumí částka nejméně 5.000.000,- Kč.⁵⁵

Za krácení daně je možné považovat všechny způsoby daňových úniků vymezené v druhé kapitole této práce, za krácení se tedy považuje nejen neoprávněné snížení daňové povinnosti, ale i její úplné zatajení. Rozhodující skutečností je vedle rozsahu i subjektivní stránka skutkové podstaty neboli forma zavinění.⁵⁶

V odpovědnosti finančněprávní v rámci daňového práva se uplatňuje objektivní odpovědnost bez ohledu na úmysl či nedbalost, v trestněprávní rovině se zdá být na první pohled otázka požadovaného zavinění také jednoznačná. Z § 13 TZ lze vyčíst, že obecně je k naplnění skutkové podstaty trestného činu nutný úmysl, jestliže ze zákona přímo nevyplývá, že dostačuje nedbalost. Ve výše zmíněném ustanovení se o nedbalosti nedočteme a je tedy nutné, aby se daňový

54 TZ

55 TZ

56 ŠÁMAL, Pavel. Komentář k § 240. In: ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník. Komentář. Zvláštní část II. (§ 140 -421)*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2414-2441.

subjekt dopustil protiprávního jednání úmyslně k naplnění skutkové podstaty zkrácení daně. Právní úprava rozlišuje úmysl přímý a nepřímý.⁵⁷ Ve vztahu k podnikateli a daňovému úniku však může být poměrně nejasná hranice, kdy je toto protiprávní jednání skutečně nedbalostní, a kdy naplní kritéria úmyslu. Judikatura NS otázku zavinění a trestní odpovědnosti podnikatele za daňový únik blíže interpretovala ve 3 soudních rozhodnutích.

Za nedbalost se dle judikatury nepovažuje nedbalé vedení účetnictví. Pokud se podnikatel dopouští daňových úniků nedbalým plněním svých povinností, které mu vyplývají ze souvisejících právních předpisů, presumuje se, že při výkonu podnikatelské činnosti není možné neznalost těchto povinností namítat. Jedná se tedy v tomto případě o nepřímý úmysl a skutková podstata trestného činu krácení daně je naplněna. Judikát se vztahuje k problematice DPH, ale je možné jej analogicky použít na jakékoliv plnění daňových povinností.⁵⁸ Zároveň lze konstatovat analogické použití na vedení daňové evidence.

Z další judikatury vyplývá obdobný závěr – ať už se podnikatel dopustí krácení daně z důvodu prosté lhostejnosti k zákonným povinnostem či z důvodu úmyslného získání výhody pro sebe na základě porušení zákona, jedná se o nepřímý úmysl, a tedy naplnění skutkové podstaty trestného činu. Při posuzování subjektivní stránky trestného činu (úmyslu i nedbalosti) lze přihlížet i ke zkušenostem daného podnikatele, avšak obecně je možné dovodit, že čím větší má podnikatel v dané činnosti zkušenosti, tím méně se v případě porušení zákonných povinností a hrozící trestní sankce může dovolávat nedbalosti.⁵⁹

Předpoklad úmyslného zavinění u podnikatele však neplatí absolutně a podnikatel nebude trestně odpovědný v případech, kde se skutečně jednalo o zřejmou nedbalost na základě chyby v účetnictví. Z judikatury lze uvést příklad podnikatele právnické osoby, který dal do opravy vozidlo sloužící k podnikání. Vozidlo bylo pojištěno a pojišťovna hradila 90 % dané opravy a podnikatel pouze

57 LOJDA, Jiří. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. *epravo.cz* [online]. EPRAVO.CZ, a.s., © 1999-2018, publikováno 4. 3. 2014 [cit. 12. 2. 2017].

58 Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 1243/2011 [cit. 12. 2. 2018].

59 Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 412/2012 [cit. 12. 2. 2018].

10 %. Opravna následně zaslala podnikateli fakturu nikoliv na 10 %, které skutečně uhradil, ale na celou částku. Celá částka na základě faktury byla poté evidována v účetnictví a na základě této skutečnosti byla snížena daňová povinnost z příjmu právnické osoby v rozsahu naplňujícím skutkovou podstatu zkrácení daně. Ačkoliv soud prvního stupně i soud odvolací dospěly k rozhodnutí, že došlo k naplnění skutkové podstaty trestného činu, NS v tomto případě dospěl k závěru, že i nepřímý úmysl musí být jednoznačně prokázán a v tomto případě nelze vyloučit, že pochybení v účetnictví bylo z nedbalosti.⁶⁰ Na daňovou evidenci lze judikát užít také na základě analogie.

Z hlediska trestů je vedle podmíněného či nepodmíněného odnětí svobody a zákazu činnosti také nejčastěji udělován trest propadnutí majetku a trest peněžitý. V případě právnické osoby je možné trestat zákazem činnosti, peněžitým trestem, propadnutím majetku, uveřejněním rozsudku a v krajním případě by zákon připouštěl i zrušení právnické osoby.⁶¹

⁶⁰ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 186/2011 [cit. 12. 2. 2018].

⁶¹ TOPOZ

5 Vybrané instituty zákona o daních z příjmů

Jednotlivým konstrukčním prvkům daně z příjmu již byla věnována pozornost v první kapitole práce, následující kapitola se věnuje nedávným novelizacím zákona o daních z příjmů a dalším institutům, které mají zacílit na daňové úniky a v konečném důsledku vést k navýšení prostředků do veřejných rozpočtů.

5.1 Oznámení o osvobozených příjmech

Souvislost daňových úniků a osvobození od daně se zákonodárce snaží řešit úpravou v § 38v ZDP. Podnikající i nepodnikající fyzická osoba jakožto daňové subjekty nejsou povinny vykazovat příjmy osvobozené od daně. Zákon však stanoví výjimku v případech, kdy částka, která je osvobozena od daně, převyšuje 5.000.000,- Kč. V tomto případě musí tuto skutečnost oznámit správci daně do konce lhůty pro podání daňového přiznání. Daňový subjekt je povinen oznámit výši příjmu, okolnosti jeho nabytí a datum, kdy došlo k jeho vzniku. Daňový subjekt není povinen tak učinit v případě, kdy nabytí příslušného majetku může správce daně dohledat v příslušných veřejných rejstřících (například katastr nemovitostí), oznamovací povinnost se tedy bude týkat zejména věcí movitých.⁶²

Pokud daňový subjekt svou zákonnou povinnost nesplní, může být správcem daně pokutován ve výši 0,1 % až do 15 % neoznámeného příjmu v závislosti na jednání daňového subjektu. Tuto pokutu lze považovat za sankci obdobnou penále dle § 251 DŘ.⁶³

Jestliže daňový subjekt v uvedené částce či vyšší majetek nabyt, avšak nejednalo se o příjem osvobozený od daně dle ZDP, je zřejmé, že daňový subjekt správci daně oznámení dobrovolně nepodává, neboť nebude schopen prokázat jeho osvobození. V tomto případě je v zákoně ustanovení týkající se výzvy k prokázání příjmů.

62 ZDP

63 PELC, 2015, op. cit., s. 1182.

5.2 Výzva k prokázání příjmů

Za okolností, kdy vykazované příjmy daňovým subjektem v daňových přiznáních zjevně neodpovídají jeho majetkovým poměrům, umožňuje zákon správci daně takovému subjektu zaslat výzvu k prokázání příjmů, pokud má důvodné pochybnosti, že daňový subjekt řádně neplní své daňové povinnosti. Vedle důvodných pochybností však existuje druhé kritérium – rozdíl mezi vykazovanými příjmy v daňových přiznáních a skutečným nárůstem jmění, ke kterému došlo, musí činit minimálně 5.000.000,- Kč. Prokázání příjmů se tedy nevztahuje na každý daňový subjekt se jměním v hodnotě několika milionů, pokud jeho příjmy v daňových přiznáních této skutečnosti odpovídají.⁶⁴

Daňový subjekt následně dostane lhůtu, ve které se má k dané věci vyjádřit a zároveň předložit důkazní prostředky ve vztahu k prokázání majetku. Z § 38y ZDP vyplývá povinnost dožadované skutečnosti prokázat, výjimkou je případ, kdy daňový subjekt prokáže, že k těmto skutečnostem došlo po uplynutí lhůty pro stanovení daně, dle § 38x odst. 5 zároveň správce daně nevyzývá k prokázání skutečností, které již zřejmě překračují lhůtu pro stanovení daně.⁶⁵ Lhůty jsou vymezeny v DRŽ v § 148. Obecně je tedy lhůta pro stanovení daně tříletá dle odst. 1 a běží ode dne skončení lhůty pro podání daňového přiznání. Jedná se o lhůtu prekluzivní, která slouží zejména k motivaci správce daně k rychlému a efektivnímu výkonu jeho povinností. Maximální výše této lhůty je dle odst. 5 až 10 let.⁶⁶ Při výkladu těchto ustanovení spočívá určitý problém v tom, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno v každém případě. Je povinen prokázat na základě výzvy příjmy. Pokud došlo k vysokým příjmům a znatelnému nárůstu jmění již v dřívějších dobách po prekluzi lhůty pro stanovení daně, musí prokázat i tuto skutečnost. Naprostou většinu příjmů bude nejspíše možné i za těchto okolností prokázat v písemné formě, avšak existuje riziko, že podnikatel

64 ŽUROVEC, Michal. Zákon o prokazování původu majetku dnes vstoupil v účinnost. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí České republiky, © 2005-2013, publikováno 1. 12. 2016 [cit. 26. 2. 2018].

65 ZDP

66 LICHNOVSKÝ, Ondřej. Komentář k § 148. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 535-552.

skutečně nabyde majetek na základě příjmů osvobozených od daně, nebude však mít potřebné důkazní prostředky k prokázání. V takovém případě lze očekávat zdanění a případné sankce, ačkoliv by byly ve skutečnosti neoprávněné.⁶⁷

Vyzvaný daňový subjekt by se vzhledem k možným následkům měl snažit své příjmy prokázat. Pokud správce shledá prokázání příjmů jako dostatečné, vyrozumí o tom daňový subjekt a další kroky již správce daně nečiní, pokud z doložených důkazních prostředků vyplývá, že se subjekt úniku nedopustil. V úvahu také připadá situace, kdy na základě důkazních prostředků poskytnutých daňovým subjektem dojde ke zjištění, že daňový subjekt neplnil daňovou povinnost řádně a dojde ke stanovení daně na základě poskytnutých důkazů a postupů správce daně. V tomto případě je daň doměřena a postupuje se tak, jak je stanoveno v kapitole této práce o odpovědnosti. Z doměřené daně je dle daňového řádu také stanoveno penále ve výši 20 % z doměřené částky.

Za předpokladu, kdy se nepodaří dle výše zmíněných postupů daň stanovit a správce daně dospěje na základě vnitřních postupů k odhadu, že daňová povinnost přesahuje částku 2.000.000,- Kč, přistoupí správce daně k využití zvláštních pomůcek pro stanovení daně. Zvláštní pomůcky spočívají zejména v rozboru jmění daného poplatníka, užití ekonomických ukazatelů, v porovnávání hodnot majetku a srovnání s ostatními poplatníky, dále také z analýzy pohybu finančních prostředků na účtech a ze souvisejícího ustanovení zákona, kterým je prohlášení o majetku.

Z § 38zb ZDP poté vyplývají penále s povahou speciálního ustanovení vůči penále v DŘ. Za situace, kdy správce daně daň stanoví na základě zvláštních pomůcek, zvyšuje se penále z této částky vyměřené. Zákon vymezuje zvýšení penále na 50 %. V případě, kdy daňový subjekt správci daně vyměřování daně ztěžuje a neposkytuje potřebnou součinnost, připouští zákon penále až 100 %. Znamená to tedy, že ze základu daně, který byl stanoven, zaplatí v krajním případě daňový subjekt dvojnásobek daňové povinnosti.⁶⁸ Takto zvýšené penále

67 HOKR, Tomáš. Zákon o prokazování původu majetku: Test zbytečnosti. *epravo.cz* [online]. EPRAVO.CZ, a.s., © 1999-2018, publikováno 3. 11. 2016 [cit. 26. 2. 2017].

68 ZDP

jsou často kritizovány, zejména s poukázáním na rozpor této sankce se zásadou přiměřenosti trestání. Skutečností však zůstává, že ke zvýšení penále dochází pouze za předpokladu, že daňový subjekt nevyvíjí patřičnou součinnost. Daňovému subjektu také náleží všechny opravné prostředky dle DŘ, je tedy oprávněn se odvolat, eventuálně podat žalobu k příslušnému krajskému soudu.

5.3 Výzva k podání prohlášení o majetku

Prohlášení o majetku není v českém právním řádu novým institutem, existuje v ustanoveních daňového řádu o daňové exekuci a také v civilním právu procesním. Do ZDP byl tento institut zaveden společně s novelizací týkající se výzvy k prokázání příjmů, jeho praktické využití však od již užívaných institutů v právní úpravě vykazuje jisté odlišnosti. Tento institut je vždy užit pouze v zákonem striktně stanovených kritériích, není tedy možné, aby správce daně vyzýval k prohlášení o majetku namátkově jakýkoliv daňový subjekt.

Výzva k podání prohlášení o majetku dle § 38zc ZDP je úkonem ze strany správce daně za situace, který může využít, pokud nedošlo ze strany daňového subjektu k dostatečnému prokázání příjmů na základě výzvy. Kumulativně však musejí být splněny další podmínky, zákon vyžaduje značnou obtížnost či faktickou nemožnost zjištění majetku daňového subjektu, posledním kritériem je, že předpokládaný majetek daňového subjektu je vyšší než 10.000.000,- Kč. Po doručení této výzvy má daňový subjekt 60 dní k vyjádření.⁶⁹

O následku při neposkytnutí součinnosti je správce daně povinen daňový subjekt informovat, odpovědnost v tomto případě je již trestněprávní. Společně s novelami o prokazování původu majetku byla přijata novela TZ, která za porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku vůči správci daně ukládá až tříletý trest odnětí svobody vedle zákazu činnosti a peněžitého trestu.⁷⁰

Správci daně byly poskytnuty nové instituty, které i přes značnou kritiku

⁶⁹ ZDP

⁷⁰ ZRALÝ, Zdeněk. Prokazování původu majetku. *money.cz* [online]. Solitea Česká republika, © 2018, publikováno 10. 11. 2016 [cit. 28. 2. 2018].

mohou napomoci zabránit daňovým únikům, vzhledem ke stanoveným částkám a značné administrativní náročnosti se však domnívám, že reálně bude vyzváno jen několik subjektů, které se třeba dopustily úniků. V konečném součtu jsem přesvědčen, že zatímco mohou být těmito instituty odhaleny úniky většího a patrného rozsahu, a na tomto základě se třeba podaří vybrat do veřejných rozpočtů navíc miliony, pozornosti stále unikají subjekty, jejichž jmění na základě úniků narůstá nepatrně, avšak pokud se tyto méně patrné úniky sečtou, budou to právě ony, které se budou pohybovat v částkách miliardových dle zmíněných odhadů v kapitole druhé. Zákodárce zvolil přístup, který podle mého názoru možná nedosáhne příliš velké efektivity, ale mohl by být zajímavým podnětem k vyvolání diskuze, jak tyto instituty dále rozvíjet.

5.4 Transfer pricing a zákon o daních z příjmů

Otázky transferových cen jsou upraveny v § 23 odst. 7 ZDP, vztahujícímu se k základu daně. Jedná se tedy o případ podnikatele, který uplatňuje výrazně odlišné prodejní ceny ve vztahu k osobám, se kterými je považován za spojené dle tohoto zákona, a osobám, které s ním v takovém vztahu nejsou. Pokud tuto skutečnost správce daně zjistí a podnikatel tento postup spolehlivě nevysvětlí, správce daně může přiznaný základ daně adekvátně zvýšit, čímž je výhoda z transferu ceny fakticky eliminována.⁷¹ Ze zvýšeného základu daně bude následně stanovena daň a z tohoto rozdílu správce daně vyměří také penále dle DŘ. Aby podnikatel mohl těmito sankcím předejít, zákon mu umožňuje v § 38nc ZDP, aby požádal správce daně o závazné posouzení, zda způsob vytvoření ceny vůči osobám spojeným i nezávislým je přípustný.⁷²

⁷¹ PELC, 2015, op. cit., s. 564-565.

⁷² ZDP

6 Daňová kontrola a další instituty v daňovém řádu

Vzhledem k principu autoaplikace daňových předpisů je nezbytné, aby správce daně měl k dispozici nástroje, které ověří, zda daňový subjekt správně aplikuje daňové předpisy a nedopouští se daňových úniků. Následující kapitola bude zaměřena na aspekty právní a následně i praktické.

6.1 Instituty v daňovém řádu

6.1.1 Vyhledávací činnost

Institut vyhledávací činnosti není kontrolním institutem, avšak existence tohoto institutu vyplývá ze skutečnosti, že není možné v rámci daňového řízení automaticky předpokládat, že všechny položky v daňovém přiznání ze strany subjektu odpovídají skutečnosti. Tato činnost souvisí s vyhledáváním důkazních prostředků, daňových subjektů a zjišťování plnění povinností daňových subjektů. Pro tyto účely může správce daně požadovat podání vysvětlení, činit místní šetření a zpracovávat informace v příslušných informačních systémech (ADIS). Důležitou činnost představuje zjišťování příjmů a majetku daňového subjektu. Vyhledávací činnost správce daně provádí bez ohledu na případnou součinnost daňového subjektu, tím však není součinnost vyloučena.⁷³

6.1.2 Podání vysvětlení

Za součást vyhledávací činnosti lze považovat i podání vysvětlení dle § 79 daňového řádu. K podání vysvětlení by měl správce daně přistupovat až v případě, kdy není možné užít nástrojů pro daňový subjekt méně omezujících. K vysvětlení se vztahuje další specifikum, a to žádné odpovědnostní důsledky v případě, kdy vysvětlení bude ze strany dožádaných subjektů nepravdivé. Subjekt však může být sankcionován v případě, kdy odmítne požadované

⁷³ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Komentář k § 78. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 271-274.

vysvětlení podat.⁷⁴

6.1.3 Místní šetření

Významným institutem je i místní šetření v § 80 DŘ, a to zejména jako součást vyhledávací činnosti. Slouží k vyhledávání daňových subjektů, pro účely diplomové práce je důležité zjišťování plnění daňových povinností ze strany subjektu a v neposlední řadě vyhledávání potřebných důkazních prostředků správcem daně. Při místním šetření však má docházet ke znatelně menším zásahům do práv daňového subjektu než při daňové kontrole, ačkoliv v mnoha ohledech daňovou kontrolu připomíná. Mimo jiné má sloužit jako preventivní nástroj před zahájením daňové kontroly, která je administrativně znatelně náročnější. Správce daně tak může například nahlížet do vedení účetnictví a plnění dalších zákonných povinností, důležitým rozdílem však je skutečnost, že při shledání nedostatků existuje pro daňový subjekt řešení, u kterého nebude použito citelných sankcí. Daňový subjekt má možnost podat dodatečné daňové tvrzení a není mu uložena povinnost platit penále. Jistá sankce však spočívá v povinnosti uhradit úroky z prodlení od lhůty pro podání řádného daňového tvrzení.⁷⁵

6.1.4 Odstranění pochybností

Správce daně má k dispozici také institut odstranění pochybností neboli vytykáací řízení. Vystupuje jako institut více zasahující do práv daňového subjektu než vyhledávací činnost, neboť je daňový subjekt již zatížen důkazním břemenem, ale zasahuje méně než provedení daňové kontroly. Kritéria pro jeho aplikaci jsou však specifická. Správce daně může vyzvat k odstranění pochybností pouze v případě, že je schopen tyto pochybnosti vzhledem k poznatkům, kterými disponuje, konkretizovat. Pochybnosti se vztahují zejména k uplatnění odpočtů v daňovém přiznání, nelze za důvodné pochybnosti ovšem považovat situaci, kdy

74 LICHNOVSKÝ, Ondřej. Komentář k § 79. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 275-277.

75 LICHNOVSKÝ, Ondřej. Komentář k § 80. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 278-280.

podnikatel v daňovém přiznání uplatňuje několik let přibližně stejné odpočty a v posledním daňovém přiznání se objeví odečitatelné položky dosud neuplatňované. Za důvodné lze naopak nejspíše považovat například odpočty, kde je příčina uplatnění správci zcela neznámá.⁷⁶

6.2 Daňová kontrola

Daňová kontrola je upravena v § 85 - § 89 DŘ. Jedná se o nástroj, který do práv daňového subjektu zasahuje nejvíce, zároveň však při jejím důkladném provedení správce daně nejpravděpodobněji objeví daňový únik, kterého se subjekt dopustil. Použití méně zasahujících institutů v oddílech předchozí podkapitoly však daňové kontrole předcházet nemusí, je vždy na uvážení správce daně, který institut využije. Na daňovou kontrolu můžeme pohlížet z hlediska právní úpravy a také z hlediska otázek spojených s praktickými aspekty.

Před zahájením daňové kontroly zpravidla dochází k oznámení této skutečnosti daňovému subjektu, a to na základě výzvy či oznámení, v úvahu připadá i telefonická výzva. Praxe jednotlivých finančních úřadů se může odlišovat, povinnost oznámit kontrolu však zákon správci daně neukládá. V praxi však zcela výjimečně k oznámení nedochází, zejména z důvodu, kdy by mohlo dojít ke zmaření účelu kontroly ze strany daňového subjektu.⁷⁷

Samotným zahájením se rozumí učinění úkonu správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém dochází k vymezení předmětu daňové kontroly, kterým se rozumí například daň z příjmů fyzických či právnických osob za konkrétní zdaňovací období. Následuje kritérium rozsahu v rámci dané daně, správce daně se může zabývat například odpisy hmotného majetku, a s tím souvisejícím snížením základu daně. V průběhu kontroly je správci daně umožněno tento rozsah zužovat či rozšiřovat na základě dosud zjištěných skutečností. Třetím kritériem je faktické zahájení, kterým se rozumí zahájení

76 LICHNOVSKÝ, Ondřej. Komentář k § 89. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 323-325.

77 ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011, s. 26.

kontrolních činností, například právě ve vztahu k daňovému základu kontrolovaného subjektu.⁷⁸

Za samostatné kritérium lze považovat nutnost existence podezření ze strany správce daně, zda se daňový subjekt dopouští úniků, neboť tato otázka je daňovým řádem neupravena. Judikatura Ústavního soudu ČR (dále také ÚS) z roku 2008 naznačovala, že správce daně při zahájení daňové kontroly musí mít jisté pochybnosti o plnění povinností ze strany subjektu. Následně se však od tohoto nálezu odchýlil o dva roky později NSS, který odmítl mechanickou aplikaci tohoto nálezu a dospěl k závěru, že možnost kontroly pouze na základě podezření je v rozporu s principem kontrol v rámci veřejného práva obecně.⁷⁹ V roce 2011 ÚS svoji původní judikaturu zrevidoval a poukázal na možnost kontroly bez konkrétního podezření, avšak pouze v případech, kdy se nejedná o zřejmé šikanózní jednání ze strany správce daně jako v případě nálezu z roku 2008.⁸⁰

Samotný průběh daňové kontroly zákon podrobně neupravuje, avšak je možné jej z praktického hlediska u daně z příjmů rozdělit do několika fází. V seznamovací fázi se správce daně zabývá u daňového subjektu vedením účetnictví či daňové evidence, vlastnickými strukturami i konkrétní podnikatelskou činností, kterou subjekt vykonává. Zároveň by měl daňový subjekt poskytnout veškeré podklady a určit osobu, která bude při vykonávání kontroly součinná se správcem daně.

Ve fázi shromažďovací správce daně získává veškeré potřebné podklady pro kontrolu a její následné vyhodnocení, základem u podnikatelů je kontrola účetnictví a účetních záznamů u právnických osob (či fyzických osob jakožto účetních jednotek), daňové evidence u fyzických osob či evidence příjmů u podnikajících fyzických osob uplatňujících paušální výdaje. Kontrole podléhá celá řada podkladů, jako příklad je možné uvést pokladní doklady, faktury přijaté

78 ZATLOUKAL, Tomáš; KRUPÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 40.

79 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2010, sp. zn. 7 Afs 15/2010-89 [cit. 28. 2. 2018].

80 Nález Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. [cit. 28. 2. 2018].

i vydané, evidence majetku, kopie uzavřených smluv. U právnických osob také kontrola účtového rozvrhu, účetní závěrky a také kontrola auditu účetní závěrky, pokud je podnikatel povinen jej ze zákona provádět.

Vyhodnocení je fází, kdy pověřené osoby u správce daně vyhodnocují jednotlivé informace a důkazní prostředky. V poslední fázi dokazování dochází k porovnávání získaných podkladů a podaných daňových přiznání daným subjektem. Následně je tedy daň stanovena dokazováním, pokud to dokazování neumožní, stanoví správce daně daň na základě použití pomůcek. V úvahu také připadá sjednání daně, pokud není možné stanovit daň ani na základě pomůcek a zároveň se daňovému subjektu nepodařilo podložit v rámci dokazování svá tvrzení.⁸¹

Daňová kontrola je zakončena vydáním zprávy, kde správce daně vyhodnocuje, zda došlo či nedošlo ze strany daňového subjektu k nesplnění povinností a daňovému úniku, a zároveň uveřejní hodnocení důkazů, které byly provedeny. Daňový subjekt má také dle § 88 odst. 2 DŘ právo se k této zprávě vyjádřit a doplnit ji, pokud doplnění bude pro výsledek kontroly zásadní, připouští zákon následnou změnu výsledku tohoto kontrolního zjištění.⁸² Při zjištění daňového úniku u daně z příjmů dochází následně k uplatnění odpovědnostních režimů, které jsou zpracovány v kapitole čtvrté této práce.

Z praktického hlediska by měla daňová kontrola sloužit k tomu, aby v průběhu určitého časového úseku finanční úřad zkontroloval všechny daňové subjekty, kde mu náleží věcná a místní příslušnost. Reálně to však není možné, neboť na jednoho pracovníka finančního úřadu provádějícího kontrolu připadá v průměru několik stovek podnikajících subjektů, které by měl zkontrolovat. Nejsložitější je situace v Praze, kde množství pracovníků vykonávajících kontrolu je ve vůbec nejmenším poměru k množství podnikatelských daňových subjektů v celé ČR.

Dle zprávy o činnosti finanční správy, kterou vydává Ministerstvo financí

81 ZATLOUKAL, 2011, op. cit., s. 108-188.

82 Tamtéž, s. 241-246.

ČR, bylo v roce 2016 v souvislosti s daní z příjmů zkontrolováno celkem 6468 podnikajících fyzických a právnických osob, tyto kontroly byly zakončeny vydáním zprávy. Nesplnění daňové povinnosti dle zákona bylo zjištěno u 3289 daňových subjektů.⁸³ Ačkoliv se množství daňových kontrol v posledních letech snižuje a počet zkontrolovaných subjektů v souvislosti s daní z příjmů je poměrně malým zlomkem všech podnikajících subjektů v ČR, daří se na základě specifických kritérií správci daně nacházet subjekty, které se úniků dopouští.

Kritérií pro výběr subjektů k daňové kontrole můžeme uvažovat hned několik a lze na nich spatřovat jistá pozitiva i negativa. Jejich pozitivem jistě je cílení na rizikové subjekty, avšak negativem může být skutečnost, že se snižuje pravděpodobnost provedení kontroly, pokud subjekt na první pohled není rizikový, byť se třeba za hranou zákonné daňové optimalizace pohybuje. Kritéria pro výběr subjektů pro daňovou kontrolu u daně z příjmů můžeme uvést například následující:

- 1) V průběhu vyhledávací činnosti a místního šetření byla u subjektu zjištěna zásadní pochybení, v tomto případě pravděpodobnost kontroly vzrůstá.
- 2) Kritérium obratu se u fyzických i právnických osob ukazuje být také relevantním faktorem. Čím větší je obrat podnikatele, tím pravděpodobněji vzbudí zájem správce daně pro potencionální daňovou kontrolu.
- 3) Opakovaná pochybení při podávání daňového přiznání či nesrovnalosti v jeho obsahu.
- 4) Vykazování daňových ztrát, jak je popsáno v první kapitole této práce. Pokud subjekt vykazuje ztráty v daňovém přiznání opakovaně, avšak jeho majetková situace tomu neodpovídá, roste pravděpodobnost provedení daňové kontroly.
- 5) Uplatňování položek odečitatelných od základu daně v takovém rozsahu,

⁸³ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí České republiky, © 2005-2013 [cit. 3. 3. 2018].

kteře významně minimalizují daňovou povinnost.

- 6) Pochybnosti správce daně vedle úniku na dani z příjmů souvisejí i s podezřením na únicích u nepřímých daní, zejména na DPH.
- 7) Souvislost s předmětem podnikání je také důležitá. Například podnikání ve zdravotnictví, kdy je daňový subjekt odměňován na základě provedených úkonů z prostředků veřejných zdravotních pojišťoven, bude vzbuzovat méně pozornosti než rozsáhlé podnikání, spočívající v prodeji automobilů.
- 8) Podněty k daňové kontrole ze strany třetích osob.⁸⁴

Některá výše zmíněná kritéria jsou navzájem neslučitelná, je však možné konstatovat, že čím více kritérií daňový subjekt naplňuje, tím je pravděpodobnější, že správce daně bude mít zájem na provedení kontroly. Pro zjištění většiny výše zmíněných kritérií správce daně užívá automatizovaný daňový informační systém (ADIS), který je však systémem poměrně kritizovaným vzhledem ke značné zastaralosti. V ČR má k tomuto systému přístup pouze správce daně, nikoliv daňové subjekty.

Daňová kontrola je vzhledem k důkladnosti a hloubce nástrojem s velkým potenciálem odhalovat daňové úniky, avšak nedostatkem je značná administrativní náročnost a nedostatek kontrolních pracovníků. Reálná hrozba daňové kontroly také upadá s lokalitami, kde na jednoho kontrolního pracovníka připadá přes 1000 subjektů. Pokud se v této lokalitě úniků dopouští například podnikatel s nevýrazným ročním obratem a bude obezřetný, aby jej neodhalila výše zmíněná kritéria, je vysoce pravděpodobné, že správce daně se zaměří na subjekty, které v něm a priori vyvolávají více pochybností.

⁸⁴ Kritéria získána z rozhovoru s pracovníci Finančního úřadu v Blansku a daňovou poradkyní.

7 Další právní úprava související s daňovými úniky

Od roku 2016 dochází k přijímání zákonů, které si kladou za cíl bojovat s daňovými úniky. Z účinných předpisů se zabývám otázkami elektronické evidence tržeb (dále také EET) a centrální evidence účtů. Vedle právních aspektů se zabývám i otázkami praktických dopadů na daňové úniky a výběr daně, zejména u elektronické evidence, kde jsou zveřejněny konkrétní odhady.

7.1 Elektronická evidence tržeb

EET přijal zákonodárce hned z několika pohnutek, důležitým faktorem byla snaha narovnaní podnikatelského prostředí, aby v některých podnikatelských odvětvích nebylo snazší unikat na dani než u odvětví jiných. Zároveň má EET fungovat jako nástroj v boji proti zatajování příjmů a krácení příjmů, které jsou popsány v kapitole druhé této práce. Tím není dotčena potencionální pomocná úloha EET jako informačního nástroje pro předcházení i jiným druhům daňových úniků. S tím souvisí snaha, aby EET napomáhala vedle úniků na daních z příjmů i zabránění únikům na DPH, to samozřejmě za předpokladu, že je podnikatel dle zákona jejím plátcem.

Ačkoliv je EET v současnosti poměrně ožehavým tématem, které jedni podnikatelé vítají a druzí kritizují, nejedná se v rámci EU o výjimečný nástroj. EET byla v různých podobách zavedena již v 17 zemích EU, jedná se tedy o nástroj, od kterého i ostatní unijní země očekávají zvýšení příjmů do veřejných rozpočtů. Na úrovni sekundárního práva EU je tato otázka dosud neregulována.⁸⁵

Za subjekt EET je dle zákona považován podnikatel, který je poplatníkem daně z příjmů fyzických i právnických osob. Rozhodný příjem spadající pod EET je tedy vždy příjmem z podnikání. Vyplývá to z § 3 a § 6 zákona o EET.⁸⁶ Povinnost evidovat tržby vzniká všem podnikatelům v daných vlnách bez ohledu

⁸⁵ EET už je v 17 zemích Evropské unie. *miniPOS* [online]. QUITEC s.r.o., © 2017, publikováno 10. 2. 2017 [cit. 3. 3. 2018].

⁸⁶ Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen ZEET), ve znění pozdějších předpisů.

na výši příjmů. K provedení elektronické evidence potřebuje podnikatel připojení k internetu a elektronickou pokladnu, ze které evidované tržby odesílá správci daně. Zákon rozlišuje běžný a zjednodušený režim EET, zjednodušený režim mohou využít pouze podnikatelé, v jejichž případě by okamžitá evidence zásadně ztížila průběh jejich podnikání. Pokud podnikatel eviduje tržby v běžném režimu, je povinen správci daně odesílat prostřednictvím internetu evidovanou tržbu se všemi povinnými náležitostmi v době jejího převzetí, zároveň je dle § 18 zákona o EET povinen zákazníkovi vydat účtenku, ten ji však nemusí převzít. Za okolností, kdy dojde k technickým potížím či k potížím s připojením k internetu, musí po pomnutí těchto potíží odeslat správci daně evidované tržby nejpozději do 48 hodin od jejího provedení, avšak bez uvádění fiskálního identifikačního kódu. Zjednodušený režim ukládá podnikateli povinnost zaslat správci daně evidovanou tržbu do 5 dní ode dne, kdy se uskutečnila. Uplatňuje se zejména v odlehlých či horských oblastech, kde je pravděpodobné problematické připojení k internetu či jeho stabilita. Pro zjednodušený režim je však nutné získat povolení. Nařízení vlády, které je prováděcím předpisem k EET, stanoví výjimky, kdy je podnikatel úplně osvobozen od povinnosti evidovat tržby. Týká se to případů, kdy k odstranění překážek nevede ani zjednodušený režim, v praxi se tím však myslí zejména podnikající osoby se závažným zdravotním postižením.⁸⁷

Na konci roku 2017 byla definitivně vyřešena otázka, které druhy plateb spadají pod EET. Spadají sem dle § 5 platby v hotovosti či prostřednictvím cenného papíru, zákon vymezuje pouze směnku a šek. Toto ustanovení však také připouští i jiné formy obdobné formám zmíněným.⁸⁸ Zákon nedopadá na bezhotovostní platby – tedy platby prostřednictvím účtů, a také nedopadá na platby platebními kartami. Vyjmutí evidence plateb bezhotovostními prostředky judikoval Ústavní soud ČR v roli negativního zákonodárce, který považuje platby prostřednictvím bezhotovostních převodů za dostatečně dohledatelné. EET považuje primárně za nástroj v boji proti zatajování příjmů v hotovosti.⁸⁹

87 ZEET

88 ZEET

89 Nález Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 26/16. [cit. 4. 3. 2018].

Původně měla EET dopadat na podnikatele dle předmětu jejich podnikání postupně ve 4 vlnách. První povinnost zavést elektronickou evidenci měli od 1. 12. 2016 podnikatelé poskytující ubytovací služby a podnikatelé v oblasti stravování a pohostinství, zejména tedy hotely, penziony, restaurace a kavárny. Do druhé vlny od 1. 3. 2017 spadali maloobchodníci a velkoobchodníci. Do vlny od 1. 3. 2018 měli spadat všichni podnikatelé, kteří nespádali do prvních dvou vln a zároveň se nejedná o výrobní činnosti a řemeslná podnikání. Od 1. 6. 2018 měla být zavedena povinnost elektronické evidence právě pro výrobní činnosti a řemeslná podnikání.⁹⁰ Třetí a čtvrtá vlna se však zatím neuskutečnila, a to na základě výše zmíněného nálezu ÚS ČR, který vytkl zákonodárci zejména nedostatečné zvážení dopadů této plošné regulace na podnikatele ze třetí a čtvrté vlny.⁹¹ Důležitá je však skutečnost, že se nejedná o výjimku z EET pro podnikatele spadající do třetí a čtvrté vlny, jedná se pouze o odložení povinnosti zavést EET. Zákonodárce provede novelizaci zákona o EET, kdy konkrétně bude u zbývajících subjektů evidence zavedena však zatím není stanoveno.

Zákon o EET upravuje také konkrétní instituty, které mohou být velice efektivními nástroji proti daňovým únikům. Po vydání účtenky může dle § 27 každý zákazník, kterému byla vydána účtenka, prostřednictvím webových stránek zkontrolovat, zda podnikatel tuto tržbu skutečně evidoval. Správci daně poté umožňuje § 24 provádění kontrolních nákupů, které slouží k prověřování plnění povinností.⁹² Jedná se podle mého názoru o jedno z klíčových ustanovení, neboť podnikatel nerozpozná, jestli se jedná o běžného zákazníka nebo kontrolního pracovníka. Tím je pro podnikatele rozhodně výhodnější tržby evidovat a vyhnout se případným sankcím.

Sankce, které zákon o EET zavádí, jsou poměrně přísné. Ustanovení o přestupcích umožňuje udělit podnikatelům pokutu do 500.000,- Kč za ztížení či zmaření evidence tržeb. Pokutu do 500.000,- Kč může dostat podnikatel také za to, pokud nevydá zákazníkovi účtenku nebo nepošle správci daně údaje o

90 Pro koho. *eltrzby.cz* [online]. Simopt, s.r.o., © AMSP ČR - EET, [cit. 4. 3. 2018].

91 Nález Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 26/16. [cit. 4. 3. 2018].

92 ZEET

evidované tržbě. Za neumístění informačního oznámení či porušení povinností při zacházení s autentizačními údaji může dostat podnikatel pokutu až 50.000,- Kč. Pokud porušování povinností dle zákona dosáhne zvláště závažné intenzity, může být podnikatelská činnost pozastavena a v některých případech může dojít i k uzavření provozovny.⁹³

Praktické dopady EET pro veřejné rozpočty jsou velice pozitivní, a to nejen ve vztahu k většímu výběru finančních prostředků na daních z příjmů, ale také ve vztahu k dalším daním a povinným zákonným odvodům. Konkrétní údaje poskytuje následující tabulka, zpracovaná na základě konvergenčního programu ČR vyhotoveného Ministerstvem financí ČR:

Dopady opatření omezujících daňové úniky (meziroční diskreční opatření, v mld. Kč)		
	2017	2018
Elektronická evidence tržeb	13,4	9,2
- Daň z příjmů fyzických osob	3,4	3,3
- Daň z příjmů právnických osob	1,7	1
- na sociální zabezpečení	3,8	2,2
- Daň z přidané hodnoty	4,5	2,7

Tabulka 1: Dopady opatření omezujících daňové úniky v miliardách Kč.⁹⁴

Z údajů v tabulce vyplývá, že díky EET stát vybral v roce 2017 navíc 13,4 miliardy korun, z toho 5,1 miliardy na daních z příjmů. V roce 2018 se předpokládá díky EET navýšení příjmů veřejných rozpočtů na daních o 9,2 miliardy korun, z toho 4,3 miliardy na daních z příjmů. Výše uvedené statistiky podle mého názoru přes všechna negativa poukazují na nesporné splnění účelu, který zákonodárce očekával. Zajímavé bude sledovat, o kolik se navýší příjmy po zavedení evidence pro podnikatele spadající do původní třetí a čtvrté vlny. Pozitivní výsledky je možné také dát do souvislosti s hospodářským cyklem.

93 ZEET

94 ČTK. EET po devíti měsících: miliardové příjmy pro stát a pokuty za miliony. *iDNES.cz* [online]. MAFRA, a.s., © 1999-2018, publikováno 31. 8. 2018 [cit. 4. 3. 2018].

V současném období konjunktury nepředstavuje pro podnikatele EET takovou zátěž jako v případě recese, a proto jsou ochotnější k plnění daňových povinností a řádnému evidování tržeb. V období recese však bude každý zdaněný příjem představovat citelnější zátěž a ochota evidovat tržby by se mohla snižovat.

Ačkoliv otázku EET již v současné době zastihují jiné legislativní novinky dopadající na podnikatele, stále se jedná o zákon, který má příznivce i zaryté odpůrce. Zákon sám o sobě však podlehl přezkumu souladu s ústavním pořádkem a až na pár výtek ze strany ÚS byl tento zákon posouzen jako ústavně konformní. Za pozitivum považují, že zákon neukládá zákazníkům povinnost přebírat účtenky pod hrozbou sankce, ale snaží se je k jejich přebírání pozitivně motivovat formou účtenkové loterie. Další osud EET také nejspíše souvisí se složením zákonodárných orgánů, které se může v následujících letech změnit.

EET představuje určitou administrativní zátěž pro podnikatele, a o to větší pro ty, kteří neužívají při svém podnikání elektronické přístroje, a nejsou ani v běžném životě na jejich používání zvyklí. Na druhou stranu nelze zákonodárci upřít poměrně efektivní nástroj, který dále zužuje možnosti pro daňové subjekty, které by se chtěly úmyslně dopouštět daňových úniků.

Přísný systém sankcí dle zákona o EET nevylučuje odpovědnost a další sankce dle příslušných veřejnoprávních předpisů. Pokud by za určitých okolností selhala kontrola ze strany zákazníků prostřednictvím ověření účtenek či pokud nedojde k prověřování povinností ze strany správce daně, stále může správce daně porovnat podané daňové přiznání a tržby, které daný podnikatel evidoval. Případné nesrovnalosti či údaje vzbuzující pochybnosti mohou vyústit k užití nástrojů dle daňového řádu. Domnívám se, že výstupy z evidovaných tržeb mohou být pro správce daně dalším klíčovým ukazatelem, kde je vhodné provést daňovou kontrolu.

7.2 Centrální evidence účtů

Vytvořením zákona o centrální evidenci účtů, který je účinný od 6. 10. 2016, se

snaží zákonodárce zjednodušit přístup správcům daně a orgánům činným v trestním řízení k informacím o účtech podezřelých subjektů. Úprava tedy směřuje mimo jiné na daňové úniky i daňové podvody s přesahem do trestního práva, má mít však praktické využití jako prevence proti dalším druhům protiprávního jednání.

Podle dosavadní právní úpravy musel správce daně či orgán činný v trestním řízení vždy požádat všechny finanční instituce, které poskytují subjektům možnost vedení platebního účtu, o předání potřebných informací. Protože je okruh těchto institucí velice široký, proces byl mnohdy velice zdoluhavý. Od 1. 1. 2018 začal plně fungovat registr, který správcům daně a orgánům činným v trestním řízení umožní obratem získat potřebné informace v co nejkratším čase.⁹⁵

Správcem tohoto registru je Česká národní banka (dále také ČNB). Každá instituce je povinna dle § 4 zaslat ČNB údaje týkající se jména fyzické osoby či názvu právnické osoby, které poskytuje vedení účtu. Dále datum, kdy byl účet zřízen, číslo tohoto účtu, identifikační údaje klienta dané instituce, datum vzniku a zániku oprávnění klienta k nakládání s peněžními prostředky a datum zrušení účtu. Každou změnu těchto údajů je instituce povinna ČNB oznámit. ČNB poté poskytne příslušným orgánům dle § 6 potřebné údaje pouze na základě žádosti, která splňuje všechny formální náležitosti.⁹⁶

Zavedení evidence účtů je nástrojem závaděným i v dalších zemích EU. Zrychlení přístupu k potřebným informacím je jistě pomocným nástrojem v boji s daňovými úniky. Situace je usnadněna také institucím, které zřizují platební účty, protože se příslušné orgány nebudou dožadovat potřebných informací od nich, ale od ČNB. Stačí splnit zákonnou povinnost a údaje do registru odeslat.

95 SUCHÁ, Anna. Centrální evidence účtů – účinná ochrana a tvrdý dozor? *Právní prostor* [online]. ATLAS Consulting spol. s r.o., publikováno 22. 3. 2017 [cit. 5. 3. 2018].

96 Zákon č. 300/2016 Sb., o centrální evidenci účtů, ve znění pozdějších předpisů.

8 Právní úprava v USA

Daňové právo v USA funguje na poměrně odlišných principech než úprava v zemích EU. Unijní země musí vycházet při své úpravě z primárního i sekundárního práva EU, pokud konkrétní otázky upravují, avšak specifická úprava daňových předpisů vždy náleží unijní zemi a jejímu vnitrostátnímu právu. V USA naproti tomu existují tři roviny úpravy daní z příjmů – úroveň federální, státní a místní. Úroveň federální je společná všem 50 státům USA, úpravě daní je věnována 26. hlava kodexu federálních zákonů (U.S. Code), nazvána jako kodex vnitřních příjmů (Internal Revenue Code - IRC). V této hlavě je kodifikována naprostá většina hmotněprávních i procesních daňových předpisů, celý kodex obsahuje 9834 §§. Právní úpravě daní z příjmů je věnováno prvních 1564 §§, správa daní a otázky odpovědnosti jsou upraveny v § 6001 - § 7874.⁹⁷ Pro účely komparace také zmiňují, že některé nástroje v českém právu nemají v americkém ekvivalenty. Nabízí však možná řešení, která naopak neupravuje české právo.

Regulace na státní úrovni umožňuje jednotlivým státům samostatně zdanit příjmy fyzických i právnických osob vedle federální úpravy, sazby se v jednotlivých státech poměrně zásadně odlišují. Několik států však ponechává daňovým subjektům příjmy bez dalšího zdanění vedle úrovně federální. Zvláštností také je, že zatímco některé státy zdaňují navíc příjmy všech podnikatelů, některé státy navíc zdaňují pouze právnické osoby, jiné státy osoby fyzické. Místní úroveň se poté vztahuje k úpravám na nižší úrovni než na úrovni státní, týká se tedy nižších správních jednotek.⁹⁸ Na každé úrovni také samostatně působí finanční orgány. Pro všechny úrovně se podává samostatné daňové přiznání a u jednotlivých států se mohou do určité míry odlišovat konstrukční prvky od federálního kodexu IRC.

97 SPOJENÉ STÁTY AMERICKÉ. Title 26 United States Code, Internal Revenue Code 1986 (dále jen IRC).

98 State Income Tax vs. Federal Income Tax. *USTaxCenter* [online]. Remark Media, © Remark Media, [cit. 12. 3. 2018].

8.1 Daň z příjmů podnikatelů

Podnikající fyzické i právnické osoby mají v IRC společně vymezen předmět daně v § 61 jakožto hrubý příjem vyplývající z podnikání (gross income derived from business). V §§ 101 – 140 jsou vymezeny všechny příjmy vyjmuty z hrubého příjmu, tedy příjmy od daně osvobozené (items specifically excluded from gross income). Americká právní úprava podnikatelské činnosti v IRC blíže nespécifikuje, lze však jistě využít vymezení vykonávání podnikatelské činnosti na vlastní účet a riziko za účelem dosažení zisku.⁹⁹

Zdanitelný příjem v § 63 (taxable income) se vypočte jako rozdíl hrubého příjmu dle § 61 (gross income) a položek odečitatelných od hrubého příjmu. Výsledný zdanitelný příjem bychom tedy mohli přirovnat k základu daně, od kterého již byly odečteny položky odečitatelné od základu daně. Americká právní úprava vymezuje několik druhů odpočtů (deductions), které jsou společné pro fyzické a právnické osoby, dále také samostatné odpočty pro fyzické a právnické osoby.¹⁰⁰

Pro fyzické a právnické osoby se uplatňují rozdílné druhy daňových sazeb. Od 1. 1. 2018 jsou účinné poměrně zásadní změny zdaňování, výrazně snižující zejména zdanění právnických osob. U fyzických osob se uplatňuje zdanění progresivní, odstupňované dle zdanitelného příjmu (taxable income), tedy s roustoucím příjmem roste i sazba. Výpočet výsledné povinnosti prostřednictvím této sazby je od české úpravy odlišný, způsob výpočtu je v § 1. V současnosti se uplatňují sazby 10 %, 12 %, 22 %, 24 %, 32 %, 35 % a 37 %. Vedle procentuálního zdanění se také uplatňuje u příjmů, které podléhají 12% zdanění či většímu paušální částka, kterou musí subjekt uhradit vedle daně stanovené sazbou. Zákon také upravuje různé rozsahy zdanitelných příjmů pro zvýhodnění. Společné zdanění manželů, zdanění osob ovdovělých a osob označených jako hlavy domácnosti tedy dosáhne zdanění vyššími sazbami u vyšších příjmů než osoby svobodné či manželé platící daně odděleně. Příkladem

⁹⁹ IRC

¹⁰⁰ IRC

může být daňový subjekt podávající přiznání pouze za svou osobou, jehož zdanitelný příjem činí \$ 60.000. Pevně stanovená částka daně z příjmů v tomto případě bude \$ 4.453,50 a z rozdílu mezi 60.000 a 38.700 je sazba daně stanovena na 22 %, z čehož vyplývá výsledná daň \$ 4.686. Částka stanovená pevně i sazbou se následně sečtou. Zajímavostí je, že pokud bude výše zmíněný zdanitelný příjem použit jako výsledný základ daně pro výpočet daňové povinnosti pomocí české 15% sazby, dosáhneme přibližně stejného výsledku. U právnických osob je výpočet daně pomocí sazby jednodušší. Sazba je dle § 11 lineární a výsledná daňová povinnost činí 21 % ze zdanitelných příjmů, tedy o 2 % více než sazba v ČR ze základu daně.¹⁰¹

Slevy na výsledné dani (tax credits) jsou upraveny v §§ 21 – 53, § 38 navíc specifikuje slevy na dani pro podnikající osoby, které fungují jako motivující nástroj. Příkladem je používání ekologických dopravních prostředků pro podnikání či možnost odečíst od daně konkrétní částku kvůli zvyšujícím se výdajům na výzkumné činnosti.¹⁰²

8.2 Odpovědnost za daňové úniky

Otázky odpovědnosti za daňové úniky jsou pravděpodobně jedny z klíčových kritérií, proč je v USA poměrně nízký podíl šedé ekonomiky. V americké právní úpravě můžeme rozlišovat tři odpovědnostní režimy, od české úpravy se odlišují hned v několika oblastech. U otázek odpovědnosti hraje klíčovou roli orgán Internal Revenue Service (IRS), spadající pod vládu USA, plnící obdobné funkce jako finanční úřady. Vedle postavení v rámci správy daní má však tento orgán také postavení orgánu činného v trestním řízení v rámci zřízené speciální divize pro vyšetřování daňové trestné činnosti, pokud daňový únik přesahuje do práva trestního.¹⁰³ Úprava všech odpovědnostních režimů je v jednotném kodexu IRC. Zajímavostí je vliv subjektivní stránky protiprávního jednání na konečný

101 IRC

102 IRC

103 IRS Criminal Investigation. *The Tax Law Offices of David W. Klasing* [online]. Tax Law Offices of David W. Klasing, © 2018, [cit. 12. 3. 2018].

odpovědnostní režim. Americké právo rozlišuje nedbalostní a úmyslné úniky.

8.2.1 Nedbalostní daňový únik

Obdobou finančněprávní odpovědnosti je odpovědnost za nedbalostní daňový únik, který představuje daňový únik bez přesahu do trestního práva. Za daňový podvod se však podle amerických zákonů nepovažuje pouze únik, kterého se daňový subjekt nedopustil úmyslně. Vzhledem ke značné složitosti amerických daňových předpisů se může stát, že daňový subjekt si daň například nesprávně vypočítá na základě nesprávně uplatněných odečitatelných položek.¹⁰⁴ Jednotlivé skutkové podstaty jsou vymezeny v §§ 6651 – 6659 IRC. I za tento nedbalostní únik jsou zákonem stanoveny poměrně přísné sankce – IRS u nedbalostního deliktu daňovému subjektu daň doměří a zároveň může dle § 6662 stanovit penále ve výši až 20 % či až 40 % doměřené částky.¹⁰⁵

Složitější je otázka úmyslných úniků. Zákon upravuje dva odpovědnostní režimy, obecně však IRC vymezuje úmyslný únik jako podvod (fraud). IRS u daňových podvodů tíží důkazní břemeno, musí tedy prokázat daňovému subjektu úmysl. Jedná se do jisté míry o okolnost pro daňový subjekt výhodnou, na druhou stranu v momentě, kdy se daňový subjekt dostane z nedbalostního režimu do režimu úmyslného daňového podvodu, může rozhodovat o následné sankci a režimu odpovědnosti pouze míra schopnosti IRS unést důkazní břemeno.

8.2.2 Civil tax fraud

První režim se vztahuje k již zmíněným skutkovým podstatám v §§ 6651 – 6659. Toto protiprávní jednání americká úprava označuje jako civil tax fraud (občanskoprávní daňový podvod), tyto skutkové podstaty však daňový subjekt v tomto případě naplní úmyslným jednáním. O přesahu do trestního práva v tomto případě rozhoduje míra prokázaných skutečností. Odpovědnost za civil tax fraud je dána v případě, kdy IRS přednese důkazy jasné a přesvědčivé (clear

104 THEOHARIS, Mark. Tax Fraud. *CriminalDefenseLawyer* [online]. Nolo, © 2018, [cit. 12. 3. 2018].

105 IRC

and convincing) o úmyslu subjektu se dopustit úniku.¹⁰⁶ Nejedná se však o nejvyšší míru prokázání úmyslu. V tomto případě IRC stanoví v § 6663 znatelně vyšší penále a daňový subjekt musí uhradit vedle doměřené daně penále ve výši 75 % z daně doměřené.¹⁰⁷

8.2.3 Criminal tax fraud

Pokud je orgán IRS schopen daňovému subjektu prokázat úmysl v kritériích, která prokazují úmyslný daňový únik nade vší pochybnost (beyond reasonable doubt), hrozí daňovému subjektu trestněprávní odpovědnost za daňový podvod (criminal tax fraud).¹⁰⁸ Nejistota pro daňový subjekt spočívá v tom, že může být nejasné, v rámci které odpovědnosti bude sankcionován, ačkoliv je skutečností, že odpovědnost trestněprávní je nejméně častá. Trestněprávní úprava je upravena v kodexu IRC, konkrétně v § 7201 jako trestný čin pokusu o daňový únik či obcházení daně (attempt to evade or defeat tax). Daňovému subjektu v rámci této odpovědnosti hrozí velice přísné sankce, které navíc mohou být udělovány společně, a jsou pro americké daňové subjekty odstrašujícím nástrojem. Za tento trestný čin hrozí daňovému subjektu až 5 let vězení, peněžitý trest až \$ 100.000 pro fyzické osoby a \$ 500.000 pro právnické osoby. Zároveň je subjekt povinen uhradit náklady trestního řízení. Subjekt musí uhradit daň, o kterou stát zkrátí, toto ustanovení také umožňuje orgánu IRS vedle sankcí v rámci trestní odpovědnosti požadovat po subjektu zaplacení zvýšeného penále ve výši 75 % z doměřené daně.¹⁰⁹ Americké právo také umožňuje sčítání trestů (zásada kumulace trestů), pokud se subjekt dopustil úniků opakovaně. Znamená to, že trest odnětí svobody může být v konečném důsledku mnohem vyšší a pokuty se mohou v součtu také citelně zvýšit. Sankce jsou viditelně nastaveny jako odstrašující a mohou být pro daňový subjekt nepokrytě likvidační.

106 Difference between criminal tax evasion and civil tax fraud. *The Tax Law Offices of David W. Klasing* [online]. Tax Law Offices of David W. Klasing, © 2018, publikováno 17. 6. 2013 [cit. 12. 3. 2018].

107 IRC

108 Tamtéž, Difference between criminal tax evasion and civil tax fraud.

109 IRC

8.3 Nástroje proti daňovým únikům

Instituty ohledně dožádání informací a daňové kontroly se od české právní úpravy v některých aspektech odlišují. Orgán IRS provádí kontrolu odevzdaných daňových přiznání (tax returns) a při nesrovnalostech rozesílá daňovým subjektům písemné výzvy k podání vysvětlení (IRS notice), která se vztahují k domnělým chybám v daňovém přiznání či jsou v něm požadovány dodatečné informace ve vztahu k daňovému přiznání. Dožádání potřebných informací daňové kontrole často předchází, avšak tento institut je využíván i při průběhu kontroly samotné.¹¹⁰ Pro daňový subjekt je při obdržení této výzvy nejhodnější poskytnout maximální součinnost vzhledem k průběhu potencionálních daňových kontrol a systému přísných sankcí, které se mohou stupňovat.

Americká úprava rozlišuje v rámci daňové kontroly postupy ve dvou režimech – prvním je standardní daňová kontrola (IRS civil audit), druhým postupem je vyšetřování spáchání domnělého trestného činu (IRS criminal investigation). Mezi oběma řízeními je úzký vztah, neboť vyšetřování pro podezření ze spáchání trestného činu ve většině případů vychází z podezření na základě výsledků daňové kontroly.¹¹¹

8.3.1 IRS civil audit

Daňová kontrola je dle standardizovaných postupů zahajována zásadně zasláním e-mailu. Její zahájení může vyplývat pouze z namátkové kontroly, pravděpodobnější však je, že daňový subjekt byl vybrán na základě konkrétních kritérií. Mezi tato kritéria patří zejména:

- 1) Podezření na úniky u daného subjektu na základě poskytnutých informací, zejména ze strany třetích osob.
- 2) Výstupy z informačního systému – IRS provádí prostřednictvím

¹¹⁰ CALDWELL, Denise. IRS Request for Information. *Pocket Sense* [online]. Leaf Group Ltd., © 2018, publikováno 27. 7. 2018 [cit. 13. 3. 2018].

¹¹¹ GOLDING, Sean M. Who are IRS Special Agents and What Should I Do If They Contact Me?. *NOLO* [online]. Nolo, © 2018, [cit. 13. 3. 2018].

výpočetní techniky porovnávání daňových přiznání. Pro účely úniků na dani z příjmů, a zejména proti zatajování příjmů, slouží systém UIDIF, který na základě specifických výpočetních postupů přiděluje daňovým subjektům bodové hodnocení. Čím vyšší body daňový subjekt získá ve srovnání s ostatními, tím vyšší bude pravděpodobnost provedení kontroly.

- 3) Korporace s vysokým ročním obratem jsou nejpravděpodobnějším subjektem, u kterého bude mít IRS zájem provést kontrolu.
- 4) Příjmy na bankovních účtech neodpovídají údajům v daňovém přiznání.
- 5) Daňová kontrola pravděpodobně proběhne u daňových subjektů za situace, kdy se zjištěnými pochybeními proběhla kontrola u jejich obchodních partnerů či investorů.¹¹²

Orgán IRS má k dispozici celou řadu přímých a nepřímých metod pro zjišťování, zda se daňový subjekt dopouští daňových úniků. Pro tyto účely byl vytvořen specifický manuál IRM (Internal Revenue Manual), užívá se při běžné daňové kontrole i při vyšetřování daňové trestné činnosti. Společné metody jsou následující:

- 1) T-Account metoda spočívá ve srovnávání aktiv a pasiv v účetnictví. Pokud je znatelný nepoměr u aktiv a pasiv v průběhu let a daňový subjekt není schopen tento nepoměr vysvětlit, IRS presumuje zatajení příjmů ze strany daňového subjektu.
- 2) Vyžádání kompletních bankovních transakcí a pohybu finančních prostředků na účtech.
- 3) Kontrola vykazování příjmů z obchodování prostřednictvím internetu, zda příjmy v daňovém přiznání odpovídají uzavřeným kontraktům při prodeji zboží.
- 4) Business Ratio Analysis, kdy IRS provádí komparaci ročních zdanitelných příjmů a odečitatelných výdajů se srovnatelnými subjekty. Tato metoda

¹¹² The Examination (Audit) Process. *IRS* [online]. IRS, publikováno 26. 9. 2017 [cit. 12. 3. 2018].

může napomoci k odhalení zatajování a krácení příjmů či neoprávněného uplatňování odpočtů.

- 5) Povinnost vyplnit speciální formuláře vedle samotného daňového přiznání, kdy výpočetní technika srovnává tyto formuláře a podané daňové přiznání. Nesrovnalosti mohou naznačovat, že se subjekt dopustil úniku.¹¹³

O provedené kontrole vyhotoví IRS zprávu a seznámí s ní daňový subjekt. Na základě všech zjištění vyrozumí subjekt, zda daň byla odvedena řádně, nebo zda z jeho strany došlo k pochybení a daň bude doměřena. Nedbalostní úniky a občanskoprávní daňové podvody budou také sankcionovány příslušnou výší penále. Pokud však v průběhu daňové kontroly dojde ze strany IRS k jejímu ukončení bez jakékoliv komunikace a vydání zprávy, je pravděpodobné odůvodnění tohoto jednání pro daňový subjekt nepříznivé. Pracovníci IRS dospěli k závěru, že dochází k úmyslným daňovým únikům, kde budou následně schopni prokázat nade vší pochybnost úmysl subjektu a hrozí trestní odpovědnost. Pracovníci standardních kontrol pak věc předávají speciální divizi IRS pro vyšetřování daňové trestné činnosti.¹¹⁴

8.3.2 IRS criminal investigation

Vyšetřovatelé IRS u daňových podvodů s přesahem do trestního práva již daňový subjekt o provádění dalších kontrol a vyšetřování neinformují. Daňový subjekt je zpravidla kontrolován zcela nepřipraven a vyšetřovatelé provádějí šetření pomocí výše zmíněných metod, tentokrát ale za účelem získání důkazních prostředků pro zahájení trestního řízení. Zda bude daňový subjekt obžalován či nikoliv pak už záleží pouze na rozhodnutí příslušných pracovníků IRS z právního oddělení a vedoucích vyšetřovatelů.¹¹⁵

Pro zahájení vyšetřování pro podezření ze spáchání daňového podvodu

113 FOODMAN, Stanley I. Methods of Proof: How IRS Can Prove That a Taxpayer Didn't Report Income. *SFLG* [online]. South Florida Legal Guide, © 2018, publikováno 7. 8. 2017 [cit. 13. 3. 2018].

114 GOLDING, op. cit.

115 IRS Criminal Investigation, op. cit.

jsou pro orgán IRS relevantní zejména následující zjištění:

- 1) Zjevně úmyslné nepodání daňového přiznání.
- 2) Zjevně úmyslné nepřiznání všech příjmů, které jsou v IRC vymezeny jako zdanitelné.
- 3) Zjevně úmyslné neuhrazení splatné daně daňovým subjektem.
- 4) Úmyslná nepravdivá tvrzení v daňovém přiznání, zneužívající odečitatelné položky či slevy na dani.

8.3.3 The Whistleblower Law

Pro motivaci třetích osob k podávání informací o daňových podvodech byl v roce 2006 schválen zákon The Whistleblower Law. Novela se stala součástí IRC a upravuje postavení informátora (whistleblower), který poskytuje orgánu IRS specifické a důvěryhodné informace, které povedou k potrestání subjektu dopouštějícího se daňových úniků. Není však dostačující, aby se informace zakládaly na pouhých domněnkách.¹¹⁶

Jako motivace slouží procentuální finanční odměna pro informátory. Jejich rozdělení je upraveno v § 7623 IRC. Zákon rozlišuje dva způsoby odměňování informátorů. Pokud se informátorovi podaří napomoci odhalení daňového úniku právnické osoby a částka, kterou IRS vybere na doměřené dani, úrocích a penále přesáhne \$ 2.000.000, vyplatí z této vybrané částky IRS informátorovi 15 % - 30 % z této částky. Identické rozmezí se použije pro poskytnutí informací o úniku fyzické osoby, jejíž hrubý příjem přesahuje \$ 200.000. Pokud subjekty, o kterých byly informace poskytnuty, nedosahují výše zmíněných kritérií, poskytne IRS finanční odměnu do 15 % dané částky.¹¹⁷

Provázání hrozby přísných sankcí a zároveň motivace veřejnosti k podávání informací o únicích lze označit za efektivní řešení v boji s daňovými podvody. Je však nutné konstatovat, že poskytování informací o únicích za

¹¹⁶ Whistleblower – Informant Award. *IRS* [online]. IRS, publikováno 5. 1. 2018 [cit. 14. 3. 2018].

¹¹⁷ IRC

finanční odměnu lze považovat za značně kontroverzní a je možné předpokládat krajní nesouhlas části veřejnosti s tímto institutem.

8.3.4 Transfer pricing

Úpravu transfer pricing nalezneme v § 482 IRC. Principiálně je obdobná právní úpravě české, odhalené převody cen tedy povedou k doměření daně a příslušné právní odpovědnosti. V roce 2016 však prováděcí předpis amerického ministerstva financí (US Treasury Department) přišel s řešením, které spočívá ve snaze zacházet se zahraničními korporacemi, které nabývají podíly v amerických korporacích, jako s daňovými rezidenty. Zahraniční korporace tedy budou muset u nabytí některých podílů splňovat požadavky dle daňového práva, které jsou kladeny na americké rezidenty. Tato snaha má vést k výsledku, který má zajistit vyšší pravděpodobnost, že transfery budou daněny dle amerického práva.¹¹⁸

118 LARSEN, Peter O. a kol. Transfer Pricing in the United States: overview. *PRACTICAL LAW* [online]. Thomson Reuters, © 2018, [cit. 13. 3. 2018].

9 Úvahy de lege ferenda

Na základě deskripce daňových předpisů a také institutů a nástrojů, které mají posloužit k boji s daňovými úniky, lze vyvodit několik závěrů. Právní úpravě ZDP bývá často vytýkána její nepřehlednost a zmatečnost. Předpis je považován za nedokonalý a neustále vyžadující novelizace, naprostá většina podnikatelů si s autoaplikací těchto předpisů nedokáže poradit. Z komparace s právní úpravou USA však podle mého názoru vyplývá, že byť má česká úprava jistě nedostatky, vydat se cestou univerzálního kodexu daňového práva, obsahujícího hmotněprávní, procesněprávní ustanovení i otázky trestní odpovědnosti, přehlednosti nijak nepomáhá. Ze srovnání americké a české právní úpravy vychází podle mě česká jako jednoznačně přehlednější a jednodušší pro účely autoaplikace. Idea vytvoření jednoduchého předpisu, který by byl pro daňové subjekty srozumitelný a snadno uchopitelný, je podle mého názoru nereálná. Značné zjednodušování předpisu by mohlo naopak vést k vytvoření mezer v zákoně. Lze však konstatovat, že by bylo například vhodnější některá ustanovení, která se vztahují k jednomu konstrukčnímu prvku, upravit v předpisu co nejblíže k sobě místo úpravy na začátku, uprostřed a na konci předpisu.

Snaha působit preventivně proti daňovým únikům podle mého názoru také nemusí fungovat pouze na systému přísných sankcí a provádění kontrol. Například přiměřená daňová sazba a z ní vyplývající přiměřená daňová zátěž mohou působit na potenciální protiprávní jednání více pozitivně než daňová zátěž výrazná. V tomto ohledu se domnívám, že se česká právní úprava vydala oproti americké správným směrem. Při progresivním zdaňování totiž platí podnikatel vždy vyšší daně s rostoucím základem daně, což jej může motivovat ke snaze své příjmy zatajit a krátit, aby se vyššímu zdanění vyhnul. V americké úpravě dopadá progresivní zdanění pouze na fyzické osoby a tím zatěžuje zejména živnostníky a svobodná povolání. Pokud dosáhnou vysokých zdanitelných příjmů, mohou mít oproti českému podnikateli vyšší sazbu o 10 % i více. Podle mého názoru je tedy vhodnější zatížit všechny subjekty lineární sazbou s tím, že sazba může být pro

právnícké osoby vyšší, jak je tomu v české úpravě. Americké zákony a efektivita provádění kontrol sice dokáží zajistit řádné plnění povinností ze strany subjektů, podle mého názoru je však vhodnější nastavit rovné a přiměřené zatížení pro všechny jako v české úpravě, avšak s efektivními nástroji a přísnými sankcemi v případě porušování povinností.

Z provedené komparace se nabízí úvahy o otázkách odpovědnosti a sankcí za daňové úniky. Pokud bychom se zaměřili pouze na potřebu právní úpravou co nejefektivěji bojovat s daňovými úniky, americká právní úprava může posloužit jako vzorová. Domnívám se, že například rozlišování úmyslu a nedbalosti u daňových úniků v rámci finančněprávní odpovědnosti by mohlo být prospěšné, od míry zavinění by se samozřejmě odvozovala výše penále, která by byla znatelně přísnější pro úmyslné jednání. Překážku však představuje další administrativní zátěž pro správce daně při potenciálním dokazování a také možné problémy spojené se zásadou proporcionality (přiměřenosti) trestání. Z hlediska trestněprávní odpovědnosti je nutné vzít v potaz odlišné principy českého a amerického trestního práva. Tvrdé represe obdobné těm v americkém daňovém právu v jednom ustanovení trestního zákoníku týkajícího se krácení daně fakticky nejsou možné. Domnívám se však, že hrozba trestního stíhání a považování úmyslného daňového úniku za trestný čin bez ohledu na jeho výši může být zajímavou myšlenkou. Zároveň by bylo vhodné nastavit sankce na maximální možné hranici v českém trestním právu.

U otázek daňové kontroly je možné se zaměřit na několik aspektů. Prvním je efektivita práce a počet pracovníků finanční správy. V ČR bylo v roce 2017 těchto pracovníků zhruba 15.400 a současný trend je snaha o jejich dalších navyšování.¹¹⁹ Naproti tomu orgán IRS v USA počet pracovníků nesutále snižuje a v roce 2016 jich bylo zhruba 79.000.¹²⁰ Studie zpracovaná Generálním finančním ředitelstvím ČR poukazuje na skutečnost, že zatímco na jednoho pracovníka české finanční správy připadá něco přes 700 obyvatel ČR, na jednoho

119 ČTK. Počet berních úředníků prudce roste. Stále jich máme málo, argumentuje Finanční správa. *E15* [online]. CN Invest a.s., © 2001 - 2018, publikováno 19. 5. 2017 [cit. 14. 3. 2018].

120 IRS Budget & Workforce. *IRS* [online]. IRS, publikováno 17. 2. 2018 [cit. 14. 3. 2018].

pracovníka IRS je to přes 3.500. V USA je však správa daní znatelně více elektronizována a procentuální podíl pracovníků pro účely provádění daňové kontroly je díky tomu více než dvojnásobný.¹²¹ Český správce daně by potřeboval jistě rychlejší a kvalitnější systém než ADIS a disponovat nástroji, které má IRS k dispozici. IRS je pravděpodobně nejúspěšnější a daňovými subjekty nejobávanější orgán správy daní na světě. Velice nízký podíl šedé ekonomiky v USA a relativně nízký počet pracovníků poukazuje na skutečnost, že efektivita se odvíjí od kvality pracovníků, kvality užívaných nástrojů a cílení kontrol, to vše ve vztahu k přísným sankcím za odhalený únik. Množství pracovníků není tolik důležité. Pokud se správci daně podaří v subjektu vyvolat dojem, že je dostatečně efektivní na to, aby jeho protiprávní jednání odhalil a přísně potrestal, znatelně se snižuje vůle se úniků dopouštět.

Vytvoření speciální sekce pro vyšetřování daňové trestné činnosti, jako má IRS, může být také předmětem diskuzí. Celní úřady příslušné organizační složky již mají a vystupují tedy i jako orgány činné v trestním řízení. Finanční úřady by mohly mít tyto organizační složky také.

Kontroverzní americký nástroj, spočívající v odměnách z penále za poskytnutí informací vedoucích k odhalení daňových úniků, by podle mého názoru v českém prostředí neobstál. Jakkoliv může tento nástroj významně vypomáhat správci daně proti únikům, domnívám se, že tlak veřejnosti by byl velice silný. Poukázat je možné například na ukončení fungování webových stránek, které sloužily k označování podnikatelů, kteří nevydávali účtenky dle zákona o EET. Tím však nelze zpochybnit potenciální efektivitu tohoto nástroje a preventivní působení na daňové subjekty.

Nové nástroje proti daňovým únikům v české právní úpravě, které byly v této práci popsány, jsou zatím v praxi zavedeny poměrně krátkou dobu na to, aby byly odhaleny případné praktické nedostatky, které by vyžadovaly cílenou novelizaci. V souvislosti s přijetím zákona o prokazování původu majetku se však

121 Generální finanční ředitelství. Studie posouzení stávajícího daňového IS Finanční správy ČR. *FINANČNÍ SPRÁVA* [online]. Finanční správa, © 2013 – 2018, publikováno 21. 2. 2016 [cit. 14. 3. 2018].

objevila otázka, jaká by měla být minimální výše majetku pro oznámení o osvobozených příjmech, výzvu k prokázání příjmů a výzvu k podání prohlášení o majetku. Obecně lze však konstatovat, že příliš vysoké částky výrazně snižují efektivitu tohoto nástroje. Naopak jejich přiměřené snížení může efektivitě zákona o prokazování původu majetku napomoci. Proto se domnívám, že snížení všech příslušných částek například na polovinu by mohlo rozšířit dopad těchto institutů na větší počet subjektů.

Absence EET v americké právní úpravě poukazuje na skutečnost, že dostatečná míra efektivit kontrol, informování o subjektech dopouštějících se úniků a přísné sankce zajišťují dostatečně efektivní výběr daní bez nutnosti dalších nástrojů, které mohou pro podnikatele představovat zátěž. Dokud však nebude tento efektivní výběr daní v zemích s EET zajištěn, EET bude stále představovat významný nástroj pro boj s daňovými úniky.

Závěr

Tato diplomová práce pojednává o daňových únicích u daní z příjmů podnikatelských subjektů. V práci byly popsány projevy daňových úniků a nástroje užívané pro jejich eliminaci, dále také konkrétní odhady podílů šedé ekonomiky a jejich srovnání v rámci EU. Následovala komparace s americkou právní úpravou a výstupy z této komparace byly užity pro možná legislativní doporučení.

Cílem této práce bylo popsat právní úpravu, která souvisí s daňovými úniky, a následná komparace této deskripce s americkou právní úpravou, která měla sloužit k vyvození dalších doporučení pro zefektivnění boje s daňovými úniky. Cíle této práce se v zásadě podařilo naplnit, deskripci předpisů a nástrojů v české právní úpravě lze považovat za kompletní, z následné komparace byla vyvozena možná doporučení pro zlepšení právní úpravy, zejména v oblasti právní odpovědnosti a sankcí za protiprávní jednání, dále v otázkách daňové kontroly a jejího zefektivnění a užití dalších nástrojů, které jsou využívány v americkém právu.

Na základě zvolených metod jsem zjistil, že přístup k daňovým únikům a protiprávnímu jednání je v USA docela odlišný od ČR a nejspíš i zbytku Evropy. Američané se viditelně vyznačují znatelně nižší mírou tolerance vůči neplnění daňových povinností a co by v ČR bylo nejspíše považováno za nástroje státního útlaku, je v USA samozřejmostí, neboť platit daně je vnímána jako základní povinnost každého občana. Lze také konstatovat, že daňové úniky nelze nikdy úplně vymýtit, avšak Američané se prostřednictvím efektivních nástrojů přibližují teoretické mezi maximální eliminace šedé ekonomiky. Tím však nelze zpochybnit viditelnou snahu českého zákonodárce v posledních letech s daňovými úniky bojovat.

Na závěr vyslovím domněnku, že český zákonodárce by se mohl po jisté modifikaci vybraných institutů americkým zákonodárcem inspirovat. Negativní

odezvu od určité části veřejnosti proti přísnější regulaci lze očekávat, na druhou stranu efektivní vynucení právní úpravy je jedním ze stěžejních kritérií, které odradí daňový subjekt od úniků. Práce se nevěnovala problematice nepřímých daní, tedy DPH a akcíz, které taktéž úzce souvisejí s podnikatelskou činností a úniky na nich představují významný podíl na šedé ekonomice státu. Ačkoliv jejich zpracování bude pravděpodobně velice náročné, rozbor konkrétních nástrojů a provedení komparace s jinými právními úpravami by mohl být zajímavým námětem pro další diplomové práce.

Zdroje informací

Knižní publikace:

1. BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. uprav. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
2. BEJČEK, Josef a kol. *Obchodní právo. Obecná část. Soutěžní právo*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2014, 416 s. ISBN 978-80-7400-547-3.
3. BOHÁČ, Radim. Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hlediska daňových úniků a podvodů. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky, nekonferečný zborník vedeckých prác, I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 37-46. ISBN 978-80-8152-303-8.
4. FALTOVÁ, Šárka. Daňový únik. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky, nekonferečný zborník vedeckých prác, I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 129-137. ISBN 978-80-8152-303-8.
5. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, 496 s. ISBN 978-80-7380-639-2.
6. JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné*. 4. vyd. Praha: Leges, 2014, 976 s. ISBN 978-80-7501-004-4.
7. LANDSGRÁF, Roman. Uplatňování extralegálních argumentů v daňovém právu (právní moralismus vers. legalismus v daňovém právu). In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky, nekonferečný zborník vedeckých prác, I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 335-344. ISBN 978-80-8152-303-8.
8. LEGIERSKÁ, Yvona; SCHLOSSBERGER, Otakar. Tax evasion in the

- Czech Republic. In: BABČÁK, Vladimír a kol. (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky, nekonferečný zborník vedeckých prác, I. diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 345-357. ISBN 978-80-8152-303-8.
9. LICHNOVSKÝ, Ondřej. Komentář k § 78. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář.* 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 271-274. ISBN 978-80-7400-604-3.
10. LICHNOVSKÝ, Ondřej. Komentář k § 79. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář.* 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 275-277. ISBN 978-80-7400-604-3.
11. LICHNOVSKÝ, Ondřej. Komentář k § 80. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář.* 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 278-280. ISBN 978-80-7400-604-3.
12. LICHNOVSKÝ, Ondřej. Komentář k § 89. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář.* 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 323-325. ISBN 978-80-7400-604-3.
13. LICHNOVSKÝ, Ondřej. Komentář k § 89. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář.* 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 323-325. ISBN 978-80-7400-604-3.
14. MACHÁČEK, Ivan. *Daň z příjmů právnických osob a praktické možnosti její optimalizace.* Praha: Linde, 2002, 302 s. ISBN 80-86131-33-5.
15. MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik.* Praha: HZ Praha, 1995, 144 s. ISBN 80-901918-3-5.
16. MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa.* 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 404 s. ISBN 80-210-3578-1.
17. NOVÁKOVÁ, Petra. Komentář k § 251. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář.* 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 856-860. ISBN 978-80-7400-604-3.

18. ORAVCOVÁ, Lucia. Daňové raje, daňové úniky a legalizácia príjmov z trestnej činnosti. In: STIERANKA, Jozef a kol. (eds.). *Odhal'ovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 23-36. ISBN 978-807380-456-5.
19. PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015, 1428 s. ISBN 978-80-7400-517-6.
20. RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2015, 130 s. ISBN 978-80-210-7746-1.
21. ŠÁMAL, Pavel. Komentář k § 240. In: ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník. Komentář. Zvláštní část II. (§ 140-421)*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2414-2441. ISBN 978-80-7400-428-5.
22. ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, 330 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
23. ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011, 151 s. ISBN 978-80-7201-856-7.
24. ZATLOUKAL, Tomáš; KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

Elektronické zdroje:

1. CALDWELL, Denise. IRS Request for Information. *Pocket Sense* [online]. Leaf Group Ltd., © 2018, publikováno 27. 7. 2018 [cit. 12. 3. 2018]. Dostupné z: <https://pocketsense.com/irs-request-information-6694663.html>
2. ČTK. EET po devíti měsících: miliardové příjmy pro stát a pokuty za miliony. *iDNES.cz* [online]. MAFRA, a.s., © 1999-2018, publikováno 31. 8. 2018 [cit. 4. 3. 2018]. Dostupné z: <https://ekonomika.idnes.cz/eet-kontroly-sprava-finance-pokuty-d6k-/ekonomika.aspx?>

c=A170831_111110_ekonomika_rts

3. ČTK. Počet berních úředníků prudce roste. Stále jich máme málo, argumentuje Finanční správa. *E15.cz* [online]. CN Invest a.s., © 2001 - 2018, publikováno 19. 5. 2017 [cit. 14. 3. 2018]. ISSN 1213-8991. Dostupné z: <http://zpravy.e15.cz/domaci/politika/pocet-bernich-uredniku-prudce-roste-stale-jich-mame-malo-argumentuje-financni-sprava-1332630>
4. Difference between criminal tax evasion and civil tax fraud. *The Tax Law Offices of David W. Klasing* [online]. Tax Law Offices of David W. Klasing, © 2018, publikováno 17. 6. 2013 [cit. 12. 3. 2018]. Dostupné z: <https://klasing-associates.com/question/difference-criminal-tax-evasion-and-civil-tax-fraud-offense/>
5. EET už je v 17 zemích Evropské unie. *miniPOS* [online]. QUITEC s.r.o., © 2017, publikováno 10. 2. 2017 [cit. 3. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.minipos.cz/eet-uz-je-v-17-zemich-evropske-unie/>
6. FOODMAN, Stanley I. Methods of Proof: How IRS Can Prove That a Taxpayer Didn't Report Income. *SFLG* [online]. South Florida Legal Guide, © 2018, publikováno 7. 8. 2018 [cit. 13. 3. 2018]. Dostupné z: <http://sflegalguide.com/blog/methods-of-proof-how-irs-can-prove-that-a-taxpayer.html>
7. Generální finanční ředitelství. Studie posouzení stávajícího daňového IS Finanční správy ČR. *FINANČNÍ SPRÁVA* [online]. Finanční správa, © 2013 – 2018, publikováno 21. 2. 2016 [cit. 14. 3. 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/f-novinky/2016-GFR-studie-posouzeni-ADIS.pdf>
8. GOLDING, Sean M. Who are IRS Special Agents and What Should I Do If They Contact Me?. *NOLO* [online]. Nolo, © 2018, [cit. 13. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.nolo.com/legal-encyclopedia/who-irs-special-agents-what-should-i-do-if-they-contact-me.html>
9. HOKR, Tomáš. Zákon o prokazování původu majetku: Test zbytečnosti.

- epravo.cz* [online]. EPRAVO.CZ, a.s., © 1999-2018, publikováno 3. 11. 2016 [cit. 26. 2. 2017]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zakon-o-prokazovani-puvodu-majetku-test-zbytecnosti-103541.html>
10. Hrubý domácí produkt (HDP) – Metodika. *Český statistický úřad* [online]. Český statistický úřad, publikováno 19. 2. 2015 [cit. 8. 2. 2018]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/hruby_domaci_produk_t_-hdp-
 11. IRS Budget & Workforce. *IRS* [online]. IRS, publikováno 17. 2. 2018 [cit. 14. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.irs.gov/statistics/irs-budget-and-workforce>
 12. IRS Criminal Investigation. *The Tax Law Offices of David W. Klasing* [online]. Tax Law Offices of David W. Klasing, © 2018, [cit. 12. 3. 2018]. Dostupné z: <https://klasing-associates.com/criminal-tax-defense/irs-criminal-investigations/>
 13. JANOVEC, Michal. Odpovědnost ve finančním právu a zneužití trhu jako zneužití práva. *Bulletin-advokacie.cz* [online]. Česká advokátní komora, © 2012 - 2013, publikováno 11. 7. 2014 [cit. 10. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.bulletin-advokacie.cz/odpovednost-ve-financnim-pravu-a-zneuziti-trhu-jako-zneuziti-prava?browser=full>
 14. LARSEN, Peter O. a kol. Transfer Pricing in the United States: overview. *PRACTICAL LAW* [online]. Thomson Reuters, © 2018, [cit. 13. 3. 2018]. Dostupné z: [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-006-9130?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-006-9130?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1)
 15. LOJDA, Jiří. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. *epravo.cz* [online]. EPRAVO.CZ, a.s., © 1999-2018, publikováno 4. 3. 2014 [cit. 11. 2. 2017]. ISSN 1213-189X. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zkraceni-dane-poplatku-a-podobne-povinne-platby-240-tz-93764.html>

16. Offshore a onshore mezinárodní plánování – 1. díl. *akonttrust* [online]. Akont, © 2013 – 2018, publikováno 9. 2. 2009 [cit. 7. 2. 2018]. Dostupné z: https://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83_747-offshore-a-onshore-mezinarodni-danove-planovani-i.-dil
17. Pro koho. *eltrzyby.cz* [online]. Simopt, s.r.o., © AMSP ČR - EET, [cit. 4. 3. 2018]. Dostupné z: <http://www.eltrzyby.cz/cz/pro-koho>
18. RAIS, Jonáš; KLIČKA, Ondřej; ROD, Aleš. *Stínová ekonomika v České republice 01/2015* [online]. Praha: CETA, 2015, 60 s. [cit. 8. 2. 2018]. Dostupné z: http://eceta.cz/wpcontent/uploads/2015/11/SE_01_2015_web.pdf
19. SCHNEIDER, Friedrich. ESTIMATING THE SIZE OF THE SHADOW ECONOMIES OF HIGHLY-DEVELOPED COUNTRIES: SELECTED NEW RESULTS. *CESifo DICE Report* [online]. Munich: Ifo Institute, 2016, vol. 14, no. 4, p. 44-53 [cit. 9. 2. 2018]. ISSN 1613-6373. Dostupné z: <https://www.cesifo-group.de/DocDL/dice-report-2016-4-onlineversion-december.pdf>
20. State Income Tax vs. Federal Income Tax. *USTaxCenter* [online]. Remark Media, © Remark Media, [cit. 12. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.irs.com/articles/state-income-tax-vs-federal-income-tax>
21. SUCHÁ, Anna. Centrální evidence účtů – účinná ochrana a tvrdý dozor? *Právní prostor* [online]. ATLAS Consulting spol. s r.o., publikováno 22. 3. 2017 [cit. 5. 3. 2018]. ISSN 2336-4114. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/centralni-evidence-uctu-ucinna-ochrana-a-tvrdy-dozor>
22. TANI, Caterina. EU countries are not 'tax heavens', parliament says. *euobserver* [online]. euobserver, publikováno 14. 12. 2017 [cit. 7. 2. 2018]. Dostupné z: <https://euobserver.com/economic/140279>
23. The Examination (Audit) Process. *IRS* [online]. IRS, publikováno 26. 9. 2017 [cit. 12. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.irs.gov/newsroom/the->

examination-audit-process

24. THEOHARIS, Mark. Tax Fraud. *CriminalDefenseLawyer* [online]. Nolo, © 2018, [cit. 12. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.criminaldefenselawyer.com/crime-penalties/federal/Tax-Fraud.htm>
25. TICHÁ, Michaela. *Daňové úniky – institucionální aspekty* [online]. Praha, 2007. Esej. Vysoká škola Báňská – Technická univerzita Ostrava, Ekonomická fakulta, [cit. 7. 2. 2018]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf
26. TOPLENSKY, Rochelle. EU puts 17 countries on tax haven black list. *Financial Times* [online]. The Financial Times Ltd., publikováno 5. 12. 2017 [cit. 5. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.ft.com/content/c4d721dc-d9cf-11e7-a039-c64b1c09b482>
27. URBÁNEK, Vladimír. Šedá ekonomika v ČR odpovídá 11,3 % HDP. Stát přichází o 109 mld. korun. *kurzy.cz* [online]. Kurzy.cz, spol. s r.o., AliaWeb, spol. s r.o. , © 2000 – 2018, publikováno 22. 6. 2016 [cit. 7. 2. 2018]. ISSN 1801-8688. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/zpravy/402617-seda-ekonomika-v-cr-odpovida-11-3-hdp-stat-prichazi-o-109-mld-kc/>
28. Whistleblower – Informant Award. *IRS* [online]. IRS, publikováno 5. 1. 2018 [cit. 14. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.irs.gov/compliance/whistleblower-informant-award>
29. Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí České republiky, © 2005-2013 [cit. 3. 3. 2018]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2016/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-29142>
30. ZRALÝ, Zdeněk. Prokazování původu majetku. *money.cz* [online].

Solitea Česká republika, © 2018, publikováno 10. 11. 2016 [cit. 28. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/prokazovani-puvodu-majetku/>

31. ŽUROVEC, Michal. Stát v roce 2016 hospodařil s rekordním přebytkem 62 mld. Kč. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí České republiky, © 2005 - 2013, publikováno 3. 1. 2017 [cit. 7. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/stat-v-roce-2016-hospodaryl-s-rekordnim-27109>
32. ŽUROVEC, Michal. Zákon o prokazování původu majetku dnes vstoupil v účinnost. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí České republiky, © 2005-2013, publikováno 1. 12. 2016 [cit. 26. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/zakon-o-prokazovani-puvodu-majetku-dnes-26765>

Soudní rozhodnutí:

1. Nález Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 28. 2. 2018].
2. Nález Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 26/16. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 4. 3. 2018].
3. Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 10. 2. 2018].
4. Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 1243/2011. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 12. 2. 2018].
5. Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 412/2012. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 12. 2. 2018].

6. Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 186/2011. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 12. 2. 2018].
7. Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 10. 2. 2018].
8. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2010, sp. zn. 7 Afs 15/2010-89. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 28. 2. 2018].

Právní předpisy:

1. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 16. 12. 2017].
2. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 10. 2. 2018].
3. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 10. 2. 2018].
4. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 16. 12. 2017].
5. Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 11. 2. 2018].
6. Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 4. 3. 2018].
7. Zákon č. 300/2016 Sb., o centrální evidenci účtů, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 5. 2. 2018].

3. 2018].

8. SPOJENÉ STÁTY AMERICKÉ. Title 26 United States Code, Internal Revenue Code 1986. In: *Legal Information Institute* [online open access to law]. Cornell Law School [cit 12. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>