

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Katedra finančního práva a národního hospodářství

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Nástroje správce daně proti daňovým únikům u daně
z příjmů

Vypracovala: Markéta Vrchotová

Vedoucí práce: JUDr. Petra Jánošíková, PhD.

Plzeň 2018

„Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně, a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala způsobem ve vědecké práci obvyklým.“

Plzeň, říjen 2018

.....

Markéta Vrchotová

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí své práce, JUDr. Petře Jánošíkové, PhD., za veškeré rady, kterými mi byla nápomocná k vyhotovení práce a zejména čas, který mi věnovala. Dále též rodině, která mi byla a je velkou oporou.

Anotace

Diplomová práce zaměřená na nástroje správce daně proti daňovým únikům u daně z příjmů, se zabývá aktuální problematikou daňových úniků v České republice. Jsou uvedeny kontrolní orgány dohlízející na finanční toky státního rozpočtu a podrobně jsou uvedeny nástroje správce daně v boji proti daňovým únikům v České republice, a to v souladu s platnou legislativou.

Klíčová slova

Daň, daň z příjmů, daňový únik, finanční správa, daňová kobra, finančně analytický úřad, elektronická evidence tržeb, správce daně, preventivní nástroje, represivní nástroje, daňové ráje, účinná lítost

Abstract

The diploma thesis is focused on the tools of the tax administrator in the prevention against taxes evasions of income tax, it deals with the current issue of taxes evasions in the Czech Republic. The supervisory state authorities supervising the financial flows of the state budget are listed and the tax administrator's tools in the prevention against taxes evasions in the Czech Republic are presented in detail in accordance with the valid legislation.

Key words

Tax, tax evasion, corporation income tax, revenue, organization - Cobra, organization - financial analytical office, registration of sales, tax administrator, preventive instruments, repressive instruments, tax havens, effective sorrow

OBSAH

1 Úvod	7
2 Základní daňověprávní instituty	9
2.1 Státní rozpočet.....	9
2.2 Daň	12
2.2.1 Fyzické osoby	15
2.2.2 Právnícké osoby	16
2.2.3 Společná ustanovení.....	17
2.2.4 Funkce daní	18
2.2.5 Daňová soustava	19
2.2.6 Daň z příjmů.....	20
2.3 Daňový únik	22
2.4 Orgány působící v České republice, při boji s daňovými úniky	24
2.4.1 Orgány finanční správy.....	24
2.4.2 Orgány celní správy	25
2.4.3 Soukromé subjekty.....	25
2.4.4 daňová kobra a finančně analytický útvar	26
2.5 Dozor státních orgánů nad finančními zájmy veřejnosti.....	28
3 Daňová optimalizace	30
3.1 Legislativní ukotvení daňových poplatníků pro stanovení daně z příjmu	31
3.2 Základní problematika daňových úniků v České republice	31
3.3 Legislativní změny napomáhající předcházení nebo omezování daňových úniků	35
4 Daňové ráje.....	39
4.1 Koordinace s oecd a eu	44
5 Nástroje správce daně	48

5.1	Nástroje správce daně v boji proti daňovým únikům.....	48
5.2	Primární nástroje správce daní.....	49
5.2.1	Nástroje daňového řádu	49
5.2.2	Kontrola převodních cen.....	52
5.2.3	Elektronická evidence tržeb.....	55
5.3	Represivní nástroje správce daní.....	57
5.3.1	penále	57
5.3.2	úrok z prodlení	60
5.4	Účinná lítost	62
6	Závěr.....	65
7	resume.....	67
8	Přílohy	68
9	Seznam použité literatury	71

1 ÚVOD

Téma práce, nástroje správce daně proti daňovým únikům u daně z příjmů, jsem si vybrala zejména proto, že se jedná o téma, řekla bych, v každé době aktuální a svým způsobem i kontroverzní. Jako občané a příjemci chceme, aby stát investoval, maximálně efektivně a ve velké míře, příjmy z veřejného rozpočtu do oblastí, jenž se nás nejvíce dotýkají, ale na druhé straně jako poplatníci daní, pro potřeby této práce, poplatníci daně z příjmů, se naopak snažíme o co největší optimalizaci, tudíž o co nejmenší daňovou zátěž a nejmenší možný daňový odvod.

V práci se budu v úvodní kapitole věnovat jednotlivým pojmům, jenž souvisí s daňovým únikem i pojem samotný. Poté definuji možnosti, jak legálně optimalizovat daň z příjmů nástroji, které nám dává zákonodárce k dispozici, a to zejména také proto, že v souvislosti s daňovými úlevami dochází ve velké míře k jejich zneužívání. V neposlední řadě bych chtěla poukázat na problematiku daňových rájů, které jsou zejména u daně z příjmů hojně využívány vzhledem k nižší daňové zátěži a jsou tak problémem, se kterým se musí nejen Česká republika potýkat. V předposlední kapitole představíme a shrneme možnosti a nástroje správce daně, zejména nástroje preventivního charakteru, ale nelze opominout ani nástroje represivní, které jsou uplatňovány při zjištění porušení povinnosti. Cílem práce je objasnit a seznámit s nástroji správce daně, které užívá při objasňování a odkrývání daňových úniků u daně z příjmů.

Cílem mé práce je představit a zhodnotit jako celek daňové úniky a to z pohledu nástrojů správce daně. V práci se zabývám pouze výsečí daní, a to daní z příjmů, jenž tvoří velkou část příjmů do veřejného rozpočtu České republiky. Správce daně se snaží proti těmto únikům bojovat a využívá k tomu méně či více efektivní nástroje, o nichž pojednává tato práce. Pro potřeby této práce a následným vyhodnocením, bylo stěžejní zejména prostudovat odbornou literaturu týkající se tématu, především z oblasti práva, financí, a konkrétně daní. Dále bylo nutné prostudovat stále se měnící daňové zákony, mezi které patří především zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Po prostudování odborné literatury a odborných článků, bylo nutné věnovat pozornost i aktuálním statistikám, veřejnému mínění, bylo osloveno i Generální finanční ředitelství, na základě zákona 106/2009 Sb., O svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějším

předpisů, když odpověď je zapracována do textu, a další materiály k tématu. Z těchto zdrojů bylo za pomoci metod, a to hlavně za pomoci deskripce, která byla použita v místech, kde je problematika popisována, vyložena obsah právní úpravy. Analýzou je tento vysvětlen a v některých kapitolách s použitím komparace srovnán s dalšími právními úpravami a ustanoveními. Jako další metodu jsem použila dotazování, když jsem oslovila ředitele finančního úřadu pro Jihočeský kraj, s územním pracovištěm v Českých Budějovicích, a provedla rozhovor prostřednictvím e-mailové komunikace, když ten se zveřejněním pro potřeby této diplomové práce souhlasí. Rozhovor je přílohou této práce.

2 ZÁKLADNÍ DAŇOVĚPRÁVNÍ INSTITUTY

Mezi základní pojmy, prolínající se celou prací, patří státní rozpočet, mezi stěžejní pojmy se pak řadí daň, daňový únik, který bude podrobně rozepsán v dalších kapitolách, daňová soustava v České republice, a s ní související orgány působící v České republice, a charakteristika dozorových orgánů nad financemi, konkrétně nad daněmi z příjmů, a tak podobně.

2.1 STÁTNÍ ROZPOČET

Státní rozpočet je pojem, jenž je pro práci velmi důležitý. Je součástí rozpočtového práva, které upravuje soustavu veřejných rozpočtů, má své ústavní základy a to ta ustanovení Ústavy, která upravují navrhování a přijímání státního rozpočtu a státního závěrečného účtu¹. Dalšími prameny rozpočtového práva jsou a) rozpočtová pravidla (zákon 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů), b) rozpočtová pravidla územních rozpočtů (zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů), c) zákona o rozpočtovém určení daní (zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům), d) zákon o státním rozpočtu – aktuálně schválen vládou návrh státního rozpočtu pro rok 2019, e) zákony upravující jednotlivé státní fondy.

Významným termínem je i proto, že cílem boje proti daňovým únikům je zamezení nezákonných úniků, které by mohly být součástí veřejného rozpočtu, pro potřeby naší práce zejména rozpočtu státního, když jej v literatuře definujeme jako základní článek rozpočtové soustavy, neboť ostatní veřejné rozpočty (s výjimkou rozpočtu Evropské unie) jsou víceméně na státním rozpočtu finančně závislé². Tento můžeme chápat i jako centralizovaný peněžní fond, který zabezpečuje financování některých funkcí státu a k tomuto účelu soustřeďuje rozpočtové příjmy k financování výdajů státu.³ Státní rozpočet České republiky je tvořen níže

¹ MARKOVÁ, Hana. *Rozpočtové právo*. Praha: C.H.Beck, 2007. ISBN-978-80-7179-551-3. s. 53

² KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN isbn-978-80-7552-935-0. s. 129

³ MARKOVÁ, Hana. *Rozpočtové právo*. Praha: C.H.Beck, 2007. ISBN-978-80-7179-551-3. s.3

uvedenými příjmy a také úvěry, které však formou splátkového kalendáře a náležitých úroků splácí zpět odesílateli.

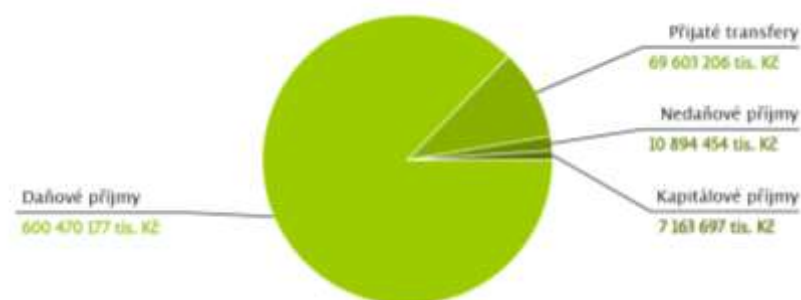
Příjem státního rozpočtu mimo úvěrů tvoří:

- daně, poplatky a odvody stanovené činnosti od veřejnosti, subjektů
- pojistné za sociální zabezpečení
- výnos z celního podílu
- příjmy organizačních složek státu, odvody příspěvkových organizací, působících v odvětví státní správy
- splátky finančních výpomocí plněné ze státního rozpočtu, výnosy státního majetku, a další⁴

Základní členění příjmů, bez ohledu na to, zda jsou příjmem státního rozpočtu, nebo příjmem fyzické osoby nebo právnické osoby, můžeme rozdělit na:

- peněžní příjmy
- nepeněžní příjmy
- příjmy dosažené směnou⁵

Graf č. 1: Příjmy státního rozpočtu v roce 2018 tvoří:



Zdroj: *Monitor - informační portál Ministerstva financí.* [online]. Dostupné z: <https://monitor.statnipokladna.cz/2018/Glopolis>, 2017, online

⁴ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. K. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

⁵ DUŠEK, J., SEDLÁČEK, J. *Daňová evidence podnikatelů 2018*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0869-5.

V roce 2018 tvoří státní rozpočet přijaté transfery, nedaňové příjmy, kapitálové příjmy a daňové příjmy viz Graf č. 1. Právě celkové daňové příjmy tvoří největší položku mezi příjmovými položkami pro stát, a to konkrétně necelých 90 % příjmů pro státní pokladnu⁶. Co se týče daní z příjmů, jedná se o cca 243 mld. korun českých, jak je uvedeno v Tabulce č. 1, tudíž je pro Českou republiku nežádoucí jakýkoliv únik. Právě důsledná kontrola daňové evidence podnikatelů zabraňuje výpadkům v příjmech z daňových odvodů poplatníků pro státní pokladnu.

Tabulka č. 1 Druhový rozpočet pro příjmy

Stát / Třída / Seskupení položek / Podseskupení položek / Položka	Schválený rozpočet (v tis. Kč)	Rozpočet po změnách (v tis. Kč)	Skutečnost (v tis. Kč)
Česká republika	1 249 272 037	1 250 211 659	1 273 644 382
Daňové příjmy	1 112 787 012	1 112 787 012	1 155 614 200
Daně a cla za zboží a služby ze zahraničí	600	600	407
Daně a poplatky z vybraných činností a služeb	7 732 545	7 849 457	9 795 647
Daně z příjmů, zisku a kapitálových výnosů	234 600 000	234 600 000	243 796 817
Daně z příjmů fyzických osob	120 400 000	120 400 000	128 608 926
Daně z příjmů právnických osob	114 200 000	114 200 000	115 187 891
Daně ze zboží a služeb v tuzemsku	409 200 000	409 200 000	420 700 469
Majetkové daně	11 600 000	11 600 000	12 580 215
Ostatní daňové příjmy	1 824 312	1 707 400	2 484 675
Povinné pojistné	447 829 555	447 829 555	460 255 969
Kapitálové příjmy	7 729 809	7 612 243	8 365 653
Nedaňové příjmy	16 131 151	16 248 678	24 428 880
Přijaté transfery	112 624 066	113 563 727	85 235 449

Zdroj: *Ministerstvo financí České republiky*, 2018. [online] MFČR [cit.25.10.2018]. Dostupné z: <https://monitor.statnipokladna.cz/2017/statni-rozpocet/#rozpocet-prijmy-druhovy>

„Přestože daně nejsou zrovna populární, jsou pro fungování naší společnosti klíčové. Financují a zajišťují základní funkce státu, jako je bezpečnost, obrana nebo vymahatelnost práva. Bez daní by náš stát neměl armádu, policii, soudy, ani parlament. Daně pokrývají celou škálu veřejných služeb od těch ryze praktických, jako je například zajištění dopravního spojení, až po ty podpůrné, které pomáhají lidem v těžkých životních situacích. Daně jsou klíčové pro kvalitní

⁶ *Monitor - informační portál Ministerstva financí.* [online]. Dostupné z: <https://monitor.statnipokladna.cz/2018/Glopolis,2017,online>

a dostupné školství pro všechny, bez rozdílů příjmů. Pomáhají zajišťovat všeobecně dostupné zdravotnictví. Daně také pomáhají přerozdělovat bohatství v rámci společnosti.“⁷

Daně z příjmů jsou nepostradatelnou složkou příjmů státního rozpočtu, podílejí se nejen na rozvoji infrastruktury republiky, jejímu rozvoji, ale také na financování bezpečnostních složek státu, pomoci lidem v obtížných životních situacích, podílejí se na rozvoji dopravních sítí, a tak podobně.

2.2 DAŇ

Daně jsou z hlediska právního platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zmiňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Tato skutečnost se označuje jako nenávratnost daní na rozdíl od plateb nazývaných poplatky, které se platí jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi. Souhrn daní a poplatků v příslušném státě tvoří daňovou a poplatkovou soustavu.⁸

Klimešová (2014) definuje daň následovně:

*„Daň je obvykle definována jako povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná a která se pravidelně opakuje. Daně lze uložit pouze zákonem“*⁹

Jak již bylo řečeno, pojem daň je podstatným pojmem, a jako takovému se mu budeme věnovat se zvýšenou pozorností, vzhledem k tomu, že v podstatě celý daňový systém a daňová soustava je od pojmu dani odvislá. Dle prof. JUDr. Hendrycha je daň pojem, který je užíván celou řadou právních předpisů, a již je v nich definován. Z hlediska právního je daň platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro státní rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Jiná definice nám říká, že daň je povinná, zákonem stanovená platba, vybíraná

⁷ *Jak pochopit DANĚ V RÁJÍ?.* Glopolis. Glopolis [online]. Dostupné z: <https://glopolis.org/997939/pochopit-dane-raji>

⁸ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo.* 6. vyd. Praha: C. K. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 308.

⁹ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace.* Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3

státem, obcemi nebo jinými veřejnoprávními subjekty na úhradu veřejných potřeb, a to v předem určené výši a s předem určeným termínem splatnosti.¹⁰

Daň nebo platební povinnost není „výdobytkem“ moderní doby, nýbrž se jedná o institut, který má souvislost již se vznikem peněz. V dřívějších dobách zde byl vždy např. feudál, který své poddané zatěžoval berními povinnostmi, a to ve formě různých odvodů, roboty nebo poplatky, kterými si zajišťoval plnění pokladny. Bylo možné platit jak v naturáliích, kdy poddaný „odvedl“ část své úrody do sýpek panovníka nebo právě později bylo možno daně platit v penězích. Celý tento primitivní systém sloužil v k fungování říše či státu. V podstatě na stejném principu funguje i dnešní mechanismus. Poplatník, na základě jemu vzniklé daňové povinnosti (nabytí nemovité věci, peněžitý příjem, který je nutný zdanit, odvod DPH ... aj.) je povinen odvést daň ve výši stanovené zákonem. Tato povinnost je mu uložena zákonem a jen zákonem lze dle Listiny základních práv a svobod čl. 11 odst. 5 daň uložit. Takto odvedená daň je neúčelová a nevratná, daňový subjekt od státu neobdrží žádnou satisfakci, či požitok, zaplacená a včas uhrazená daň slouží jako příjem do veřejného rozpočtu (státu, obcí a krajů) dle typu daně.

Daně můžeme na základě různých autorů rozlišit na různé typy daní, například na daň:

- důchodovou (spotřební hospodářství, domácnosti, individuální a národní důchody),
- výdělkovou (podnikatelské výnosy),
- obratovou (hospodářské akty spotřební i výdělečné),
- výnosovou (hospodářské výdělečné podniky),
- zvláštní.

Daně jsou uloženy zákonem, na základě Listiny základních práv a svobod, Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., hlava druhá, oddíl první, článek 11, odstavec 5 říká, že „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“.¹¹

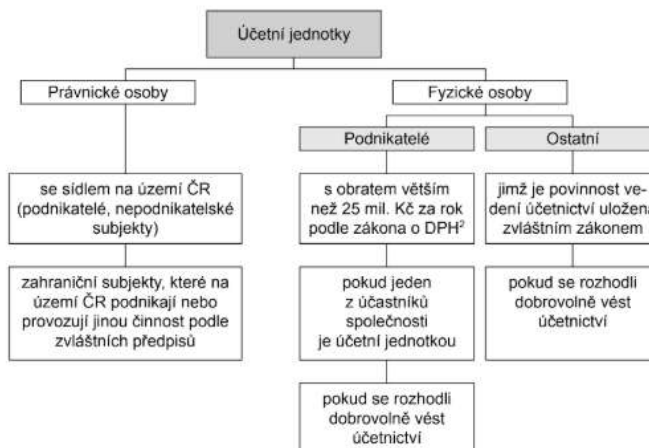
Na základě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, jsou vymezeny subjekty, které jsou účetní jednotkou ve smyslu zákona o

¹⁰ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2006. Vysokoškolské právnícké učebnice. ISBN 80-7201-620-2, s. 95

¹¹ <https://www.psp.cz/docs/laws/listina.html>

účetnictví, a podléhají právní úpravě daňové evidence, jakožto jednotky daňových poplatníků. Schéma těchto účetních jednotek je uvedeno níže.

Schéma 1: Schéma účetních jednotek¹²



Zdroj: DUŠEK, J., SEDLÁČEK, J. Daňová evidence podnikatelů 2018. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0869-5. s. 8.

Účetní jednotkou jsou podle právního systému České republiky právnické osoby a fyzické osoby.

Právnické osoby se sídlem v České republice lze rozdělit na podnikatelské a nepodnikatelské subjekty, dále na zahraniční subjekty, které v České republice podnikají nebo provozují činnost na základě zvláštních předpisů.

Fyzické osoby lze rozdělit na podnikatelské subjekty a ostatní subjekty. Podnikatelské subjekty jsou ty, jejichž obrat je vyšší než 25 000 000 Kč za rok, v souladu se zákonem o DPH, nebo pokud jeden z účastníků je účetní jednotkou, nebo pokud se rozhodli dobrovolně vést účetnictví.

Ostatní fyzické osoby jsou ty, jenž mají povinnost vést účetnictví na základě zvláštního zákona, nebo pokud se dobrovolně rozhodli vést účetnictví.¹³

¹³ DUŠEK, J., SEDLÁČEK, J. Daňová evidence podnikatelů 2018. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0869-5.

2.2.1 FYZICKÉ OSOBY

Část první, Zákona č. 586/1992 Sb., § 2 - § 16b říká, že *Poplatníkem daně z příjmů fyzických osob* je ten, kdo je:

- fyzická osoba, která je daňovým rezidentem České republiky, pokud má na území České republiky trvalý pobyt, nebo se zde obvykle zdržuje, nebo daňovým nerezidentem

- daňoví rezidenti mají daňovou povinnost vztahující se na příjmy ze zdrojů v České republice, ale i v zahraničí

- daňovým nerezidentem jsou osoby na základě odstavce 2, nebo na základě mezinárodní smlouvy, a mají daňovou povinnost pouze vůči zdrojům příjmu v České republice, dále jsou daňovými nerezidenty osoby, které působí v České republice pouze kvůli studiu nebo léčbě, a také mají daňovou povinnost vůči zdrojům příjmů na území České republiky, a to i v případě, že se v České republice pouze obvykle zdržují

- obvykle se zdržující osoba na území České republiky je ten, jenž zde pobývá minimálně 183 dní v průběhu kalendářního roku souvisle, nebo v několika obdobích. Bydliště na území České republiky označuje místo, kde se poplatník trvale zdržuje

Předmětem daně z příjmu fyzických osob se označují:

- příjmy ze závislé činnosti (§ 6),
- příjmy ze samostatné činnosti (§ 7),
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- příjmy z nájmu (§ 9),
- ostatní příjmy (§ 10)¹⁴

V případě podnikání, současně s dosahováním příjmů, a užívání výdajů, je nutné vést daňovou evidenci, která obsahuje určitou dokumentaci.

„Podle toho, jaký druh příjmů fyzické osoby, poplatníci daně z příjmů získávají, a jaké výdaje k těmto příjmům uplatňují, musí povinně vést následující dokumentaci:

¹⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností...
- záznamy o příjmech a vynaložených výdajích v časovém sledu, evidenci hmotného majetku, který lze odpisovat, evidenci o tvorbě a použití rezervy na opravu hmotného majetku, pokud se vytváří, evidenci o pohledávkách a dlužích ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k ukončení pronájmu a mzdové listy, pokud jsou vypláceny mzdy, ...
- daňovou evidenci ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů, ...¹⁵

Daňovou evidencí rozumíme v podstatě jednoduché účetnictví, které zaznamenává základní finanční toky, je technicky a metodicky nenáročné, a bezprostředně souvisí s podnikáním. Není jasně stanovena forma daňové evidence, pouze povinnost udržovat daňovou evidenci v legální a pravdivé rovině. Daňová povinnost zároveň také udává zpětnou vazbu pro podnikatele při výpočtu dluhů, výdajů a příjmů za určité zdaňovací období. V takovéto daňové evidenci je zaznamenán také stav a složky majetku.

2.2.2 PRÁVNICKÉ OSOBY

Daň z příjmů právnických osob podléhá podle Zákona č. 586/1992 Sb., části druhé, § 17 - § 21a:

- právnická osoba,
- organizační složka státu,
- podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- svěřenecký fond podle občanského zákoníku,

¹⁵ DUŠEK, J., SEDLÁČEK, J. Daňová evidence podnikatelů 2018. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0869-5.

- jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem,
- fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu. (Zákony pro lidi, 2018, online).
-

2.2.3 SPOLEČNÁ USTANOVENÍ

Podle části třetí, společná ustanovení, lze v § 21b - § 31f vyhledat informace o charakteristice zajištění daní, a to současně pro fyzické i právnické osoby.

Zákon o daních z příjmů se vztahuje na osoby a věci. Za věc, jakožto hmotnou a movitou, se považuje živé zvíře, část lidského těla, ovladatelná přírodní síla sloužící i k obchodním účelům, cenné papíry. Dále jsou vydána obecná ustanovení o majetkových právech, finančním leasingu, o osobách, o svěřeneckých fondech, účetních předpisech, a tak podobně.

Nejprve je nutné definovat, co je označeno za zdroj příjmů, který je východiskem pro výpočet daňové odpovědnosti především pro osoby, které disponují určitým příjmem, který získali na území České republiky.

Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů, části třetí, **§ 22, lze zdrojem příjmu na území České republiky označit:**

- příjmy z činností, které jsou vykonávány v rámci stálé provozovny
- příjmy ze závislé činnosti, zaměstnání, s výjimkou příjmů, které jsou vykonávány na palubách lodí nebo letadel, které jsou provozovány osobami uvedenými v § 2 odstavci 2, a § 17 odstavci 3 stejného zákona
- příjmy ze služeb mimo služeb stavebně montážních projektů, příjmy vycházející z obchodního, technického a dalšího poradenství, příjmy získané řídicími a zprostředkovatelskými činnostmi, popřípadě obdobnými činnostmi, které jsou vykonávány na území České republiky
- příjmy z převodu nemovitých věcí v České republice a z práv jim náležících
- příjmy z užívání nemovitých věcí či bytů ležících na území České republiky

- příjmy z nezávislé činnosti, osobně vykonávané činnosti, nebo zde zhodnocené veřejně prostřednictvím vystupujícího umělce, sportovce, artisty a dalších spoluúčinkujících osob, na území České republiky

- příjmy z úhrad daňových poplatníků, od stálých provozoven vedených daňovými poplatníky, úroky a výnosy z poskytnutých úvěrů, výnosy z hazardních her, soutěží, pohledávek, svěrečnických fondů, a mnoho dalšího podle stejného zákona, § 22, odstavec 1, g, 1-14.¹⁶

2.2.4 FUNKCE DANÍ

V dnešní době má daň mnoho funkcí, jedná se o moderní mechanismy, čímž má být zaručeno efektivní rozdělení a efektivnost v užití daní.

Nejdůležitější a tedy i nejvýznamnější funkcí daní je funkce fiskální. Fiskální funkci chápeme jako zdroj finančních prostředků veřejných rozpočtů, a následné přerozdělení. Daňové příjmy tvoří největší položku v příjmech do státního rozpočtu a jako s takovými je potřeba pracovat velmi opatrně, při jejich legislativních úpravách, změnách výše či zavedení zcela nových daní.

Další funkcí daní je funkce alokační. Ta se uplatňuje tehdy, když trh projevuje neefektivnost v rozmístění zdrojů, jejichž příčinou jsou zejména tržní selhání jako externality a nedokonalá konkurence. U funkce alokační jde o získávání prostředků na financování oblastí podcenění trhem.

Dále funkce redistribuční, jež vychází z konstatování, že rozdělení důchodů ve společnosti je z hlediska tržních mechanismů neakceptovatelné. Zmírňuje rozdíly výběrem od bohatších, což umožňuje státu prostřednictvím transferů zvyšovat příjem méně bohatým.

Funkce stabilizační znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. O této roli fiskální politiky se vede mnoho sporů. Odpůrci tvrdí, že snaha po stabilizaci je právě tou příčinou, která vyvolává nestabilitu. Je však nesporné, že fiskální (daňový) systém je schopen ovlivňovat agregátní národohospodářské ukazatele, ať už je jeho

¹⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

důsledek jakýkoliv. Při plnění stabilizační funkce reguluje vláda výši daňových příjmů podle hospodářského cyklu.¹⁷

2.2.5 DAŇOVÁ SOUSTAVA

Pokud je zde zmíněn pojem daňová soustava, nesmí být opomenut ani pojem daňový systém. Tyto dva pojmy bývají často zaměňovány nebo naopak chápány jako jeden pojem.

Pokud nahlédneme do odborné literatury, veskrze všichni zde citovaní autoři se shodují na definici, že daňový systém je pojmem širším a rozumíme jím právě jak daňovou soustavu, tak i právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměrování, vymáhání a kontrolu a dále systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům, případně vůči dalším osobám.¹⁸

Oproti tomu je daňová soustava pouhou výsečí v daňovém systému. Daňová soustava jako taková vycházela z dnes již zrušeného zákona a to zákona č.212/1992 Sb., o soustavě daní přičemž dnešní právní úprava, kdy docházelo k modernizace daňové soustavy ČR a bylo přijato mnoho dílčích zákonů a to dle daně. V podstatě můžeme konstatovat, že daňovou soustavu tvoří daně, jež jsou poplatné na daném území.

V České republice se jedná o tyto daně:

- Daň z nabytí nemovitých věcí (Zákon 344/2013 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- Daň z nemovitých věcí (Zákon 338/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů)
- Daň silniční (Zákon 16/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- Daň z přidané hodnoty (Zákon 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- Daň spotřební: minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky (Zákon 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- Daň z příjmu fyzických a právnických osob (Zákon 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů)

¹⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2, s.301

¹⁸ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2006. Vysokoškolské právní učebnice. ISBN 80-7201-620-2, s.95

- Energetické daně: z uhlí, zemního plynu, elektřiny (Zákon 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších předpisů)
- Daň z hazardních her (Zákon 187/2016 Sb.)
-

2.2.6 DAŇ Z PŘÍJMŮ

Daň z příjmů zařazujeme do daní přímých, které definujeme jako daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku.¹⁹ Ty dále můžeme členit na daně důchodového a majetkového typu.

Daň z příjmů spadá do kategorie důchodového typu, které dále členíme dle subjektu na daň z příjmů fyzických a na daň z příjmů právnických osob.²⁰

Daň z příjmů upravuje zákon 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů, přičemž zákon byl mnohokrát novelizován, když docházelo buď „jen“ k pouhé změně v pojmosloví tak i důležitým změnám. Příkladem budiž například novelizace s účinností od 1.1.2010, kdy došlo k novelizaci zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Tato velká novela stanovila, že zákonem č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů, postupný pokles pro sazbu daně z příjmů právnických osob (§21 odst. 1). Bylo řečeno, že sazba bude snížena vždy o jedno procento po dobu tří let. K 1.1. 2010 vstoupila v účinnost její poslední fáze a to pokles daňové sazby z dosavadních 20% na 19%.

Poslední novelizace je z roku 2017 a další návrh novely se již připravuje, kdy je navrhováno zrušit institut tzv. superhrubé mzdy a nahradit jej jednoduchým systémem jedné sazby daně z příjmu z hrubé mzdy ve výši 15 %.

Dle navrhovatele by měl v důsledku znamenat růst čistých mezd všech zaměstnanců o cca 7 %, zjednodušení a zpřehlednění daňového systému v oblasti daně z příjmů. Zaměstnanec s hrubou mzdou 30 000 Kč zaplatí po přijetí zákona na dani z příjmů měsíčně o 1 530 Kč méně oproti současnému stavu¹, což ročně

¹⁹ HENDRYCH, Dušan. *Právní slovník*. 2. rozš. vyd. Praha: C.H. Beck, 2003. Beckovy odborné slovníky. ISBN 80-7179-740-5, s.83

²⁰ BAKES, Milan. *Finanční právo*. 5., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-801-6, s.193

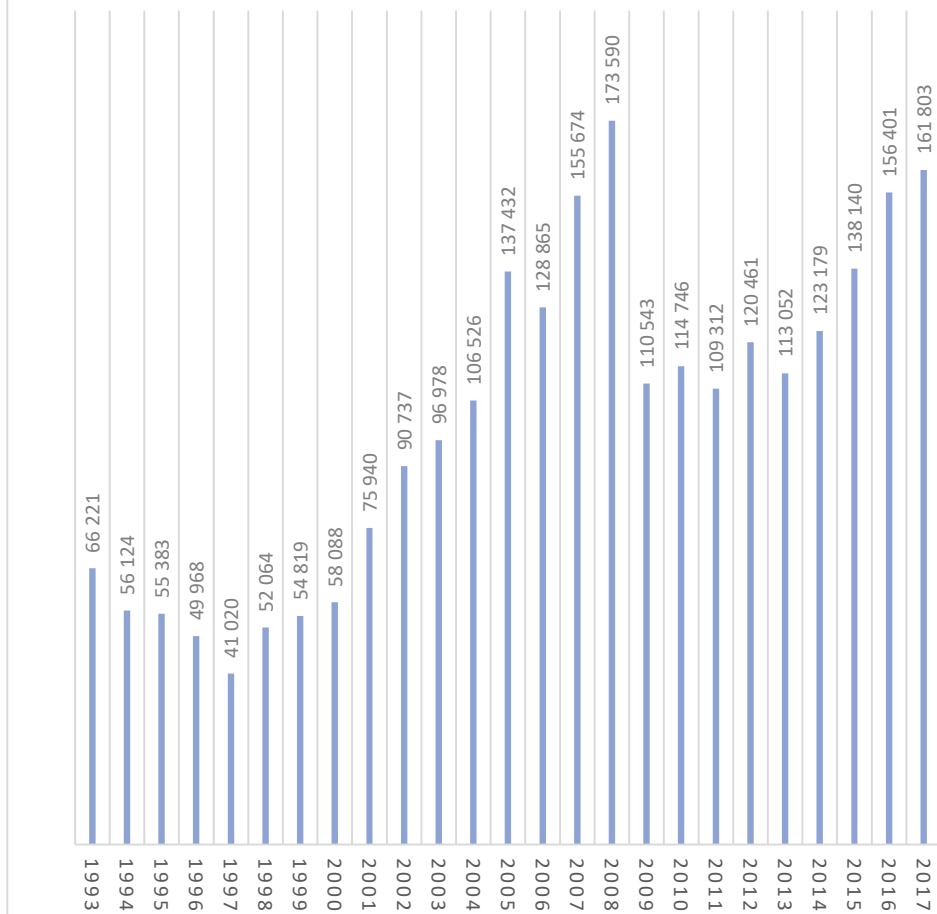
představuje 18 360 Kč.²¹ Tento návrh byl ke dni 22.8.2018 ve fázi ukončení sběru připomínek.

Co se týče daně z příjmů fyzických osob, byla novelou stanovena daň ve výši 15%.

Pokud budeme hovořit v obecné rovině, tak daň z příjmů společně se spotřební daní a daní DPH tvoří nejdůležitější položku do veřejných rozpočtů. Je proto pochopitelné, že stát jakožto správce, dbá na efektivní výběr daně a důmyslnými nástroji se snaží zamezit daňovým únikům, o které se snaží někteří daňoví poplatníci. Dle níže uvedené tabulky č. 2, vidíme názorně stoupající tendenci posledních let, která je dle mého názoru způsobena nejen růstem ekonomiky posledních let, zvyšováním mezd, ale i právě důslednější kontrolou výběru daní.

²¹ *Zákony pro lidi . Monitor změn. Zákony pro lidi - Sbírka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění* [online]. Copyright © [cit. 16.10.2018].
Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/monitor/6247392.htm>

PŘEHLED VÝVOJE INKASA DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V LETECH 1993 AŽ 2017 V MIL. KČ



Tabulka 2 Přehled vývoje inkasa daně z příjmů právnických osob v letech 1997-2017²²

2.3 DAŇOVÝ ÚNIK

Jako další významný pojem z hlediska této diplomové práce je pojem daňový únik. Ač se jedná o nejčastěji zkoumanou kapitolu daňového práva²³, není zdaleka nikde přesně definován.

Toto se může jevit jako paradox, avšak pokud uvážíme množství daňových subjektů a dalších zainteresovaných institucí a to buď orgánů veřejné moci, a to všech tří mocí (zákonodárná, soudní, výkonná) nebo subjektů, jenž hájí zájmy primárně daňového poplatníka, vznikají definice, které nejsou zcela totožné a

²² Údaje z výběru daní. Analýzy a statistiky. Daně. Finanční správa. *Finanční správa* [online]. Copyright © 2013 [cit. 25.10.2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

²³ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Praha: HZ, 1995. Editio Q. ISBN 80-901918-3-5, s.7

přiklání se na tu či onu stranu, jakého subjektu. Pojem není legálně vymezen a ani se nejedná o právní termín, a to celou situaci ohledně definice pouze zkomplikovává.

Jak již bylo řečeno, pojem jako takový je velmi obtížně definovatelný, avšak autoři se shodují na tom, že daňový únik může být jak pojem označující zcela legální činnost, ale i daňový únik specifikující trestnou činnost, tudíž činnost ilegální a trestně stíhatelnou. V obou případech jde však o situaci, kdy se poplatník ať už částečně nebo zcela vyhýbá placení daně.

V prvním případě jde o situaci, kdy daňový poplatník optimalizuje svůj zisk a hledá legální způsoby, jak dosáhnout co nejmenší daňové zátěže ale zcela legálně. K tomu slouží různé možnosti slev a úlev, kterými zákonodárce vědomě umožnil snížit tuto zátěž, aby poplatník, po splnění podmínek, mohl využít těchto pobídek.

Tento souhrn opatření je specifikován v zákoně 586/1992 Sb., o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů, § 35 a násl.. Nicméně vzhledem k neurčitosti přesné hranice, která by byla vytyčena mezi „legálním“ a „nelegálním“ daňovým únikem, musí někdy být tato hranice individuálně určena soudním rozhodnutím. Zda se tedy jedná o jednání, v důsledku něhož je poplatníku vyměřena daň nižší nebo k vyměření vůbec nedojde²⁴ určí ve sporných případech soud. Objektem zde je oprávněný zájem státu, který má na řádném odvedení daně přičemž v § 241 bude pro naše účely objektivní stránkou skutková podstata, jenž tkví v nesplněné zákonné povinnosti odvést za poplatníka daň.

Daňový únik zahrnuje *„jak legální nebo oprávněný únik, tak i nezákonný únik, legální stejně jako nezákonné vyhýbání se daňové povinnosti v mezinárodním měřítku i v rámci jedné země, daňové ráje, zneužití práva útěku před daněmi, svobodnou volbu nejméně zdaněného postupu anebo podhodnocení předmětu zdanění, podvod vůči zákonu či stínovou ekonomiku“*.²⁵

Legálním daňovým únikem rozumíme vyhýbání se daňové povinnosti, obcházení zákona, a vymyšlení postupů nebo aktivit právních postupů k zákonnému vyhýbání se zdaňování.

²⁴ Šámal, P.; Púry, F.; Rizman, S. Trestní zákon, Komentář. II. Díl, 6.doplňené a přepracované vydání, Praha: C.H. Beck, 2004, s. 913

²⁵ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Praha: HZ, 1995. Editio Q. ISBN 80-901918-3-5. s. 7.

Nelegálním daňovým únikem rozumíme přímé porušování legislativy týkající se daňové povinnosti.

Daňovým únikem může být například zneužívání zvýhodněného daňového režimu, který je nárokovatelný pouze za podmínek, které plátce nesplňuje. Další formou daňového úniku je zdržování se daňové platby, nebo snížením nákladů či výdajů za činnost, která podléhá zdanitelnému plnění.²⁶

Daňový únik je v podstatě vyhýbání se daňové povinnosti, nezákonnými obraty v účetnictví, které se nezakládají na pravdě, a tak podobně. Daňové úniky jsou nezákonnými činnostmi, a jsou kontrolovány finančními i správními orgány, které jsou pro Českou republiku uvedeny níže.

2.4 ORGÁNY PŮSOBÍCÍ V ČESKÉ REPUBLICE, PŘI BOJI S DAŇOVÝMI ÚNIKY

V České republice probíhá šetření a zásah proti daňovým únikům nejčastěji třemi orgány, a to Policií České republiky, Celní správou anebo orgány finanční správy. Charakteristika těchto orgánů bude uvedena níže. Na daňové úniky dohlíží v České republice také Ministerstvo financí České republiky a Česká národní banka. Orgány finanční správy, celní správy a soukromé subjekty zajišťují dílčí subjekty, které jsou uvedeny níže.

2.4.1 ORGÁNY FINANČNÍ SPRÁVY

Soustava orgánů Finanční správy České republiky byla obnovena v roce 2013, nově se řídící platnou legislativou, konkrétně zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Mezi orgány finanční správy patří finanční úřady, Specializovaný finanční úřad a Generální finanční ředitelství. Úkolem orgánů finanční správy je správa daní, poplatků a dalších finančních plnění, kontroly v oblasti účetnictví, a mnoho dalšího.²⁷

Orgány finanční správy v České republice jsou

²⁶MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Praha: HZ, 1995. Editio Q. ISBN 80-901918-3-5. s. 7.

²⁷BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. K. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

- Finanční úřady
- Specializovaný finanční úřad
- Ministerstvo financí
- Česká národní banka
- Generální finanční ředitelství.
-

2.4.2 ORGÁNY CELNÍ SPRÁVY

Soustava orgánů Celní správy v České republice jsou podmíněny novému legislativnímu ukotvení, platného od roku 2013. Na základě zákona č. 17/2017 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, došlo ke vzniku nových orgánů celní správy. V současnosti v České republice působí krajské celní úřady, a Generální ředitelství cel.

Úkolem celní správy je spravovat clo, ale i oblasti spotřební daně, ekonomické daně, a zároveň působit jako bezpečnostní sbor České republiky.²⁸

Mezi orgány celní správy podle současné legislativy řadíme:

- Krajské celní úřady
- Generální ředitelství cel.
-

2.4.3 SOUKROMÉ SUBJEKTY

*„Na provádění finanční činnosti se vedle státu a státních či jiných veřejnoprávních orgánů podílí i celá řada nestátních institucí soukromého práva. Jedná se většinou o podnikatelské subjekty typu bank, pojišťoven, subjektů kolektivního investování, obchodníků s cennými papíry, platebních institucí, apod., pro jejichž činnost je společné, že všechny tyto subjekty nakládají s penězi, případně i s dalšími finančními hodnotami, jako jsou cenné papíry, a jiné investiční nástroje, shromážděnými od široké veřejnosti“.*²⁹

Je prakticky nemožné, aby pouhá veřejnost a soukromé subjekty prováděli sami veškerou kontrolu svých finančních zájmů, proto jsou vedle soukromých

²⁸ BAKEŠ, M., a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. K. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

²⁹ BAKEŠ, M., a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. K. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 50.

subjektů nápomocny také státní orgány napomáhající kontrole finančních zájmů veřejnosti a soukromých subjektů, nejen výše uvedených.

Soukromými subjekty kontrolující finanční činnosti podle současné, platné legislativy označujeme podnikatelské subjekty jako například:

- Banky
- Pojišťovny
- Subjekty kolektivního investování
- Platební instituce
-

2.4.4 DAŇOVÁ KOBRA A FINANČNĚ ANALYTICKÝ ÚTVAR

Daňová kobra byla vytvořena na základě inspirace ze Slovenska, kde podobný útvar funguje již od roku 2012. Daňová Kobra je společný tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Členové týmu společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, a to především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně. V České republice Daňová kobra zahájila svoji činnost v červnu roku 2014 a do této doby „zachránila“ již 10,4 miliard korun českých.³⁰

Obrázek 1 Znak daňové kobry



Zdroj: Daňová Kobra. *Daňová Kobra* [online]. Copyright © 2014, Finanční správa. [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>

Případy, jež spadají do hledáčku Daňové kobry, jsou zejména případy, kdy jde o krácení DPH, trestné činy zkrácení daně nebo praní špinavých peněz. Jedná

³⁰ Daňová Kobra. *Daňová Kobra* [online]. Copyright © 2014, Finanční správa. [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/?show=history>

se o složité případy, co do provázanosti, a to buď s dalšími subjekty, nebo i přeshraničním dosahem. Nejnovější případ, který byl zveřejněn, se týká rozkrytí sofistikované struktury vzájemně spolupracujících osob působících ve vytvořeném systému vzájemné podřízenosti a nadřízenosti, se stanovenými funkčními kompetencemi a dělbou činností. Osoby měly nakupovat materiál s obsahem drahých kovů od společnosti v jiném členském státu EU. Pomocí nastrčených řetězců byl vytvořen dojem, že k nákupům docházelo v tuzemsku, a následně měl být z takto pořízeného zboží uplatňován odpočet DPH, přestože na něj osoby neměly nárok.³¹

Tabulka 3 Nejúspěšnější zásahy týmu KOBRA

Rok	Název akce	Přibližná výše škody (v mil. Kč)
2014	Othello	650
2015	Topas	1 400
2016	Tygr	1 200
2017	Stone	415
2018	Bentley	75

Zdroj: Daňová Kobra oslavila čtvrté narozeniny - Tiskové zprávy 2018 | Tiskové zprávy GFŘ | Pro média | Finanční správa. *Finanční správa*[online]. Copyright © 2013 [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tz-2018/Danova-Kobra-oslavila-ctvrte-narozneniny-9256>

Již od samého počátku spolupracuje Daňová kobra s Finančně analytickým úřadem. Ten vznikl z finančně analytického útvaru, který byl zrušen zákonem 368/2016 Sb. k 31. 12. 2016. Nově vzniklý Finančně analytický úřad převzal stávající kompetence, úkoly a povinnosti, přičemž jeho hlavní úkoly jsou:

- příjem a analýza oznámení o podezřelých obchodech od povinných osob a dalších podnětů,
- kontrolní činnost a vedení řízení o přestupcích,
- právní agenda spojená s přípravou předpisů v oblasti AML/CFT a mezinárodních sankcí a s vedením správních řízení,

³¹ Krácení daní za 260 milionů - Policie České republiky. *Úvodní strana - Policie České republiky* [online]. Copyright © 2018 Policie ČR, všechna práva vyhrazena [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/kraceni-dani-za-260-milionu.aspx>

- vnitrostátní koordinace při provádění mezinárodních sankcí.³²

Co se týče daňové trestné činnosti a její odhalování v této souvislosti, je spolupráce se správci daně ze strany Finančně analytického úřadu především o poskytování obrovského množství aktuálních informací, které jsou významné pro výkon činnosti Finanční správy a Celní správy (§ 32 odst. 2 AMLZ). Jedná se o informace o karuselových řetězcích či tvorbě fiktivních nákladů, ale např. i informace o transakcích prováděných na účtech, které nejsou správci daně známy, včetně účtů vedených v zahraničí. Např. rychlá aktuální informace o aktuálních zůstatcích na bankovních účtech může být v mnoha případech pro správce daně poměrně zásadní. Naopak Úřad si od správců daně opatřuje informace pro potřeby šetření podezřelých obchodů a zároveň přijímá podněty ve formě hlášení o zneužití systému správy daní³³.

Obě tyto organizace velmi účinně bojují proti daňovým únikům a pomáhají rozkrývat složité struktury, které stojí v pozadí. Nelze opominout i preventivní charakter, které oba tyto útvary bezesporu mají.

2.5 DOZOR STÁTNÍCH ORGÁNŮ NAD FINANČNÍMI ZÁJMY VEŘEJNOSTI

Dozorem státních orgánů nad finančními aktivitami veřejnosti rozumíme formu správní dozor v oblasti veřejné správy. Institut státního dozoru v oblasti finanční činnosti má za úkol:

- vykonávat dozor nad dodržováním platné legislativy v souladu s právními dokumenty České republiky a Evropské unie a dalšími podzákonými předpisy
- vykonávat dozor nad dodržováním povinností a podmínek pro výkon činnosti dozorovaných subjektů, v souladu s jejich platnou licenci, povolením nebo jinými oprávněními k finanční činnosti

³² *Finanční analytický úřad* – Wikipedie. [online]. [cit. 26.10.2018] Dostupné z: https://cs.wikipedia.org/wiki/Finan%C4%8Dn%C3%AD_analytick%C3%BD_%C3%BA%C5%99ad

³³ *Finanční analytický úřad 123. FAÚ MF ČR* [online]. Copyright © [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: http://www.financnianalytickyurad.cz/download/FileUploadComponent-1519645003/1523605640_cs_vyrocn%C3%AD_zprava_fau_2017.pdf

- vykonávat dozor nad dodržováním povinností, které dozorovaný subjekt nebo orgány státního dozoru ukládají

*„Státní dozor je vykonáván vůči subjektům nepodřízeným dozorujícímu orgánu, tedy mimo subordinační strukturu a systému vztahů mezi orgány státní správy. Čím se státní dozor na úseku finanční činnosti odlišuje od jiných typů státního, resp. správního dozoru, je skutečnost, že vždy souvisí (ať přímo či nepřímo) s tvorbou, rozdělováním a používáním peněžní masy či jejich částí dozorovanými subjekty, a to zejména při jejich činnosti ve sféře soukromých financí“.*³⁴

„Obsahem institutu státního dozoru na úseku finanční činnosti je obecně dohled nad dodržováním

- 1. povinností stanovených vybranými zákony, včetně přímo použitelných právních předpisů Evropských společenství, upravujícími finanční činnost dozorovaných subjektů,*
- 2. povinností stanovených podzákonými právními předpisy odvozenými od zákonů uvedených ad 1.,*
- 3. povinností a podmínek stanovených pro výkon činnosti dozorovaných subjektů v jejich licenci, povolení či jiném veřejnoprávním oprávnění k jejich finanční činnosti,*
- 4. povinností uložených dozorovaným subjektům pro ně závaznými individuálními právními akty vydanými orgánem státního dozoru, to vše především s cílem zajistit ochranu zájmů klientské veřejnosti těchto institucí a zajistit stabilitu hospodářského sektoru.“*³⁵

³⁴ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. K. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 51.

³⁵ BAKEŠ, M., a kol.. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. K. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 51.

3 DAŇOVÁ OPTIMALIZACE

Aktuální problematiku daňových úniků v daňovém systému České republiky rozdělujeme podle legislativního ukotvení podle daňových poplatníků (fyzických osob i právnických osob), zejména podle společných ustanovení pro tyto subjekty.

Dále je v podkapitole vymezena základní problematika daňových úniků v Česku, a to z hlediska aktuální legislativy i sociální politiky.

V poslední podkapitole jsou definovány legislativní změny, které měly především od 1. 1. 2017 napomoci předcházení daňovým únikům.

Optimalizace daní je v podstatě legitimní, a v žádném případě se nejedná o trestný čin a je i pochopitelné, že se daňový subjekt, jenž je poplatníkem daně z příjmů, pídí po možnosti, jak snížit daňovou zátěž. Domnívám se, že pokud je daňovému poplatníkovi umožněna určitá forma daňové optimalizace a ten ušetří, můžeme se z psychologického hlediska obecně domnívat, že tuto „akci“ bude vnímat jako pozitivní a bude méně pátrat po možnosti daňového úniku. Daňová optimalizace je právem, ale nikoliv povinností daňového subjektu a její plné využití se odvíjí toho, jaké možnosti daňový subjekt zvolí, aby ji co nejefektivněji využil.³⁶ Daňovou optimalizací rozumíme rezidentní nebo nerezidentní zájmy, které podléhají různému i odlišnému zacházení ze strany státu.

Příčinou daňových úniků bývá snaha o snížení zdanění příjmů, a to použitím úmyslných i neúmyslných postupů, nástrojů a metod, vedoucího k takovému činu, které mohou být jak legálními, tak nelegálními.

Častou příčinou daňových úniků bývá neznalost zákona, snaha o zneužívání nedostatků v právních předpisech týkajících se daňové optimalizace, neznalost a komplikovanost výpočtu daně, současně s nedostatečnou frekvencí a důsledností kontrolních orgánů vůči daňovým poplatníkům příslušnými orgány. Příčina daňových úniků tkví i v poplatníkovi samotném, a to pokud se u něj vyskytuje nízká daňová morálka, nevzdělanost, špatná finanční situace, neznalost právních předpisů, nebo potřebě nezákonně se obohacovat.³⁷

³⁶ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8.s. 82

³⁷ KLIMEŠOVÁ, L. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, o.p.s., a European Business School SE, 2014.

3.1 LEGISLATIVNÍ UKOTVENÍ DAŇOVÝCH POPLATNÍKŮ PRO STANOVENÍ DANĚ Z PŘÍJMU

Daň z příjmu podléhá především Zákonu č. 586/1992 Sb., Zákon České národní rady o daních z příjmů, který rozděluje zákony o daních z příjmů fyzických osob, a právnických osob, pro která platí rozdílná i společná ustanovení.

Daňový únik můžeme zjednodušeně označit jako daňovou trestnou činnost, podle Trestního zákoníku č. 40/2009 Sb., hlava VI, díl 2, *Trestné činy daňové, poplatkové a devizové*, § 240-247.

3.2 ZÁKLADNÍ PROBLEMATIKA DAŇOVÝCH ÚNIKŮ V ČESKÉ REPUBLICE

Daňové úniky v České republice šetří především Policie České republiky, celní správa a Finanční správa České republiky. Podle dostupných zpráv na internetu se lze nejčastěji dočíst o daňových únicích v oblasti pohonných hmot, stavebnictví, a služeb korporátních společností, poskytovaných zákazníkům.

„Nutno konstatovat, že daňovým únikům napomáhá samotné „daňové právo“ některých zemí, a to včetně České republiky. Na českém daňovém právu, proti kterému je únik namířen, je první snad jen forma. Svými vlastnostmi má totiž k podstatě práva velmi daleko. Právo existuje proto, aby poskytovalo jistotu. Proto musí být stálé, určité a srozumitelné. Současné daňové právo České republiky je však nestálé, složité a neurčité. České daňové zákony se mění příliš rychle a to, aby nevyvolávaly dojem improvizace a nedostatku koordinace. Jejich nestálost se tak stává hlavní příčinou jejich složitosti. Je-li daňové právo nestálé a složité, je nutně také neurčité. Vysoký počet právních výkladů ze strany Ministerstva financí vytváří přibližně tolik obtíží, kolik jich řeší. Ze sdělení a pokynů Ministerstva financí daňový subjekt jen těžko pozná, na co má právo a jaké jsou jeho povinnosti. Vzhledem ke své nestálosti, složitosti, neurčitosti a v některých případech i

nespravedlnosti ztratily české daňové zákony značnou část své legitimacy. Řada daňových poplatníků proto nepociťuje povinnost takové zákony dodržovat.“³⁸

Níže je uveden vztah mezi daňovou sazbou, a přiznaným daňovým příjmem poplatníka, jehož ideální daňová sazba spočívá v Lafferovu bodu, Obrázek č.2

Obrázek č. 2 Lafferova křivka



Zdroj: Lafferova křivka. *Středoevropské centrum pro finance a management (SCFM) - Finance & Management - Ing. Vladimír Jech, MBA*[online]. Copyright © 2004 [cit. 16.10.2018]. Dostupné z: <http://www.finance-management.cz/080vypisPojmu.php?X=Lafferova+krivka&IdPojPass=54>

Lafferova křivka demonstruje závislost daňového výnosu na daňové sazbě. Při nízkých daňových sazbách roste daňový výnos státu s růstem sazby, ale od určitého bodu (Lafferův bod) se rostoucí funkce mění v klesající. Jsou-li daňové sazby příliš vysoké, jsou jedinci odrazováni od práce a úspor a dávají přednost volnému času a spotřebě a též snaze po zdokonalení daňových úniků.³⁹ Z toho plyne menší výnos pro stát, pro který je tento jev popsán v Lafferově křivce nežádoucí.

Na základě průzkumu mínění Čechů, uskutečněném v roce 2016 došlo k určitým zjištěním, v jakých sektorech podle Čechů dochází k daňovým únikům. Výsledky jsou zaznamenány v níže uvedené Tabulce č. 4:

³⁸RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení rezidence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. Olomouc: ANAG, 2005-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-511-5. s. 15-16.

³⁹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-205-2. s. 40

Tabulka 4 Průzkum mínění Čechů – sektory, kde dochází k daňovým únikům



Zdroj: *Hlavní daňové úniky? Češi je vidí především u velkých firem a korporací* — HlídacíPes.org. *Žurnalistika ve veřejném zájmu* — HlídacíPes.org [online]. Copyright © 2018 HlídacíPes.org [cit. 16.10.2018]. Dostupné z: <https://hlidacipes.org/hlavni-danove-uniky-cesi-je-vidi-predevsim-u-velkych-firem-a-korporaci/>

Podle většiny Čechů vůbec nedochází k daňovým únikům u Českých malých firem a živnostníků. Dále podle většiny Čechů dochází nejvíce k velkým daňovým únikům u mezinárodních firem, naopak velkých daňových úniků se nebojí u fyzických osob s nižšími nebo středními příjmy. K menším daňovým únikům podle Čechů téměř nedochází u Českých velkých firem a mezinárodních firem, kde podle mínění respondentů dochází k menším i velkým daňovým únikům.

Většina daňových úniků se zakládá na nezákonném snižování základu daně, nebo na nepravdivém navyšování nákladů na činnost.

Nejčastěji se daňový únik projevuje prostřednictvím:

- nepřiznání příjmu zaměstnancům,
- započítáváním výdajů, které neslouží primárně pro výkon činnosti,
- falšováním daňových dokladů,
- předkládáním nepravdivých údajích o výši výplaty pro zaměstnance, nebo vyplacení nenárokovatelných slev na dani, a tak dále.

Podobně rozdělení daňových úniků charakterizuje i Klimešová (2014), Tabulka č. 5:

Tabulka 5 Rozdělení daňových úniků

Efektivní (legální) daňová optimalizace	Nelegální daňový únik
Osvobození od daně	Neúmyslné – neznalost, nedbalost, složitost zákonů
Sleva na dani	Úmyslné (záměrné) menšího rozsahu
Způsob odpisů u majetku	Úmyslné – trestný čin (škoda nad 50 tisíc Kč)
Podpora vybraných činností (výzkum, vývoj)	Šedá a černá ekonomika, nelegální podnikání
Mezery v daňových zákonech	Falšování úředních zákonů

Zdroj: Klimešová, 2014, s. 48⁴⁰

Je nutno uvést, že ne všech nelegálních daňových úniků se plátcí dopouštějí pouze záměrně, k takovým činům může docházet i neinformovaností, neopatrností nebo nedbalostí, nebo pouhou neznalostí zákonů a přílehlých legislativních dokumentů. Podle Klimešové hlavní problém tkví v právních předpisech, které jsou nejednoznačné, a pochopitelné spíše daňovými poradci nebo experty. S tímto názorem se ztotožňují.

V daňových zákonech se lze dočíst o daňové optimalizaci, nebo také legálních metodách, či aktivit vedoucí k minimalizaci daňové zátěže, mezi které se zařazují odpisy majetku, slevy na dani, daňová osvobození, a tak podobně, viz levé křídlo výše uvedené tabulky. Legálními prostředky k daňové optimalizaci se řadí i ty, jenž zakázané nejsou, avšak hranice mezi legálními a nelegálními zájmy je tak tenká, že je těžké rozsoudit, která strana udělala v tomto případě pochybení, v podstatě jde jen o neúplnost právních předpisů nebo zneužívání nedostatků právních předpisů.

V pravé polovině výše uvedené tabulky lze najít nelegální daňovou činnost, neboli formy a metody daňových úniků, které se v hojně míře v České republice vyskytují, a to především u korporátních, velkých firem, obchodníků či poradců. V České republice je často užíván šedá nebo černá ekonomika, která je

⁴⁰KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3

charakteristická především pro nelegální podnikání. Často také dochází ke zneužívání systému daňových znevýhodnění, a falšování úředních záznamů. Trestného činu se dopouští plátcí, kteří se dopouští daňových úniků způsobujících škodu ve výši 50 tisíc Kč, a vyšší.⁴¹

3.3 LEGISLATIVNÍ ZMĚNY NAPOMÁHAJÍCÍ PŘEDCHÁZENÍ NEBO OMEZOVÁNÍ DAŇOVÝCH ÚNIKŮ

Neustále se měnící právní předpisy týkající se daňového systému, daňové soustavy v České republice, mají napomoci předcházen daňovým únikům, jelikož daňové úniky činí nesporné ztráty v příjmech státního rozpočtu.

V roce 2017 a 2018 došlo k výrazným změnám v legislativní úpravě týkajících se daní, a to jak v zákonech, tak vyhláškách, jež podléhají zákonům. Mezi jedny ze změn se řadí například vyhláška č. 441/2017 Sb.

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů, prošel od začátku roku 2017 pěti novelizacemi. Nejprve to byl zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daně, s účinností dne 1. 7. 2017. Zákon měl být sice přijat dříve, což se nezdařilo, ale zůstalo zachováno to, že některá ustanovení této novely mohou být aplikována již pro zdaňovací období roku 2017. Některá ustanovení se však týkají až roku 2018, což může subjektům přinášet určité problémy při aplikaci a je třeba sledovat přechodná ustanovení zákona. Řada změn se týká jak daně z příjmů fyzických osob (změny § 4, 6, 7, 9, 10), tak jsou to změny ve zdanění příjmů právnických osob (§ 19, 19b, 20) či společných ustanovení (§ 21d, 23, 24, 25, 28, 29), dále byl doplněn § 30c, a ke změnám došlo v oblasti daňového zvýhodnění na vyživované děti (§ 35c).⁴²

Další změny zákona o daních z příjmů nastaly zákonem č. 200/2017 Sb., kterým se změnil zákon č. 117/1995 Sb. o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů, a některé další související zákony. Na základě tohoto zákona došlo ke zvýšení daňového zvýhodnění na první vyživované dítě.

⁴¹ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3

⁴² MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2018*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7. s. 4.

Další změnou zákona o daních z příjmů byl zákon č.225/2017 Sb., kterým se změnil zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů, a některé další související zákony. Tímto zákonem došlo k upřesnění prokazování nároku na odpočet nezdánitelné části daně, a to v případě úrokování bytových potřeb.

Dále byly upraveny zákony o evropských politických stranách, evropských politických nadacích, o pojištění odpovědnosti za újmu způsobenou provozem vozidla a dále některých souvisejících zákonů.⁴³

Od 1. 1. 2018 platí novela vyhlášky č. 441/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen Vyhláška).⁴⁴

Novela vyhlášky způsobila změnu, zpřesnění a zúžení některých pojmů, jako například předčasné ukončení finančního leasingu, který lze předčasně ukončit, avšak je za finanční považován až do konce sjednané smluvní doby. Finanční leasing slouží k přenechání daňově odepisovatelného majetku hmotného, avšak nelze přenechat majetek drobné povahy k finančnímu leasingu, jak bylo dříve možné. Dále třeba nehmotný majetek je nyní již možno odpisovat bez pevné hranice užívání, dána je pouze minimální doba užívání, pokud není uvedeno jinak.

V případě daně z příjmu je v současnosti povoleno právníkům osobám přiznat v daňovém základu při prodeji nepřeceňované cenné papíry, které byly oceněny jejich nabývací cenou bez limitace výnosy, kterých bylo nyní dosaženo.

V případě přiznávání daní z přidané hodnoty došlo k výraznějším změnám již od roku 2017, kdy se změnila například zavedení institutu nespolehlivé osoby, „viz § 106a odst. 4, 106aa, § 106ab zákona o DPH“. Nespolehlivý plátc, nespolehlivá osoba, je podle tohoto zákona osoba, která závažně poruší své povinnosti vůči správci daně. V okamžiku, kdy se stane nespolehlivá osoba plátcem, je podle § 106a odst. 4 automaticky nespolehlivým plátcem.⁴⁵

⁴³ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2018*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7. s. 4.

⁴⁴ HRUŠKA, V. *Účetní případy pro praxi*. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0425-3. s. 9.

⁴⁵ HRUŠKA, V. *Účetní případy pro praxi*. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0425-3.

Odpočet DPH u nepotvrzeného, nebo nedoloženého poškozeného, zničeného nebo odcizeného dlouhodobého majetku je nyní povinnou vyrovnat na základě viz § 77 zákona o DPH. Dlouhodobým majetkem může být taktéž majetek pořízený prostřednictvím finančního leasingu. Péče o děti v dětské skupině se nyní zařazuje mezi činnosti, které jsou osvobozeny od daně, avšak činnosti bez nároku na odpočet DPH, podle § 57 odst. 1 písm. h, zákona o DPH. Dále se upravuje oprava základu daně, a dále výše daně v případě smlouvy o díle, kterou je možno provádět do 3 let od konce zdanitelného období, ve kterém bylo dílo převzaté, nově se týká i děl, která byla převzata a účtována na základě dílčích plnění. Dále se „režim přenesení daňové povinnosti nově uplatňuje u zprostředkování dodání investičního zlata, dodání odpadu a šrotu z hafnia, dodání nemovité věci prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji, poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce, dodání zboží poskytovaného jako záruka při realizaci této záruky, dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem“. Dále jsou nově vymezeny dny uskutečnění zdanitelného plnění, zdaňovací období v insolvenční, zrušena určitá ustanovení i přechodná ustanovení pro společnosti a právní subjekty, a tak dále.⁴⁶

Odpočet DPH však není primárním předmětem zkoumání pro účely práce, je však důležité jej zmínit, jelikož činí nesporný příjem pro státní rozpočet, jež současně s daňovým příjmem daní z příjmu činí významnou položku příjmů státního rozpočtu.

I v daňovém řádu došlo k určitým změnám, zejména v oblasti správy daní.

Nově může správce daně „změnit stanovenou dobu posečkání nebo změnit anebo doplnit další podmínky, na které je posečkání vázáno, na základě žádosti daňového subjektu. Správce daně může uložit pořádkovou pokutu ve výši do 50 tis. Kč tomu, kdo učiní hrubě urážlivé podání. Penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výmětu, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které je toto penále vypočteno. Nově lze platit prostřednictvím platební karty. Správce daně uveřejní druhy daní, a podmínky, které je při těchto platbách nutno dodržet.“⁴⁷

⁴⁶ HRUŠKA, V. *Účetní případy pro praxi*. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0425-3.

⁴⁷ HRUŠKA, V. *Účetní případy pro praxi*. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0425-3. s. 16-17.

Změny v daňovém řádu nastaly tedy zejména v oblasti správce daně. Správce daně při stanovených podmínkách povolí daňovým subjektům, aby uplatňovaly daňovou povinnost platební kartou, a to při splnění stanových podmínek určených k takové platbě. Dále může správce daně pokutovat daňové subjekty, pokud jsou zvláště hrubí a urážliví, a to v hodnotě až 50 000 Kč.

4 DAŇOVÉ RÁJE

Nikde není jasně definováno, co je „daňový ráj“. Každá země si tvoří seznam zemí, které jsou daňovými ráji, nejčastěji tak bývají označovány Seychely, Maledivy, nebo i Švýcarsko. Definovat daňový ráj je velmi obtížné, záleží na mnoha kritériích pro takové stanovisko, které však není stabilní, jelikož označování zemí daňovými ráji se rychle mění, podle aktuálních politických událostí, změn v legislativě v jiných zemích, popřípadě dalších právních dokumentů, kterými se daňová povinnost řídí. Daňovým rájem může být označována například země, nebo místo, „které může být použito jako úkryt nebo útočiště před daněmi, obzvláště pak vysokými daněmi z příjmu nebo dědickými daněmi“.⁴⁸ Vzhledem k nejasné a neexistenci legální definice, vznikl Společností pro hospodářskou spolupráci a rozvoje, čtyřbodový klasifikační systém, dle něhož lze dovodit, zda se jedná o daňový ráj či nikoliv. Tyto body jsou:

1. jurisdikce neukládá žádné daně nebo pouze daně minimální
2. efektivní výměna informací je nedostatečná
3. nízká až nedostatečná transparentnost legislativy
4. absence požadavku, aby činnost ekonomického subjektu byla podstatnou částí jeho podnikání.⁴⁹

Daňový ráj je odvozený od slova nebo od termínu offshore. Termín vznikl podle společnosti, která byla založena na ostrově nebo pobřeží tj. ve smyslu anglického výrazu „off shore“.

Mnoho ostrovních států již před mnoha lety nabízela zahraničním investorům množství daňových výhod s cílem přilákat zahraniční kapitál. Offshore centra jsou vlastně daňové ráje. Pod pojmem offshore centrum rozumíme podnikání, které lze provádět v jedné zemi a které se týká podnikatele resp. majetku z jiné země, přičemž úřady v první zemi na toto podnikání z různých důvodů nevalují daňovou povinnost a ani ji nijak nezatěžují⁵⁰.

⁴⁸ LESERVOISIER, Laurent. *Daňové ráje*. Praha: HZ, 1996. Editio Q. ISBN 80-86009-07-6s. 14.

⁴⁹ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 233

⁵⁰ KALABIS, Z. 2012. *Offshore centrum: Ráj pro vaše podnikání?* [online] [Cit. 2018-09-25] Dostupné z internetu: <https://www.mesec.cz/clanky/offshore-centrum-raj-pro-vase-podnikani/>

Z vlastního pohledu si představuji exotický ostrov, kde firmy zakládají svá sídla a mají mimořádně daňové úlevy právě z důvodu přilákání zahraničních obyvatel na ostrov. Daňový ráj může být však i pro Srby nebo Rusy, kteří na Slovensku zakládají podniky jako Kia Motors nebo USS Steel, kde Američané 10 let nemuseli platit daně. Pod pojmem daňový ráj chápu území, kde se zvýhodněným celním, resp. daňovým režimem, který tam dovoluje daňovému subjektu propuštění svého kapitálu, nemalou finanční úsporu. O tom, zda je tato operace vždy legální nebo nikoli, vedou a určitě ještě řádně dlouho povedou přední odborníci z řad právníků, daňových expertů a finančních znalců bouřlivé polemiky.

V každém případě platí, že podle některých odhadů je v daňových rájích dnes umístěných 70-80 % privátního likvidního kapitálu z celého světa⁵¹.

Charakteristické pro daňové ráje je především:

- nízké, případně nulové daňové zatížení,
- snadná dopravní dostupnost,
- dobré bankovní služby,
- dobří právníci, kteří pomohou založit pobočku v daňové oáze,
- ochrana bankovního tajemství,
- liberální podnikové zákony, podle nichž je jednoduché založit společnost,
- politická stabilita,
- záruky proti vyvlastnění nebo znárodnění (jsou zaručeny zákony daného státu),
- výhodné geografické zázemí (příznivé klimatické podmínky)⁵²

Na daňové ráje se díváme z různých úhlů pohledů. Světové ekonomické fórum WEF používá k měření daňového zatížení index „total tax rate“ Světové banky, který vyjadřuje podíl daní a všech povinných odvodů a příspěvků placených podniky na jejich zisku. Existuje několik zemí, kde daňový ráj platí nejen pro firmy, ale i pro běžné smrtelníky. Na světě je 10 zemí, kde fyzické osoby neplatí žádnou

⁵¹ PAULIČKOVÁ, A. 2005. Tax evasion and tax havens as special financial problems. In *International and Comparative Law Review*. No. 14/2005. ISSN (online): 2464-6601

⁵² RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení rezidence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. Olomouc: ANAG, 2005-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-511-5. s. 15-16.

daň z příjmu. Patří k nejbohatším státům. Nulovou daň z příjmů fyzických osob má následující desítka zemí:

1. Bermudy
2. Katar
3. Kajmanské ostrovy
4. Kuvajt
5. Spojené Arabské Emiráty
6. Brunej
7. Bahamy
8. Bahrajn
9. Saúdská Arábie
10. Omán.

Klasické daňové ráje sami sebe raději eufemisticky nazývají mezinárodní finanční centra. Pro zařazení na černou listinu nerozhoduje, kde firma sídlí, ale zda její právní forma má tyto nežádoucí znaky:

- Firma není povinna danit své příjmy, pokud neprovádí své podnikatelské aktivity ve státě registrace. V některých daňových rájích mají virtuální firmy s nulovým zdaněním podnikatelské aktivity dokonce explicitně zakázané, nesmí zde vlastnit ani bankovní účet.
- Daňový ráj zachovává anonymitu vlastníků a statutárních orgánů společnosti. Protože společnosti nejsou povinny platit daně, nejsou formálně evidovány a neexistují jejich veřejné seznamy. Mají možnost vydávání akcií na majitele.
- Účetnictví firmy nepodléhá kontrole zdejšího finančního úřadu. V některých daňových rájích není povinné ani samotné vedení účetnictví.⁵³

„V mezinárodním měřítku existují dvě hlavní metody daňových úniků, a to:

- převod zisku do země s nízkým zdaněním pomocí manipulace s cenou operací prováděných mezi sdruženými podniky prostřednictvím tzv. převodních cen a

⁵³ Pirátská strana....2016. Piráti a daňové optimalizace. [online] [Cit. 2018-09-25] Dostupné z internetu:
<https://www.pirati.cz/program/temata/danove-uniky/>

- snižování zisků pomocí manipulace s náklady vynaloženými na služby⁵⁴.

V daňových rájích se nejčastěji pohybují obchodní nebo investiční společnosti a poradenské firmy.

„Podle jedné definice je daňový ráj území, kde existuje daňová struktura vytvořená úmyslně tak, aby využívala/zneužívala světovou poptávku po vyhýbání se daňové povinnosti. Daňové ráje jsou ale také charakteristické nízkým až žádným zdaněním firem a velkou mírou finančního tajemství. Velmi zjednodušeně řečeno jde o jakýkoliv stát, který úmyslně upravuje své daňové zákony tak, aby přitáhl zahraniční kapitál. Nejde tedy jen o daňové ráje v tradičním vnímání, tedy o jakési tajuplné ostrovy v Karibiku, ale často i o zdánlivě “normální” státy, které mohou být např. našimi partnery v EU.“⁵⁵

V podstatě jde o úmyslné zneužívání a využívání určité společenské politiky, ve smyslu vyhýbání se daňové povinnosti, popřípadě zneužívání daňových zákonů tak, aby daná země přilákala co nejvíce zahraničních „klientů“, kteří v dané zemi založí podnikání, a dané zemi odvádějí určité daňové platby za podnikatelskou činnost. Dané země však zakládáním podnikání svých obyvatel v jiných zemích přichází o daňové příjmy v nemalých částkách, příklad je uveden na obrázku níže.

⁵⁴RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení rezidence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. Olomouc: ANAG, 2005-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-511-5. s. 15-16.

⁵⁵ *Jak pochopit DANĚ V RÁJI?*. Glopolis. Glopolis [online]. Dostupné z: <https://glopolis.org/997939/pochopit-dane-raji>

Obrázek 3 Dopady přesunů zisků do daňových rájů



Zdroj *Jak pochopit DANĚ V RÁJI?*. Glopolis. Glopolis [online]. Dostupné z: <https://glopolis.org/997939/pochopit-dane-raji>

Z výše uvedeného schématu lze odvodit, že zakládáním podniků českých obyvatel v jiných zemích přichází Česká republika z hlediska státního rozpočtu v oblasti daňových příjmů každoročně o 20-60 miliard korun českých, načež přesná částka se nedá stanovit, a každoročně se její výše mění.

Podle Bisnode je populární zakládání sídel Českých společností v zemích, které jsou často označovány jako země daňových rájů. Nejvíce Českých společností v zemích daňových rájů působilo v roce 2015, od té doby se jejich počet snižuje. Mezi nejpopulárnější země patří Nizozemí, Spojené státy americké, Seychelská republika, Kypr, Lucembursko, Britské Panamské ostrovy, a další, viz následující Tabulka č. 6.

Tabulka 6 Zakládání sídel českých společností mimo ČR

Země	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Bahamy	37	39	41	42	39	39	35	35
Belize	196	203	194	161	145	118	94	83
Bermudské ostrovy	4	5	5	5	7	7	5	5
Britské Pan. ostrovy	384	414	433	452	463	455	438	422
Gibraltar	69	72	72	75	74	74	66	66
Guernsey (Velká Británie)	23	25	31	28	29	30	29	28
Hongkong	191	137	97	102	91	80	69	59
Jersey (Velká Británie)	38	39	43	43	56	57	59	59
Kajmanské ostrovy	14	18	20	30	33	37	38	32
Kypr	2	2	2	2	2	1	1	1
Lichtenštejnsko	205	175	151	997	018	904	705	550
Lucembursko	210	216	225	226	237	251	255	245
Lucembursko	929	968	1 068	1 120	1 144	1 173	1 192	1 254
Malta	302	259	223	177	149	122	102	92
Monako	67	63	61	72	60	51	54	64
Marshallovy ostrovy	150	133	90	55	31	14	3	5
Nizozemské Antily	9	13	17	15	15	16	16	14
Nizozemí	3	3	4	4	4	4	4	4
Nizozemí	755	912	104	208	368	443	501	519
Panama	224	239	247	243	216	199	190	170
Ostrov Man	32	34	39	40	33	35	34	35
Seychelská republika	803	873	886	827	717	512	414	330
Spojené arabské emiráty	342	913	292	270	255	225	214	184
Spojené státy americké	3	3	2	2	2	2	2	2
Spojené státy americké	047	025	990	959	939	903	750	635
Celkem	13	13	13	13	13	12	12	11
	031	185	419	247	109	676	196	818

Zdroj Bisnode, 2018, online. <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/z-danovych-raju-je-rizeno-nejmene-firem-za-poslednich-5-let/>

Podle těchto dostupných informací, se nejvíce firem sídlících v zemích daňových rájů nacházelo v roce 2017 Nizozemí, kde sídlilo více jak 3 700 společností, dále pak v USA, kde sídlilo více jak 3 000 společností. Dále na Kypru, kde sídlilo více jak 2 200 společností. Nejméně populární zemí daňového ráje pro České společnosti jsou Bermudské ostrovy, kde sídlily pouze 4 společnosti. V roce 2017 v zemích daňových rájů sídlilo na různých místech (viz Tabulka č. 5) celkem 13 031 společností.

4.1 KOORDINACE S OECD A EU

Snaha poplatníků snižovat daňové břemeno vyvolává v mezinárodním kontextu tzv. daňovou konkurenci mezi státy. Neznamená to nic jiného než snahu přilákat do země daňové základy, jako jsou důchody, obraty firem, úroky a

dividendy prostřednictvím výhodnějších režimů.⁵⁶ V podstatě daňová konkurence způsobuje to, že daňový poplatník přesune svůj základ daně do jiného státu, kde jsou pro něj výhodnější podmínky co do mobility či náročnosti přesunu. Logicky z toho tedy vyplývá, že se daňová konkurence bude nejvíce týkat právě oblasti daně z příjmů. Státy tedy vyvíjejí společnou aktivitu, aby těmto praktikám zamezili, a aby vytvořili pro své poplatníky takové podmínky, které by znamenaly setrvání poplatníka. Jiná cesta, jak zamezit odlivu výnosů z daní, by bylo direktivní nařízení z pozice státní autority.

Vzhledem k nemožnosti, jakkoliv harmonizovat přímé daně s ostatními státy, přijímají státy napříč světem doporučení Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, nebo Mezinárodního měnového fondu. Pro naše účely se jeví nejvýznamnější zejména rok 1998, kdy byl vlastně poprvé sestaven seznam zemí označených Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj za „daňové ráje“ a tyto země byly vyzvány k tomu, aby ukončily praktiky umožňující poplatníkům (fyzickým i právnických osobám) na celém světě vyhýbat se daním v mateřské zemi.⁵⁷ Pravidla pro vyhodnocení, zda se jedná o daňový ráj, jsem popsala už v úvodu kapitoly.

Co se týče EU, byla přijata například Radou ministrů roku 1990 (v souvislosti s přechodem na jednotný trh) dvě významná direktiva a jedna konvence týkající se daní z příjmů společností. Jde o direktivy:

The Parent-Subsidiary Directive (Direktiva o mateřských a dceřiných společnostech)

The Merge Directive (Direktiva o fúzích).

Direktivy jsou platné od roku 1993. „Parent-Subsidiary Directive“ má za úkol snížit rozdíly v daňových zákonech, které upravují zdanění skupin společností působících v národním měřítku a skupin společností v rámci EU. „Merge Directive“ upravuje v rámci EU odklad daňové povinnosti plynoucí z kapitálových výnosů při fúzi, při rozdělení společnosti, při převodu aktiv a výměně akcií přes státní hranice. Základní

⁵⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-205-2. 158

⁵⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-205-2. s.206

myšlenkou této direktivy je, aby se zdanění takto vzniklých vnitřních rezerv odložilo až do doby jejich realizace.⁵⁸

Konvence („Arbitration Convention“), která v Evropském společenství byla přijata v roce 1995, má bránit dvojímu zdanění, k němuž by mohlo dojít v případě odlišné interpretace principu transferových cen v různých zemích.⁵⁹

Z obecného pohledu, je zájem Evropské unie takový, aby docházelo prostřednictvím jejích směrnic ke sblížení právních předpisů. Nicméně právě zdanění je oblast velmi specifická a hlavně oblast přímých daní, kterou státy považují za výsostnou. Každý členský stát má však vlastní daňové reformy a vlastní systém výběru daní. Přesto jak Soudní dvůr již mnohokrát ve své judikatuře konstatoval, platí, že: „...ačkoliv v současné době oblast přímých daní jako taková nespadá do pravomoci Společenství, členské státy musejí tyto své pravomoci vykonávat v souladu s právem Společenství“⁶⁰ Harmonizace přímých daní (na rozdíl od daní nepřímých) není opřena o „svůj vlastní“ článek. Za legislativní základ pro harmonizaci přímých daní lze považovat článek 115 Smlouvy o fungování Evropské unie, který umožňuje přijímat opatření o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování trhu. Článek však jako jediný nástroj pro harmonizaci umožňuje pouze směrnice.⁶¹

Evropská unie se snaží bojovat proti daňovým únikům, je však na pováženou, aby příliš „aktivní“ zásahy, neměly za následek odliv evropského kapitálu do zemí s nižší daňovou zátěží. V březnu tohoto roku Europoslanci schválili svůj postoj k návrhům na zdaňování podniků v EU. Návrhy mají zajistit, aby společnosti platily daně tam, kde generují zisk a zřídit jednotná pravidla pro výpočet základu daně. Členské státy budou i nadále zdaňovat zisky podle národních sazeb. Návrhy obou směrnic představila Komise na podzim 2016 v rámci boje za zvýšení daňové transparentnosti a spravedlivé placení daní. Oba legislativní návrhy

⁵⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-205-2. s.208

⁵⁹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-205-2. s.209

⁶⁰ VONDRÁČKOVÁ, Aneta. *Perspektivy harmonizace daní z příjmů v Evropské unii*. Praha: Leges, 2016. Teoretik. ISBN 978-80-7502-175-5. s.10

⁶¹ VONDRÁČKOVÁ, Aneta. *Perspektivy harmonizace daní z příjmů v Evropské unii*. Praha: Leges, 2016. Teoretik. ISBN 978-80-7502-175-5. s. 27

navazují na návrh původní směrnice CCCTB z roku 2011, který však nikdy nebyl schválen.⁶²

Na harmonizaci daní v rámci EU nemám zcela jednoznačný názor. Ztotožňuji se s názorem, jenž říká, že je nutné přijímat taková jednotná opatření, která by vytvářela jednotné podmínky pro podnikání a s ním související, ale na druhou stranu je potřeba vzít v úvahu i různou ekonomickou úroveň států v rámci EU. Přijatá daň v rámci harmonizace se může jevit jako spravedlivá, když stejné podmínky budou platit pro všechny obyvatele EU stejně. Nicméně pro obyvatele například sousedního Německa, bude daňová zátěž mnohem nižší, vzhledem k celkovému příjmu obyvatele, než například pro obyvatele České republiky, když ten bude hledat právě, aby snížili daňovou zátěž, možnost daňového úniku.

⁶²Úřad vlády. *Europoslanci schválili návrh pro výpočet korporátní daně [online] 2018. Úřad vlády. [cit. 16.10.2018]. Dostupné: <https://www.euroskop.cz/9007/30657/clanek/europoslanci-schvalili-navrh-pro-vypocet-korporatni-dane/>*

5 NÁSTROJE SPRÁVCE DANĚ

Správa daní probíhá v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nahradil zákon o správě daní a poplatků. Podle § 1 výše uvedeného zákona, zákon upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádne daňové tvrzení“), a dodatečné daňové přiznání, následní hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“) podané daňovým subjektem⁶³.

Správa daní probíhá v oblasti daní, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo schodkem v příjmem veřejného rozpočtu. Veřejný rozpočet pro účely tohoto zákona tvoří státní rozpočet, finanční aktivita státu, rezervní finanční fondy státu, rozpočet samosprávních celků, rozpočet státního fondu a Národního fondu, rozpočet EU, nebo rozpočet dle příslušných legislativních dokumentů.

Daní rozumíme pro účely tohoto zákona:

- peněžité plnění v rámci dělené správy
- celní poplatky, daňové poplatky, nebo jiné poplatky
- peněžité plnění podléhající daňové povinnosti
- daňové odpočty, daňové ztráty, další formy zdanitelných příjmů.⁶⁴
-

5.1 NÁSTROJE SPRÁVCE DANĚ V BOJI PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM

Nástroje správce daně v boji proti daňovým únikům pro účely práce rozdělíme na primární nástroje správce daně, a represivní nástroje správce daně. Mezi primární nástroje správy daní v boji proti daňovým únikům jsem zařadila nástroje daňového řádu a elektronickou evidenci tržeb. Mezi represivní nástroje správy daní byly zařazeny penále a úrok z prodlení.

⁶³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 1, § 2

⁶⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 2

5.2 PRIMÁRNÍ NÁSTROJE SPRÁVCE DANÍ

Mezi primární nástroje správy daní z příjmu patří především nástroje pro optimalizování daňového řádu, a také elektronická evidence tržeb (EET), která je aktuální a diskutovanou možností optimalizace daňové soustavy v České republice.

5.2.1 NÁSTROJE DAŇOVÉHO ŘÁDU

Podle zákona č. 280/2009 Sb., § 78, **Vyhledávací činnost**, postupuje správce daně následovně. Správce daně vyhledává důkazní materiály, popřípadě daňové subjekty, a kontroluje plnění jejich daňové povinnosti v rámci správě daní, a to před zahájením řízení, ale i v průběhu řízení. Vyhledávací činnost může správce daně provádět, i pokud daňový subjekt nespolupracuje, nebo není nutné s ním spolupracovat.

Správce daně v takovém případě zkontroluje úplnost evidence daňového subjektu, nebo registraci daňového subjektu. Zjišťují se údaje, které se týkají příjmů, majetku, popřípadě jiných skutečností, které souvisejí se správností údajů sloužících k výpočtu a platbě daní. V neposlední řadě správce daní shromáždí a zpracuje informace, které zaznamenává do informačního systému, zajišťuje důkazy nebo nepostradatelná vysvětlení či objasnění, popřípadě provede místní šetření.

Vysvětlením rozumíme prověření nezbytných skutečností, které nelze vyžádat úředním způsobem, avšak jsou nepostradatelné pro vydání rozhodnutí nebo dalších postupů při zajištění správy daní. V případě potřeby je také prováděno místní šetření, které podporuje další důkazní prostředky a materiály, a to možno i s přizváním třetích osob při provádění místního šetření. Záznamem šetření je spis nebo protokol, popřípadě i videozáznam nebo audiozáznam, pokud jsou o takových skutečnostech daňové subjekty obeznámeny.

Při místním šetření jsou daňové subjekty podle zákona č. 280/2009 Sb., § 82 povinny poskytnout úřední osobě:

- všechny přiměřené prostředky, potřebnou součinnost k účinnému provedení místního šetření

- zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory, jinak správce daně tyto věci zajistí postupem podle § 83
- poskytnout bližšího posouzení nebo expertízy vzorky věcí, které si úřední osoba vyžádala
- zapůjčit doklady a jiné věci, popřípadě odebrané vzorky věcí, pokud je jich pro řízení správy daně potřeba, na dobu a způsob použití v souladu s tímto zákonem⁶⁵

Dalším významným postupem, jenž slouží jako preventivní nástroj, je **daňová kontrola**. Daňová kontrola je postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti.⁶⁶ Na rozdíl od místního šetření, které je správce daně oprávněn provádět jak u daňového subjektu, tak u dalších osob zúčastněných na správě daní, je správce daně oprávněn provádět daňovou kontrolu u daňového subjektu.⁶⁷ Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu upřesnit postupem pro její zahájení. Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.⁶⁸

Finanční správou se jedná o hojně využívaný postup, o čemž svědčí data z Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2017, kdy Finanční správa v roce 2017 snížila celkový počet ukončených kontrol oproti předchozímu roku o 26,2 % a snížil se též počet kontrol ukončených s rozdílem, kde došlo k poklesu o 17,1 %. Celková výše doměřené daně z daňových kontrol v roce 2017 činí 11 594 mil. Kč, což oproti roku 2016 představuje pokles o

⁶⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 82

⁶⁶ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 89

⁶⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2017-2018*: Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2017. ISBN 978-80-7552-717-2. s. 51

⁶⁸ *Daňová kontrola. Postup v daňovém řízení. Daňový systém ČR. Finanční správa. Finanční správa* [online]. Copyright © 2013 [cit. 16.10.2018].

Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-řízení/danova-kontrola>

20,1 %.⁶⁹ Ač se jedná o klesající tendenci počtu kontrol, tak toto je způsobeno zejména efektivnější zacílení na kontrolované subjekty, kde jsou indicie, že dochází k daňovému úniku. Dle výše citované zprávy se totiž zvýšil doměrek na jednu kontrolu. Také dle sdělení ředitele finančního ředitele Ing. Miloslava Vágnera, se projevila pozitivně i novelizace zákona č.456/2011 Sb., o Finanční správě ČR, týkající se i daňové kontroly, když zavedla institut vybrané věcné příslušnosti, který umožnil, aby mohl finanční úřad vykonávat na celém území. Tímto opatřením se již nevyplatí daňovým subjektům stěhovat svá sídla například do Prahy, kde je téměř mizivá šance, že proběhne daňová kontrola.

Zákon vyžaduje od kontrolovaného daňového subjektu na straně jedné i od správce daně na straně druhé součinnost nezbytnou k provedení daňové kontroly, jenž vyplývá ze zákona 280/2009 Sb., daňový řád, přesněji dle § 6 odst. 2. Tento zákon stanovuje povinnosti a práva daňového subjektu a jim odpovídající práva a povinnosti správce daně. Pokud finanční správa dojde k závěru, že došlo k pochybení daňového subjektu, je mu doměřena daň, nový platební výměr, ale v určitých situacích jde i o závěr mnohem závažnější a to ve formě trestněprávních sankcí. Na základě zákona 280/2009 Sb., daňový řád, § 53 odst. 3 je totiž povinen správce daně neprodleně ohlásit, že byl spáchán některý z trestných činů. Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Jde o institut s mimořádně podstatným preventivním významem.

K institutu daňové kontroly se vyjádřil i Nejvyšší správní soud, jenž říká, že účelem daňové kontroly není samo o sobě posouzení viny daňového subjektu či jeho usvědčení z daňového deliktu, ale pouhá (preventivní) kontrola plnění daňové povinnosti. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti, nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.⁷⁰

Daňová kontrola je běžným institutem daňového řízení, kdy podle téhož zákona, § 134 rozumíme „**Daňovým řízením**“ zajištění účelného, a správného

⁶⁹ Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2017. 2017. Ministerstvo financí ČR. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Copyright © 2005 [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401>

⁷⁰ Nejvyšší správní soud. *Object moved* [online]. Copyright © 2003 [cit. 30.10.2018]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main0Col.aspx?cls=JudikaturaSimpleSearch&pageSource=0&menu=188>

stanovení daně, současně se zajištěním její úhrady. Daňové řízení končí splněním povinnosti, nebo jejím zánikem. V průběhu daňového řízení se daň posuzuje vzhledem ke zdaňovacímu období, nebo podle vztahu daňové povinnosti vůči skutečným. V průběhu daňového řízení nastávají dílčí řízení, během kterých jsou vydávána rozhodnutí a určitá stanoviska. Dílčím řízením může být vyměřovací řízení pro stanovení výše daně, doměřovací řízení pro stanovení změny výše daně, nebo opravné řízení. V dílčích řízeních se rovněž rozhoduje o odložení platby za daně, popřípadě její platby formou splátkového kalendáře, o uložení exekučního nebo opravného řízení, nebo o vydání mimořádných, především dozorčích prostředků proti jednotlivým řízením.

Po kontrole, nebo vyhledávací činnosti následuje dokazování, a poté vydání rozhodnutí nebo rozsudku.

5.2.2 KONTROLA PŘEVODNÍCH CEN

Převodní ceny určují postup stanovení ceny při transakcích - například při prodeji zboží nebo poskytnutí služby, poskytnutí zápůjčky anebo úvěru apod. - mezi spojenými osobami pro daňové účely tak, aby odpovídaly podmínkám nezávislého vztahu. Hlavní charakteristikou nezávislého obchodního vztahu je to, že subjekty sledují vlastní cíle a zájmy, tj. jejich cílem je dosáhnout co největšího zisku pro sebe. Spojené osoby sledují obvykle společný cíl a snaží se o co nejvyšší zisk pro skupinu, což může vést k nesprávnému rozdělení zisku a přesouvání větší části zisku do země s výhodnějším daňovým zatížením.⁷¹

Samostatná příloha k položce 12 I oddílu přiznání k dani z příjmů právnických osob ve své podstatě vychází z projektu DAC IV. (implementace Směrnice Rady EU 2016/881), která je jedním z opatření v návaznosti na BEPS (base erosion and profit shifting). Projekt BEPS byl vytvořen G20 a OECD už počátkem roku 2013 a jeho cílem bylo zabránit celosvětovému přesouvání zisků mezi zeměmi za účelem snižování daňové povinnosti nadnárodních společností. Jedním z bodů BEPS byla akce 13, týkající se zdokumentování transakcí mezi spojenými podniky.

⁷¹ *Accace Česká republika. Poradenství a outsourcing* [online]. Copyright ©T [cit. 25.10.2018]. Dostupné z: <https://accace.cz/wp-content/uploads/sites/5/2017/03/2017-Prevodni-ceny-v-ceske-republice-CZ-1.pdf>

Příloha k převodním cenám je součástí daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob **od 1. 1. 2015 a je vyplňována poprvé za zdaňovací období roku 2014**. Příloha je primárně využívána pro analytickou činnost finanční správy ve vztahu ke kontrolám převodních cen a správného stanovení daňové povinnosti těchto poplatníků. Za zdaňovací období roku 2016 podalo přílohu takřka 14.500 daňových poplatníků. Celkový počet podaných příloh překročil 60.000, neboť každý poplatník podává přílohu za každou spojenou osobu, s níž učinil transakci, zvlášť.

Aktuální verzi přílohy pro zdaňovací období roku 2017 a pokyny k jejímu vyplnění je možné získat pod odkazem: http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-E_4.pdf?201801051300, oproti původní variantě byla **rozšířena i na finanční instituce** a byla rozšířena i o nově zjišťované transakce (nájem, finanční a bankovní záruky přijaté, finanční a bankovní záruky poskytnuté).

Závazná posouzení

Na tomto místě je třeba zmínit, že řada daňových subjektů využívá dlouhodobě možnosti podat si žádost o závazné posouzení způsobu nastavení převodních cen mezi spojenými osobami (jeden z výše zmíněných tax rulings). Počet těchto řízení se každoročně pohybuje v rozmezí 20-30. U subjektů, kterým byla vydána rozhodnutí o závazných posouzeních, se následně provádějí pouze namátkové kontroly na ověření, zda subjekt postupuje podle schváleného postupu či nikoliv.

Výsledky kontrol

Díky přijetí systémových opatření pro posílení boje s přesouváním zisků jako je např. zařazení povinné přílohy k převodním cenám do daňového přiznání, vytvoření specializovaných týmů na kontrolu mezinárodního zdanění apod., vykazují všechny roky, které následují po jejich zavedení významně lepší výsledky než roky, v nichž správce daně neměl podrobná data k dispozici.

Historicky lze říci, že finanční správa současně se zavedením povinné přílohy daňového přiznání k převodním cenám zahájila celorepublikové kontrolní akce se zaměřením na převodní ceny. Tyto akce s sebou přinesly největší doměrky v letech 2015 a 2016 jak je vidět v následující Tabulce č. 7.

Tabulka 7 Meziroční srovnání finančních kontrol (2013-2016)

Rok	Počet kontrol	Doměrek daně	Zvýšení základu daně	Snížení daňové ztráty
2013	282	71 759 104	336 386 414	131 267 918
2014	459	59 402 410	259 612 320	244 221 586
2015	786	446 263 377	2 431 935 440	390 970 153
2016*	900	886 116 252	4 783 203 802	8 502 980 932

Zdroj: Finanční správa si zamilovala převodní ceny | KPMG | CZ. [online]. Copyright © 2018 KPMG Česká republika, s.r.o., a Czech limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative [cit. 25.10.2018]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/cz/cs/home/clanky-a-analyzy/2017/09/prevodni-ceny.html>

Nicméně jejich největším efektem byla prevence. V reakci na zavedení povinné přílohy a zahájení místních šetření či daňových kontrol podala celá řada subjektů dodatečná daňová přiznání, kterými se zvýšil základ daně o cca 1 mld. Kč v roce 2015.⁷² Je tedy zřejmé, že v letech následujících po prvotních celorepublikových kontrolních akcích, již není třeba kontrolních akcí v takové míře, neboť daňové subjekty již sami dobrovolně přiznávají daň z příjmů právnických osob. A jak je už zmíněno výše právě vydání závazných posouzení má také významná efekt směrem do budoucna a to jak ve vztahu k přiznané dani, tak ve vztahu k zatěžování daňových subjektů do budoucna hloubkovou daňovou kontrolou, která u těchto subjektů už nebývá nutná.

Hlavními oblastmi, na které se finanční správa v rámci kontrol převodních cen zaměřuje, jsou kontroly tzv. funkčních a rizikových profilů, neboť od nich se odvíjí, jaká metoda převodních cen by měla být použita, i to, zda má subjekt z pohledu pravidel převodních cen „právo“ být ve ztrátě nebo ne (smluvní výrobce, nízkorizikový distributor, komisionář). Od toho se odvíjí i zaměření kontrol na dlouhodobě ztrátové společnosti. Druhou početnou skupinou rizikových subjektů

⁷² Finanční správa při kontrolách převodních cen doměřila téměř miliardu korun. 2016. Ministerstvo financí ČR. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Copyright © 2005 [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/fs-domerila-temer-miliardu-korun-24615>

jsou poplatníci čerpající slevu na dani z titulu investičních pobídek. I zde se často chybuje v nastavení funkčního a rizikového profilu.

Kromě výše uvedeného se finanční správa v rámci kontrol nebo jen místních šetření zaměřuje na kontroly rizikových transakcí, jako jsou platby licenčních poplatků či úroků a to jak z hlediska výše, tak i z hlediska státu příjemce (daňové ráje), tedy zda se transakce vůbec uskutečnila. To, jestli byla vůbec poskytnuta a v jaké výši, se často řeší ve vztahu k přijímaným službám, zejména manažerským – poradenství v rámci skupiny. Problematickými jsou v převodních cenách i možná řetězení některých plnění, např. poskytování reklam.⁷³

5.2.3 ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB

Dlouhodobé a systematické krácení daňové povinnosti se v některých oblastech podnikání stalo v České republice téměř běžnou záležitostí. Nevykázané příjmy tak podle Českého statistického úřadu dosahují v České republice částky cca 170 mld. Kč ročně, tedy více než dvojnásobek schodku státního rozpočtu.⁷⁴

Finanční správa nyní nemá potřebné informace, aby dokázala při množství podnikatelů v České republice efektivně a cíleně provádět daňové kontroly. Proto bylo nutné přijít s novými, avšak osvědčenými moderními nástroji, které zamezí daňovým únikům a poskytnou Finanční správě adekvátní nástroje, které jí umožní získat efektivní formou informaci o tom, zda daňový poplatník správně vykazuje své hotovostní tržby a nepodniká na úkor ostatních podnikatelů.⁷⁵

Elektronickou evidencí tržeb se v podstatě snaží správce daně předcházet ztrátám v pokladně státního rozpočtu. Není možné kontrolovat evidenci příjmů všech podnikatelů a dalších osob, podléhajících daňové povinnosti v oblasti dani z příjmu. Elektronická evidence tržeb vyžaduje technické zařízení, které umí

⁷³ Finanční správa při kontrolách převodních cen doměřila téměř miliardu korun. 2016. Ministerstvo financí ČR. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Copyright © 2005 [cit. 25.10.2018]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/fs-domerila-temer-miliardu-koron-24615>

⁷⁴ Proč evidence tržeb? *etrzby. etrzby - elektronická evidence tržeb* [online]. Copyright © 2016 [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/proc-e-trzby>

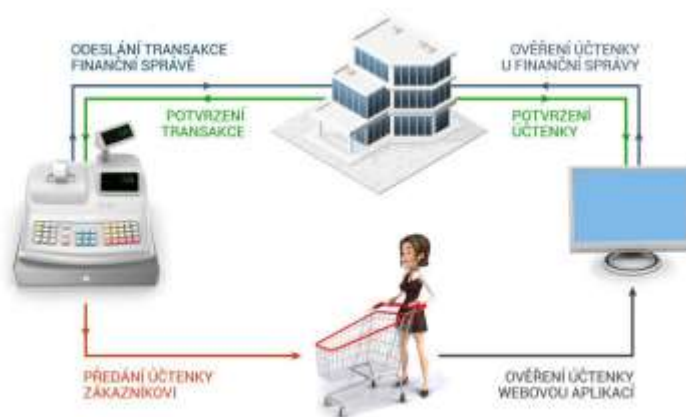
⁷⁵ *Etržby (EET). Finanční správa. Finanční správa. Finanční správa* [online]. Copyright © 2013 [cit. 16.10.2018].

Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>

zaznamenávat předměty nebo služby do systému EET, což napomáhá samotnému účetnictví firem, a zároveň také daňové kontrole příjmů ze strany státního zájmu.

Níže je uvedeno schéma elektronické evidence tržeb, a jeho správného fungování a využití v praxi.

Obrázek 4 Elektronická evidence tržeb - schéma



Zdroj: Přehledně: *A co když nepůjde internet? Jak má fungovat elektronická evidence tržeb* - Aktuálně.cz. Zprávy - Aktuálně.cz [online].

Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/domaci/online-evidence-trzeb/r~ae3e57fae46311e593630025900fea04/>

V podstatě tento systém funguje tak, že živnostník zaznamenáním platby odešle datovou zprávu finanční správě, prostřednictvím počítače, telefonu, pokladny nebo jiného zařízení, která obsahuje náležitosti provedené finanční transakce. Finanční správa transakci zadá do systému, a potvrdí přijetí účtenky, současně zašle unikátní kód. Prostřednictvím tohoto unikátního kódu živnostník vytiskne účtenku, kde je unikátní kód zobrazen, a předá účtenku zákazníkovi. Vytisknutou účtenku může zákazník použít pro další účely, jelikož přes webovou stránku finanční správy si může evidenci provedené transakce ověřit, právě díky tomuto unikátnímu kódu.

Zaznamenáváním plateb v systému finanční správy a možností kontroly zákazníkem dochází ke dvojí kontrole plateb živnostníka, a to zákazníkem i finanční správou, což je také preventivní funkcí daňových úniků.

V červnu tohoto roku vláda schválila Ministerstvem financí předložený návrh novely zákona o evidenci tržeb, který upravuje náběh 3. a 4. fáze evidence tržeb, přináší nejmenším podnikatelům možnost evidovat své tržby off-line

a významným způsobem snižuje DPH na vodné, stočné a stravovací i odborné služby.

Podnikatelé, kteří spadají do těchto fází, začnou evidovat společně v jedné vlně, která bude spuštěna šest měsíců po platnosti zákona. „*Pokud by zákon začal platit například v prosinci letošního roku, odstartovala by poslední vlna EET 1. července 2019. Přesný termín spuštění však bude samozřejmě záviset na délce legislativního procesu,*“ uvádí ministryně financí Alena Schillerová.⁷⁶ Od počátku systému, který byl spuštěn 1.12.2016, tak od té doby se do ní zapojilo 161 tisíc podnikatelů z oblasti ubytovacích a stravovacích služeb, velkoobchodu a maloobchodu. Ti za evidovali dohromady 3,6 miliardy účtenek s celkovou sumou přiznaných tržeb 1,3 bilionu korun.⁷⁷ Osobně se domnívám, že tento nástroj, i přes řadu odpůrců, má svůj význam a vzhledem k tomu, že se od nás chtějí inspirovat i ostatní státy, jmenovitě Slovensko, které by mělo obdobný systém elektronické evidence tržeb spustit počátkem roku 2019, je pro správce daně velmi užitečným nástrojem, jak ostatně také kvitují autority z řad vrcholné politiky.

5.3 REPRESIVNÍ NÁSTROJE SPRÁVCE DANÍ

Mezi represivní nástroje správce daní řadíme sankce, jenž můžeme dále rozčlenit na sankce vyplývající z daňového řádu, a sankce vyplývající z trestního zákoníku.

5.3.1 PENÁLE

Penále je sankcí, která se ukládá při doměření daně. Je tedy rozdílná od pokuty za opožděné tvrzení daně. Ta vzniká přímo ze zákona, pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení po zákonem

⁷⁶ Tiskové zprávy. *etržby. etržby - elektronická evidence tržeb* [online]. Copyright © 2016 [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/cs/tiskove-zpravy_vlada-schvalila-novelu-k-eet

⁷⁷ Tiskové zprávy. *etržby. etržby - elektronická evidence tržeb* [online]. Copyright © 2016 [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/cs/tiskove-zpravy_Ministerstvo-financi-zhodnotilo-rok-fungovani-eet

stanovené lhůtě (tolerováno je zpoždění pět pracovních dnů), anebo je nebudá vůbec.⁷⁸ Z tohoto důvodu, se nebudeme pokutě nadále věnovat.

Oproti pokutě za opožděné tvrzení daně, u penále je daňový subjekt povinen uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši fixně stanovené zákonem.⁷⁹ Toto se jeví jako spravedlivé, ale v některých případech, kdy může dojít k nesplnění povinnosti z „pouhé“ nedbalosti, zákonodárce ustanovením §259 „změkčil“ toto ustanovení, když je možnost požádat o prominutí části penále. Finanční úřad nám může vyměřit či doměřit daň po tři roky ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání (nebo v němž se stala daň splatnou, pokud jsme neměli povinnost podat řádné daňové přiznání).⁸⁰ Taková lhůta se však automaticky prodlužuje v případě, že je u daňového subjektu zahájena daňová kontrola, je podáno daňové přiznání v řádném termínu, nebo je daňovému subjektu oznámena výzva k podání daňového přiznání. Pouze o jeden rok se lhůta prodlužuje v případě, že v posledních 12 měsících před lhůtou uplynulou bylo podáno dodatečné daňové přiznání, nebo pokud byla doručena výzva k podání daňového přiznání v případě, že byla doměřena daň. Dále se tato lhůta prodlužuje v případě, že bylo vydáno rozhodnutí stanovující daň, zahájeno řízení mimořádného opravného nebo dozorčího prostředku, nebo v případě podání rozhodnutí o těchto prostředcích, dále v případě prohlášení nicotnosti o rozhodnutí o stanovení daně.

V případě, že daňový subjekt přizná nižší, než skutečnou daň, kterou finanční úřad doměřil, bude muset daňový subjekt zaplatit sankcionování ve výši 20 % doměřené daně, nebo podat dodatečné daňové přiznání a zaplatit pouze sankci z prodlení doby pro podání řádného daňového přiznání. Za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy můžeme dostat pořádkovou pokutu podle § 247 daňového řádu ve výši až 50 tisíc Kč⁸¹

Lze tedy říci, že penále je stanoveno, pokud daňový subjekt ve zdaňovacím období prokázal nižší, než skutečné příjmy, nebo příjmy zamlčel úplně. V takovém

⁷⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2017-2018*: Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2017. ISBN 978-80-7552-717-2. s. 131

⁷⁹ KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0. s. 112

⁸⁰ *Penále, úroky z prodlení daně - jakpodnikat.cz. Jakpodnikat.cz - daňový portál OSVČ - jakpodnikat.cz* [online]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/danova-kontrola.php>

⁸¹ *Penále, úroky z prodlení daně - jakpodnikat.cz. Jakpodnikat.cz - daňový portál OSVČ - jakpodnikat.cz* [online]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/danova-kontrola.php>

případě je vypočtena skutečná daňová povinnost za rozhodné zdaňovací období, ke kterému je připočteno určité penále.

V případě, že má správce daně důvodné pochybnosti o nepravdivosti přiznaných informací, jako je nárůst jmění, spotřeba, a jiná vydání, popřípadě jsou nejasnosti v účetnictví daňového subjektu, vyzve správce daně na základě zákona č. 321/2016 Sb., § 38x, daňový subjekt, aby prokázal původ a vznik svých příjmů, popřípadě jiných skutečností, které byly původem nárůstu jmění, užití spotřebě a jiných vydání, v souvislosti s činností a nutnými výdaji. Pokud správce daně předběžně dojde k závěru, že rozdíl mezi příjmy, a vzrůstající hodnotou jmění, popřípadě rozdíl mezi vydáními daňového subjektu přesáhl 5 mil. Kč, vyzve správce daně daňový subjekt, aby se vyjádřil a přednesl důkazní materiály k odstranění pochybností o nesprávnosti výše daňových odvodů. Správce daně vydá dobu pro posouzení takových vztahů, a současně stanoví lhůtu k objasnění a dokazování skutečností ze strany daňového subjektu, která však nesmí být kratší, než 30 dní. Daňový subjekt je poučen o důsledcích neprokázání veškerých finančních toků. Správce daně může opakovaně doplňovat výzvy k objasnění příjmů daňového subjektu. Správce daně nemůže požadovat prokázání finančních toků pro období, pro která už uplynula lhůta pro výpočet daně.

Podle zákona č. 321/2016 Sb., Zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, § 38y je daňový subjekt povinen prokázat své příjmy, pokud se nejedná o příjmy, pro které již uplynula lhůta pro stanovení daně.

Podle stejného zákona, § 38z nastávají dvě skutečnosti. Buď se prokáží skutečnosti příjmů daňového subjektu v souladu se zákonem a splněnou daňovou povinností, je daňový subjekt vyrozuměn. Pokud nedošlo k prokázání skutečností na základě výzvy k prokázání příjmů, nebo nelze vypočíst daň pouze na základě dokazování, nebo správce daně předběžně vypočetl daň stanovenou podle pomůcek zvláštním způsobem v rozsahu vyšším než 2 mil. Kč, přistoupí správce daně ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem.

Podle stejného zákona, § 38za, se stanovuje daň podle pomůcek zvláštním způsobem na základě následujících skutečností. Stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem je určena základem vypočteným správcem daně podle odhadnuté výši příjmu. Tento základ tvoří vztah mezi výši příjmů a nárůstu jmění a potřebných vydání a nákladů. K odhadu výši příjmu dochází na základě informací,

kteře vypovídají o nesmyslnosti dokládaných příjmů ve vztahu k nárůstu jmění nebo udávaným nákladům, dále o nesmyslnosti ekonomických ukazatelů, o nepoměru při porovnávání s jinými poplatníky podobné úrovně a zaměření, o nesmyslnosti v porovnávání se skutečnými hodnotami podobného majetku a výdajů, o nesmyslnosti dokládaných příjmů v porovnání s pohyby na účtech a zůstatcích na účtech, a o nesrovnalostech v prohlášení o majetku. V případě, že při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem nelze určit zkoumané příjmy z časového hlediska, a jejich zařazení do zdaňovacího období, jsou brány jako příjmy za poslední zdaňovací období, ze kterého je počítána výše daně. Při výpočtu daně podle pomůcek zvláštním způsobem správce daní přihlíží k okolnostem, a to například k uplatňovaným výhodám daňového subjektu, jenž byly uplatněny v řízení o stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem.

5.3.2 ÚROK Z PRODLENÍ

Úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou.⁸² Jedná se o klasický platební delikt, kdy daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení s úhradou splatné daně nejpozději v den její splatnosti. Zákonem je zejména stanoveno, odkdy úrok z prodlení vzniká a jaká je jeho výše⁸³. Dle § 252 daňového řádu, je daňový subjekt v prodlení, počínaje pátým dnem, kdy je se splatnou daní po splatnosti. Dále ustanovení § 253 odst. 1 je stanoveno, že „úrok z prodlení se nepředepíše a daňovému subjektu nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jednoho druhu daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 200 Kč“⁸⁴. Tato hranice byla dle důvodové zprávy k tomuto zákonu stanovena z důvodu přiměřenosti a hospodárnosti, kdy se v odstavci 1 navrhuje zavedení limitní částky ve výši 200 Kč, která by vytvořila hranici, kterou musí překročit úrok z prodlení, aby mohl být

⁸² HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2017-2018*: Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2017. ISBN 978-80-7552-717-2. s. 135

⁸³ KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0. s. 111

⁸⁴ Zákon 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

správce daně předepsán na osobní účet daňového subjektu. Tento limit by se vztahoval na každý *druh daně* u daného správce daně zvlášť⁸⁵.

Prvé čtyři pracovní dny po splatnosti daně se sice netrestají úrokem z prodlení, avšak o daňovém subjektu platícím daň v tomto tolerančním období nelze tvrdit, že si řádně plně své daňové povinnosti. Pro uplatnění úroku z prodlení je rozhodující den, kdy byla daň připsána na účet finančního úřadu (tento den je totiž považován za den platby daně). Je-li tedy daň splatná např. v pondělí a na účet finančního úřadu je připsána až následující pondělí, tak se za poslední den (tento den je pátým pracovním dnem po dni splatnosti) uplatní úrok z prodlení.⁸⁶

Výše úroku z prodlení závisí na repo sazbě ČNB a aktuálně se použije 1,5%, jež byla zveřejněna ve Věstníku ČNB, částka 14/2018 ze dne 26. září 2018, to znamená, že v případě, že není dodržen termín splatnosti daně, je daňový subjekt postižen sankcí v podobě úroku z prodlení. Konstrukce této sankce je dle § 252 daňového řádu stanovena jako výše repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. A právě složka repo sazby zaznamenává od počátku roku 2018 značný nárůst.⁸⁷

Tabulka 8 Vývoj repo sazby

Období platnosti od	Období platnosti do	Výše Sazby v %
3.11.2017	1.2.2018	0,5
2.2.2018	27.6.2018	0,75
28.6.2018	2.8.2018	1
3.8.2018	Současnost	1,25

Zdroj: *Nedoplatky evidované na osobních daňových účtech se mohou od 1.1.2019 prodrazit - Publikace | Fučík & Partners. Úvod | Fučík & Partners [online]. Copyright © 2018 Fučík [cit.*

⁸⁵ Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. *Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád* [online]. [cit.26.10.2018]. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, s. 149

⁸⁶ Daňové úroky z prodlení. *Běhounkovi - daně a vzdělávání* [online]. [cit.26.10.2018]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/1/danove-uroky-z-prodleni/>

⁸⁷ Nedoplatky evidované na osobních daňových účtech se mohou od 1.1.2019 prodrazit – Publikace. Fučík & Partners. *Úvod. Fučík & Partners* [online]. Copyright © 2018 Fučík [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/nedoplatky-evidovane-na-osobnich-danovych-uctech-se-mohou-od-1-1-2019-prodrazit/>

Pokud posuzuji celkově úrok z prodlení jako nástroj správce daně, nevnímám ho primárně jako nástroj příliš efektivní, vzhledem k tomu, že se předpokládá, že daňový subjekt je sám aktivní. Nicméně pokud bychom posuzovali postih subjektu s ohledem na trestnost a výši trestní sazby s tímto související, jeví se úrok z prodlení spíše jako nástroj preventivního charakteru.

5.4 ÚČINNÁ LÍTOST

Kapitolu 5.4 Účinná lítost, jsem zařadila do obsahu diplomové práce zejména proto, protože v souvislosti s daňovými úniky se nejvíce skloňují v laické veřejnosti sousloví jako trestný čin zkrácení daně nebo neodvedení daně. Jedná se o daňové trestné činy a jako takové jsou upraveny v VI. hlavě trestního zákoníku, když daňové trestné činy jsou jedním z dílů zákona č.40/2009 Sb., Trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Obecně se ztotožňuji s názorem dotazovaným, ředitele finančního úřadu v Českých Budějovicích, a to tak, že pokud si má subjekt vybrat mezi odsouzením nebo účinnou lítostí a napravení škodlivého následku, vybere si institut účinné lítosti a s ním spojené následky. I z tohoto důvodu chápu institut účinné lítosti jako jeden z nástrojů proti daňovým únikům.

Ustanovení o trestných činech daňových, poplatkových a devizových chrání zájem státu na řádném vyměření a odvedení daní a poplatků a v oblasti devizové zájem státu na vývoji platební bilance, pokud bezprostředně ohrožuje platební schopnost vůči zahraničí nebo vnitřní měnovou rovnováhu České republiky.⁸⁸ Český daňový subjekt (český daňový rezident) je povinen uvádět do českého daňového přiznání veškeré své celosvětové příjmy, tedy také všechny své zahraniční příjmy. V praxi však v případě příjmů z nemovitosti v zahraničí či zejména v případě příjmů z kapitálového majetku k vykazování těchto příjmů v českém daňovém přiznání často nedochází. Naopak stále ještě dochází k tomu, že se nezdaněné příjmy ukrývají před finančními orgány právě pomocí investování

⁸⁸SvobodaS - úvodní stránka [online]. Copyright © [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: http://svobodas.cz/data/zakony/trestni_zakonik_a_duvodova_zprava.pdf

v zahraničí.⁸⁹ Dle metodického pokynu pro spolupráci orgánů Finanční správy a orgánů činných v trestním řízení vydaného Generálním finančním ředitelstvím dne 11.8.2017 se otázka účinné lítosti s účinností Mnohostranné dohody o automatické výměně informací o finančních účtech zveřejněná v České republice pod č. 2/2014 Sb. mezinárodních smluv, a počátkem automatické výměny informací příliš neliší. Metodika stanoví, že posouzení účinné lítosti je vždy dáno konkrétními okolnostmi případu, a lze vycházet z dosavadní praxe českých trestních soudů. Pachatel tedy může využít institutu účinné lítosti, pokud ihned po obdržení výzvy odstranění pochybností na tuto reaguje, zamezí, a nebo napraví škodlivý následek neprodleně po obdržení výzvy, a poskytne součinnost ke správnému stanovení daně. O účinnou lítost naopak nepůjde například tehdy, když trestní stíhání sice ještě zahájeno nebylo, ale trestný čin byl již orgány veřejné moci odhalen.

Dle § 240 a násl., kdy je naplněna skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, použije se ustanovení obecné, a to § 33 zákona 40/2009 Sb., Trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.. Pokud však pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek použije se zvláštní ustanovení o účinné lítosti a to §242 téhož zákona a to u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, § 241 téhož zákona.

Účinná lítost donedávna nebyla v centru pozornosti odborné veřejnosti, a to do doby, kdy Ústavní soud nálezem ze dne 28. července 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/2008⁹⁰ zpochybnil dosavadní výklad a dovodil, že podmínky účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně lze splnit i tak, že zkrácená daň není uhrazena dobrovolně (srov. opačně § 33 zákona 40/2009 Sb., Trestní zákoník), tj. jako v případě trestného činu neodvedení daně dojde k zaplacení daně do okamžiku, kdy soud 1. stupně počne vyhlášovat rozsudek (srov. § 242 zákona 40/2009 Sb., Trestní zákoník.).

⁸⁹ Problematika účinné lítosti u trestného činu krácení daně a souvislost s mezinárodní automatickou výměnou informací o finančních účtech v České republice - Czech law firm, Czech lawyers, Czech legal services ECOVIS. *Czech law firm, Czech lawyers, Czech legal services ECOVIS | advokáti, advokátní kancelář, právní služby* [online]. [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: <http://www.ecovislegal.cz/ostatni-pravni-oblasti-nezarazene/problematika-ucinne-litosti-u-trestneho-cinu-kraceni-dane-a-souvislost-s-mezinarodni-automatickou-vymenou-informaci-o-financnich-uctech-v-ceske-republice/>

⁹⁰V.ÚS 3093/08 ze dne 28. 7. 2009 N 170/54 SbNU 167. *K posouzení dobrovolnosti jednání při projevení účinné lítosti podle § 66 trestního zákona.* [online]. [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: <http://kraken.slv.cz/IV.US3093/08>

V daném rozhodnutí Ústavní soud předesílá, že jeho primárním úkolem je ochrana ústavnosti dle čl.83 Ústavy a nepřísluší mu tedy rozhodovat o věci jako takové, a ani neposuzuje zákonnost vydaných rozhodnutí a je více než zřejmé, za jakých podmínek a okolností je Ústavní soud oprávněn zasahovat do činnosti obecných soudů, nicméně u shora uvedeného případu zastává názor, že obecné soudy nepostupovaly v soulady s čl.2 odst. 2 Listiny. Vyslovil se, že trestní zákon zná, mimo obecné ustanovení o účinné lítosti v § 66 (nyní § 33), rovněž speciální ustanovení o účinné lítosti uvedené v § 147a (nyní § 242), které se týká výhradně trestného činu neodvedení daně podle § 147 (nyní § 241) trestního zákona. V § 147a trestního zákona je lhůta, v níž je možné projevit účinnou lítost, ukončena počátkem vyhlášení rozsudku soudu prvního stupně. V typově shodné trestné činnosti, definované v § 147 a 148 (nyní § 248) trestního zákona, považuje Ústavní soud pojem "neodvedení" za terminologicky významnější zásah do chráněného zájmu státu. Ústavní soud proto považuje za nepřijatelné, aby lhůty k uplatnění účinné lítosti byly pro obdobnou trestnou činnost tak rozdílné. Zvláště pak v případě, kdy přísnější je interpretace obecného ustanovení § 66 trestního zákona než zákonné vymezení v § 147a trestního zákona⁹¹

Je tedy zřejmé a patrné, že Ústavní soud, byť zcela mimo text zákona aplikoval ustanovení zvláštní k trestnému činu neodvedení daně na trestný čin krácení daně.

Z mého pohledu se jedná o rozhodnutí více či méně kontroverzní, protože pokud se soudy začnou doslovně řídit tímto rozhodnutím, znamená to, že v případě trestného činu zkrácení daně, bude daňový subjekt vyčkávat až do doby, než bude vyhlášen rozsudek soudu prvního stupně, uhradí škodu a dosáhne tím beztrestnosti.

⁹¹V.ÚS 3093/08 ze dne 28. 7. 2009 N 170/54 SbNU 167. *K posouzení dobrovolnosti jednání při projevení účinné lítosti podle § 66 trestního zákona.* [online]. [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: <http://kraken.slv.cz/IV.US3093/08>

6 ZÁVĚR

Práce na téma nástroje správce daně proti daňovým únikům u daně z příjmů, je aktuálním tématem, jelikož k daňovým únikům dochází podle dostupných informací v hojné míře. Pro práci bylo nejčastěji využíváno vedle odborné literatury také aktuální legislativy, a to především zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů, zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Díky daňovým únikům dochází ke ztrátám z daňových příjmů pro státní rozpočet České republiky, ročně v hodnotě několika miliard. Je proto žádoucí, aby tyto úniky byly včas odhaleny a aby byly nastaveny takové postupy a nástroje, které budou účinné a schopné proti nim obstát.

Daňové příjmy tvoří pro státní rozpočet vysoké procento příjmů do pokladny státního rozpočtu České republiky.

Cílem mé práce bylo představení a celkové zhodnocení nástrojů správce daně proti daňovým únikům v oblasti daní z příjmů. Ve druhé kapitole jsem tedy představila základní termíny, když v kapitole následující jsem se již zaměřila na legální formy snížení daňové zátěže, aniž bychom se dopouštěli protiprávního jednání nebo jinak překračovali meze dané nám zákonodárcem. V další kapitole jsem pojednávala o daňových rájích, kam většinou směřují prostředky z České republiky, které nebyly dle zákona přiznány a z nich odvedena příslušná daň. Na ní jsem navázala kapitolou Nástroje správce daně, kde jsem objasnila jak preventivní tak i represivní nástroje, s nimiž disponuje správce daně. Cíl práce, byl za použití metod uvedených v úvodu mé práce, dle mého názoru tedy splněn.

Na plnění daňové povinnosti v České republice dohlíží několik orgánů, a to především orgány Ministerstva financí, orgány finanční správy, celní správy, ale také soukromé subjekty konající kontrolní činnost. V současné době se na kontrole plnění daňové povinnosti rovněž podílí systém EET, o kterém je pojednáváno v podkapitole 5.2.3.

Pro předcházení daňovým únikům je vyvinuta snaha o vytvoření účinné, smysluplné a funkční daňové soustavy, a daňové optimalizace. Podle některých autorů je však neustále se měnící legislativa spíše problémem, poněvadž nestálost a neurčitost legislativních dokumentů je právě motivem daňových subjektů k daňovým únikům, lžím, vyhýbání se daňové povinnosti, a snaze daňových

subjektů aktivně vyhledávat mezery v legislativní úpravě daňové povinnosti zejména v případě daně z příjmů.

Současně s daňovými úniky se rozmohly daňové ráje, což je v podstatě zakládání organizací, firem a dalších institucí, podléhajících daňové povinnosti v zemích nebo místech, která jsou daňově výhodnější. Zakládáním právnických osob a živností v zahraničí dochází rovněž k vysokým ztrátám pro státní rozpočet. Populárními daňovými ráji jsou Seychelské ostrovy, Maledivy, Nizozemí, Švýcarsko, a další, což je uvedeno v kapitole 4.

Díky daňovým únikům přichází státní rozpočet o nemalé příjmy, tudíž je potřeba proti daňovým únikům bojovat. Je vyvinuta iniciativa v boji s daňovými úniky především v oblasti změn a úprav právních, legislativních předpisů, a to prostřednictvím změny legislativních dokumentů vytvořenými pověřenými osobami České republiky, a dále jsou přijímány mezinárodní směrnice napomáhající boji proti daňovým únikům.

Domnívám se, aby bylo zamezeno možnosti jakkoliv provádět daňový únik, je nutné, zjednodušit daňové předpisy, které jsou velmi složité, a je tedy i větší možnost jednat v mnohých případech na hraně zákona. Stálo by jistě za úvahu, rozdělit ustanovení o dani z příjmů na dva jednotlivé zákony a to speciální pro fyzické a speciální pro právnické osoby. Domnívám se totiž, že specifika obou „osob“ jsou natolik odlišná, že by samostatné zákony jistě přispěli k větší přehlednosti a následně větší efektivitě kontroly správce daně. Výklad je totiž možný i v jiných rovinách. Velmi pozitivně vnímám kroky moci výkonné, kdy se snaží stále novými prostředky a nástroji omezovat tyto kroky, jenž činí daňové subjekty, aby prováděli daňový únik. Doufám, že snaha neustane, a bude i nadále nejen v rámci České republiky, ale i v mezinárodním měřítku, tato snaha nadále rozvíjena.

7 RESUME

Diploma Thesis on the topic issue of taxpayers' tools in the fight against tax evasion is a actual issue, because the tax evasion occurs widely, according to available information.

The aim of the thesis was to focus on the tools of the tax administrator in the fight against tax evasion in the field of income tax. The aim of the thesis was, in my view, fulfilled.

In the second chapter, I introduced the basic terms, while in the third I have already focused on legal forms of reducing the tax burden, without infringing or otherwise exceeding the limits which was given by the legislator. The following chapter dealt with tax paradises, which mostly target to funds from the Czech Republic which were not legally recognized and taxed. The next chapter was the Tax Administrator's Tools, where I explained the preventive and repressive tools, which are available to the tax administrator. In this chapter, I have included legal institute of the effective regret which, as I have already said, I understand in my own way as an legal instrument against tax evasion. Several of state authorities are overseeing tax compliance in the Czech Republic, especially the authorities of the Ministry of Finance, financial authorities, customs administrations, as well as private entities carrying out control activities. Currently, the EET system is significantly involved in tax collection and significantly avoids the so-called gray economy, which is discussed in subchapter 5.2.3.

In order to prevent tax evasion, efforts are being made to create an effective, meaningful and functional tax system and tax optimization. However, according to some authors, the constantly changing legislation is a problem, because the instability and uncertainty of the legislative documents is the motivation for taxes subjects to tax evasion, lies, tax evasion, and taxpayers' efforts to actively search for gaps in the tax legislation, especially in the case of tax of income.

Because of the taxes evasions, the state budget has large financial losses, so it is necessary to fight with taxes evasion. There was an initiative to combat taxes evasions which has been developed, especially in the field of changes and adjustments of legal and legislative regulations, through the amendment of legislative documents created by authorized persons of the Czech Republic, and international guidelines to combat tax evasion.

8 PŘÍLOHY

Příloha 1: Emailový rozhovor vedený s ředitelem sekce Finančního úřadu v Českých Budějovicích

Dobrý den paní Vrchotová,

v příloze zasílám odpovědi na Vaše otázky a souhlasím s jejich použitím v diplomové práci

Zdravím

Miloslav Vágner

Ing. Miloslav Vágner

ředitel sekce

Finanční úřad pro Jihočeský kraj

Územní pracoviště v Českých Budějovicích

[F.A.Gerstnera](#) 1/5, 370 01 České Budějovice

Tel.: +420 387 723 301

e-mail.: Miloslav.Vagner@fs.mfcr.cz

1. Jaké postupy se jeví z pohledu Vašeho jako nejefektivnější v boji proti daňovým únikům u daně z příjmů

Finanční úřady při odhalování daňových úniků musí postupovat výhradně podle daňového řádu – tj. § 78 – 90 a dále jsou některé otázky rozvinuty i v § 91- 98

Oprávnění mají tedy dostatečně široké, ale často čelí obstrukčnímu jednání ze strany daňových subjektů i jejich zástupců. V médiích je často kritizováno využívání institutu zajišťovacích příkazů zejména u daně z přidané hodnoty. Méně často je vydáván i u daně z příjmů (§ 167 DŘ), ale i zde je to efektivní nástroj – umožní, aby dodatečně doměřená daň byla také vybrána (pokud je daň doměřena a subjekt se odvolá, má odvolání odkladný účinek a a dluh se stává splatným až po vyřízení odvolání – to může trvat i řadu měsíců a mezitím se může subjekt zbavit majetku. Zajišťovací příkaz však uloží zaplatit předpokládanou daňovou povinnost ihned)

2. Chystá Vaše oddělení/organizace nějaké návrhy/změny, které by pomohli v odhalování d.úniků?

Finanční správa se musí důsledně řídit výhradně platnými zákony a maximálně využívat oprávnění, své fungování může zefektivňovat např. specializací jednotlivých útvarů – např. kontrolní odbory dnes již existují na územních pracovištích v sídlech bývalých okresů, na UP v menších místech jsou pouze útvary vyměřování daní a daní majetkových. Kontroloři se též zpravidla specializují pouze na daně přímé nebo nepřímé (tj. DPH). A i v rámci daní přímých jsou specialisté např. na daň z příjmu práv. osob, daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu fyz. osob ze závislé činnosti. Novelizace zákona č. 456/2011 Sb. o Finanční správě ČR zavedla institut vybrané věcné příslušnosti (§ 8 a 10), který umožnil, aby vyhledávací činnost, kontrolu, apod. mohl finanční úřad vykonávat na celém území ČR. To znamená, že se již nevyplácí daňovým subjektům účelově měnit sídlo do Prahy, kde se dříve logicky mohlo kontrolovat méně často. FÚ může kontrolu provést aniž by musel žádat FÚ, kde je subjekt registrován.

Zlepšuje se i spolupráce nejen v rámci EU, ale i mimo ni při dožadování informací v zahraničí – vše se musí řešit striktně formou mezinárodního dožadování

3. Jaké legislativní změny se Vám jeví jako nejprínosnější z pohledu efektivity při odhalování d.úniků u daně z příjmů?

Rozhodně je to zákon o evidenci tržeb. Finanční úřad má např. průběžné informace, zda provozovna skutečně funguje, zda nepřerušila činnost, zda se u neobjeví podezřelé výkyvy v obratu apod. Může kdykoliv provést namátkovou neohlášenou kontrolu. Zákon o ET 112/2016 Sb. má dopad i do výběru DPH neboť správce daně zjistí, kdy subjekt překročil minimální obrat a je povinen se registrovat jako plátce DPH. Využívání zákona 253/2008 Sb. o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z tr. činnosti.... – je to § 53 DR (FÚ musí poskytnout údaje Finančně analytickému úřadu), § 57 a 58 DR ukládá povinnost předkládat vybrané údaje a dokumenty pro potřebu FÚ

4. Jaké legislativní změny se Vám jeví jako nejméně účinné z pohledu efektivity při odhalování d.úniků u daně z příjmů?

V posledních letech k významnějším změnám v této oblasti legislativy nedošlo. Zákon o prokazování původu majetku je nedostatečný (lze zpochybnit přiznané pouze příjmy 3 roky zpětně)

5. Jsou dle Vašeho pohledu sankce za trestný čin krácení daně dostačující?

Trestní zákoník má dle našeho názoru trestní sazby za krácení daní dostačující, avšak málokdy soudy využívají vyšší sazby, příliš často přistupují k trestům podmíněným

6. Jaký máte názor na účinnou lítost dle § 242 zákona 40/2009 Sb. ve znění pozdějších předpisů?

Institut účinné lítosti je skutečně účinný – v případě, že se jedná o částku daně ze závislé činnosti, kterou je daňový dlužník schopen uhradit, vždy tomu dá přednost před tím, být odsouzen. U ostatních daní, tuto motivaci nemá, za daňový nedoplatek mu žádný trestní postih nehrozí

7. S jakými dalšími orgány veřejné moci a organizacemi FÚ spolupracuje při odhalování v boji proti daňovým únikům u daně z příjmů?

V § 57 Daňového řádu jsou uvedeny orgány veřejné moci a osoby, které jsou povinny ve vymezeném rozsahu poskytovat na vyžádání informace správci daně. Finanční úřad může přebírat veškeré informace např. od ČOI, Celní správy, městských úřadů, policie. Sám FÚ musí striktně dodržovat mlčenlivost a jen ve vymezených případech informuje např. státní zastupitelství nebo policii o podezření ze spáchání vyjmenovaných trestných činů (§ 52 – 55 Daňového řádu)

9 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- DUŠEK, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK. *Daňová evidence podnikatelů ...* Praha: Grada, 2004. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0869-5.
- KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3
- GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2006. Vysokoškolské právnické učebnice. ISBN 80-7201-620-2.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.
- HENDRYCH, Dušan. *Právnický slovník*. 2. rozš. vyd. Praha: C.H. Beck, 2003. Beckovy odborné slovníky. ISBN 80-7179-740-5.
- BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-801-6.
- MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Praha: HZ, 1995. Editio Q. ISBN 80-901918-3-5
- ŠÁMAL, Pavel, František PŮRY a Stanislav RIZMAN. *Trestní zákon: komentář*. 6., dopl. a přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2004. Komentované zákony (C.H. Beck). ISBN 80-7179-896-7.
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2018*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7. s. 4.
- HRUŠKA, Vladimír. *Účetní případy pro praxi 2017*. Druhé vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0425-3.
- LESERVOISIER, Laurent. *Daňové ráje*. Praha: HZ, 1996. Editio Q. ISBN 80-86009-07-6
- PAULIČKOVÁ, A. 2005. Tax evasion and tax havens as special financial problems. In *International and Comparative Law Review*. No. 14/2005. ISSN (online): 2464-6601
- RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení residence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. Olomouc: ANAG, 2005-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-511-5.

- KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

- HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2017-2018*: Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2017. ISBN 978-80-7552-717-2

Další zdroje:

- Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 164/2013 Sb., zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon 321/2016, Sb. zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, ve znění pozdějších předpisů

- <https://www.psp.cz/docs/laws/listina.html>
- <http://kraken.slv.cz/IV.US3093/08>

- *Monitor - informační portál Ministerstva financí*. [online]. [cit. 16.10.2018]. Dostupné z: [https://monitor.statnipokladna.cz/2018/Glopolis, 2017, online](https://monitor.statnipokladna.cz/2018/Glopolis,2017,online).

- Daňová Kobra. *Daňová Kobra* [online]. Copyright © 2014, Finanční správa. [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>

- Daňová Kobra. *Daňová Kobra* [online]. Copyright © 2014, Finanční správa. [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/?show=history>

- Krácení daní za 260 milionů - Policie České republiky. *Úvodní strana - Policie České republiky* [online]. Copyright © 2018 Policie ČR, všechna práva vyhrazena [cit. 26.10.2018]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/kraceni-dani-za-260-milionu.aspx>

- Daňová Kobra oslavila čtvrté narozeniny - Tiskové zprávy 2018 . Tiskové zprávy GFR . Pro média | Finanční správa. *Finanční správa*[online]. Copyright © 2013 [cit. 26.10.2018].

Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tz-2018/Danova-Kobra-oslavila-ctvrte-narozeny-9256>

- Finanční analytický úřad 123 | FAÚ MF ČR [online]. Copyright © [cit. 26.10.2018].

Dostupné z: http://www.financnianalytickyurad.cz/download/FileUploadComponent-1519645003/1523605640_cs__vyrocni_zprava_fau_2017.pdf

- *Jak pochopit DANĚ V RÁJI?*. *Glopolis. Glopolis* [online]. [cit. 16.10.2018].

Dostupné z: <https://glopolis.org/997939/pochopit-dane-raji>

- *Zákony pro lidi | Monitor změn. Zákony pro lidi - Sbíрка zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění* [online]. Copyright © [cit. 16.10.2018].

Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/monitor/6247392.htm>.

- *Hlavní daňové úniky? Češi je vidí především u velkých firem a korporací — HlídacíPes.org. Žurnalistika ve veřejném zájmu — HlídacíPes.org* [online].

Copyright © 2018 HlídacíPes.org [cit. 16.10.2018].

Dostupné z: <https://hlidacipes.org/hlavni-danove-uniky-cesi-je-vidi-predevsim-u-velkych-firem-a-korporaci/>

- *KALABIS, Z. 2012. Offshore centrum: Ráj pro vaše podnikání?* [online] [Cit. 2018-09-25]

Dostupné z internetu: <https://www.mesec.cz/clanky/offshore-centrum-raj-pro-vase-podnikani/>

- *Pirátská strana....2016. Piráti a daňové optimalizace.* [online] [Cit. 2018-09-25]

Dostupné z: <https://www.pirati.cz/program/temata/danove-uniky/>

[online]. Dostupné z: Bisnode, 2018, online. <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/z-danovych-raju-je-rizeno-nejmene-firem-za-poslednich-5-let/>

- *Daňová kontrola..Postup v daňovém řízení .Daňový systém ČR . Finanční správa. Finanční správa* [online]. Copyright © 2013 [cit. 16.10.2018].

Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/danova-kontrola>

- *Accace Česká republika.Poradenství a outsourcing* [online]. Copyright ©T [cit. 25.10.2018].

Dostupné z: <https://accace.cz/wp-content/uploads/sites/5/2017/03/2017-Prevodni-ceny-v-ceske-republice-CZ-1.pdf>

-*Nejvyšší správní soud. Object moved* [online]. Copyright © 2003 [cit. 30.10.2018].

Dostupné: <http://www.nssoud.cz/main0Col.aspx?cls=JudikaturaSimpleSearch&pageSource=0&menu=188>

- *Úřad vlády. Europoslanci schválili návrh pro výpočet korporátní daně* [online]2018. Úřad vlády. [cit. 16.10.2018].

Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/9007/30657/clanek/europoslanci-schvalili-navrh-pro-vypocet-korporatni-dane/>

- *Etržby (EET) .Finanční správa. Finanční správa. Finanční správa* [online]. Copyright © 2013 [cit. 16.10.2018].

Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>

- *Přehledně: A co když nepůjde internet? Jak má fungovat elektronická evidence tržeb - Aktuálně.cz. Zprávy - Aktuálně.cz* [online]. [cit. 16.10.2018].

Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/domaci/online-evidence-trzeb/r~ae3e57fae46311e593630025900fea04/>

-*Tiskové zprávy. etržby. etržby - elektronická evidence tržeb* [online]. Copyright © 2016 [cit. 26.10.2018].

Dostupné z: http://www.etrzby.cz/cs/tiskove-zpravy_Ministerstvo-financi-zhodnotilo-rok-fungovani-EET

-Tiskové zprávy. etržby. *etržby - elektronická evidence tržeb* [online]. Copyright © 2016 [cit. 26.10.2018].

Dostupné z: http://www.etrzby.cz/cs/tiskove-zpravy_vlada-schvalila-novelu-k-EET

- *Penále, úroky z prodlení daně - jakpodnikat.cz. Jakpodnikat.cz - daňový portál OSVČ - jakpodnikat.cz* [online]. [cit. 16.10.2018].

Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/danova-kontrola.php>

- *Sankce podle daňového řádu - Portál POHODA. Informace pro účetní a podnikatele - Portál POHODA* [online]. Copyright © 2012 STORMWARE s.r.o. Jakékoliv užití obsahu včetně převzetí a šíření článků a fotografií je bez souhlasu STORMWARE s.r.o. zakázáno. [cit. 16.10.2018].

Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/sankce-podle-danoveho-radu/>

- *Daňová Kobra. Daňová Kobra* [online]. Copyright © 2014, Finanční správa. [cit. 26.10.2018].

Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/?show=history>

- *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2017. 2017. Ministerstvo financí ČR. Ministerstvo financí ČR* [online]. Copyright © 2005 [cit. 26.10.2018].

Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401>

- *Nedoplatky evidované na osobních daňových účtech se mohou od 1.1.2019 prodrazit – Publikace. Fučík & Partners. Úvod. Fučík & Partners* [online]. Copyright © 2018 Fučík [cit. 26.10.2018].

Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/nedoplatky-evidovane-na-osobnich-danovych-uctech-se-mohou-od-1-1-2019-prodrazit/>

- *SvobodaS - úvodní stránka* [online]. Copyright © [cit. 26.10.2018].

Dostupné z: http://svobodas.cz/data/zakony/trestni_zakonik_a_duvodova_zprava.pdf

- *Ministerstvo financí ČR* [online]. [cit. 16.10.2018].

Dostupné: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/zakon-o-mezinarodni-spolupraci>

- *Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech .Úmluva o vzájemné správní spolupráci, MCAA, CRS, CbCR .Ministerstvo financí ČR. Ministerstvo financí ČR* [online]. Copyright © 2005 [cit. 16.10.2018].

Dostupné: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/umluva-o-vzajemne-spravni-pomoci-v-danov>

- *Mezinárodní pomoc při vymáhání daňových pohledávek. Mezinárodní spolupráce v oblasti daní. Ministerstvo financí ČR. Ministerstvo financí ČR* [online]. Copyright © 2005 [cit. 16.10.2018].

Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/mezinarodni-pomoc-pri-vymahani-danovych>

- [online]. Copyright © [cit. 16.10.2018].

Dostupné: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2017/0004_7Afs_1700031_20180122123954_20180123140037_prevedeno.pdf

-Finanční správa při kontrolách převodních cen doměřila téměř miliardu korun. .2016. Ministerstvo financí ČR. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Copyright © 2005 [cit. 25.10.2018].

Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/fs-domerila-temer-miliardu-korun-24615>

- Proč evidence tržeb?.etržby. *etržby - elektronická evidence tržeb* [online]. Copyright © 2016 [cit. 26.10.2018].

Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/proc-e-trzby>