



**Právnická fakulta Masarykovy univerzity
Právo**

Katedra finančního práva a národního hospodářství

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Daňové úniky v ČR

**Adam Hobzik
2010/2011**

Čestné prohlášení:

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma: Daňové úniky v ČR zpracoval sám. Veškeré prameny a zdroje informací, které jsem použil k sepsání této práce, byly citovány v poznámkách pod čarou a jsou uvedeny v seznamu použitých pramenů a literatury.“

V Praze dne

OBSAH

1. Úvod	5
2. Daňová teorie	6
2.1 Základní schéma	6
2.2 Daň	6
2.3 Funkce daně	7
2.4 Daňové subjekty a jejich chování	8
2.5 Minimalizace daně	9
2.6 Daňový systém a daňová soustava v ČR	10
2.7 Daňové řízení	11
3. Daňový únik	15
3.1 Upřesnění definice	15
3.2 Příčiny daňových úniků	15
3.3 Druhy daňových úniků	19
4. Daňové ráje	21
4.1 Výhody daňových rájů	22
4.2 Negativní důsledky daňových rájů	23
4.3 EU proti daňovým rájům	23
4.4 Analýza právního prostředí jednotlivých daňových rájů	24
4.3.1 Kypr	25
4.3.2 Seychelly	26
4.3.3 USA	27
5. Daňové spory	29
5.1 Dokazování	29
5.2 Stanovisko správce daně	29
5.3 Opomenuté důkazy a nevyhodnocení všech důkazů	30
5.4 Každý necht' chrání svá práva	30
5.5 Spory ohledně tzv. neexistujících osob	31

5.6 Prokazování původu zdaněného majetku	32
5.7 Sankce za porušení daňové povinnosti	32
5.8 Správně-právní odpovědnost	32
5.9 Trestněprávní odpovědnost	34
6. Daňová optimalizace	36
6.1 Formy daňových úlev	36
7. Konkrétní daně a jejich specifika	39
8. Daň z příjmů	40
8.1 Fyzické osoby	40
8.1.1 Optimalizace daně z příjmů fyzických osob	42
8.2 Právnícké osoby	44
8.3 Společná ustanovení	45
8.4 Daňové úniky u daně z příjmů	47
9. DPH	49
9.1 Daňové úlevy u DPH	51
9.2 Daňové úniky u DPH	52
10. Doporučení pro omezení daňových úniků v ČR	55
11. Závěr	58
12. Resumé	60
13. Seznam použitých informačních zdrojů.....	62
14. Zadání práce	65

1. Úvod

Tato diplomová práce se zabývá problematikou daňových úniků a daňové optimalizace. Fyzické i právnické osoby se ve snaze o maximální daňové úspory často pohybují na hranici zákona a mnohdy ji i překročí. Cílem diplomové práce je rozebrat příčiny i způsoby daňových úniků a napomoci tak při hledání řešení.

Vzhledem k úzkému vztahu daňových úniků a daňových úlev je v této práci rozebrána i problematika daňové optimalizace. Její nástroje jsou při daňových únicích velmi často zneužívány. Jako příklad poslouží především daň z příjmů. V této práci je jedna kapitola věnována také DPH, na níž jsou ukázány mechanismy, díky nimž dochází k daňovým únikům u nepřímých daní.

Práce je strukturována do kapitol. Začíná daňovou teorií, v níž budou vysvětleny základní termíny a východiska. Následuje podrobný rozbor příčin daňových úniků s ohledem na sociální i technické aspekty. Na tento rozbor již navazuje samotná charakteristika daňových úniků, ve které budou zmíněny druhy úniků, motivace pachatelů, daňové spory a postihy, které za úniky hrozí. V části daňových optimalizací pak zkoumám jednotlivé možnosti daňových úspor, které jsou využívány také pro daňové podvody. Kapitola daň z příjmů a DPH ilustrují daňové prostředí v ČR a zmíněné úniky popisují na konkrétních příkladech.

Závěr práce shrne nabyté informace a zhodnotí současný právní i materiální stav s ohledem na možné změny. Zároveň také uvedu některé návrhy, o nichž si myslím, že mohou přispět k řešení problému daňových úniků v České republice.

Při zpracování informací jsem pro účely této práce používal metody: komparace, analýza, syntéza.

2. Daňová teorie

Základní termíny a východiska

2.1 Základní schéma

Moderní společnost je organizovaná. Jednotlivec předal část své autonomie státu výměnou za to, že se místo něj postará o věci veřejného zájmu. Tato společenská dohoda však může platit pouze tehdy, když má stát prostředky na svůj chod. Tyto prostředky získává různými způsoby, nejčastějším z nich je však daň. Daň platí členové státu, ať se již na členství podílí občanstvím nebo majetkově. Tyto členy nazýváme daňovými subjekty.

Daňové subjekty přispívají do veřejných rozpočtů nerovnoměrně, např. podle výše svého platu, majetku nebo individuální míry čerpání veřejných služeb. Tyto příspěvky jsou povinné, a proto je neodvedení daně postihováno. Za tímto účelem existují daňové kontroly.

Ne každé minimalizování daně je ale postihováno. Existuje i takové minimalizování daně, které je zákonodárcem umožněno a zamýšleno. Tímto způsobem zákonodárce rozvíjí možnost, jak snížit majetkové rozdíly ve společnosti. Zákonodárce zároveň předvídá vliv daně na společnost, a proto ji průběžně upravuje, neboť výše peněžních prostředků, které jednotlivci odebere, není pouze příspěvkem do veřejného rozpočtu, ale také motivačním prvkem.

Všemi těmito základními prvky se budeme zabývat v této kapitole.

2.2 Daň

Základním pojmem, na který budeme narážet v průběhu celého textu, je daň. Daň nemá v českém právu zákonnou definici, v odborné literatuře je vymezena následujícím způsobem: „Daň můžeme definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).“ Je podstatné rozlišovat daň od

poplatku, který naopak vyžaduje protiplnění v rámci služeb veřejného sektoru, díky čemuž je peněžní dávkou ekvivalentní a účelovou.¹

Daně tvoří v ČR naprostou většinu všech veřejných příjmů a otázka její výše, způsobů jejího stanovování, aplikace a vymáhání je tedy jednou ze základních otázek fungování státu.

Daň se vyměřuje ze **základu daně**, což je „daňový objekt stanovený v peněžních či nepeněžních jednotkách, z něhož se poté vyměřuje samotná daň“.² Pro různé typy daně se základ daně liší. Např. u daně z příjmů je základem daně zisk, u spotřebních daní zase určitý objem látky vyjádřený v peněžní hodnotě. Zároveň se základ daně vyměřuje i pro určitý čas, kterému říkáme daňové období, což je interval, za který se stanovuje daňový základ. Pro výměru daně jsou charakteristické dva principy:

Vyměřovací princip – finanční orgán určí daňovému subjektu výši daně dle zákona.

Samovyměřovací princip – daňový subjekt si na základě zákona vypočte výši daně sám.

V České republice se kromě daně darovací a daně dědické používá samovyměřovací princip.

2.3 Funkce daně

Smysl daní spočívá v jejich funkci. Daň jako jeden z podstatných příjmů do veřejných rozpočtů má následující funkce:

Alokační funkce – získávání prostředků na financování oblastí podceněných trhem.

Redistribuční funkce – přerozdělováním zmírňuje rozdíly mezi důchody.

Stabilizační funkce – zmírnění výkyvů ekonomiku a zachování cenové stability.

Fiskální funkce – získávání prostředků do veřejných rozpočtů pro účely veřejných výdajů.³

Tyto funkce jsou odvozeny od ekonomických funkcí veřejného sektoru. Jejich míra a uplatňování jsou pak realizovány s pomocí výdajů státního rozpočtu, přičemž tyto výdaje můžeme rozdělit na mandatorní (zákonem dané) a na výdaje „z politického rozhodnutí“, tedy

¹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. s. 287.

² SOVOVÁ, Olga; FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. s. 27.

³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan. a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. s. 291.

jako výsledek uplatnění politické moci. V dnešní době v ČR zásadním způsobem převažují mandatorní výdaje.

2.4 Daňové subjekty a jejich chování

Pod pojmem daňový subjekt rozumíme fyzickou nebo právnickou osobu, která je ze zákona povinna platit daň. Daňové subjekty se dále dělí na poplatníky a plátce. Daňový poplatník je osoba, jejíž předmět daně je dani podroben, nositel daňového břemene. Oproti tomu daňový plátce je „daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností“.⁴

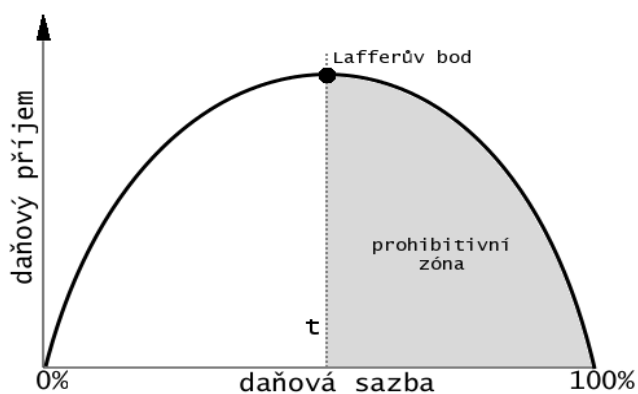
Druhý způsob výběru daně, skrze daňového plátce, je označován jako **srážka daně u zdroje**. Je považován za rychlejší a je spojen s nižšími administrativními náklady a menším rizikem daňového úniku.

S daňovým subjektem úzce souvisí pojmy daňová spravedlnost a daňová efektivita.

Daňová spravedlnost se zaměřuje na rozdělení daňových subjektů podle jejich platební schopnosti. Funguje princip přiměřenosti: kdo má stejně, měl by platit stejně, kdo má více, měl by platit více. Přiměřenost se vztahuje i na čerpání služeb veřejného sektoru. Jejím příkladem může být daň silniční. Platí ji pouze držitelé vozidel určených k podnikání.

Daňová efektivita se zaměřuje na užitek daně. Daňový subjekt je zároveň, byť neekvivalentně, i příjemcem veřejných služeb a je tedy třeba zvážit, jaká výše daně je potřebná a prospěšná a jaká spíše škodí. Obecně lze říci, že čím vyšší jsou daně, tím nižší je motivace daňového subjektu vytvářet nebo rozvíjet základ daně. Zároveň se zvyšuje procento daňových úniků a ve svém důsledku tak mohou být vyšší daně i kontraproduktivní. Následující graf popisuje, jakým způsobem funguje závislost objemu finančního kapitálu vybraného na daních na výši daňového zatížení v procentech.

⁴ Tamtéž s. 300.



Lafferova křivka

5

Jak můžeme sami vidět, když je daňové zatížení 0%, výsledek je stejný, jako když je daňové zatížení 100%, protože daňové subjekty jsou demotivované pracovat. Motivace daňových subjektů je tedy závislá na výši daně, čímž se daň mimo jiné stává i nástrojem stimulační či regulační trhu. V případě, že je třeba zvýšit produktivitu soukromého sektoru, je vhodné daně snížit, čímž se na trhu zvýší objem financí, které je možné investovat nebo za které lze najmout pracovní sílu. Naopak zvýšení daní se používá typicky pro regulaci trhu, který je nějakým způsobem nebezpečný pro společnost. Konkrétně jde např. o spotřební daň na alkohol.

2.5 Minimalizace daně

Ať už je daňové zatížení vysoké nebo nízké, daňové subjekty se vždy snaží minimalizovat svoji daňovou povinnost. Způsoby, kterými lze minimalizaci dosáhnout jsou tři:

Daňová úspora – daňový subjekt najde v rámci zákona možnost, jak snížit svoji daň, např. paušální slevu na poplatníka. Jde o možnost, se kterou zákonodárce počítá a daňovým subjektům ji nabízí. Jde o legální způsob.

Vyhnutí se dani – daňový subjekt najde možnost, jak minimalizovat daň, aniž by tuto možnost zamýšlel zákonodárce. Najde tzv. skulinu v zákoně. Jedná se o způsob na hranici zákona i morálky.

⁵ Wikipedia [online]. Last modified 2006-03-13 [cit. 2011-10-11]. Dostupné z: http://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/0/01/Lafferova_k%C5%99ivka.png

Daňový únik – protiprávní jednání. Daňový subjekt minimalizuje svoji daň porušením zákona.⁶

Z předchozího jasně vyplývá základní rozdíl mezi daňovým únikem a daňovou optimalizací. Je jím zákonnost. Sporným bodem může být vyhnutí se dani. V situaci, kdy zákonodárce umožňuje daňovým subjektům úlevy na dani, se těmito výjimkami zároveň znehledňuje zákon. Může být velice náročné určit, co je úlevou na dani a co již vyhnutím se dani. Aby daňový subjekt mohl určit, o jaký typ minimalizace se jedná, musel by znát úmysl zákonodárce. Zkoumat úmysl zákonodárce však může být mnohdy komplikované a není to povinností daňového subjektu, na rozdíl od dodržování zákona, který tak zůstává jediným faktickým kritériem.

Zbývající a ustálená kritéria, jimiž spornou daňovou minimalizaci posuzuje finanční úřad, jsou pak: **motivace daňového subjektu, nepřirozené použití legislativy a daňový zisk z příslušné operace.**⁷ Oproti faktickému kritériu zákona bych tato kritéria nazval interpretačními, protože jejich užití závisí na diskreci pracovníka finančního úřadu.

2.6 Daňový systém a daňová soustava v ČR

Šíře a pestrost daňových úniků je odvozena od množství daňových zákonů, jejich kvality a druhů daní. Závisí na povaze daňového systému, který je „souhrnem všech daní, které se vyskytují na daném státním území“. Existuje mnoho kritérií, podle kterých lze dělit daně. Pro účely této práce jsem vybral následující druhy daní:

Daně přímé – postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku. Poplatník je platí na úkor svého důchodu. Typicky jde o daň z příjmů.

Daně nepřímé – subjekt, který daň platí, ji neplatí z vlastního důchodu, ale přenáší ji na jiný subjekt. Daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny zboží a služeb. Typicky jde o DPH, kterou fakticky zaplatí koncový spotřebitel.

Dělení z hlediska objektu daně, tedy dle veličiny, z níž se daň vybírá:

Daň z hlavy – předmětem zdanění je osoba (dnes se již nepoužívá).

Daň z majetku – dnes je používána pouze doplňkově.

⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan. a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. s. 297.

⁷ CLAUDE-MARTINEZ, Jean. *Daňový únik*. Praha : HZ Praha, 1995. s. 16.

Daň ze spotřeby – zahrnuje pouze některé výrobky. Je méně viditelná a díky tomu i lépe snášena poplatníky.

Důchodová daň – přerozděluje důchody mezi osobami s vysokými a nízkými příjmy.

Souhrn daní v ČR je pak následující:

Přímé daně:

Daň z příjmů fyzických a právnických osob

Daň z nemovitostí

Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí

Daň silniční

Nepřímé daně:

Daň z přidané hodnoty

Daň spotřební – vztahuje se na minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky.

Energetické daně – daň z uhlí, zemního plynu, elektřiny.⁸

Rozlišení daní na přímé a nepřímé je z hlediska této práce podstatné, protože u každého druhu dochází k odlišným technikám zdanění daňových úniků. Konkrétně bude tato problematika probrána ve třetí kapitole práce.

2.7 Daňové řízení

Daňové řízení je klíčový pojem týkající se zjišťování daňových úniků. Aby se finanční prostředky získané z daňové povinnosti dostaly do veřejných rozpočtů, musí existovat instituce, která k tomu bude mít nástroje. Ve fázi výběru daně je tou institucí daňový správce a pak daňové řízení. **Správce daně** je „orgán veřejné zprávy, který je podle zákona věcně a místně příslušný ke správě jednotlivých druhů daní a k vedení daňového řízení“.⁹ Daňové řízení je se popsáno v § 71 a násl. daňového řádu¹⁰ a je rozděleno do několika fází:

Přípravné řízení – v přípravném řízení se zajišťují všechny náležitosti potřebné k tomu, aby mohl daňový subjekt vůbec spolupracovat s daňovým správcem. Dochází k registraci daňového subjektu u správce daně a je mu přiděleno identifikační číslo zvané DIČ.

SOVOVÁ, Olga; FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. s. 29 – 31.

⁹ tamtéž, s. 125.

¹⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Vyměřovací řízení – plátce daně podává daňové přiznání a je mu vyměřena daň.

S výjimkou daně dědické a darovací je česká daňová soustava založena na samovyměřovacím principu. Daňový subjekt podává daňové přiznání do tří až šesti měsíců po skončení zdaňovacího období s možností oprav. V případě, že má správce daně pochyby o správnosti daňového přiznání, zahájí se subjektem

vytýkací řízení, které má za cíl odstranit nejasnosti. Správce daně má za úkol ve vytýkacím řízení, i v případě nespolupráce daňového subjektu, stanovit daň.

Opravné prostředky – daňový subjekt je může použít v případě, že nesouhlasí s rozhodnutím daňového správce a splňuje zákonné podmínky.

Inkasní řízení – následuje po konečném určení výše daně. V případě, že daňový subjekt svoji daňovou povinnost řádně nesplní, přichází na řadu

vymáhací řízení, v němž může být daňovému subjektu zabaven majetek za účelem uspokojení daňové pohledávky i proti jeho vůli.

Fáze daňového řízení jsou uvedeny velmi stručně z toho důvodu, že nás bude zajímat především **daňová kontrola**. K daňové kontrole dochází nejčastěji po zpracování a odevzdání údajů o základu daně nebo po zaplacení daně. „Daňová kontrola je systematicky zařazena mezi instituty společné pro celé daňové řízení a není tak omezena pouze na některé stadium daňového řízení ... Není tedy samostatnou fází daňového řízení, ale úkolem správce daně. Zpravidla daňová kontrola probíhá v řízení vyměřovacím.“¹¹ Zákon ČNR č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP) v § 16 říká: „Daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně...“ Tento nástroj je tedy základní zbraní správce daně pro zjišťování nezákonné minimalizace daně. Daňová kontrola má svá pravidla a zásady¹², kterými se pracovník správce daně musí při své povinnosti řídit nejen při daňové kontrole, ale v průběhu celého daňového řízení.

Zásada zákonnosti – daňové řízení může probíhat pouze na základě zákona.

Zásada vzájemné součinnosti – daňový subjekt i daňový správce mají právo i povinnost spolupracovat. V případě, že daňový subjekt nespolupracuje, má správce daně nástroje k tomu, aby mohl daň vyměřit.

Zásada hospodárnosti a přiměřenosti – snaha daňového správce o co nejmenší náklady daňového řízení a volba takových prostředků, které zatěžují daňový subjekt co nejméně.

¹¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, čj.5 Afs 223/2004-89.

¹² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. § 5 a násl.

Při volbě právních prostředků pak správce daně používá zásadu přiměřenosti, která omezuje byrokratický přístup. Správce daně musí vždy volit takové prostředky, aby dosáhl účelu daňového řízení.

Zásada volného hodnocení důkazů – diskrece správce daně, který hodnotí důkazy jednotlivě i komplexně ve vzájemné souvislosti. Úvaha správce daně musí být logicky podložená a vycházet ze všeho, co v průběhu daňového řízení vyšlo najevo.

Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti – zásada neveřejnosti chrání daňové subjekty před nežádoucím zneužitím informací o jeho majetkových poměrech. Podobný účel má i zásada mlčenlivosti, která se vztahuje na všechny účastníky daňového řízení.

Zásada oficiality a zásada dispoziční – odráží možnosti zahájení daňového řízení. Dle zásady oficiality má právo zahájit řízení daňový správce, dle zásady dispoziční daňový subjekt. V českém daňovém právu platí všechny možnosti.

Zásada přednosti skutkového stavu – tato zásada říká, že v případě, kdy jeden právní úkon nebo rozhodná skutečnost zastírá jiný právní úkon nebo rozhodnou skutečnost, se hodnotí situace podle faktického, nikoli zastřenému stavu. Tuto zásadu je správce daně povinen uplatňovat i v případě, že svědčí ve prospěch daňového subjektu.

Zásada rovnosti subjektů – před správcem daně jsou si všichni rovni, ve vztahu daňového správce a daňového subjektu ale daňový správce jedná z pozice moci.

Zásada presumpce správnosti dobré víry daňového subjektu – správce daně přistupuje k podkladům a informacím daňového subjektu jako k faktům odpovídajícím realitě. Tato zásada není uvedena v § 5 daňového řádu jako ostatní zásady, ale vyplývá z rozložení důkazních břemen ve vztahu daňového subjektu a správce daně.

Účelem těchto zásad je především vymezit základní pole pro práva a povinnosti stran daňového řízení a ochránit daňový subjekt před svévolí daňového správce. Druhotný efekt těchto zásad, především zásady presumpce dobré víry daňového subjektu, je bohužel takový, že leckdy napomáhá k daňovému úniku. Více v kapitole **daňový únik**.

V průběhu kontroly je daňový subjekt povinen poskytnout správci daně součinnost formou poskytování informací o vlastní organizační struktuře, pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oběhu účetních a jiných dokladů a na požádání předložit záznamy. Správce daně prostřednictvím těchto záznamů potvrzuje nebo vyvrací tvrzení daňového subjektu, která uvádí prostřednictvím daňového přiznání. Meritum daňové kontroly spočívá v dokazování.

Postupy při **dokazování** vždy vychází ze zásady volného hodnocení důkazů. Správce daně zkoumá pouze ty skutečnosti, které jsou podstatné pro správné stanovení povinnosti daňových subjektů a u nichž existuje pochybnost o jejich správnosti. Podstatná je problematika důkazního břemene. Daňový subjekt je povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání. V situaci, kdy daňový správce považuje tvrzení za sporná i nadále, leží důkazní břemeno na něm.¹³ Obecně tak lze říci, že důkazní břemeno nese v daňovém řízení ten, kdo něco tvrdí. V případě, že daňový subjekt své důkazní břemeno neunes, pozbývá právo odporovat skutkovým zjištěním a na jejich základě pak určí správce daně novou výši daně. V případě, že daňový subjekt neprokázal své údaje ohledně daňového základu a daňový základ a výši daně nelze spolehlivě určit, může správce daně po dohodě s daňovým subjektem výši daně sjednat. Jedná se však o výjimečné případy, protože správce daně má pro zjišťování rozhodných skutečností k dispozici množství pomůcek, které mu zajišťují kvalitní podklady pro kvalifikované rozhodnutí, např. výpisy z veřejných záznamů nebo daňové spisy jiných daňových subjektů.

Za předpokladu, že došlo ke zjištění daňového úniku, je výsledkem daňové kontroly dodatečné stanovení daně, popřípadě i sankce.

¹³ Z rozsudků Krajského soudu v Ústí nad Labem, spis. zn. 16 Ca 168/99 až 170/99.

3. Daňový únik

3.1 Upřesnění definice

Jak bylo uvedeno v podkapitole Daňová minimalizace, existují spory o tom, zda vyhnutí se dani je legální, nebo není. V této práci jsem určil základní rozlišovací kritérium: zákonnost. Pokud se na věc podíváme z teoretického hlediska, můžeme mít k pojmu zákonnost dvojí přístup a to podle dvou právně filozofických směrů: pozitivněprávního a přirozenoprávního.

Pozitivněprávní přístup za zákonné považuje pouze to, co je v zákoně psáno. Jde o formalistický přístup, který skýtá velkou právní jistotu díky malému prostoru pro interpretaci.

Přirozenoprávní přístup říká, že zákonné je to, co odpovídá duchu zákona a interpretaci tedy naopak vyžaduje.

Z čistě technického hlediska tedy vyhnutí se dani legální je, protože ho zákon umožňuje, avšak souzeno podle účelu zákona, je nelegální. Pro účely této diplomové budu proto i já považovat vyhnutí se dani za daňový únik.

3.2 Příčiny daňových úniků

Nejasnost výkladu daňových norem často vede ke sporům, protože účastníci daňového řízení interpretují zákon s ohledem na své zájmy odlišně. Osobně se domnívám, že chyba je často na straně zákonodárce, jehož povinnost upravit zákon jednoznačně a pochopitelně je silnější, než apel na morálku jednotlivce, která podléhá osobní filozofii a je věcí názoru. Určitě by se nemělo stát, že by finanční úřad v Praze v praxi používal zákon jinak než finanční úřad v Brně. Snah o řešení je několik:

Metodické pokyny – Ministerstvo financí vydává směrnice, podle nichž mají úřady postupovat. Jedná se o základní opěrný bod interpretace sporných ustanovení a vytváření jednotné praxe v procesu aplikace finančně právních norem. Přesto je otázkou, nakolik jsou např. odpovědi na dotazy zveřejněné pouze na internetových stránkách Ministerstva financí závazné.

Ediční povinnost – pro posílení právní jistoty a jako prevence pro případné spory byl zřízen institut tzv. Ediční povinnosti. Jedná se o možnost daňového subjektu požádat

finanční úřad o závaznou radu, jak si vyložit a aplikovat konkrétní ustanovení daňového zákona. Jedná se o službu, která je za poplatek a vztahuje se pouze na určité okruhy otázek, které ministerstvo financí postupně rozšiřuje.¹⁴

Informační semináře a bulletiny pro veřejnost.

V souvislosti s informovaností daňových subjektů se v praxi objevuje další pojem, tzv. **racionální neznalost**. V podmínkách nejednoznačného výkladu zákona, nejednotného postupu finančních úřadů a přílišné komplikovanosti systému norem daňového práva může daňový subjekt usoudit, že je pro něj získávání potřebných informací natolik nákladné, že dává vědomě přednost neznalosti.

Zde vidíme, jak se rozchází teorie a praxe. V teorii je zákonnost dána jednoznačně a podle ní daňový subjekt rozlišuje chování legální a nelegální. V praxi to ale nemusí umět nebo dokonce umět nechce. Je proto na místě položit si otázku, jakým kritériem se daňový subjekt řídí v případě, že se chystá minimalizovat svou daňovou povinnost. Teoreticky by měl zvolit akademické kritérium, tedy legálně optimalizovat daň. V praxi se však v naprosté většině případů využívá kritérium jiné, které jsem nazval **postižitelnost**.

Je nutné si nejdříve uvědomit, že jen minimum daňových úniků spadá pod trestné činy, za které hrozí odnětí svobody. Naprostou většinu z nich postihuje finanční úřad peněžitou sankcí. Daňový subjekt tak při minimalizaci daně může uvažovat čistě matematicky. V následujícím odstavci provedu výpočet, který je na hranici morálky, ale na druhou stranu vhodně ukazuje, jakým způsobem daňové subjekty mohou dospět k názoru, že je pro ně výhodnější minimalizovat daň nelegálně.

Postižitelnost daňového subjektu je kombinací rizika odhalení daňového podvodu a sankce, která za takový podvod hrozí. Tato perspektiva pohledu uvozuje následující myšlenku:

Pokud je

Y příjem,
t zdanění příjmu,
p pravděpodobnost odhalení daňového úniku,

¹⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. § 132.

F pravděpodobná výše sankce za daňový únik,
D část důchodu, který jedinec přizná,

pak v případě, že bude daňový únik úspěšný, je čistý důchod $N = Y - tD$. Pokud by byl přistižen finančním úřadem, pak je nepřiznaný důchod $(Y - D)$ zatížen pokutou, takže čistý důchod je $C = Y - tD - F(Y - D)$. Když je pokuta F vyšší než daňová sazba, je na tom poplatník v případě odhalení hůře. Problém, kterému daňový subjekt čelí, je volba hodnoty přiznaného důchodu D tak, aby maximalizoval svůj očekávaný užitek EU , když $EU = (1 - p)U(N) + pUC$, kde $U =$ funkce užtku. V případě, že daňový únik není trestným činem odnětí svobody, se daňový únik postihuje různým majetkovým způsobem. Někdy z nepřiznaného důchodu $(Y - D)$, jindy od velikosti neodvedené daně $t(Y - D)$.¹⁵

Popsaný vzorec je samozřejmě ve svém důsledku nedokonalý, protože jeho veličiny závisí z velké části na odhadu, ale velmi dobře naznačuje způsob často intuitivního uvažování daňového subjektu.

Určili jsme kritéria ovlivňující chování daňového subjektu v případě, že uvažuje o daňovém úniku. Je na místě si ale položit otázku, proč o něm vůbec uvažuje. Jean Claude-Martinez, profesor Univerzity práva, ekonomie a sociálních věd v Paříži ve své studii Daňový únik vidí možné příčiny především v ekonomickém a právním prostředí daného státu. „Je zřejmé, že ekonomický růst činí daňové břemeno lehčím a tím i klesá počet daňových úniků. V takovém období se daně vybírají i platí snáze. Naproti tomu v období hospodářské recese a inflace jsou daně velkou zátěží, tím spíše, že je daňový základ často nafukován inflací.“¹⁶ Daňové úniky „jsou důsledkem natolik se zvyšujících odvodů, že se poplatník téměř cítí oprávněn jim odporovat“.¹⁷ Zároveň dodává, že ideologie, morálka a ekonomika jsou pouze faktory, které vzniku daňových úniků napomáhají. Hlavní příčinu je však třeba hledat jinde; v samotném daňovém systému, jehož koncepce a mechanismy vystavují daňový subjekt pokušení, což vede k podvodům téměř automaticky.

Problémy v koncepci dnešní podoby daňových zákonů srovnává s daňovými zákony využívanými v 19. století. Zatímco ty byly určovány shora a měly poměrně stabilní legislativu, což obojí minimalizovalo nebezpečí daňového úniku, současné daně jsou postaveny na koncepci vměšování se do soukromého života daňových poplatníků. Meritum

¹⁵ TICHÁ, Michaela. *Teoretické a daňové aspekty*. [online]. 2007 [cit. 2011-10-18]. s. 11. Dostupné z: <http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf>

¹⁶ CLAUDE-MARTINEZ, Jean. *Daňový únik*. Praha : HZ Praha, 1995. s. 31.

¹⁷ tamtéž

daní se přesunulo z věcných na osobní, které kvůli vyrovnávání sociálních rozdílů přihlíží k celkové majetkové situaci daňového subjektu, což tvoří „důvody k jeho podrážděnosti, či přinejmenším třecí plochu. ... Daň, která po celé jedno století byla stanovována automaticky a z moci úřední, se příchodem dvacátého století najednou stává výsledkem daňového přiznání a kontroly.“¹⁸ A právě v tom je základní problém. „Spoléhat se při zjišťování rozsahu předmětu zdanění na upřímnost daňového poplatníka je totéž, jako ho vyzývat k podvodu. A doufáme-li, že podvody odhalíme pomocí kontroly, jejíž meze poplatník dobře zná, jen tím podvodníkům dodáváme jistoty.“¹⁹

Problémy v mechanismech jsou pak otázkou formy.

Mechanismus daňového přiznání – většina přímých i nepřímých daní se dnes vyměřuje na základě daňového přiznání, které svojí formou vybízí k zatajování informací o pravé výši základu daně. Vzhledem k tomu, že platí presumpce správnosti a dobré víry daňového subjektu, správce daně je nucen považovat daňové přiznání za správné, pokud se mu nepodaří shromáždit důkazy prokazující opak. Za takové situace je daňový subjekt v pokušení tuto skutečnost využít. Jak už bylo popsáno dříve, samotná existence sankce není v rozhodování daňového subjektu rozhodným prvkem. Daňový únik hrozí především zdanění, která nahlašuje daňový subjekt sám (v té chvíli ho nazýváme daňovým poplatníkem, např. živnostník). Další možností je daňové přiznání třetí osobou, tedy daňovým plátcem (zaměstnavatel). V takovém případě je riziko daňového úniku výrazně nižší, protože daňový plátcem nemá na daňovém úniku ve prospěch svého zaměstnance většinou žádný motiv.

Mechanismus odečitatelných položek je dalším z podnětů pro daňový únik. Odečitatelnou položkou se rozumí taková položka, která se při výpočtu daně odečítá ze základu daně. Je tedy jasné, že daňový subjekt bude v pokušení maximálně navýšit tyto odečitatelné položky tak, aby minimalizoval základ daně. Tomu napomáhá i rozmanitost daňově uznatelných nákladů.

Mechanismus DPH, daně z přidané hodnoty. DPH je daň věcná a nepřímá. Princip DPH spočívá v odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tedy z toho, o kolik se u něho cena zboží zvýší. Subjekt platí dodavatelům cenu včetně této daně a sám dostává zaplacenou za zboží včetně této daně. Do státního rozpočtu pak odvede rozdíl mezi obdrženou a zaplacenou daní, případně mu může být daň vrácena. Vzhledem k tomu, že se DPH platí na

¹⁸ CLAUDE-MARTINEZ, Jean. *Daňový únik*. Praha : HZ Praha, 1995. s. 32.

¹⁹ tamtéž

výstupu po odečtení daně zaplacené na vstupu, vzniká pokušení druhou z těchto položek navýšit, aby se tím první z nich snížila. A co víc: je-li DPH na vstupu zvýšena natolik, že přesáhne DPH na výstupu, rozdíl je poplatníkovi dokonce vrácen. Existují i další podvodné mechanismy využívající prodej zboží přes hranice, který je v EU osvobozen od DPH. Konkrétněji se tímto problémem budu zabývat v samostatné kapitole **DPH**.

Mechanismus kontroly – vzhledem k faktu, že se náš daňový systém opírá především o daňové přiznání, závisí spolehlivost daňových příjmů na kvalitě kontroly. Pokud je tedy z nějakého důvodu systém kontroly slabý, nárůst daňových úniků je obrovský. Typickým problémem je, že administrativní povinnosti daňového správce a nároky na něj neustále stoupají, zatímco prostředky, které má nebo dostává, se nezvyšují úměrně. Když vezmeme v úvahu jen fakt, že dva stejné úřady daňových správců dokážou zkontrolovat přibližně stejné množství daňových subjektů, ale jeden z nich má na starost Prahu 8 a druhý Prahu 2 nebo 3, kde sídlí trojnásobně více společností, je jasné, že efektivita daňové kontroly je pro oba úřady co do četnosti výrazně odlišná. Statistiky např. ukazují, že na Praze 2 je perioda daňových kontrol na jeden daňový subjekt jednou za 142 let²⁰. Pravděpodobnost odhalení je tak nízká, že „daňový únik se stává racionální sázkou na nedostatky veřejné správy“ a „je jednou z nejjistějších finančních investic“.²¹

3.3 Druhy daňových úniků

Daňové úniky můžeme rozdělit do skupin. Dělení podléhá kritériím. První z nich je daňové kritérium, v němž se rozlišují daňové úniky z neočištěného daňového základu a úniky ve stadiu odpočtů, srážek, úlev. Nejčastější je první z těchto způsobů. „Vesmíš spočívá ve snížení daňového základu buď podhodnocením příjmů, zisku nebo obratu, anebo zvýšením daňově uznaných výdajů. Podvody týkající se operací odpočtu existují především u celních poplatků a DPH.“²²

Z věcného hlediska pak můžeme daňové úniky dělit na úniky pomocí zatajení předmětu daně nebo navýšením daňově uznatelných nákladů. Dále je lze třídit na delikty spáchané činem a naopak nečinností, např. provedením fiktivního účetního zápisu nebo naopak nezařazení určitého příjmu do daňového přiznání. Kvantitativní kritérium staví proti sobě

²⁰ PELIKÁN, Tomáš. *Terrinvest* [online]. Last modified 2011-03-26 [cit. 2011-10-11]. Dostupné z: <<http://www.terrinvest.cz/sqlcache/financni-urady-analyza-2011-dlouhodoby-trend.pdf>>

²¹ CLAUDE-MARTINEZ, Jean. *Daňový únik*. Praha : HZ Praha, 1995. s 48.

²² Tamtéž, s. 82.

podvody drobných živnostníků a „průmyslové“ podvody, kterých se dopouštějí organizované skupiny.

Řemeslné úniky se vyznačují dvěma základními atributy: jedná se o důmyslné využití zákona za účelem daňového úniku a pachatel je vždy osamocen. Charakteristickým příkladem může být nadhodnocení daňově uznatelných výdajů. Oproti tomu **průmyslové podvody** jsou podvody, na kterých se podílí organizovaná skupina. Vzhledem k tomu, že daňové kontroly spočívají ve vzájemném ověřování účetních dokladů a účetních knih, jednou ze základních technik daňových úniků je tvorba falešných účetních dokladů. Ta vyžaduje spolupráci více osob.

Poslední skupinou jsou potom **mezinárodní daňové úniky**. Ty probíhají pomocí několika základních metod:

Manipulace s transferovou cenou (transfer pricing) – tato technika je využívána ve vztahu mateřských a dceřiných společností, které existují v odlišných státech s odlišným zdaněním. Tyto společnosti spolu navzájem obchodují, přičemž cena zboží nebo služeb je primárně určována nikoli trhem, ale tak aby se co největší část zisku soustředila v té zemi, kde je daňové zatížení nejnižší. Více v kapitole **Daň z příjmu**.

Manipulace s odměnami za služby poskytnuté v zahraničí „spočívá v tom, že příjmy ze zahraničí nejsou převedeny do země sídla společnosti. Vyhýbání se daňové povinnosti ... často umožňují ‚základní společnosti‘ a fiktivní společnosti inkasující odměny za služby poskytnuté daňovým poplatníkem...“²³ Někdy je nazýván systémem Rent a star, protože je často využíván u umělců a sportovců, kterým umožňuje vyhnout se zdanění značné části příjmů.

Daňové ráje jsou posledním ze zde jmenovaných způsobů mezinárodních daňových úniků. Vzhledem k zaměření a zadání této práce jim bude věnována samostatná kapitola.

²³ CLAUDE-MARTINEZ, Jean. *Daňový únik*. Praha : HZ Praha, 1995. s. 92.

4. Daňové ráje

„Daňové oázy nebo ráje či ‚offshore investment centers‘ jsou místa, v nichž důchody a majetek podléhají nízkým, popřípadě vůbec žádných daním a mají rozvinuté antitrustové zákonodárství, takže držba aktiv je v nich mimořádně výhodná. V důsledku daňových výhod je atraktivní z těchto míst provádět obchodní a zejména pak finanční operace.“²⁴

Daňové ráje, nebo také **offshore** investment centers, by se daly považovat za omyl nebo nedostatečnou legislativu daného území, ale opak je pravdou: země, v nichž daňové ráje existují, vytvářejí tyto pro společnosti ideální daňové podmínky záměrně a k daňovému úniku doslova vybízejí. Kromě nulové daně totiž zároveň přísně dbají na zachování bankovního tajemství²⁵ či obdobných pravidel v zákonné formě, která pečlivě chrání informace o tocích finančních prostředků a majetku, čímž značně ztěžují nebo prakticky znemožňují daňovým správcům dotčených zemí daňové subjekty řádně zdanit. Daňové ráje vytvářejí tyto podmínky za účelem zisku do státní pokladny. Byť se to na první pohled zdá absurdní, chladná matematika platí i zde: za možnost založit v daňovém ráji sídlo firmy se často platí poplatek nebo jiná peněžní dávka, která je sice nízká oproti částce, kterou by společnost musela zaplatit na dani v zemi, v níž skutečně produkuje svůj zisk, ale pro daňový ráj je takový poplatek nezanedbatelným zdrojem příjmů do státní kasy, zvláště pokud uvážíme počet zájemců a fakt, že daňové ráje obecně patří mezi nejmenší země světa.

Česká republika až donedávna nedisponovala nástroji, kterými by mohla omezit daňové úniky skrze daňové ráje. Teprve v poslední době se jí podařilo sjednat smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech s daňovými ráji. Smlouvy byly sjednány s: Ostrov Man, Guernsey, Jersey, Britské Panenské ostrovy, Bermudy a aktuálně jsou v jednání další, např. Kajmanské ostrovy nebo San Marino.

Kromě offshore centers existují i **onshore** centers, což jsou sídla společností nebo jejich organizační složky zakládané v cizích státech za účelem využívání jeho daňových výhod. Mezi takové státy se řadí např. Velká Británie, Nizozemí nebo Malta. Oproti klasickým daňovým rájům offshore se liší tradičním daňovým systémem, který má ovšem v některých ohledech zvýhodněné sazby. Co se týče daňových úniků, jsou onshore centra využívána

²⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan. a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. s. 298.

²⁵ VELO, Lucio. *Daňové ráje světa*. Dobřejovice : Rebo productions, 1997. s. 30.

především pro manipulace s transferovou cenou, o kterých byla zmínka v předešlé kapitole.

4.1 Výhody daňových rájů

Důvěrnost ve finančních záležitostech a snížená daňová sazba nejsou jedinými lákadly daňových rájů. Výhod je více. Např. možnost založit pro určitý účel společnost v zemi se zcela odlišným společenským a obchodním právem, což umožní např. uspořádat vztahy mezi podílňiky ve společnosti způsobem, který odporuje našemu obchodnímu právu. Další výhodou je nižší úroveň administrativních povinností – není nutné předkládat účetní výkazy a daňová přiznání, zprávy pro rejstřík společností apod. Téměř žádný z daňových rájů nevyžaduje, aby offshore společnosti vedly účetnictví, prováděly audit, výroční zprávy nebo zdaňovaly své výnosy procentuální sazbou, jak ji známe z ČR.²⁶ Konkrétních výhod je ale významně více. Mezi nejčastější patří:

- osvobození od daně z kapitálových zisků,
- osvobození od daně z dividend,
- osvobození od daně z příjmů fyzických osob,
- osvobození od placení kolkovného,
- osvobození od DPH,
- daňové prázdniny,
- investiční úlevy,
- možnost využívat zrychleného odepisování,
- široká škála daňově uznatelných nákladů,
- absence devizové kontroly,
- minimální kontrola ze strany úřadů či vlády,
- žádné nebo minimální požadavky na předkládání účetních výkazů nebo na povinný audit,
- liberální požadavky na výši akciového kapitálu, druh a počet emitovaných akcií, občanství a trvalý pobyt akcionářů, statutárních zástupců či společníků,
- neomezenost předmětů činnosti podnikatelských subjektů,
- liberální imigrační legislativa,
- existence sítě smluv o zamezení dvojího zdanění,
- existence zón volného obchodu a bezcelních zón,

²⁶ *Territorial investments group* [online]. Last modified 2010 [cit. 2011-10-13]. Dostupné z: <<http://www.danovyraj.cz/cz/priklady-vyuziti-offshore-firem-1404041431.html>>

snadná registrace lodí a jachet ve vlastnictví offshore společnosti,
garance uvedených výhod na určitou dobu v případě změny legislativy,
anonymita vztahující se k offshore společnosti a jejím vlastníkům.

4.2 Negativní důsledky daňových rájů

Kromě toho, že daňové ráje jsou nástrojem nemalého počtu daňových úniků, existuje proti nim ještě jeden, domnívám se závažnější argument. Jejich právní prostředí legalizuje neprůhlednost toků peněz. Ve snaze o zachování maximální diskretnosti tak ve svém důsledku napomáhají k legalizaci výnosů z nezákonné činnosti, což je termín obecněji známý jako „praní špinavých peněz“. Dost možná tak daňové ráje napomáhají k páchání významného množství trestných činů organizovaných zločinných skupin po celém světě a bylo by jistě velmi zajímavé sledovat, jakým způsobem by se tato kriminalita vyvíjela, kdyby došlo ke zrušení daňových rájů.

Negativní dopad může mít založení offshore i pro samotné vlastníky společnosti. V první řadě hrozí společnosti nízká důvěryhodnost v očích spotřebitele, který uzavřením smlouvy s offshore může cítit silnou právní nejistotu, co se týče vymahatelnosti závazků protistrany. Dále je třeba vzít v úvahu, že i pro daňového správce je offshore společnost automaticky podezřelá, takže jakmile od ní uvidí fakturu, obvykle detailně zkoumá pozadí celé transakce. Výčet můžeme uzavřít i prostým faktem, že bez dostatečné znalosti a neustálého monitoringu úprav v oblasti daňových zákonů hrozí offshoristům, že mohou snadno porušit zákon.

4.3 EU proti daňovým rájům

Evropská Unie se proti daňovým rájům snaží bojovat. V rámci její platformy vznikla Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), jejímž členem je i Česká republika. OECD nejen za účelem boje proti daňovým rájům vytvořila vzor smlouvy o dvojím zdanění (Modelová smlouva OECD), který členskými státy, pokud ho individuálně využijí, umožňuje získávat informace o daňových subjektech včetně informací o jejich bankovních účtech a finanční situaci. „Zahraniční finanční úřad může požádat o spolupráci prostřednictvím ministerstva financí. Mezi dotyčnými státy musí být uzavřena smlouva o

spolupráci. V tom případě provede příslušný úřad konkrétní šetření.²⁷ OECD zároveň vyvíjí tlak na daňové ráje i prostřednictvím seznamů daňových rájů – tzv. černé listiny, šedé listiny a bílé listiny. Tyto seznamy mají vliv na pověst daného státu a jejich barva je odvozena od míry poskytování informací zahraničním finančním úřadům. Černá listina je seznam finančních center, která odmítají poskytovat informace, šedá publikuje ty zóny, které se hodlají podříditi mezinárodním standardům, ale zatím nepodepsaly příslušné dohody, a bílá listina označuje země, které plně dodržují mezinárodní standardy o výměně informací. Barva seznamu odráží důvěryhodnost země a má silný vliv na příliv či odliv investorů.²⁸

4.4 Analýza právního prostředí jednotlivých daňových rájů

V následujících kapitolách se podíváme blíže na konkrétní daňové ráje. Jejich výběr jsem přizpůsobil výběru českých podnikatelů a rozmanitosti. Suverénně nejoblíbenější je mezi českými daňovými subjekty Kypr, kde je zakládána téměř každá druhá česká onshore společnost.²⁹ Z klasických daňových rájů potom zmíním Seychelly a nakonec přiblížím i zakládání onshore v USA, které se svými podmínkami snaží daňovým rájům konkurovat. Obecně lze říci, že postup zakládání společností v daňových rájích se s rozvojem internetu velice zjednodušil a není tak dnes problém založit takovou společnost i na dálku. Postup je většinou takový, že zájemce vyplní formulář, v němž uvede jméno společnosti a zadá výši základního jmění (obvykle 5000 USD). Tento kapitál však nemusí být splacen. Dále určí požadovaný typ akcií buď na doručitele, nebo na jméno a s tím související údaje. Procedury směřující k založení společnosti zajišťuje místní pověřený a registrovaný agent (místní zástupce), který se postará o všechny úkony. Po zaregistrování společnosti jsou zaslány zakladateli dokumenty obvykle zahrnující certifikát o založení, akciový certifikát, společenskou smlouvu a úvodní usnesení společnosti. V daňových rájích prosperují tzv. „business centra“, která nabízejí kompletní servis týkající se jak založení, tak i chodu společnosti. V praxi to vypadá tak, že bussines centrum při zřizování společnosti pro zahraničního klienta za úplatu zřídí také tzv. „administrativní kancelář“, což znamená, že společnosti pronajímá svoji adresu a sekretářku, která následně osobám spojeným s takto zřízenou offshore společností přeposílá domluveným způsobem vzkazy. Lehce se tak může

²⁷ Akont [online]. Last modified 2011 [cit. 2100/10/14]. Dostupné z: <<http://www.akont.cz/cz/293.oecd-uvolnuje-bankovni-tajemstvi>>

²⁸ Tamtéž.

²⁹ Ihned.cz [online]. Last modified 2011-3-5 [cit. 2011-10-13]. Dostupné z: <<http://byznys.ihned.cz/c1-50394860-nejoblíbenější-danovy-raj-ceskych-firem-kypr-vznikne-tam-kazda-druha>>

stát, že na jedné adrese s jednou sekretářkou lze často nalézt i stovky společností. V sídle firmy je také možné otevřít si bankovní účet, který je ovládán přes telefon nebo fax z mateřské země. Detaily se u jednotlivých daňových rájů samozřejmě liší, ale šablona zůstává více méně zachována.³⁰

4.4.1 Kypr

Kypr, od roku 2004 člen Evropské unie, je suverénně nejoblíbenějším daňovým rájem, co se českých daňových subjektů týče. V současné době sídlí téměř polovina českých společností založených v daňových rájích právě na Kypru.³¹

Právní forma společnosti – základní formou je Company Limited by Shares, která vykazuje znaky akciové společnosti i společnosti s ručením omezeným tak, jak je známe z českého právního řádu. Společnost je založena během 2–3 týdnů, přičemž jsou registrem vyžadovány stanovy společnosti, společenská smlouva včetně adresy sídla společnosti na Kypru a údajů o místním zástupci.³²

Vedení společnosti – ředitelem nebo akcionářem může být libovolný subjekt bez trvalého bydliště na Kypru, ředitelem může být i právnická osoba. Společnost musí být zastupována tajemníkem, který má funkci kontaktní osoby pro styk s lokálními úřady, k majetku společnosti ale nemá žádné dispoziční právo. Kypr důsledně dodržuje pravidlo daňové rezidence dle místa skutečného vedení společnosti, za tímto účelem se tedy zasmlouvají tzv. nominee ředitelé, kteří zastupují společnost navenek, byť jsou v mnohých případech pouhými loutkami skutečných ředitelů či vlastníků.

Základní kapitál a daně – minimálním základním kapitálem je 1000 USD, které není třeba plně splácet. Výše paušálních poplatků za společnost závisí na výši základního kapitálu. U zahraničních společností se daní pouze příjmy dosažené na Kypru, jinak je daň z příjmů nejnižší z celé EU: 10%. Od daně jsou osvobozeny dividendy, zisk z prodeje cenných papírů, zisky stálých provozoven v zahraničí a úroky, které nevznikly běžnou činností společnosti.

³⁰ *Lennox Patton*, [online] Last modified 2011 [cit. 2011-10-13]. Dostupné z: <<http://www.eformations.com/>>

³¹ *Ihned.cz* [online]. Last modified 2011-3-5 [cit. 2011-10-13]. Dostupné z: <<http://byznys.ihned.cz/c1-50394860-nejoblíbenější-danový-raj-ceských-firem-kypr-vznikne-tam-kazda-druhá>>

³² VELO, Lucio. *Daňové ráje světa*. Dobřeějovice : Rebo productions, 1997. s. 70.

Ostatní – předkládání účetních výkazů a auditu hospodářských výsledků je povinné. Registr firem je veřejnosti přístupný včetně seznamu ředitelů a akcionářů.³³

4.4.2 Seychelly

Pokud jde o kombinaci daňových a exotických rájů, Seychelly zabírají jedno z předních míst pomyslného žebříčku. Do konce července 2011 bylo na Seychelách registrováno přes 93 000 mezinárodních obchodních společností.

Právní forma společnosti – International Business Company. IBC společnost vychází ze zákona o Mezinárodních obchodních společnostech (International Business Company Act, 1994). Tato smlouva ovlivňuje podobu společností i ve značném množství dalších daňových rájů, např. Marshall Islands. IBC společnost vykazuje společné znaky s našimi s. r. o. nebo a. s. a je odvozena od anglosaského práva. K tomu, aby IBC společnost mohla využívat výhod seychelského daňového ráje, musí splnit určité podmínky. Zejména: na území ostrovů nesmí obchodovat, vlastnit nemovitosti, poskytovat dalším společnostem sídlo a vykonávat činnosti v oblasti pojišťovnictví. Za obchodování se nepovažuje, pokud společnost má účet u seychelské banky, komunikuje s právníky, poradci nebo účetními, kteří působí na Seychellách, pořádá na ostrovech schůze vedení společnosti, vede své účetnictví nebo drží akcie či další cenné papíry. Založení IBC je velmi jednoduché: zaplacením poplatku a předložením zakladatelské smlouvy, která obsahuje jméno a adresu registračního agenta společnosti, předmět podnikání společnosti, výši základního kapitálu, zevrubné údaje o akciích, typu a měny, v jaké se vydávají, dále určení všech práv, oprávnění a omezení, které se k nim vztahují a prohlášení, že společnost se nebude zabývat bankovní činností, pojišťovnictvím ani činností správce trustu. IBC lze na Seychelách zřídit v rekordním čase 1–2 hodin.³⁴

Vedení společnosti – ředitelem nebo akcionářem může být libovolný subjekt bez trvalého pobytu na Seychellách. I zde platí nutnost mít místního agenta.

Základní kapitál a daně – základní kapitál IBC na Seychelách není nijak omezen – jak výši, tak měnou – může být jakákoli. Řádně založená IBC společnost na Seychelách neplatí daň z příjmů, nepodléhá devizové kontrole, ani není vázána povinností předkládat své

³³ Tamtéž.

³⁴ *Territorial investments group* [online]. Last modified 2010[cit. 2011-10-13]. Dostupné z: <http://www.danovyraj.cz/cz/seychelles-1404041440.html>

účetnictví. Navíc licenční poplatek, který společnost platí při svém založení a potom vždy jednou za rok je stanoven paušálně a doživotně. Činí 100 USD.³⁵

4.4.3 USA

Právní forma společnosti – daňově zvýhodněné společnosti se v USA nazývají non rezident Limited Liability Company (LLC). Jedná se o formu osobní společnosti s tím, že společníci neručí za závazky společnosti. LLC přenáší zdanění svých zahraničních příjmů přímo na společníky společnosti. Nutností pro využití daňového systému na úrovni daňového ráje je tak využít kombinace americké LLC s jinou offshore společností, jejíž příjmy ze zahraničních zdrojů budou bez daně. Povinností společnosti je udržovat své statutární sídlo ve zvoleném státě USA a mít zde svého registračního agenta. Společnost nesmí mít příjmy a výdaje ze zdrojů nebo na území USA ani nesmí zaměstnávat americké rezidenty. Registru společností se předkládá zakladatelská listina, založení pak trvá 2–5 týdnů.

Vedení společnosti – statutárním zástupcem může být fyzická i právnická osoba (např. jiná offshore). Každá společnost musí mít minimálně jednoho manažera a jednoho společníka, přičemž nikdo ze zástupců ani společníků nesmí být rezidentem nebo plátcem daně v USA. Společníkem nebo manažerem však může být jiná LLC. Valné hromady se mohou konat kdekoli, avšak minimálně jednou ročně.

Základní kapitál a daně – standartní je základní kapitál ve výši 200 000 USD. Musí být plně splacen, peníze ale není nutné nikde deponovat. Jediným „daňovým“ zatížením je paušální poplatek obdobný klasickým offshore destinacím. Po společnosti se nepožaduje vedení účetnictví ani předkládání auditu, pokud nemají příjmy ze zdrojů v USA ani jim nevznikly v USA žádné výdaje.

Ostatní – na první pohled se pro daňové subjekty může zdát zbytečné zakládat LLC, když se zdanění přenáší ze společnosti na společníky a tudíž je pro účely využívání daňového ráje nutné založit další offshore jinde. Úvaha je však jasná: skutečný offshore s nízkou nebo žádnou daní je výhodný finančně a druhá společnost v USA dodává svou lokací potřebnou prestiž, kterou by společnost se sídlem na Kajmanských ostrovech jistě neměla. Registr je veřejnosti přístupný na internetu a kdokoli může získat výpis z registru, např. i český správce daně. Proto se často využívají služby Nominee Service, což je v podstatě najímání loutkových

³⁵ *Tamtéž*

manažerů a společníků.³⁶

³⁶ JOHNSTON, David-Cay. *Reuters* [online]. Last modified 2011-4-23 [cit. 2011-10-13] Dostupné z: <<http://blogs.reuters.com/david-cay-johnston/2011/08/23/america-is-ges-tax-haven/>>

5. Daňové spory

Daňové spory neodmyslitelně patří k daňovému právu. Vycházejí často z nejednoznačnosti zákona a týkají se chování účastníků v daňovém řízení a dokazování. Nejčastěji bývá předmětem sporů prokazování informací ovlivňujících výši daně, ale výjimkou nejsou ani spory ohledně zákonnosti procesních postupů správce daně. Daňové spory můžeme rozdělit do dvou rovin. První z nich řeší

správní řízení, v němž je vztah správce daně a daňového subjektu administrativně právního charakteru, což znamená, že správce daně vystupuje oproti daňovému subjektu v mocenské pozici a v mezích zákona autoritativně rozhoduje.³⁷ V případě, že daňový subjekt ani po opravných prostředcích v rámci správního řízení není s rozhodnutím úřadu spokojen, může se obrátit na civilní soud. V takovém případě se ze správního řízení stává **soudní řízení správní**, v němž je postavení daňového správce a daňového subjektu rovnoprávné a autoritativně ve sporu vystupuje soud. Výsledkem sporů jsou judikáty, které napomáhají upřesnit výklad zákona. V následujících kapitolách se budeme věnovat právě jim.

5.1 Daňové spory – dokazování

Pro přehled zopakují, že dokazování v daňovém řízení se řídí všemi zásadami daňového řízení, přičemž nejvíce je uplatněna zásada volného hodnocení důkazů a zásada zákonnosti. Pro příklad, jaké spory mohou nastat, uvedu několik typických judikátů nebo právních vět z nich vycházejících. Upozorňuji, že judikáty vychází především ze zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP), který byl nahrazen daňovým řádem (zákon č. 280/2009 Sb.), který upravuje dokazování na shodných principech v § 92 a následujících.

5.2 Stanovisko správce daně

Z rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem spis. zn. 16 Ca 168/99 až 170/99: „Zásada volného hodnocení důkazů vyjadřuje, že správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz zvlášť a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Zásada volného hodnocení důkazu mj. též znamená, že v odůvodnění rozhodnutí se

³⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. § 71 a násl.

správce daně vypořádá s předloženými důkazy, tj. zaujme stanovisko, který z důkazů a z jakého důvodu nebyl zohledněn při vydání rozhodnutí.“ Je tedy povinností správce daně dostatečně odůvodnit své rozhodnutí. Lakonické: „Daňovému subjektu se nepodařilo prokázat tvrzení uvedená v daňovém přiznání,“ nestačí. Důkazní břemeno je v tomto případě na straně správce daně.³⁸

5.3 Opomenuté důkazy a nevyhodnocení všech důkazů

Někteří pracovníci správců daně chybně rozlišují důkazy na ty, s nimiž daňový subjekt seznámí a na ty, které daňový subjekt nemá právo znát, protože si je daňový správce opatřil sám. Příkladem může být, když správce daně dožádá jiného správce daně o místní šetření u obchodního partnera kontrolovaného daňového subjektu a kontrolovaný subjekt s tím neseznámí. Poté, co protokol dokládá tvrzení daňového subjektu, rozhodne se správce daně tento fakt ignorovat a krácení daně skrze kontrakt prokáže jinými důkazy. Zásada spravedlivého procesu ustanovená v Listině základních práv a svobod ve spojení s obecným předpisem (občanský soudní řád) říká, že v řízení před obecným soudem musí být dána účastníkům možnost vyjádřit se ke všem důkazům. Z rozsudku krajského soudu v Ostravě spis. zn. 22 Ca 10/2000: „Žalovaný (správce daně) v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů obsaženou v § 2 odst. 3 ZSDP pominul jako důkaz protokol, který zprostředkování kontraktu potvrdil. S touto výpovědí, která je důkazním prostředkem ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 citovaného zákona, se měl žalovaný ve svém rozhodnutí náležitě vypořádat ... Pokud tak neučinil, ... žalovaný ve svých důsledcích porušil ustanovení § 31 odst. 2 citovaného zákona ukládající správcům daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti.“³⁹ Pro úplnost dodávám, že citované ustanovení § 31 ZSDP má pro tuto kauzu shodný význam s dnešním § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

5.4 Každý necht' chrání svá práva

Správce daně je sice povinen dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád), avšak přesto dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24.03. 2004 spis. zn. 3 Afs 1/2003-101 daňový

³⁸ KOBÍK, Jaroslav; ŠPERL, Jiří; RAMBOUSEK. *Daňové spory*. Praha : ASPI, 2006. str. 11.

³⁹ KOBÍK, Jaroslav; ŠPERL, Jiří; RAMBOUSEK. *Daňové spory*. Praha : ASPI, 2006. str. 11.

správce „není s ohledem na zásady daňového řízení (priorita zájmů státu) povinen vyhledat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu.“ Tento judikát vhodně doplňuje judikát předchozí, neboť z něj můžeme pochopit, proč daňový správce nemusí cítit povinnost uvést jím nalezené důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu – protože nemá povinnost je vyhledat. Správný postup tedy můžeme logicky dovodit: správce daně není povinen vyhledávat důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu, pokud na ně ale narazí, musí je respektovat.

5.5 Spory ohledně tzv. neexistujících osob

Spory ohledně neznámých, popřípadě neexistujících osob jsou obzvláště závažné a pokud se tuto osobu nepodaří identifikovat, mívají posléze i trestněprávní dohru. Je podstatné si uvědomit rozdíl postavení daňového subjektu v daňovém řízení a v trestněprávním řízení: důkazní břemeno je v případě trestněprávního řízení plně na straně žalující, tedy státního zástupce. Je jeho povinností prokázat vinu obžalovaného daňového subjektu. Ale v daňovém řízení leží naopak důkazní břemeno na daňovém subjektu – je jeho povinností prokázat, že tzv. neexistující osoba, s níž např. uzavřel smlouvu, ve skutečnosti existuje. Situaci popisuje rozsudek Krajského soudu v Brně, sp. zn. 30 Ca 79/97. Daňový subjekt obdržel fakturu od pana X, přičemž daňový subjekt tyto faktury přijal v dobré víře, protože pan X se prokázal veřejnými listinami dokládajícími, že je plátcem DPH. Ukázalo se však, že jde o podvrhy a pan X neexistuje, pouze se za něj někdo vydával. Tím pádem správce daně usoudil, že do účetnictví daňového subjektu byly zaneseny neplatné faktury, čímž subjekt ztrácí nárok na odpočet DPH. Soud se s věcí vypořádal takto: „V dané věci je rozhodující, že doklady, které předložil žalobce, nebyly vystaveny plátcem daně, neboť pan Neznámý (X) plátcem daně není. S ohledem na uvedené žalovaný postupoval správně, když předložené doklady neuznal za daňové. Skutečnost, že žalobce jednal s panem Neznámým v dobré víře a k uzavření kupní smlouvy, resp. k převzetí zboží skutečně došlo, nemůže tento závěr ovlivnit.“ Z uvedeného můžeme jasně vyčíst tyto dva závěry: obdoba presumpce nevinu, která existuje v trestněprávním řízení, v našem daňovém právu zakotvena není a za doklady, od nichž je odvozen základ pro výpočet daně, má daňový subjekt objektivní odpovědnost. Úmysl se nezkoumá.

5.6 Prokazování původu zdaněného majetku

Časté jsou případy, v nichž daňový subjekt tvrdí, že určité prostředky, kterými disponuje, nepodléhají zdanění, neboť jejich zdrojem je např. dar nebo vklad vlastního kapitálu. Je však na něm, aby své tvrzení prokázal. Pokud se mu to nepodaří, má správce daně právo vyměřit daň podle pomůcek.⁴⁰ Z rozhodnutí ústavního soudu ÚS 101/99: „Navrhovatel nepochybně vložil do podnikání určité prostředky, o kterých tvrdil, že jsou jeho soukromým majetkem, avšak tuto skutečnost nijak nedoložil. Správci daně proto nezbylo, než postupovat v intencích citovaného zákona.“ Dále Ústavní soud v této kauze odkázal na jiné své rozhodnutí, v němž přímo hovoří o důkazním břemenu: „Daňový subjekt je povinen prokázat svá tvrzení. Neprokáže-li je, tedy neunesse své důkazní břemeno, je správce daně ze zákona oprávněn stanovit daň i podle pomůcek.“

5.7 Sankce za porušení daňové povinnosti

Sankce za porušení daňové povinnosti může mít dvojí charakter. Buď se zakládá na správně-právní odpovědnosti nebo trestněprávní odpovědnosti, přičemž tyto dvě povinnosti mohou existovat vedle sebe. Pokud jde o daňové úniky, můžeme pominout porušení povinnosti týkající se procesní stránky daňového řízení (např. opožděné tvrzení daně) a zaměříme se přímo na nelegální minimalizaci daně.

5.8 Správně-právní odpovědnost

Správně-právní odpovědnost za porušení daňové povinnosti vychází z daňového řádu (§ 246–251), přičemž daňových úniků se týká především § 251:

- (1) Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši
 - a) 20%, je-li daň zvyšována,
 - b) 20%, je-li snižován daňový odpočet, nebo
 - c) 1%, je-li snižována daňová ztráta.

- (2) Správce daně sníží penále podle odstavce 1 písm. a) o penále podle odstavce 1 písm. c), pokud povinnost k jeho úhradě vznikla z důvodu uplatnění ztráty v rozsahu snížení daňové ztráty, které bylo penalizováno.

⁴⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). § 145.

(3) Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné ke stejnému dni jako doměřená daň.

(4) Pokud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.

Jediným nejasným pojmem v uvedeném ustanovení může být snad jen daňová ztráta. V té se daňový subjekt ocitne, pokud jeho výdaje přesahují jeho příjmy. V takové chvíli je jeho daňová povinnost záporná. Daňový subjekt si daňovou ztrátu může uplatnit jako odečitatelnou položku v následujících letech.

Jak vidíme, správně-právní sankce za daňový únik je finanční a přímo úměrná výši úniku. Pokud si nyní vzpomeneme na kritérium postižitelnosti, podle něhož se daňové subjekty při úvahách o daňovém úniku řídí, můžeme si spočítat, zda se daňový únik vyplatí. Vezměme si za příklad Prahu, v níž správce daně kontroluje daňový subjekt v průměru cca jednou za sto let. Předpokládejme hypotetickou situaci, že daňový subjekt bude těchto sto let poctivě odvádět daň 20%, přičemž jeho daňový základ je 1 000 000 Kč. Za sto let na dani tedy zaplatí dohromady $100 \times 200\,000 = 20$ mil. Kč. V případě, že se rozhodne pro daňový únik a přizná jen polovinu základu daně, pak zaplatí na dani za sto let polovinu, tedy 10 mil. Kč + sankci určenou při kontrole, která jednou během sto let přijde a doměří daňovému subjektu částku 500 000 Kč, z čehož daňový subjekt doplatí na dani 100 000 Kč a na sankci dalších 100 000 Kč. V souhrnu tak při daňových únicích zaplatí místo 20 mil. Kč pouze 10,2 mil. Kč. Rozdíl je patrný a situace, kterou jsem popsal, je reálná i z hlediska daňového správce, který se v obrovském počtu daňových přiznání přirozeně orientuje na podezřelé případy, kde hrozí únik vyšší, což živnostník pravidelně odvádějící daň 100 000 Kč není.

Je otázkou, proč jsou správně-právní sankce za daňový únik pouhých 20%, které pro daňový subjekt nepředstavují žádnou vážnější formu postihu. Dle mého názoru zákonodárce dospěl k této pokutě úvahou, že vyšší sankce by mohla daňovému subjektu přinést existenční problémy, což by ve svém důsledku způsobilo nižší odvedenou daň v budoucnosti.

Za nástroj, který představuje pro daňové subjekty páchající daňové úniky skutečnou hrozbu, považují až trestněprávní sankce.

5.9 Trestněprávní odpovědnost

Trestněprávní odpovědnost za daňové prohřešky upravuje trestní zákoník⁴¹. Mezi trestné činy daňové patří zkrácení daně, poplatku a podobné platby § 240 a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby § 241.

Zkrácení daně, poplatku a podobné platby § 240 – kdo zkrátí daň (nebo jiný stanovený odvod) ve větším rozsahu, bude potrestán na šest měsíců až deset let odnětí svobody nebo zákazu činnosti v závislosti na okolnostech krácení. Faktory, které mají vliv, jsou především rozsah škody a možnost průmyslového podvodu, tzn. že čin byl spáchán ve spolupráci nejméně se dvěma osobami.

Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby § 241 – týká se zaměstnavatele nebo plátce daně, který ve větším rozsahu neodvede za zaměstnance nebo jinou osobu povinnou dávku, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti. V případě, že tím pachatel pro sebe nebo jiného získá značný prospěch, bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem. V případě, že takto získá prospěch velkého rozsahu, může být potrestán odnětím svobody na pět až deset let.

Nejasným termínem zde je **rozsah** škody nebo prospěchu. Odpověď najdeme v § 138, který nám pro značnou škodu nebo prospěch stanoví limit nad 500 000 Kč a škodou nebo prospěchem velkého rozsahu částka nejméně 5 000 000 Kč.

Dále se dočteme o možnosti peněžitého trestu. Ten je na základě § 67 možno uložit, pokud se pachatel pokusil přivodit nebo přivodil úmyslným trestným činem sobě nebo jinému prospěch, nebo protože to odpovídá pachatelovým poměrům a charakteru spáchaného přečinu.

K daňovým trestným činům se váže ještě jeden podstatný paragraf. Pro trestný čin dle § 241 je možné uplatnit tzv. **účinnou lítost**, což znamená, že jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek, trestní odpovědnost zaniká.

Jak vidíme, sankce za porušení daňové povinnosti jsou v trestním zákoníku významně tvrdší než podle daňového řádu. Vhodně tak doplňují daňové normy nejen věcně, ale také

⁴¹ Zákon č. 306/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále je „trestní zákoník“).

koncepčně. Pokud se podíváme na mezní hranici daňového úniku mezi trestným činem a správně-právním deliktem, je to 500 000 Kč. To podporuje již dříve nastíněnou úvahu o záměru zákonodárce. Daňové subjekty s daňovým odvodem pod 500 000 Kč, které se pokoušejí o daňový únik, budou nejčastěji živnostníci či firmy s drobným a středním podnikáním. V jejich případě by sankce trestu odnětí svobody mohla velmi často znamenat konec podnikání a tím pádem i daňových odvodů do veřejných rozpočtů minimálně po dobu jejich uvěznění. Oproti tomu společnosti, jejichž příjem znamená daňový odvod vyšší než 500 000 Kč, budou častěji firmy, které mají rozsáhlejší vedení. U nich je riziko, že si někdo z vedení „půjde sednout“, což způsobí kolaps firmy, významně nižší.

6. Daňová optimalizace

Daňová optimalizace a daňový únik jsou pověstnými stranami stejné mince. U optimalizace se jedná o legální, zákonodárcem zamýšlenou minimalizaci daně. Systém různých slev na dani, odpočtů a dalších úlev je v ČR poměrně komplikovaný, nepřehledný a často se mění, což přispívá jak k menšímu respektu daňových subjektů vůči daňovým normám, tak k častějším nedorozuměním mezi daňovým subjektem a správcem daně.

6.1 Formy daňových úlev

Formy daňových úlev odrážejí snahu státu o co nejspravedlivější rozložení daňové zátěže napříč společnostmi. Následující výčet přináší jejich kompletní přehled i stručnou charakteristiku:

Osvobození osob – jedná se o zákonné určení osob, které jsou nějakým způsobem osvobozeny od povinnosti platit určitou daň. Toto osvobození může být buď přímé (např. Česká národní banka nemá povinnost platit daň z příjmů právnických osob) nebo určené na základě splnění stanovených podmínek (osoby, které dosáhly obratu nižšího než 1 000 000 Kč za posledních 12 měsíců, nemusí platit DPH).

Vynětí ze zdanění – jedná se o položky, které mohou být vyjmuty ze základu daně. Základ daně je tvořen ekonomickou činností daňového subjektu (ty dohromady tvoří objekt zdanění) a některá z nich může být ze zdanění vyjmuta. Jde např. o přijatou půjčku.

Osvobození části objektu daně od daně – U daně z příjmů je osvobození přiznáváno automaticky a tyto položky nejsou uváděny v daňových přiznáních. U daně z přidané hodnoty jsou v daňovém přiznání uváděny i objemy zdanitelných plnění osvobozených od daně. Jde např. o osvobození od daně z nemovitosti u novostavby obytných domů ve vlastnictví fyzických osob. Důvodem nejčastěji bývá sociální podpora, což přirozeně udává samotný charakter osvobozených částí daně.

Odečitatelné položky od základu daně – název charakterizuje formu jasně, jde např. o odečitatelné položky na poplatníka, na manžela/manželku bez vlastních příjmů apod. Odečitatelné položky jsou uplatňovány prostřednictvím uvedení v daňových přiznáních. Splnění podmínek pro uplatnění položek je třeba správcem daně prokazovat a může být předmětem daňové kontroly. U některých odečitatelných položek platí, že jejich nevyužitou část je možno využít v dalších zdaňovacích obdobích. Dělí se na absolutní

nebo relativní. Absolutní znamená, že jsou paušální, relativní znamená, že daňový subjekt jejich výši zjistí výpočtem.

Možnost odpočtu uznatelných výdajů ve vyšší než skutečně vynaložené výši – jedná se o paušální výdaje, které daňový subjekt může uplatnit. Pokud takto vypočtené výdaje přesáhnou výdaje skutečně vynaložené, pak se dá hovořit o daňové úlevě. Jako příklad profese s vysokým paušálem daňově uznatelných nákladů lze uvést např. zemědělce nebo řemeslníky.

Snížené sazby daně – objekty daně se dělí do skupin, které mohou být zdaňovány různě. Typickým příkladem je DPH, která má dvě základní kategorie: sazbu běžnou a sníženou. Snížená sazba platí pro věci a služby považované za „základní“. Např. potraviny nebo hromadná doprava. Existuje ale také v jiných případech, kdy se zákonodárce snaží podpořit určitý segment trhu nebo prostě jen podlehl silné lobby. „Např. u daně z příjmů právnických osob podléhají investiční, podílové a penzijní jiným sazbám daně než běžné právnické osoby.“⁴²

Slevy na dani – „částky odčitatelné přímo od daně před slevami, tj. od daně vypočítané jako součin základu daně a sazby daně.“⁴³ I tato daňová úleva se dělí na absolutní a relativní. Může se stát, že díky slevě na dani dosáhne daňový subjekt záporné hodnoty základu daně. „Jedna z možností je, že se na část daňové úlevy nebere ohled a použije se pouze ta část, která daň sníží na nulu. Nevyužitou část daňové úlevy nemůže poplatník nijak využít. ... Další možností je vyplatit část daňové úlevy převyšující daň přímo poplatníkovi.“⁴⁴ Druhý způsob se označuje jako **negativní daň**. Určitou variací je, že lze část nevyužitých slev převést do dalšího zdaňovacího období. Do tohoto pojmu se řadí i tzv. daňové prázdniny, tedy období, po která nemusí daňové subjekty platit za určitý běžně zdaňovaný objekt zdanění daň.

Vracení daně – jedná se o formu používanou u nepřímých daní. U některých poplatníků a některých transakcí je z nějakého důvodu žádoucí, aby nedocházelo k zatížení spotřební daní. Např. vracení daně z přidané hodnoty z nákupu osobního automobilu zdravotně postiženým osobám či vracení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím je pro zemědělskou prvovýrobu.

Možnost odpočtu uznatelných výdajů dříve, než jsou realizovány – daňová úleva nemusí mít formu jenom přímého snížení daně. Pro poplatníka je úlevou i to, pokud může

⁴² JAREŠ, Martin. *Daňové úlevy v České republice* [online]. Last modified 2010 [cit. 2011-10-15]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/VS_Danove_ulevy_v_CR.pdf> s. 30

⁴³ Tamtéž.

⁴⁴ Tamtéž.

některé daně platit později. Např. pokud si daňový subjekt zakoupí automobil, neuplatní si celou výši nákladů do nákladů ihned v roce pořízení, ale uplatňuje ji postupně několik let. Jde o tzv. odpisy. Odpisy musí dát v součtu vždy 100% hodnoty odepisované věci. Jedná se o zvláštní formu úlev, protože v konečném výsledku o úlevu nejde, nicméně nastavením rychlosti odpisů lze v konkrétním roce úlevy dosáhnout.

Posunutí splatnosti daně pro různé osoby – lze jej dosáhnout v případě, že daňový subjekt využívá služeb daňového poradce. Pak se jeho termín odevzdání daňového přiznání posouvá o tři měsíce. „Pozdější splatnost daně je však pro poplatníka výhodou, pokud jeho daň roste a poplatník jednak platí s podáním daňového přiznání vyrovnání záloh a jednak se mu od nové výše daně odvozují zálohy na další období, které při růstu daně též rostou. Pokud daň naopak klesá, je pro poplatníky naopak výhodnější podat daňové přiznání dříve, dříve obdržet zpět přeplatek na zálohách a dříve začít platit zálohy odvozené z nižší výše daně.“⁴⁵

⁴⁵ Tamtéž, s. 32

7. Konkrétní daně a jejich specifika

V následující části diplomové práce bude probrána charakteristika dani z příjmů a DPH jako zásadním příjmům do státního rozpočtu České republiky. Optikou pak budou především okolnosti týkající se daňové optimalizace a daňových úniků.

8. Daň z příjmů

Daň z příjmů je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP). Jde o zákon upravující daň z příjmů pro fyzické osoby i daň z příjmů pro právnické osoby. Můžeme je charakterizovat jako přímé daně důchodového typu. Při aplikaci tohoto zákona se rovněž vychází ze zákona ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a dalších předpisů, zejména vyhlášek, sdělení, předpisů a pokynů Ministerstva financí.

Zákon o daních z příjmů se dělí na šest částí:

1. **Obsahová část zabývající se zdaněním příjmů fyzických osob**
2. **Podmínky pro zdanění příjmů právnických osob**
3. **Daňové podmínky společné pro fyzické i právnické osoby**
4. **Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů**
5. **Zmocnění pro Ministerstvo financí**
6. **Přechodná a závěrečná ustanovení**

Nedílnou součástí zákona tvoří také přílohová část obsahující třídění majetku do odpisových skupin, postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmů fyzických osob a postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska daně z příjmů fyzických osob.⁴⁶

8.1 Daň z příjmů fyzických osob

Subjekt daně z příjmů fyzických osob, tedy daňový poplatník, může být buď daňovým rezidentem, nebo daňovým nerezidentem. Daňoví rezidenti jsou „poplatníci, kteří mají ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují, kteří zdaňují v České republice jak příjmy ze zdrojů na území České republiky, tak i příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“⁴⁷ Daňovým nerezidentem pak „jsou osoby, které se nezahrnují do první skupiny poplatníků, nebo ti, o

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan. a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. s. 307.

⁴⁷ ZDP, § 2 odst. 2

nichž tak stanoví mezinárodní smlouvy. Tito zdaňují příjmy pouze ze zdrojů v České republice a hovoříme o nich jako o osobách majících omezenou daňovou povinnost.⁴⁸

Předmět daně (tedy původ příjmů) – daňová povinnost platí jak pro příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy ze zahraničí. ZDP vymezuje druhy příjmů v § 6–10. K jednotlivým typům zde uvedu pouze ukázkové příklady, pro plný výčet odkazuji na samotný zákon.

§ 6 Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky – tedy zaměstnanecký plat. Takový příjem může být pravidelný i jednorázový. Zákon přímo uvádí, jaké příjmy jsou u tohoto druhu osvobozeny od daně; např. částky na doškolování nebo nepeněžitě plnění určené ke spotřebě na pracovišti.

§ 7 Příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti – jedná se např. o příjmy ze zemědělské výroby, z živnosti, z jiného podnikání podle speciálního předpisu, např. advokacie a podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku. Příjmy z jiné samostatně výdělečné činnosti se rozumí honoráře za poskytnutí např. autorských práv. Daňovým základem se rozumí příjem po odečtení výdajů, které musí být buď prokázány, nebo uplatněny paušálně. Výše paušálních výdajů se pro jednotlivé typy podnikání a činností liší. Rovněž výše zdanění se liší podle typů. Např. příjmy za příspěvky do časopisů tvoří samostatný základ daně se zvláštní sazbou 15%.

§ 8 Příjmy z kapitálového majetku, čili dividendy z majetkových podílů, úroky a výnosy z peněžních prostředků, penzijní připojištění, výnosy ze směnek atd. Všechny tyto druhy příjmů se zdaňují rozdílně podle toho, zda jde o základ daně samostatný, nebo dílčí.

§ 9 Příjmy z pronájmu – např. příjmy z pronájmu nebytových prostor, movitých věcí kromě příležitostného pronájmu. Základem daně jsou příjmy snížené o výdaje vynaložené dosažení, zajištění nebo udržení tohoto příjmu. Poplatník může místo prokazování výdajů uplatnit paušál ve výši 30% z příjmů.

§ 10 Ostatní příjmy jsou příjmy zvětšující majetek fyzické osoby, které mají nejčastěji jednorázový charakter. Příjmy z příležitostných činností, z převodu vlastní nemovitosti, movité věci, cenného papíru, z převodu práv na účasti družstev a společností, výhry

⁴⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan. a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. s. 308, 309.

v loteriích apod. Základem daně je příjem snížený o prokazatelné výdaje.

ZDP zároveň uvádí **negativní výčet**, tedy položky, které se za předmět daně z příjmů nepočítají. Mezi nimi můžeme nalézt: příjmy získané nabytím akcií, úvěry a půjčky, příjmy získané darováním nemovitosti nebo ostatního majetku apod.⁴⁹

Z hlediska daňového priznání mají stejný efekt jako položky, které se nezapočítávají do základu daně, i **položky osvobozené od daně** (§ 19 ZDP). Např. příjmy z prodeje nemovitostí nebo movitých věcí, přijaté náhrady, sociální plnění (sociální dávky), výživné, dotace, úroky atd.

Základ daně, jak o něm bylo pojednáno již v předchozích odstavcích, má svoji obecnou definici zakotvenou v § 5 ZDP: „Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení...“ Základ daně je součtem dílčích základů daně, které jsou odvozeny od jednotlivých typů příjmů a vypočítány jako konkrétní typ příjmu mínus výdaje na něj vynaložené.

8.1.1 Daňová optimalizace daně z příjmů fyzických osob

Položky snižující základ daně neboli tzv. odečitatelné položky (§ 15 ZDP) umožňují poplatníkovi snížit svoji daňovou povinnost, jde tedy o právo, nikoli o povinnost.

Odečitatelné položky se dělí na dva druhy.

Standartní jsou takové odpočty, které částečně zohledňují sociální postavení poplatníka a uplatňují se paušálně.

Nestandardní se určují výpočtem.

Konkrétně jde pak o následující druhy (kromě výdajů § 15 ZDP):

⁴⁹ ZDP § 15

Dary poskytnuté pro veřejné účely příslušným subjektům. Jejich hodnota musí přesáhnout 2% ze základu daně nebo činit alespoň 1000 korun, v úhrnu lze odečíst nejvýše 10% ze základu daně. Hodnota jednoho odběru krve dárce se oceňuje částkou 2000 korun.

Úroky zaplacené ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření nebo hypotečního úvěru poskytnutého na bytové potřeby – max. ve výši 300 000 korun ročně. Podmínkou je vlastnictví bytu nebo domu.

Příspěvky zaplacené poplatníkem na **penzijní připojištění** se státním příspěvkem – částka, kterou lze odečíst, se rovná celkově zaplaceným příspěvkům sníženým o 6000 korun, max. výše činí 12 000 korun ročně.

Pojistné zaplacené poplatníkem v kalendářním roce na jeho **soukromé životní pojištění** – doba trvání smlouvy činí min. 5 let a nárok na čerpání je navázán na dosažení 60 let věku, max. lze odečíst 12 000 korun ročně.

Členské příspěvky zaplacené ve zdaňovacím období členem odborové organizace odborové organizaci – odečíst lze částku do výše 1,5% zdanitelných příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, s výjimkou příjmů zdaněných srážkou podle zvláštní sazby daně, maximálně však do výše 3000 korun za zdaňovací období.

Úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání – nejvýše do částky 10 000 korun ročně (zdravotně postižení 13 000 korun, těžce zdravotně postižení 15 000 korun).⁵⁰

Sazba daně z příjmů je v současné době 15%.

Slevy na dani můžeme považovat za slevy tzv. osobní. Sleva na dani je položka, která se odečítá nikoli od základu daně jako v předešlých případech, ale od daně samotné. Jde o slevu na poplatníka, manželku, za plný či částečný invalidní důchod nebo je-li poplatník držitelem průkazu ZTP či se soustavně připravuje na budoucí povolání (student).

Mechanismus výběru daně začíná u daňového přiznání, které poplatník odevzdává správci daně místně příslušnému finančnímu úřadu do 31. 3. roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období, kterým je dle § 5 ZDP kalendářní rok. Povinnost má každý, jehož zdanitelné příjmy za daňové období přesáhly 15 000 Kč a každý, kdo vykazuje daňovou ztrátu. Daň je placena měsíčně, čtvrtletně nebo pololetně (dle výše příjmu) ve formě záloh na

⁵⁰ ZDP § 15

dani s konečným vyrovnáním daňové povinnosti při skončení zdaňovacího období. Zálohy nemusí platit poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost je nižší než 30 000 Kč.

8.2 Daň z příjmů právnických osob

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob (dále jen PO) jsou obecně osoby vymezené občanským zákoníkem v § 18, přičemž jde o tyto typy: sdružení fyzických nebo právnických osob (korporace), účelová sdružení majetku (nadace), jednotky územní samosprávy, tedy obce a kraje (veřejnoprávní korporace) a jiné subjekty, které určuje zákon. Právnickou osobou je i stát, pokud je účastníkem občanskoprávních vztahů. Stejně jako u fyzických osob i PO mají rozdílnou daňovou povinnost dle **rezidence**, tedy sídla. U **daňových rezidentů** se daňová povinnost vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí, tzn. že tito plátcí mají neomezenou daňovou povinnost. U poplatníků, kteří nemají na území ČR své sídlo (**daňoví nerezidenti**), se jejich daňová povinnost vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR, tzn. že tito poplatníci mají neomezenou daňovou povinnost.⁵¹

Předmětem daně z příjmů PO jsou výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Také u PO je předmět daně vymezen pozitivně i negativně dle jednotlivých druhů poplatníků (§ 18 ZDP).

U PO, které nebyly založeny za účelem podnikání (občanská sdružení, politické strany) jsou předmětem příjmů z reklam, členských příspěvků a nájemného. Naopak předmětem nejsou příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že výdaje na tyto činnosti jsou vyšší; příjmy z činností, které jsou posláním těchto poplatníků; příjmy z dotací a jiných forem státní podpory a podpory z rozpočtů obcí a krajů; příjmy z úroků vkladů na běžném účtu; příjmy z dispozice se státním majetkem apod.

Daňové osvobození daně z příjmů PO je zakotveno v § 19 ZDP a jsou taxativně uvedena. Např. různé členské příspěvky, výnosy kostelních sbírek, příjmy z cenově regulovaných nájmu.

⁵¹ ZDP § 17

Základ daně má stejné podmínky jako u fyzických osob. Jde o rozdíl mezi příjmy a daňově uznatelnými výdaji ponížený o příjmy, které se dle zákona do základu nezahrnují, jsou osvobozené od daně nebo nejsou předmětem daně. Od takového základu daně se odečtou odečitatelné položky dle § 34 ZDP.

Sazba daně se liší: je to 19% s výjimkou investičních a podílových fondů, které jsou zdaněny pouze 5%.

Podmínky pro odevzdání **daňového přiznání** a výběr daně jsou pro fyzické i právnické osoby shodné.

8.3 Společná ustanovení

Společná ustanovení pojednávají především o formách úlev na dani, které byly popsány již v kapitole 6.1, přesto je zde pro úplnost zopakují. Společná ustanovení (§ 22 a násl. ZDP) platí pro fyzické i právnické osoby. Případné výjimky jsou popsány přímo v jednotlivých ustanoveních.

Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů se odečítají od základu daně ve výši, kterou se podařilo poplatníkovi prokázat, nebo ve výši stanovené dle zákona. Výčet daňově uznatelných nákladů je uveden v § 24 ZDP a je poměrně široký, pro příklad uveďme nájemné nebo pojistné. Výdaje jsou vymezeny také negativně. § 25 uvádí demonstrativní výčet: výdaje na pořízení majetku, výdaje na zvýšení základního kapitálu, odměny nebo mzdy členům statutárních orgánů atd.

Odpisy hmotného a nehmotného majetku, resp. pravidla odepisování určuje § 26 ZDP. Dělení hmotného a nehmotného majetku je následující:

Hmotný majetek jsou např. movité věci nebo jejich soubory, budovy, domy a byty vymezené jako jednotky, stádo a tažná zvířata apod.

Nehmotný majetek jsou např. zřizovací výdaje, výsledky výzkumu a vývoje, software, práva a další.

Poplatník nemá povinnost odpisy uplatnit a lze je v jejich průběhu při dodržení zákonných podmínek měnit či přerušit. Existuje však i takový majetek, který odepisovat nelze, např. předměty muzejní a galerijní hodnoty.

Doba odepisování⁵² je 3 až 50 let v závislosti na předmětu odepisování. Na tuto dobu je možné zvolit dvojitý systém odepisování:

Rovnoměrné odepisování, tedy odečtení vždy stejné části odepisované položky pro každé zdaňovací období, nebo

zrychlené odepisování, při němž „se odpisy stanoví v prvním roce jako podíl vstupní ceny majetku a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odepisování, platného v prvním roce odepisování, a v dalších zdaňovacích obdobích jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílů mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odepisování a počtem let, po která byl již odpisován.“⁵³

Položky snižující základ daně a daň. Jde např. o daňovou ztrátu nebo odpočet určitého dílu vstupní ceny nově pořízeného hmotného majetku v případě snížení základu daně. Odpočet je možný dle § 35 také za zaměstnávání každého pracovníka se změněnou pracovní schopností, přičemž sleva není ze základu daně, ale přímo z daně samotné. PO zaměstnávající více než 19 zaměstnanců, u nichž podíl zaměstnanců se změněnou pracovní schopností činí více jak 50%, mají sazbu daně sniženou o polovinu.

Zvláštní sazba daně se vztahuje na vybranou skupinu příjmů dle § 36. Tyto příjmy nejsou zahrnovány do celkového příjmu pro výpočet daně. Je to proto, že jejich zdanění neprovádí poplatník, ale plátce. Jde např. zdanění úroků nebo loterijní výhry.

Splatnost daně – daň je třeba splatit do 31. 3. roku následujícího po zdaňovacím období, které je shodné s rokem kalendářním. V případě využití služeb daňového poradce se tato splatnost prodlužuje do 30. 6. daného roku.

Zálohy na daň se platí pravidelně v periodách jednou měsíčně, jednou za čtvrt roku nebo jednou za půl roku dle výše poslední známé daňové povinnosti. Konkrétně:

⁵² DPH § 26

⁵³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan. a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. s. 330.

Do 30 000 Kč poslední známé daňové povinnosti se záloha neplatí.

Od 30 000 Kč do 150 000 Kč se jednou za půl roku platí záloha 40% z výše poslední známé daňové povinnosti.

Od 150 000 Kč se jednou za čtvrt roku platí záloha za daň ve výši 25% poslední známé daňové povinnosti.

8.4 Daňové úniky u daně z příjmů

Daňové úniky u daně z příjmů se pro fyzické i právnické osoby co do metody nijak zásadně neliší. Můžeme říci, že naprostá většina z nich se odehrává při určení základu daně, tedy spočívá v jeho nezákonném snižování. Forma se pak různí. Nejčastěji se můžeme setkat s umělým navyšováním nákladů, ale ani ostatní způsoby nejsou ojedinělé. Pro příklad uvádím tyto:

Falešné daňové doklady, které mají za cíl prokázat tvrzení, která se nezakládají na pravdě. Jedním z reálných je zakupování nevyzvednutých účtů na benzinových pumpách za zlomek jejich částky, které daňový subjekt následně uvede v daňovém přiznání jako vlastní. Výjimkou není ani přímé vystavení falešného dokladu, ať už faktury nebo darovací smlouvy.

Zaměňování odečitatelných a neodečitatelných výdajů, tedy např. pořízení věci pro osobu blízkou a vložení jejího dokladu do účetnictví daňového subjektu, přestože věc neslouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmu. Taktéž podíly vyplácené na zisku ve formě zboží či jiných, pro správce často obtížně identifikovatelných formách.

Prostřednictvím nepravdivých údajů o výši platu zaměstnanců, kdy se zaměstnavatel se zaměstnancem dohodnou na určité výši platu a vykazují výši odlišnou nebo vůbec žádnou, čímž zaměstnavatel zároveň ušetří na sociálním i zdravotním pojištění.

Neoprávněné nárokování slev na dani, např. na manželku, přestože nežije ve společné domácnosti.

Nepřiznání příjmů, tedy např. vykonání práce bez fakturace, kdy daňový subjekt dostane zapláceno „bokem“.

Nelze říci, že všechny daňové úniky jsou vědomým porušením práva, naopak často pramení z neznalosti daňových subjektů. Daň z příjmů je však postavena na objektivní odpovědnosti, takže tento fakt není v rámci správně-právní odpovědnosti rozhodující. Pokud jde o trestněprávní odpovědnost, ta už úmysl zkoumá a zaměřuje se v rámci daňových zločinů

na vážnější formy, při nichž dochází ke škodě značného nebo velkého rozsahu. Mezi ně často patří i tzv. **transfer pricing**, nebo také transferový únik, který je založen na vazbách mezi společnostmi sídlícími v různých státech s různou výší daně z příjmů. Díky převádění zboží či služeb za rozdílných podmínek oproti podmínkám běžným dosahují daňového zvýhodnění.

Př.: společnost A sídlící ve státě A vyrábí zboží za cenu 10 a prodá společnosti B sídlící ve státě B zboží za obvyklou cenu 15 v objemu 100 000 ks. Hrubý zisk společnosti A z prodeje pak činí 500 000. Společnost B dále přeprodává zboží za cenu 25 a dosáhne tudíž prodejem všech 100 000 ks zboží hrubého zisku 1 000 000. Předpokládejme, že ve státu A je daňová sazba daně z příjmů 40%, zatímco ve státu B je pouze 20% a předpokládejme, že obě firmy patří stejnému vlastníkovi. Společnosti A vznikne daňová povinnost ve výši 200 000 ($500\,000 \times 40\%$) a společnosti B také 200 000 ($1\,000\,000 \times 20\%$). Dohromady tak tyto společnosti zaplatí **daň** ve výši **400 000**, když jejich **zisk** činí v součtu **1 500 000** ($500\,000 + 1\,000\,000$). Pokud by ale společnost A prodala společnosti B zboží za sníženou cenu 11, pak A dosáhne hrubý zisk 100 000 ($1\,100\,000 - 1\,000\,000$) a B 1400 000 ($2\,500\,000 - 1\,100\,000$). Výše zisku obou společností tak zůstane stejná **1 500 000** ($100\,000 + 1\,400\,000$), zatímco daňová povinnost se v souhrnu sníží na **320 000** ($100\,000 \times 40\% = 40\,000 + 1\,400\,000 \times 20\% = 280\,000$). Daňová povinnost se tedy liší o 80 000.⁵⁴ Pokud by státem A byla Česká republika, je možné, že těchto 80 000 (Kč) bude považováno správcem daně za daňový únik. Tyto případy se snaží preventivně řešit formou závazného posouzení správce daně, který na žádost musí daňovému subjektu sdělit, zda je sjednaný převod z hlediska daňového práva v pořádku či nikoli.⁵⁵

⁵⁴ LUKNÁROVÁ-KUTIŠOVÁ, Dalila. *Transferové oceňovanie v teórii a praxi* [online]. Last modified 2011-03-28 [cit. 2011-10-19]. Dostupné z: <http://www.pp.sk/1563/Transferove-ocenovanie-v-teorii-a-praxi_DUPP31769.aspx>

⁵⁵ *FINANČNÍ ZPRAVODAJ* ročník 2010, číslo 6 [online] Last modified 2010-12-23 [cit. 2011-10-20]. Dostupné z: <<http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?zdroj=fz10024&cd=78&typ=r>>

9. DPH

DPH neboli daň z přidané hodnoty, je upravena zákonem⁵⁶ a patří mezi daně nepřímé. Někdy je také nazývána univerzální daní, protože ji platí každý při nákupu většiny zboží a služeb. DPH je v ČR doplněna spotřebními a energetickými daněmi, které fungují na obdobném principu jako DPH, ale liší se sazbami. Princip DPH spočívá v tom, že dodavatel, v případě že je plátcem daně, musí odvést z transakce část hodnoty, pokud je tento obchod předmětem daně. Odběratel pak při splnění určitých podmínek může zažádat o vrácení daně, kterou při obchodu dodavateli zaplatil. Tento řetězec pokračuje do chvíle, kdy celkovou částku DPH zaplatí konečný spotřebitel. Ten už nárok na odečet nemá. DPH a obecně daně nepřímé jsou daňovými subjekty přijímány daleko lépe než daně přímé, což je způsobeno pravděpodobně tím, že jsou placeny průběžně po menších částkách. Na rozdíl od ročního vyúčtování např. u daně z příjmů, kde spotřebitel přímo vidí částku, kterou je povinen odevzdat státu, u daní nepřímých tuto informaci nemá. Vzhledem k členství České republiky v Evropské unii je české daňové právo v oblasti DPH sjednocováno s dalšími členskými zeměmi, díky čemuž dochází k efektivní možnosti kontroly při přechodu zboží a služeb přes státní hranice. Spolupráce však existuje i mimo celní územní Evropského společenství. Územní působnost zákona je stanovena v § 3.

Předmětem zdanění je zakupované zboží a služby s výjimkami, které určuje zákon v § 2. Výjimkou jsou předměty zdanění spadající pod spotřební daně nebo zboží a služby pořizované z jiného státu. Plnění se pak rozděluje dle státu uskutečnění na tuzemské (v původním státu), intrakomunitární (mezi členy EU) a plnění se třetími zeměmi. **Předmětem není** zboží pořízené v jiném členském státě za splnění zákonných podmínek.⁵⁷

Subjekt DPH je tzv. osoba povinná k dani, tzn. „...fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti...“⁵⁸, pokud zákon nestanoví jinak. Nejtypičtější formou je plátcem daně. Plátcem DPH se daňový subjekt může stát, pokud provozuje samostatně ekonomickou činnost nebo činnosti a to buď dobrovolně, nebo povinně, pokud jeho obrat přesahuje hranici 1 000 000 Kč za dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě

⁵⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DPH“)

⁵⁷ § 2 odst. 2 DPH

⁵⁸ § 5 DPH

jdoucích měsíců.⁵⁹ Povinně se plátcem DPH stane osoba uskutečňující ekonomickou činnost dále:

členstvím ve sdružení, v němž je některý z členů plátcem DPH,
nabytím majetku privatizací nebo prodejem podniku,
pokračováním v činnosti po zemřelém plátcí, porízením zboží z jiného členského státu v EU v hodnotě nad 326 tisíc Kč, do něhož se nezapočítává nový dopravní prostředek nebo zboží se spotřební daní,
přijetím zboží či služby od zahraniční osoby registrované k DPH jinde než v ČR, která nemá v ČR provozovnu, případně od osoby, která nemá v EU sídlo, místo podnikání, provozovnu, místo pobytu ani místo, kde se obvykle zdržuje, i když není registrována k DPH,
poskytnutím služby v jiném členském státě, pokud povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká příjemci služby
a z dalších důvodů uvedených v § 94 zákona o DPH.

Subjektem jsou také tzv. **skupiny**, pod čímž se rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, se daní jako jeden subjekt. Výčet subjektů by mohl být ještě širší, nicméně pro účely této práce postačí uvedené.

Základ daně je „vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcem za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.“ a dále: „Základem daně v případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté platby snižená o daň.“⁶⁰ Do základu daně se také zahrnují: jiné daně, cla, dávky nebo poplatky, spotřební daň, energetické daně, dotace, vedlejší výdaje, materiál použitý při poskytování služby a stavební a montážní práce.⁶¹ Opravy základu daně zákon připouští v případech změn ve stanovení původní ceny.

Sazba daně je pro DPH v rámci České republiky dvojí: **základní**, která činí 20% nebo snižená, která tvoří 10% ze zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty. V zásadě se dá říci, že základní služby a zboží jsou zdaněny sníženou sazbou (potravin, zdravotnické prostředky, dětské pleny), zatímco nadstandardní zboží a služby sazbou základní. Je třeba zdůraznit, že v souvislosti s tzv. sazbovou novelou se od 1. ledna 2012 zvýší snížená sazba z 10% na 14% a

⁵⁹ § 6 DPH

⁶⁰ § 36 DPH

⁶¹ Tamtéž.

pro rok 2013 je počítáno se sjednocením uvedených sazeb. Nová, jednotná daň má být 17,5%.⁶² Konkrétní rozřazení jednotlivých druhů zboží a služeb nalezneme v příloze 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zdaňovací období se odvozuje od výše obratu: pokud daňový subjekt nedosáhl obratu 10 000 000 Kč za předcházející kalendářní rok, pak je jím čtvrtletí, pokud dosáhl obratu více než 10 000 000 Kč za předcházející kalendářní rok, pak je zdaňovacím obdobím každý měsíc.

9.1 Daňové úlevy u DPH

Typy daňových úlev u DPH se do jisté míry kryjí s typy u daně z příjmů, je jich však podstatně méně:

Daňové úlevy z důvodu osvobození některých osob – tyto osvobozené osoby definuje § 5 a 6, ať už jde o organizační složky státu nebo osobu povinnou k dani, která nepřekročila obrat 1 000 000 Kč během dvanácti bezprostředně předcházejících a po sobě jdoucích měsíců. Jedná se o osvobození bez nároku na odpočet daně na vstupu, osvobozené osoby tak nemají možnost uplatňovat DPH na vstupu. Účel této úlevy lze sledovat jak v usnadnění správy daní u nejmenších podniků, kde lze očekávat jen malý výnos, tak současně v jejich podpoře ve srovnání s velkými podniky.⁶³

Daňové úlevy z důvodu, že se některá plnění nepovažují za dodání – některé transakce nejsou považovány za předmět daně, resp. jsou ze zdanění vyjmuty. U DPH se jedná o bezúplatné poskytnutí reklamního předmětu s cenou do 500 Kč.⁶⁴ Jedná se spíše o specifické případy.

Daňové úlevy z důvodů osvobození od daně – tato osvobození jsou uvedena v § 51 a 61. Tato plnění zároveň nemají nárok na odpočet daně. Vztahují se většinou na veřejně potřebné či prospěšné činnosti (poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, zdravotnické služby), avšak je mezi ně zařazeno např. i provozování loterií a jiných podobných her. Další osvobození, která jsou i s nárokem na odpočet, jsou uvedena v § 70

⁶² BĚHOUNEK, Pavel. [online]. Last modified 2011-10-7 [cit. 2011-10-26]. Dostupné z: <<http://www.behounek.eu/news/novela-dph-2012/>>

⁶³ JAREŠ, Martin. *Daňové úlevy v České republice* [online]. Last modified 2010 [cit. 2011-10-15]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/VS_Danove_ulevy_v_CR.pdf>. s. 51

⁶⁴ § 13 DPH

a 71. Osoby, které uvedená plnění poskytují, musí tedy stejně jako jiné osoby registrované k dani plnit všechny povinnosti, pouze neuplatňují daň na výstupu. „Jedná se jednak o činnosti jako je mezinárodní přeprava osob, kdy je místo zdanitelného plnění částečně v tuzemsku a částečně v zahraničí a správa daně by byla složitá, a jednak o činnosti jako je dovoz zboží ve speciálních případech, kdy se jedná buď o malé, nebo o obtížně spravovatelné částky.“

Daňové úlevy z důvodu vracení daně – § 85, týká se možnosti vracení daně u automobilu zakoupeného v tuzemsku osobou se zdravotním postižením.

Je zřejmé, že o daňových úlevách v rámci DPH je lze jen těžko uvažovat jako o možnostech daňové optimalizace. Jako jedinou možnost optimalizace vidím rozhodnutí, zda si v případě, že mám jako daňový subjekt roční obrat nižší než 1 000 000 Kč zvolit, zda budu plátcem, či nikoli. Přesto považuji za vhodné zde daňové úlevy u DPH vyjmenovat, neboť některé z nich jsou využívány k daňovým únikům.

9.2 Daňové úniky u DPH

Daňové úniky u DPH jsou pravděpodobně nejrozšířenějšími daňovými úniky vůbec. Přispívá k tomu jak zkrácené daňové období, tudíž čtyř až dvanáctinásobně častější daňová přiznání než u daně z přidané hodnoty, tak jednoduchost základních metod daňových úniků. Mezi ně patří:

Nabídka služeb bez DPH – tedy situace, kdy např. řemeslník nabídne své služby odběrateli s dvojitou cenou: s DPH draž nebo bez DPH levněji.

Nadměrné odpočty skrze fiktivní faktury, jejichž realizace probíhá prostřednictvím navýšení DPH na vstupu a snížením u odběratele, čímž dojde k daňovému přeplatku a tudíž neoprávněnému nároku na vrácení daňového odvodu.

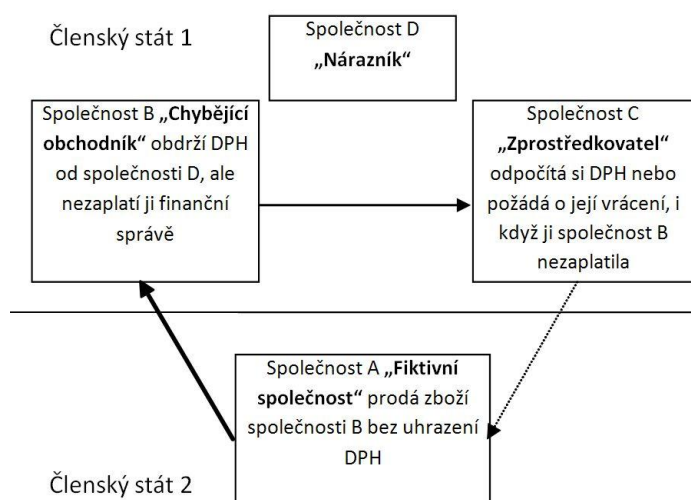
Zaměňování sazeb daně, které se děje především u daní spotřebních fungujících na principu obdobném jako u DPH, při nichž se zboží A v sazbě zdanění A zamění za zboží B v sazbě zdanění B. Typická je záměna motorových olejů a nafty.

Daňové úniky z důvodů odpočtu DPH u neplátce – tyto úniky využívají faktu, že existují dva rejstříky podnikatelů: živnostenský a obchodní. Pokud se např. stejná osoba pekaře запиše v obou rejstřících, může existovat tak ve dvou módech: jako plátce i jako

neplátce DPH. Díky tomu může část svého těsta, které zakoupil jako plátce, označit za spálenou a přitom ji prodávat jako pečivo v režimu neplátce, čímž ušetří značné náklady za materiál.

Podvody založené na intrakomunitární transakci jsou náročnějšími způsoby daňových úniků a vyžadují spolupráci více osob. Většina z nich využívá přeshraničního transferu, který je oproštěn od daňové povinnosti: „Dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně...“⁶⁵ a „Předmětem však není pořízení zboží z jiného členského státu, s výjimkou pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně.“⁶⁶ Podvody mohou být následujícího charakteru:

Karuselový podvod neboli také řetězový podvod, je založen na řetězci společností, které si mezi sebou přeprořádávají zboží, přičemž zboží poté, co přejde hranici, projde společností, která zboží sice pošle dál, ale neuhradí DPH finanční správě a posléze zanikne. Ostatní členové řetězce mají nárok na odpočet či vrácení DPH a ztráta je tak na straně státu.



67

„Karuselové podvody vznikají tak, že zboží zakoupené v jednom členském státě bez DPH je v jiném členském státě prodáno včetně DPH, aniž by příslušný obchodník odvedl daň.“⁶⁸ U

⁶⁵ § 64 DPH

⁶⁶ Tamtéž.

⁶⁷ Euroskop [online] Last modified 2009-5-11 [cit. 2011-10-22]. Dostupné z:

<<http://www.euroskop.cz/8439/14280/clanek/omezeni-karuselovych-podvodu-s-dph/>>

schématu figuruje zdánlivě zbytečná společnost „D“. Tato společnost může být článkem řetězce i bez vlastní vůle a na podvodu se podílet nevědomě; zboží skrz ni pouze projde. Proti karuselovým podvodům existuje nově od r. 1. 4. 2011 obranný mechanismus ručení za nezaplacenou daň, jehož účelem je přenést odpovědnost za daňovou ztrátu na daňový subjekt, který zůstal v řadě plnění jako poslední a věděl nebo mohl vědět, že tím přispívá k daňovému úniku.⁶⁹ I tak ale zůstává dokazování na daňovém správci a to je v některých případech s přihlédnutím k potřebě mezinárodní spolupráce a spletitosti machinací přinejmenším velmi náročné.

Úniky pomocí řetězení společností se využívá také způsobem, kdy si několik společností přeprodá stejné zboží s navyšující se cenou a tím i DPH, až poslední článek řetězce prodá zboží do zahraničí a odečte si DPH, aniž by k převodu skutečně došlo, nebo k převodu použije těžko dohledatelného offshore partnera v daňovém ráji. Trend EU byl v posledních letech maximálně omezit obě tyto možnosti a do jisté míry se to podařilo právě díky citovanému ustanovení o ručení posledního daňového subjektu nebo využíváním černých, šedých nebo bílých seznamů, které odrazují státy od zneprůhledňování toků peněz.

Zániku společností využívaných u karuselových podvodů se využívá i při podvodech s ojetými automobily. Autobazar v Česku koupí ze zahraničí ojetinu, nezplatí DPH a auto prodá spotřebiteli, který netuší, že bude muset zaplatit ještě 20% ceny auta navíc. Správce daně uloží daňovou povinnost zaplatit DPH spotřebiteli, který sice má právo vymáhat tuto částku po autobazaru, ale ten mezitím zanikl nebo jeho jednatele nelze zkontaktovat.

Tyto daňové úniky mají velmi často značný nebo velký rozsah škody, což znamená, že jejich pachatelé riskují trestněprávní odpovědnost a to i s přitěžující okolností, kterou je spolupráce více osob.

⁶⁸ Tamtéž.

⁶⁹ § 109 DPH

10. Doporučení pro omezení daňových úniků v České republice

Daňové úniky v České republice představují vážný problém nejen z důvodu výše škody, které způsobují, ale také kvůli komplikacím při snahách o jejich odstranění. Jak jsme sami mohli posoudit, daňové úniky se dnes ve velkém dějí i v rámci mezinárodních transakcí, což velmi znesnadňuje úlohu nejen daňového správce, ale také zákonodárce, který se rovněž snaží prostor pro daňové úniky omezit.

V rámci českého zákonodárství či výkonné moci vidím několik možností, jak omezit prostor pro daňové úniky, a to v pěti základních oblastech, které považuji za současné slabiny českého daňového práva, a skutečnostech týkajících se příčin daňových úniků uvedených v podkapitolách 2.4, 3.2 a následujících. Můžeme je nazvat identifikací problému:

Přílišné daňové zatížení je první z příčin. Lafferova křivka uvedená v podkapitole 2.4 určuje efektivitu výběru daní při různém stupni daňového zatížení. Jasně ukazuje, že vyšší zdanění nemusí nutně znamenat vyšší zisk státu. Vyšší zdanění naopak často vede k nechuti platit daně, demotivaci produkovat zisk a také k samotným daňovým únikům. Zároveň je třeba uvést, že to se týká především přímého zdanění, kdy daňový subjekt přímo pocítuje váhu daňového zatížení. V tomto směru ale vyšla Česká republika správným směrem. Pokud se podíváme na vývoj daňového zatížení u daně z příjmů, zjistíme, že zátěž má tendenci klesat. Srovnáme-li rok 2000 a 2011, zjistíme, že daň z příjmu se např. u PO změnila z progresivní na lineární a místo až 32% je dnes 19%. Naopak nepřímé daně se poslední novelizací lehce zvedly (z 9% na 19% a z 10% na 20% u sazeb DPH⁷⁰) a mají nadále tendenci se sbližovat⁷¹ a ve svém důsledku i vybrat více prostředků. Z psychologického hlediska je pro daňový subjekt placení DPH po částech snesitelnější, než když vidí celkovou výši odváděné daně u daně z příjmů, což je jistě jeden z podnětů daňových úniků. Můj závěr v této oblasti tedy je, že Česká republika by nadále měla pokračovat v nastoleném trendu.

⁷⁰ DPH § 47

⁷¹ *Finance.cz* [online]. Last modified 2011-5-25 [cit. 2011-10-24]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/311710-vlada-schvalila-navrh-na-zvyseni-snizene-sazby-dph-od-roku-2012/>

Komplikovanost daňových zákonů a související právní nejistota jsou podle mého názoru jedním ze zásadních problémů českého daňového systému a zároveň jednou z primárních příčin daňových úniků v České republice. V situaci, kdy můžeme v daňových normách nalézt přes 200 druhů daňových úlev, je těžké od daňového subjektu, který má o právu běžné znalosti, očekávat, že bude schopen plně pochopit a řádně plnit své daňové povinnosti. I při vši dobré vůli daňového subjektu je totiž velice pravděpodobné, že ve své přirozené snaze o legální minimalizaci daně učiní chybu, která povede k daňovému úniku. Nehledě na fakt, že některé daňové subjekty raději rovnou zvolí přístup racionální neznalosti, tedy raději riskují odevzdání nesprávně vyplněného daňového přiznání, než aby se seznámili s normami daňového práva. Takové právní prostředí pak daňové úniky přímo podporuje. Můj závěr tedy je, že daňové právo by se mělo výrazně zjednodušit na úkor některých druhů daňových úlev, které jsou sice určeny k vyrovnávání sociálních rozdílů mezi daňovými subjekty, ale díky nepřehlednosti systému ve svém důsledku spíše napomáhají k daňovým únikům těm, kteří si mohou dovolit např. služby daňového poradce, tedy těm daňovým subjektům, jejichž sociální postavení bychom pravděpodobně označili za silné.

Nedostatečná informovanost daňových subjektů taktéž souvisí s komplikovaností daňových norem. Řešení ale nevidím pouze v jejich změně, nýbrž také v širším rozsahu povinností daňového správce, jehož editační povinnost by se nadále měla rozšiřovat. Tento trend v České republice již probíhá, přesto si myslím, že by mohl být důraznější. Možnost vidím např. v anonymní publikaci jednotlivých závazných stanovisek daňových správců. To je samozřejmě opět závislé na přílivu prostředků do rozpočtů finančních úřadů. Bez nich by opatření bylo kontraproduktivní, protože by jen sebralo čas už tak zaneprázdněnému daňovému správci. Vyšší informovanost o problematice daňových přiznání by mohla rovněž zásadním způsobem pomoci odstranit zmíněnou racionální neznalost. Formy se mohou různit. Jako konkrétnější řešení lze navrhnout např. internetovou daňovou kalkulačku (licencovanou finančním úřadem), jejíž součástí by byly zákonné definice i jednotlivé příklady položek při online vyplňování daňového přiznání. Věřím, že taková forma by vedla nejen k lepšímu postoji daňových subjektů k daňovému právu, ale také k vyššímu povědomí o českém právním prostředí.

Nedostatky daňové kontroly spočívají především v její četnosti. Pokud mám zhodnotit pravomoci daňového správce, nenašel jsem nic, proti čemu bych měl vážnější výtky.

Ovšem žalostná periodičita daňových kontrol v některých oblastech České republiky, zejména v Praze, vytváří prostředí, které se s trochou nadsázky dá považovat za další druh daňového ráje. Řešení opět spočívá v přílivu prostředků do sektoru finančních úřadů, které si budou moci dovolit více daňových správců. Věřím, že snaha státu šetřit je správná, nicméně při výběru daní je naopak kontraproduktivní. Daňový subjekt musí v případě daňového úniku podstupovat vysoké riziko odhalení, jinak sankce v konečném ztrácí smysl, protože na ně s velkou pravděpodobností ani nedojde. Pokud jde o sankce samotné, se správně-právními sankcemi se ztotožňuji, ale k trestněprávním mám určité poznámky. Jde především o formu trestu zákazu činnosti. Je na zvážení, zda by zákaz činnosti neměl být povinnou formou trestu u každého úmyslného daňového trestného činu. Z hlediska rizika opakování trestného činu, ale také morálky, považuji za správné prosazovat povinnost tohoto trestu v případě úmyslného trestného činu. V případě nedbalostního trestného činu bych pak tuto formu trestu ponechal v diskreci soudce.

11. Závěr

Tato diplomová práce se zabývala problematikou daňových úniků a daňové optimalizace v České republice, přičemž konkrétní způsoby daňových úniků i optimalizace byly znázorněny na dani z příjmu a dani z přidané hodnoty.

Téma, které jsem si vybral, považuji za náročné, co se šíře záběru týká. Těžiště diplomové práce proto spočívá v její teoretické části, neboť hluboký rozbor jednotlivých typů optimalizací a úniků s širším výčtem příkladů by mohl vystačit na další dvě práce podobného, ne-li většího rozsahu, než je práce tato.

V první části práce byly popsány základní principy, na nichž je založeno vybírání daně a její účel, kterým je vybírání prostředků do státního rozpočtu a snižování sociálních rozdílů mezi daňovými subjekty za účelem stabilního chodu společnosti. Daňové úniky jsou praktikou, která tyto cíle narušuje, proto jsem zkoumal především příčiny, které k daňovým únikům vedou. Tyto příčiny jsou: přílišné daňové zatížení, právní nejistota, nedostatečná informovanost daňových subjektů, komplikovanost daňového systému a nedostatky daňové kontroly. Tyto příčiny považuji za objektivní a řešitelné z pozice zákonodárce. Má doporučení ohledně této problematiky jsou uvedena v poslední kapitole diplomové práce.

V navazující kapitole jsem věnoval pozornost druhům daňových úniků s důrazem na daňové ráje a jejich typy. Ty jsem rozebral pomocí konkrétních příkladů, které se v přístupu k vytváření prostředí daňových rájů vzájemně liší: Seychelské ostrovy, Kypr a USA. Součástí této kapitoly je také úvaha o výhodách a nevýhodách daňových rájů z pohledu daňového subjektu, správce daně i nebezpečí plynoucího z napojení určitých daňových rájů na organizovaný zločin.

Po rozboru daňových úniků jsem popsal daňové spory. Prostřednictvím judikátů jsem poukázal na možnou nejasnost některých daňových norem a jejich interpretaci jak daňovým správcem či daňovým subjektem, tak správním soudem. V navazující části sankcí za daňové úniky jsem uvedl možné postihy s důrazem na rozlišení správně-právní a trestněprávní odpovědnosti. Otázku přiměřenosti těchto sankcí jsem se pokusil zodpovědět vlastní úvahou,

kteřá je založena na myšlenke, že primární hledisko státu u daňových úniků nemusí být trestání viníků, ale maximalizování daňového zisku.

V další části diplomové práce jsem se věnoval druhům daňových úlev, které se týkají daňové optimalizace či daňových úniků a to u daně z příjmů a DPH v České republice. Tyto daně jsem rozebral postupně, přičemž byl stručně vyložen jejich princip a podstatné pojmy a uvedeny mechanismy daňových optimalizací a daňových úniků i s konkrétními příklady. Prostor jsem dal především složitějším daňovým únikům, které vyžadují spolupráci více osob a to i na mezinárodní úrovni.

Shrnutí doporučení, která by dle mého názoru měla vést ke snížení počtu i objemu daňových úniků v České republice, jsem uvedl na konci práce. Dospěl jsem k závěru, že sektor daňového práva, respektive finanční úřady, by zasluhovaly vyšší pozornost při přerozdělování státního rozpočtu. Krom tohoto aspektu považuji Českou republiku za stát, který se v rámci Evropské unie potýká s běžnými problémy daňového práva a má tyto problémy snahu řešit správnými trendy. Myslím, že daňové prostředí se bude v České republice, nejen díky sjednocování norem v rámci EU, zlepšovat. Z toho důvodu jsem ohledně budoucnosti kultury kolem daňového práva v České republice spíše optimista a věřím, že daňových úniků a dalších prohřešků vůči daňovým normám bude postupně ubývat.

12. Resumé

The topic of this thesis is tax evasion and tax optimization in Czech Republic and is illustrated on the specific examples of income tax and value added tax.

I consider this topic difficult because of its wide scope. Therefore I focused on mainly on the theoretical part of the thesis, because detail analysis of every single type of tax evasion and optimization could be enough for two more theses of similar or larger extent.

In the first part of the thesis I described basic principles determining tax collection and its purposes, which are funding of the state budget and elimination of social differences between tax subjects ensuring stability of the society. Tax evasion is in contradiction with these purposes, so I tried to focus on the causes of tax evasion. These causes are: disproportionate taxation, legal uncertainty, low level of tax law knowledge, complexity of tax law and deficiency of tax control. I consider these reasons to be objective and solvable by a legislator. My recommendations regarding this problematic area are mentioned in the last chapter of the thesis.

In the following chapter I focused on the types of tax evasion with emphasis on tax havens and their types. I described these types on the example of three states, which are regarded as tax havens, but have different approaches to tax law: Seychelles, Cyprus and the USA. A part of this chapter is also a study of the advantages and disadvantages of tax havens in perspective of a tax subject or a tax administrator and of the danger resulting from the connection between tax havens and criminal organizations.

After the analysis of tax evasion I described tax control and related tax disputes. On some adjudications I demonstrated the ambiguity of certain tax norms and their interpretations by the tax administrator, the tax subject or the court. The following part is an analysis of sanctions for tax law infringement with emphasis on the differences between sanctions of criminal and tax law. I tried to answer the question of adequacy of these sanctions with a study based on the speculation that the primary interest of the state in tax law infringement cases doesn't have to be punishing the offenders, but the maximization of tax income.

In the next part of thesis I focused on the types of tax reliefs from income tax and VAT in the Czech Republic connected with tax optimization and tax evasion. Each of these taxes was briefly characterized and optimizations and evasions were illustrated on specific examples. Special attention was dedicated to more complicated tax evasions, which require cooperation of tax subjects on national and international level.

A summary of recommendations, which in my opinion could lead to a decrease in the number of tax evasions in Czech Republic, are mentioned in the last part of the thesis. My conclusions are that the tax department deserves more attention during the redistribution of the state budget. Apart from this lack of funding I consider the Czech Republic to be a common state with tax law problems common in the European Union and a state which tries to solve these problems with the right trends. I think the tax law environment in the Czech Republic will improve thanks to the unification of tax law in the EU. Because of this, I am optimistic about the development of the tax law in the Czech Republic and I believe that the number of tax evasions and other offences against tax law will gradually decrease.

13. Seznam zdrojů:

Literatura:

- AMBROŽ, Jan. *Daňová přiznání*. Praha : Vladimír Vyskočil – KORŠACH, 2008.
- AMBROŽ, Jan. *Daňová přiznání a daňová optimalizace*. Praha : Vladimír Vyskočil – KORŠACH, 2007.
- CLAUDE-MARTINEZ, Jean. *Daňový únik*. Praha : HZ Praha, 1995.
- ČOUKOVÁ-POKORNÁ, Pěva. *Daňové a účetní problémy v roce 2008 v souvislostech se zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů*. Praha : 1. VOX a.s., 2008.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan. a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009.
- KOBÍK, Jaroslav; ŠPERL, Jiří; RAMBOUSEK. *Daňové spory*. Praha : ASPI, 2006.
- MACHÁČEK, Ivan. *Fyzické osoby a daň z příjmů*. Praha : ASPI, 2008.
- SOVOVÁ, Olga; FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009.
- VANTUCH, Pavel. *Podezřelý podnikatel*. Praha : Nakladatelství Orac, 2000.
- VELO, Lucio. *Daňové ráje světa*. Dobřejoyice : Rebo productions, 1997.

Internetové zdroje:

- Akont* [online]. Last modified 2011 [cit. 2100/10/14]. Dostupné z: <<http://www.akont.cz/cz/293.oecd-uvolnuje-bankovni-tajemstvi>>
- Finanční zpravodaj* [online]. Last modified 2010-12-23 [cit. 2101-10-20]. Dostupné z: <<http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?zdroj=fz10024&cd=78&typ=r>>
- Ihned.cz* [online]. Last modified 2011-3-5 [cit. 2011-10-13]. Dostupné z: <<http://byznys.ihned.cz/c1-50394860-nejoblíbenější-danový-raj-českých-firm-kypr-vznikne-tam-kazda-druha>>
- JAREŠ, Martin. *Daňové úlevy v České republice* [online]. Last modified 2010 [cit. 2011-10-15]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/VS_Danove_ulevy_v_CR.pdf>

JOHNSTON, David-Cay. *Reuters* [online]. Last modified 2011-4-23 [cit. 2011-10-13]
Dostupné z: <<http://blogs.reuters.com/david-cay-johnston/2011/08/23/america-is-ges-tax-haven/>>

Lennox Patton, [online] Last modified 2011 [cit. 2011-10-13]. Dostupné z:
<<http://www.eformations.com/>>

LUKNÁROVÁ-KUTIŠOVÁ, Dalila. *Transferové oceňovanie v teórii a praxi* [online]. Last modified 2011-03-28 [cit. 2011-10-19]. Dostupné z: <http://www.pp.sk/1563/Transferove-ocenovanie-v-teorii-a-praxi_DUPP31769.aspx>

PELIKÁN, Tomáš. *Terrinvest* [online]. Last modified 2011-03-26 [cit. 2011-10-11].
Dostupné z: <<http://www.terrinvest.cz/sqlcache/financni-urady-analyza-2011-dlouhodoby-trend.pdf>>

Territorial investments group [online]. Last modified 2010 [cit. 2011-10-13]. Dostupné z:
<<http://www.danovyraj.cz/cz/priklady-vyuziti-offshore-firem-1404041431.html>>

Territorial investments group [online]. Last modified 2010 [cit. 2011-10-13]. Dostupné z:
<<http://www.danovyraj.cz/cz/seychelles-1404041440.html>>

TICHÁ, Michaela. *Teoretické a daňové aspekty* [online]. 2007 [cit. 2011-10-18]. s. 11.
Dostupné z: <http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf>

Wikipedia [online]. Last modified 2006-03-13 [cit. 2011-10-11]. Dostupné z:
<http://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/0/01/Lafferova_k%C5%99ivka.png>

Zákony:

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

Zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č.306/2009 Sb., trestní zákoník ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.

Judikáty:

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, čj. 5 Afs 223/2004-89.

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, spis. zn. 16 Ca 168/99 až 170/99.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě spis. zn. 22 Ca 10/2000.

Rozsudek Krajského soudu v Brně, sp. zn. 30 Ca 79/97.

14. Zadání práce

Téma: Daňové úniky v ČR

Název anglicky: Tax Evasion in the Czech Republic

Vedení:

Ing. Eva Tomášková, Ph.D., učo 163293 (vedoucí)

Student:

Adam Hobzik, učo 210929, PrF M-PPV PR [sem 11]

Přihlášeno: 30. 6. 2010 14:18.06, Ing. Eva Tomášková, Ph.D.

Maximální počet studentů, kteří si mohou vybrat tuto variantu: 1

Prerekvizity/předpoklady pro výběr: neuvedeno

Oficiální zadání:

Tématem diplomové práce Adama Hobzika jsou daňové úniky. V první části diplomové práce budou uvedena teoretická východiska vztahující se k této oblasti. Dále bude provedena analýza daňových podvodů vyskytujících se v České republice. Rovněž budou analyzovány vybrané daňové ráje. Ve druhé části diplomové práce se diplomant zaměří na daňovou optimalizaci, jak z pohledu poplatníka daně, tak z pohledu příjemce daně. V poslední části práce budou uvedena doporučení, která by měla přispět k eliminaci daňových úniků.

Změněno: 30. 6. 2010 14:17.34, Ing. Eva Tomášková, Ph.D.