

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Dominik Výborný

**Daňověprávní aspekty tzv. šedé a černé
ekonomiky**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce: 18. 3. 2020

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 131 912 znaků včetně mezer.

Dominik Výborný

V Praze dne 18. 3. 2020

Poděkování

Rád bych na tomto místě poděkoval panu JUDr. Romanu Vybíralovi, Ph.D. za jeho ochotu, trpělivost, čas a pomoc při tvorbě této práce.

Obsah

Úvod.....	6
1 Stínová ekonomika – příčiny a projevy.....	8
1.1 Šedá ekonomika	9
1.2 Černá ekonomika	10
1.3 Domácí produkce	10
1.4 Příčiny a projevy tzv. šedé a černé ekonomiky.....	10
1.4.1 Daňové zatížení a daňová povinnost.....	11
1.4.2 Daňové úniky	14
1.4.3 Daňové ráje	18
1.5 Nelegální práce	20
1.5.1 Švarcsystém	21
1.5.2 Práce na černo	23
2 Státní opatření k omezení tzv. šedé a černé ekonomiky	25
2.1 Daňová kontrola.....	25
2.2 Kontrolní hlášení.....	29
2.3 Elektronická evidence tržeb.....	31
2.4 Nelegální práce	37
2.5 Evropská unie	39
2.5.1 Daňová harmonizace.....	39
2.5.2 Další nástroje daňové harmonizace.....	42
3 Typy přístupů k tzv. šedé a černé ekonomice	44
3.1 Omezování šedé a černé ekonomiky	44
3.1.1 Praní špinavých peněz.....	44
3.1.2 Daňové trestné činy.....	46
3.2 Neregulace šedé a černé ekonomiky.....	50
3.2.1 Prostituce.....	51

3.3	Aprobace šedé a černé ekonomiky	52
3.3.1	Nelegální hazardní hry v České republice	52
3.3.2	Nelegální hazardní hry na Slovensku.....	53
	Závěr.....	55
	Seznam zkratek	58
	Seznam použitých zdrojů	59
	Abstrakt	63
	Abstract	64

Úvod

Tzv. šedá a černá ekonomika, resp. stínová ekonomika, je v současnosti stále aktuálním tématem, a to jak pro odborníky, tak pro mediální i politickou scénu, včetně veřejnosti. Mechanismy a cesty, které využívá k zakrytí své existence, se neustále zlepšují a vyvíjejí. Základ problematiky spojené s tzv. šedou a černou ekonomikou je tvořen socioekonomickými důvody, na projevy šedé a černé ekonomiky však musí reagovat, a nástroje pro její eliminaci poskytnout, právní řád. Hlavními důvody, proč jsem si zvolil jako téma své diplomové práce daňověprávní aspekty tzv. šedé a černé ekonomiky, byly především atraktivita a aktuálnost problematiky spojené se stínovou ekonomikou, spolu se zájmem o finanční právo.

Cílem této diplomové práce je prostřednictvím analýzy šedé a černé ekonomiky, příčin jejího vzniku a jejích jednotlivých daňověprávních aspektů posoudit a zhodnotit vztah šedé a černé ekonomiky k daňovému právu. A v neposlední řadě popsat nástroje právního řádu, které slouží k omezování šedé a černé ekonomiky a přiblížit jednotlivé typy přístupů k ní z daňověprávního hlediska. Problematika oblasti tzv. šedé a černé ekonomiky je značně obsáhlá, tato práce se proto bude zabývat jen některými vybranými instituty právního řádu, které patří dle mého názoru mezi ty, pro šedou a černou ekonomiku, nejpodstatnější.

Tato diplomová práce bude rozčleněna do 3 kapitol. V první kapitole bude vymezen a popsán pojem stínové ekonomiky a její další rozdělení na šedou ekonomiku, černou ekonomiku a domácí produkci. Tyto pojmy tvoří základ pro pochopení účelu opatření rozebíraných v následujících kapitolách. Další část této kapitoly bude věnována příčinám vzniku tzv. šedé a černé ekonomiky. Nejprve zde bude popsáno daňové zatížení a daňová povinnost. Budou zde uvedeny statistické údaje Finanční a Celní správy ČR související s výběrem daní a cel, provedena analýza problematiky daňových úniků a jejich konkrétní formy v podobě karuselových podvodů. Jako příčina spojená s daňovými úniky, potažmo s šedou a černou ekonomikou, zde budou rozebrány daňové ráje. V poslední části této kapitoly bude popsána nelegální práce a její výkon formou „práce na černo“ a formou „švarcsystému“.

Ve druhé kapitole budou popsány vybrané instituty daňového práva, přijaté jako opatření sloužící k potírání šedé a černé ekonomiky, včetně nelegální práce. Těmito instituty se rozumí daňová kontrola, elektronická evidence tržeb, kontrolní hlášení a kontrolní činnost v souvislosti s nelegální prací. Další část této kapitoly přiblíží nástroje daňové harmonizace Evropské unie.

Poslední, třetí kapitola bude dokumentovat tři konkrétní typy přístupů k šedé a černé ekonomice. Prvním dokumentovaným bude omezování šedé a černé ekonomiky a snaha

o potírání jejích projevů. Druhým popisovaným typem přístupu bude neregulace šedé a černé ekonomiky a jejích konkrétních oblastí. Posledním popisovaným přístupem bude aprobeace tzv. šedé a černé ekonomiky.

Při tvorbě této práce budu z hlediska metodologie používat převážně metodu analýzy, metodu deskriptivní a metodu kvalitativního výzkumu. V poslední kapitole bude použita i metoda komparace. Statistické údaje, které budou obsaženy v této práci, nebudou mnou sesbírány, ale převzaty z citovaných zdrojů.

Při psaní této diplomové práce budu vycházet z právních předpisů České republiky a Evropské unie. Budu čerpat z odborné literatury, především z učebnic práva a monografií. Vycházet budu taktéž z judikatury soudů České republiky, především Nejvyššího správního soudu ČR, a Soudního dvora Evropské unie. Jako zdroje mi poslouží rovněž zprávy a články zveřejněné na internetu.

1 Stínová ekonomika – příčiny a projevy

Při zkoumání aspektů tzv. šedé a černé ekonomiky se setkáváme se značným množstvím nejednotných definic a pojmů. Používají se pojmy jako neoficiální, duální, paralelní, skrytá nebo druhá ekonomika. Český právní řád však pojem šedá ekonomika ani pojem černá ekonomika neobsahuje. V zahraničních publikacích se začíná o šedé a černé ekonomice výrazněji hovořit až na konci sedmdesátých let dvacátého století. V angličtině se používá označení „Underground economy”¹.

V České republice nejčastěji narazíme na pojem stínová ekonomika. Jak je již ze samotného názvu patrné, půjde v souvislosti se stínovou ekonomikou o ty hospodářské jevy, které jsou nějakým způsobem skryty, a to buď zcela, nebo pouze částečně. Pojem stínová ekonomika je vždy pojmem relativním, závislým na ekonomice oficiální, se kterou se může doplňovat nebo se v některých hraničních oblastech překrývat, ať tak či onak vždy záleží na konkrétním pojetí.

Různí autoři používají různé aspekty a kritéria pro definici stínové ekonomiky. Jedním z nejvýznamnějších autorů, který se oblastí stínové ekonomiky v České republice zabývá, je Martin Fassmann, podle něhož: „*Stínovou ekonomiku můžeme tedy charakterizovat jako ty příjmy, resp. činnosti, jejichž nejbytnějším zájmem je, aby zůstaly skryty (alespoň před orgány státního represivního aparátu), dále neformální aktivity nebo transakce, které nezahrnují platby a které jsou určeny ušetřit nákupy a konečně ty činnosti, které v konečném důsledku sice vedou k oficiálním příjmům, ale jejichž samotný zdroj, či lépe řečeno cesta jejich nabytí, je v rozporu s platnými pravidly, nařízeními a dohodami.*”² Pod vlivem této definice můžeme stínovou ekonomiku dále rozčlenit, a to na tzv. šedou ekonomiku, černou ekonomiku a nevidovanou ekonomiku nebo též domácí produkci.

Podobně jako existuje velké množství různých definic pojmu stínové ekonomiky, využívá se i mnoho různých metod jejího měření. Nejčastěji používané metody měření stínové ekonomiky lze rozdělit na přímé, při kterých jsou analyzovány informace z veřejných průzkumů, z dotazníkových šetření uskutečněných mezi obyvateli nebo data finančních úřadů, získaná při prováděných daňových kontrolách a nepřímé metody, které vycházejí z analýzy makroekonomických ukazatelů, zachycujících vliv stínové ekonomiky na ekonomiku oficiální.

¹ Oxford University Press. *Definition of the underground economy in English*. [online]. [cit. 2019-11-16]. Dostupné z: <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/the-underground-economy>.

² FASSMANN, Martin. Stínová ekonomika a práce načerno. Praha: Nakladatelství Soudy, 2007. s. 25. ISBN 978-80-86846-21-7.

Je odhadováno, že v České republice stínová ekonomika dosahuje podílu 9,2 % hrubého domácího produktu, což činí více než 460 miliard Kč. Avšak v průběhu let dle dat Mezinárodního měnového fondu její průměrná velikost postupně klesá. Podle studie Centra ekonomických a tržních analýz zahrnuje stínová ekonomika legální produkty a služby prodávané na černém trhu nebo bez účtenky a stínový trh práce. Ze studie dále vyplývá, že v České republice má zkušenost s nákupem zboží a služeb bez účtenky v posledních 12 měsících 29 % obyvatel. Na stínovém trhu práce je pak zaměstnáno 26 % obyvatel.³

K nejčastějšímu zboží a službám vyskytujícím se ve stínové ekonomice v rámci ČR patří zejména potraviny, oblečení a automobilové servisní práce. Dále sem patří zboží, které podléhá vysokému daňovému zatížení, jako jsou tabákové výrobky a cigarety, alkoholové výrobky nebo pohonné hmoty. Hlavní motivací k ilegálním nákupům bývá zejména podstatně nižší cena nebo snadnější přístup k takovému zboží či službě. Co se týče stínového trhu práce, největší poptávka po zaměstnancích je v oblasti hotelnictví, v restauračních zařízeních, ve stavebnictví či skladování. Významnými faktory, jež ovlivňují rozsah stínové ekonomiky, jsou frekvence kontrol a výše případných pokut, daňová morálka poplatníků a ekonomická situace spotřebitelů.

1.1 Šedá ekonomika

Šedá ekonomika zahrnuje činnosti, které jsou považovány do určité míry za legální, avšak nachází se na hranici zákona. Jedná se o skrývání příjmů před úřady a další obcházení zákonů. Důvody tohoto skrývání mohou být různé. Nejčastější motivací je snaha o snížení daňové povinnosti, popřípadě vyhnutí se různým regulacím ze strany státu. Jedná se o výrobu zboží a služeb, která je uskutečňována registrovanými subjekty, ale není přiznána nebo ji uskutečňují subjekty neregistrované. Například podnikatel vykáže záměrně vyšší náklady a přizná nižší zisk. Patří sem daňové úniky, práce na černo, prodej nealkoholického alkoholu a cigaret, dále provozování všech činností bez potřebného veřejnoprávního povolení, jako je licence a koncese, nebo provozování činnosti bez splnění zákonem vyžadované kvalifikace⁴ apod.

³ ČTK. Stínová ekonomika tvoří podle MMF v Česku 460 miliard. [online]. 2019. [cit 2019-11-06]. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-66650520-stinova-ekonomika-tvori-v-cesku-zhruba-devet-procent-hdp-nejvice-lide-bez-uctenky-obleceni-a-potraviny>.

⁴ Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání – příloha č. 2 živnosti vázané.

1.2 Černá ekonomika

Do černé ekonomiky patří takové ekonomické a kriminální aktivity, které jsou ze své podstaty ilegální a při kterých dochází k porušování zákona. Tyto aktivity jsou zpravidla prováděny neregistrovanými ekonomickými subjekty a oficiální statistiky je nezobrazují. Jedná se zejména o činnosti jako je výroba, prodej a pašování drog, obchody se zbraněmi, organizovaný zločin, padělání peněz, různé podvody, krádeže a další nelegální činnosti, jejichž cílem je získat příjem nezákonným způsobem. Takovéto získávání peněz je postihováno podle trestního zákona.⁵

1.3 Domácí produkce

Do domácí produkce, někdy také označované jako neoficiální či neevidovaná ekonomika, do které patří celá řada činností spojených s každodenním chodem domácností, různé volnočasové aktivity a činnosti běžného života. Jde tedy zejména o práci pro sebe a další svépomocné činnosti, rozličné domácí práce a péči o domácnost, výměnný obchod a naturální směnu či o práci dobrovolníků. Dále sem patří i drobná chovatelská a pěstitelská činnost včetně sousedské výpomoci. Tyto činnosti jsou nejčastěji prováděny členy domácnosti nebo jejího blízkého okolí, a to zpravidla bezplatně. Všechny tyto aktivity jsou na rozdíl od činností zmíněných ve dvou předešlých podkapitolách naprosto legální. Zákon je žádným způsobem neupravuje, tudíž se zde uplatní ústavní zásada legální licence.

1.4 Příčiny a projevy tzv. šedé a černé ekonomiky

Stínová ekonomika funguje více či méně ve všech státech světa bez ohledu na jejich vyspělost a daný ekonomický systém. V obecné rovině je nutno hledat příčiny existence nebo neexistence stínové ekonomiky v motivaci ekonomických subjektů účastnit se skrytých a zakázaných ekonomických aktivit. Vždy záleží na konkrétním kulturním, sociálním a politickém prostředí, které tvoří základní rámec pro existenci a fungování stínové ekonomiky.

⁵ Zákon č. 40/2009 Sb. trestní zákoník.

Podstatný vliv má také hospodářský cyklus a jeho jednotlivé fáze. Ve fázi ekonomického růstu je motivace ke skrytým či zakázaným ekonomickým aktivitám o poznání menší, než když je hospodářský cyklus ve fázi recese. Nejjobecnějšími příčinami vzniku stínové ekonomiky jsou zásahy státu skrze výši a míru daňového zatížení a s tím spojená daňová povinnost, výše odvodů na sociální a zdravotní pojištění spolu s nelegální prací. Svůj vliv má i kvalita služeb veřejného sektoru a míra pravděpodobnosti dopadení.

Je tedy nutné říci, že ve společnosti bude vždy určitá míra nežádoucího chování, které je v rozporu se zákonem stanovenými pravidly a kterému tak bude třeba zamezit.

1.4.1 Daňové zatížení a daňová povinnost

Podle teorie finančního práva a finanční vědy je daň definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, pravidelně se opakující nebo placená nepravidelně pouze za určitých okolností.⁶ „*Na daň je možné nahlížet v užším smyslu pouze jako na peněžítá plnění materiálně (svými znaky) a formálně (svým označením) naplňující definici daně nebo v širším smyslu jako na veškerá plnění daňového charakteru (tj. nejenom daně, ale i plnění materiálně naplňující definici poplatků a dále jiná peněžítá plnění obdobná daním a poplatkům).*“⁷ Mezi její hlavní funkce patří funkce fiskální, sloužící k naplnění veřejného rozpočtu, funkce alokační, zajišťující poskytování daňové podpory či funkce redistribuční, jejíž pomocí jsou snižovány důchodové rozdíly jednotlivých daňových subjektů. Daň má rovněž funkce regulační, stimulační a stabilizační, které pomáhají podporovat ekonomický růst a spotřebu nebo mají určitým činnostem zabránit, popřípadě stabilizovat kolísání a výkyvy hospodářského cyklu. Dále je dle teorie možné daně rozdělit na přímé daně a nepřímé daně.

Přímými daněmi jsou takové daně, které zdaňují příjem při jeho vzniku a hradí je ten subjekt, který předmětnou daň nese z ekonomického hlediska. Přímé daně je možné dále rozdělit na daně důchodové, kterými jsou zejména daně z příjmů, upravené zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a daně majetkové, jako např. daň z nemovitých věcí, upravená zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů. Mezi přímé daně bývají často řazeny i daně, které mají aspekty charakteristické

⁶ KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 149. ISBN 978-80-7552-935-0.

⁷ Tamtéž, s. 143.

pro daně nepřímé, jde o daně, jimiž jsou zdaňovány určité specifické činnosti, např. silniční daň nebo daň z hazardních her.⁸

V roce 2018 se na přímých daních v České republice vybralo 444 miliard Kč. Největší podíl na této vybrané částce představuje daň z příjmů fyzických osob, která činí 219,9 miliard Kč a daň z příjmů právnických osob, která činí 181,3 miliardy Kč. Daňové a celní nedoplatky, spojené s přímými daněmi, dosahovaly celkové výše téměř 12,3 miliardy Kč.⁹

Nepřímé zdanění je v České republice upraveno zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, který zahrnuje daň z minerálních olejů, daň z tabákových výrobků, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, daň ze surového tabáku a od 1. dubna 2019 také daň ze zahříváných tabákových výrobků, a zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, kterým byly zavedeny tzv. energetické daně, jimiž jsou daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z elektřiny a daň z pevných paliv. Nepřímými daněmi tedy jsou daň z přidané hodnoty, daně spotřební a daně energetické. Nepřímé daně hradí odlišný subjekt od toho, který předmětnou daň nese z hlediska ekonomického. Hrazení předmětné daně přenáší na spotřebitele prostřednictvím konečné ceny za poskytované zboží nebo služby.¹⁰ V oblasti tzv. šedé a černé ekonomiky dochází k největším daňovým únikům především na úseku daně z přidané hodnoty.

Za rok 2018 se na nepřímých daních v České republice vybralo 578,6 miliard Kč, přičemž největší podíl na této vybrané částce představuje daň z přidané hodnoty, která činí 413,3 miliardy Kč. Na daních spotřebních a energetických se vybralo 165,3 miliardy Kč. Nejvyšší podíl na inkasu spotřebních daní představoval výnos daně z minerálních olejů, který dosáhl 90 miliard Kč.¹¹ Inkaso spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků dosáhlo v roce 2018 výše 58,8 miliard Kč, v porovnání z rokem 2017 vzrostlo o 2,6 miliard Kč. Rozhodující podíl na meziročním nárůstu inkasa daně z tabákových výrobků mělo zvýšení sazeb daně u všech tabákových výrobků pro rok 2018 oproti roku 2017 a také zavedení nového typu značení

⁸ KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 146. ISBN 978-80-7552-935-0.

⁹ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. [online]. [cit. 2019-10-7]. s. 4, s. 27. Dostupná z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-35633>.

¹⁰ KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 146. ISBN 978-80-7552-935-0.

¹¹ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. [online]. [cit. 2019-10-7]. s. 4. Dostupná z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-35633>.

tabákových výrobků.¹² V roce 2018 daňové a celní nedoplatky spojené s nepřímým zdaněním dosahovaly celkové výše 37,5 miliard Kč.¹³ Nejčastějším důvodem vzniku nedoplatku na spotřebních daních je prohlášení úpadku daňového subjektu dle insolvenčního zákona. V těchto případech je daňovému subjektu ze zákona povoleno provozování daňového skladu odejmuto a vybrané výrobky se tak nacházejí ve volném daňovém oběhu, což má za následek vznik nedoplatku na spotřebních daních.

Přestože je výběr daní nezbytný k zajištění fungování moderního státu a veřejných statků jako je zdravotní péče, školství, sociální politika nebo fungování policie, je to právě úspora z jejich nezaplacení, která motivuje fyzické a právnické osoby k aktivitám v rámci stínové ekonomiky, při kterých se těmto nákladům vyhnou. Existence daňové povinnosti a dalších institucionálních zatížení tedy zvyšuje nabídku práce ve stínové ekonomice. Je tedy možné očekávat, že čím vyšší bude míra zdanění oficiálního příjmu, včetně dalších nákladů ovlivňujících tento příjem, tím větší bude motivace osob dosahovat tohoto příjmu v rámci stínové ekonomiky. Avšak příčinou vzniku stínové ekonomiky není pouhá výše daňového zatížení, ale svůj vliv má i složitost a nepřehlednost celého daňového systému, který tvoří daňová soustava spolu s organizačním uspořádáním subjektů finanční správy, systémem nástrojů, metod a postupů, které tyto subjekty uplatňují vůči daňovým subjektům.¹⁴

V roce 2018 celková vybraná částka na daních a clu dosahovala 1 038,3 miliard Kč, a to celkem od 16 123 701 daňových subjektů. Na druhé straně byly Finanční a Celní správou ČR evidovány daňové a celní nedoplatky v celkové výši 55,7 miliard Kč, přičemž nedoplatkem se rozumí částka daně, která nebyla uhrazena a již uplynul den její splatnosti. Oproti roku 2017 došlo k meziročnímu snížení celkové částky o 7,8 miliard Kč, snížil se také počet subjektů s daňovým nebo celním nedoplatkem, v roce 2018 jich bylo evidováno 874 660.¹⁵

¹² Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. [online]. [cit. 2019-10-7]. s. 7. Dostupná z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-35633>.

¹³ Tamtéž, s. 27.

¹⁴ KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 146. ISBN 978-80-7552-935-0.

¹⁵ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. [online]. [cit. 2019-10-7]. s. 5, s. 27-28. Dostupná z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-35633>.

1.4.2 Daňové úniky

Daňové úniky mají negativní dopad na celkovou ekonomiku státu a stav veřejných financí. Důsledkem těchto daňových úniků jsou výpadky v daňových příjmech státního rozpočtu. „Členské státy Evropské unie se často potýkají s daňovými úniky na úseku daně z přidané hodnoty, jejichž objem lze jen těžko odhadovat. Za nejnebezpečnější a nejvíce propracovaný druh daňové kriminality na úseku daně z přidané hodnoty lze označit karuselové podvody.”¹⁶ V současné době dochází k nejvyšším daňovým únikům na dani z přidané hodnoty a na daních z příjmů.

Pojem daňový únik není legálně vymezen obecně závaznými předpisy ani judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Proto i v současné době je obvyklé, že termín daňový únik je odbornou veřejností i orgány veřejné moci používán pro označení rozmanitých deliktů, ale i jednání, jež nejsou protiprávní.¹⁷

*“Daňový únik lze vymezit obecně jako případ, kdy nedochází ke stanovení a placení daně v souladu se zákonem a veřejný rozpočet tím nedostává daňový příjem ve výši, v jaké má. Důsledkem daňového úniku je odchýlení se daně stanovené a placené daňovým subjektem od “ideální” daně, jak měla být určena podle právních předpisů, a to směrem dolů (případně až na nulu), tj. stanovená a zaplacená daň je nižší, než by měla být.”*¹⁸

Od daňového úniku je třeba odlišovat takové situace, kdy daňové subjekty zcela legálně využijí zvláštní zvýhodněné daňové režimy stanovené právními předpisy. Například při uplatňování paušálních výdajů podle zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,¹⁹ čímž daňové subjekty fakticky podhodnotí svůj daňový základ. Jedná se tedy o využití zákonného oprávnění, kdy daňový subjekt snižuje svou daňovou povinnost zákonem předvídaným způsobem. Takové jednání je označováno jako daňová optimalizace nebo daňové plánování.²⁰ Problematické jsou situace, kdy se daňový subjekt dani vyhýbá, v angličtině se takové jednání označuje pojmem „tax avoidance”.²¹ „Někdy je vyhýbání se dani řazeno mezi legální jednání jako postup dodržující text zákona, ale zpravidla porušující jeho účel a smysl,

¹⁶ ŠEFČÍK, M.: Karuselové podvody. Praha: Leges, 2018, s. 9. ISBN 978-80-7502-252-3.

¹⁷ SEJKORA, T.: Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Praha: Leges, 2017, s. 22. ISBN 978-80-7502-226-4.

¹⁸ KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 169. ISBN 978-80-7552-935-0.

¹⁹ Podle § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu.

²⁰ KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 170. ISBN 978-80-7552-935-0.

²¹ Oxford University Press. *Definition of tax avoidance in English*. [online]. [cit. 2019-11-18]. Dostupné z: <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/tax-avoidance>.

příčemž takové chování bývá navíc označováno jako nemorální či zneužívající. Jindy je vyhýbání se dani považováno již za nelegální jednání."²² Naproti tomu daňového úniku se dopustí daňový subjekt protiprávním jednáním, které je v rozporu s daňovým právem, tedy porušením své daňové povinnosti. Toto jednání bývá označováno jako krácení daně. Důsledkem takového úmyslného jednání je nižší stanovení a následné zaplacení daně. Takovéto chování je postihováno normami trestního práva, konkrétně skutkovými podstatami trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. V angličtině je používán pojem „tax evasion”.²³ Podle závažnosti daného jednání se poté postupuje podle norem správního práva nebo práva trestního.

Správním právem se bude řídit jakékoliv porušování povinností daňového subjektu stanovených daňovými právními předpisy a vztahujících se k jeho daňové povinnosti.²⁴ Dotčený daňový subjekt je v takovém případě nejdříve správcem daně upozorněn na vzniklá pochybení a nedostatky a vyzván k jejich nápravě. Pokud daňový subjekt těmto výzvám dobrovolně nevyhoví, použije správce daně zákonné nástroje, které by měly daňový subjekt ke splnění dané povinnosti přinutit. Jde především o finanční sankce, jako jsou pokuty za opožděné tvrzení daně, penále a úroky z prodlení.²⁵ Nejčastěji se jedná o pochybení vzniklá v důsledku neznalosti daňové povinnosti, nedbalosti nebo jiného neúmyslného jednání.

K naplnění skutkové podstaty některého z daňových trestných činů je zapotřebí splnění několika podmínek. Je zde výrazně uplatňována zásada subsidiarity trestní represe, podle které trestní odpovědnost pachatele a trestněprávní důsledky s ní spojené lze uplatňovat jen v případech společensky škodlivých, ve kterých nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu.²⁶ U většiny daňových trestných činů musí pachatel způsobit škodu většího rozsahu,²⁷ tedy nejméně 50 000 Kč. Jeho jednání navíc musí být úmyslné ve smyslu ustanovení § 15 trestního zákoníku. Od roku 2012, kdy vstoupil v účinnost zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů, je možné za spáchání daňového trestného činu trestně stíhat i právnickou osobu. Trestný čin však

²² KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 170-171. ISBN 978-80-7552-935-0.

²³ Oxford University Press. *Definition of tax evasion in English*. [online]. [cit. 2019-11-18]. Dostupné z: <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/tax-evasion>.

²⁴ MARTINEZ, J-C. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, s. 9. ISBN 80-901918-3-5.

²⁵ Podle § 250, § 251, § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

²⁶ Podle § 12 odst. 2 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

²⁷ Podle § 138 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

musí být spáchán v jejím zájmu nebo v rámci její činnosti odpovědnou osobou.²⁸ Problematika daňových trestných činů je podrobněji popsána v kapitole 3.1.2.

Daňové subjekty můžeme tedy rozdělit na poctivé, tzn. ty, které plní svou daňovou povinnost řádně a žádného daňového úniku se nedopouštějí a subjekty nepoctivé, tzn. ty, které se dopouštějí svým jednáním některého z výše popsaných daňových deliktů. Vedle těchto dvou skupin však existují ještě daňové subjekty, které se pohybují na pomezí tohoto rozdělení. To jsou ty daňové subjekty, které se své daňové povinnosti vyhýbají ať už v mezích zákona, na jeho hraně nebo jeho zneužitím.

Karuselové podvody

*„Karuselový podvod, někdy také označovaný jako kolotočový podvod, je zvláštním typem daňového úniku, který zahrnuje organizovanou skupinu podvodně a ve vzájemné shodě jednajících daňových subjektů s cílem rozšíření možné podvodně získané platby odpočtu daně z přidané hodnoty od správce daně.“*²⁹ Jedná se o nejpropracovanější a nejnebezpečnější typ daňového úniku na úseku daně z přidané hodnoty, který představuje také největší podíl daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Některé odhady připisují karuselovým podvodům zhruba 40 % všech podvodů na dani z přidané hodnoty.³⁰ *„Karuselové podvody nejsou jen podvodem vůči správci daní, nýbrž ve svém důsledku i podvodem vůči odběratelům osob úmyslně účastnících se tohoto daňového podvodu.“*³¹ Peněžní prostředky získané karuselovými podvody bývají často využívány k financování jiné organizované trestné činnosti.

Právní řád České republiky legální definici pojmu karuselový podvod neobsahuje. Nejvyšší správní soud České republiky tento pojem používá, avšak nijak nevykládá a hlásí se k požívání tohoto pojmu ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie.³² V nejjednodušší formě tohoto typu podvodu na dani z přidané hodnoty je zapotřebí alespoň tří subjektů přihlášených k této dani ve dvou různých členských státech Evropské unie. V praxi jsou však karuselové podvody mnohem propracovanější a zahrnují transakce mezi několika členskými státy nebo třetími zeměmi, kterých se účastní mnohonásobně větší počet subjektů.

²⁸ Podle § 8 odst. 1 a 2 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.

²⁹ SEJKORA, T.: Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Praha: Leges, 2017, s. 87. ISBN 978-80-7502-226-4.

³⁰ ŠEFČÍK, M.: Karuselové podvody. Praha: Leges, 2018, s.9. ISBN 978-80-7502-252-3.

³¹ SEJKORA, T.: Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Praha: Leges, 2017, s. 87. ISBN 978-80-7502-226-4.

³² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 21. dubna 2010, č. J. 9 Afs 94/2009-156.

Karuselový podvod začíná u dodavatele, který poskytuje plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty podle ustanovení čl. 138 nebo čl. 143 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, osobě povinné k dani sídlící v některém z dalších členských států Evropské unie. Tato osoba se označuje jako chybějící obchodník a je obvykle kontrolována a ovládána osobou či osobami, které celý karuselový podvod organizují a řídí. Chybějící obchodník následně neodvede daň z přidané hodnoty z následujícího uskutečněného zdanitelného plnění s místem plnění ve svém státě.³³ „*Samotný podvod je tedy páchan skrze celkovou kupní cenu zdanitelného plnění poskytnutého chybějícím obchodníkem jeho příjemci.*”³⁴ Karuselový podvod je úspěšný, jestliže ve chvíli, kdy správce daně začíná vůči chybějícímu obchodníkovi postupovat, je osoba chybějícího obchodníka pouze prázdná obchodní společnost bez veškerého majetku a aktiv, jehož postižením by mohla být zajištěna úhrada neodvedené daně z přidané hodnoty. Třetím základním subjektem zapojeným do karuselového podvodu je další obchodník tzv. broker, který uzavírá karuselový podvod na dani z přidané hodnoty. Broker nabude zboží za standardních podmínek od chybějícího obchodníka, ideálně však od subjektu odlišného, který je v takovém případě označován jako buffer. Broker poté dodává zboží nebo službu zpět do členského státu Evropské unie, ve kterém má sídlo původní dodavatel plnění, přičemž broker řádně splní veškeré své daňové povinnosti a uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. Poté je možné celý karuselový podvod zopakovat s totožným plněním.³⁵ „*Broker tedy uskuteční osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně na vstupu, v důsledku čehož je jeho zatížení daní z přidané hodnoty nulové. Na základě uskutečnění této transakce v rámci cirkulace mezi subjekty zapojenými do kolotočového podvodu.*”³⁶

Nejčastější způsoby, kterými jsou karuselové podvody realizovány, jsou fiktivní obchodní transakce, fiktivní fakturace a kontradiktorní obchody. Při fiktivních obchodních transakcích chybějící obchodník využívá k zakrytí svých zdanitelných plnění v tuzemsku nepravdivé vykazání uskutečněných plnění s místem plnění v jiném členském státě Evropské unie. Takovými výkazy jsou falešné daňové doklady nebo falešné dopravní listy. Při fiktivní fakturaci nabývá chybějící obchodník zboží, které nikdy nebylo vyrobeno a prodává ho dále vymyšleným odběratelům v dalších členských státech Evropské unie. Do daňového přiznání následně zahrne reálně uskutečněná zdanitelná plnění, ze kterých by měl správci daně odvést daň z přidané hodnoty, a fiktivní transakce, díky nimž mu vznikne nárok na odpočet této daně. Snaží

³³ SEJKORA, T.: Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Praha: Leges, 2017, s. 91. ISBN 978-80-7502-226-4.

³⁴ Tamtéž, s. 91.

³⁵ Tamtéž, s. 92-93.

³⁶ Tamtéž, s. 93.

se tak vypadat jako daňový subjekt, který řádně plní své daňové povinnosti. Při kontradiktorních obchodech má hlavní úlohu buffer, ne chybějící obchodník. Buffer je zapojen do řetězce fiktivních obchodních transakcí a fiktivní fakturace, ale zároveň také do řetězce reálně uskutečněných zdanitelných plnění od dodavatelů z jiných členských států, která poté s daní z přidané hodnoty dále prodává svým odběratelům.³⁷

1.4.3 Daňové ráje

Definice pojmu daňový ráj je několik, neexistuje však jedna, která by byla všeobecně přijímaná. Zjednodušeně mohou být za daňové ráje označeny takové státy nebo území, které mají daňové sazby velice nízké, nebo dokonce žádné. Podle jiné je daňovým rájem země „s minimálním daňovým zatížením pro jednotlivce a firmy. Omezením nebo dokonce úplným zrušením daně ze zisku nebo z příjmu tyto země – často malé ostrůvky nebo enklávy – přitahují lukrativní podniky nebo bohaté jedince, mezi něž patří například tenisové hvězdy, rockoví zpěváci a až příliš často také překupníci drog a osoby zabývající se praním špinavých peněz”.³⁸ Mezinárodní Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj určuje a definuje daňové ráje podle těchto tří klíčových aspektů: 1) stát nemá žádné nebo pouze nominální daně 2) neefektivní výměna informací s ostatními státy 3) zákony, předpisy a administrativní postupy, znemožňující transparentní výměnu informací.³⁹ Podle učebnice teorie finančního práva a finanční vědy jde o takové státy, popřípadě území s potřebnou mírou daňové autonomie, které jsou z důvodu daňové zátěže v celosvětovém kontextu vnímány jako výhodnější než ostatní.⁴⁰

Můžeme tedy říci, že stěžejní podmínkou pro daňový ráj je nízké daňové zatížení. Avšak samotný fakt nízkého nebo žádného daňového zatížení k identifikaci daňového ráje nestačí, je třeba přihlídnout k dalším aspektům, jako je netransparentnost, kterou lze spatřovat v možnosti anonymního vlastnictví obchodních společností nebo podílů v nich, nedostatečná spolupráce státu s finančními orgány ostatních států, nebo v přísném bankovním tajemství. Nezanedbatelný vliv má také jednoduchost či případná složitost a administrativní zátěž při procesu zakládání nových obchodních společností.

³⁷SEJKORA, T.: Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Praha: Leges, 2017, s. 93-94. ISBN 978-80-7502-226-4.

³⁸EPPING, Ch. R. Průvodce globální ekonomikou. Praha: Portál, 2004. s. 196. ISBN 80-7178-825-2.

³⁹OECD. Tax haven. [online]. [cit. 2019-9-20]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>.

⁴⁰KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 298. ISBN 978-80-7552-935-0.

S daňovým rájem je spojen i pojem mezinárodního daňového plánování. Pro daňové právo je příznačný princip teritoriality, který umožňuje vládě určitého státu zdanit subjekty a jejich aktivity na svém území. S rostoucí mobilitou kapitálu a globalizací je však třeba reagovat na všudypřítomný mezinárodní prvek. S mezinárodním prvkem jsou spojeny dva principy, tím prvním je princip rezidenční. Podle tohoto principu zdanění podléhají všechny fyzické osoby, které žijí na území daného státu, a všechny právnické osoby se sídlem na území daného státu, přičemž zdaňovány jsou všechny jejich domácí i celosvětové příjmy. Druhý je princip zdanění u zdroje, podle něhož jsou zdaňovány všechny příjmy, které pocházejí z jednoho konkrétního území či státu.

Většina států světa zakládá svůj daňový systém na principu rezidenčním, na což daňové ráje reagují několika způsoby. Jedním z nich je přesun rezidentství, kdy podle daňových zákonů v domovském státě nebude potencionální poplatník považován za rezidenta a zároveň nebude rezidentem ani v zemi daňového ráje, čímž se úplně vyhne daňové povinnosti. Další možností je zabraňování efektivní výměně a sdílení informací, s cílem znemožnit úřadům v domovském státě daň řádně vyměřit.

Daňovým plánováním rozumíme činnost, jejímž cílem je minimalizace daňové povinnosti. *“Charakteristickým rysem daňového plánování je hledání optimálních variant právní formy podnikání, řešení obchodních transakcí a dalších daňově rozhodujících prvků řízení podniku v předstihu, tak aby se po důkladné analýze obchodních aktivit našlo optimální řešení.”*⁴¹ V souvislosti s daňovými ráji se jedná o mezinárodní daňové plánování, které má dvě formy, legální a nelegální. V angličtině je nelegální forma označována jako *“tax evasion”*⁴², do češtiny překládána jako daňový únik. A legální forma anglicky označována jako *“tax avoidance”*⁴³, značí legální prostředky k minimalizaci daňové povinnosti, například využívání daňových osvobození, slev a jiných nástrojů ke zvýhodnění určitých skupin poplatníků. Ve spojitosti s využíváním daňových rájů záleží na povaze úkonu, může jít jak o *„tax avoidance”*, tak o *„tax evasion”*.

Existuje několik využívaných způsobů a strategií mezinárodního daňového plánování vedoucích ke snížení různých forem daňové zátěže. Daň z příjmů fyzických osob je obvykle povinen platit ten, kdo je považován za tzv. daňového rezidenta podle zákonů příslušného státu.

⁴¹ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha: ASPI, a.s., 2005 s. 100. ISBN 978-80-7357-423-9.

⁴² Oxford University Press. *Definition of tax evasion in English*. [online]. [cit. 2019-11-18]. Dostupné z: <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/tax-evasion>.

⁴³ Oxford University Press. *Definition of tax avoidance in English*. [online]. [cit. 2019-11-18]. Dostupné z: <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/tax-avoidance>.

Aby české právo nahlíželo na fyzickou osobu jako na rezidenta, musí na území České republiky pobývat alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce.⁴⁴ Podstatou využití daňového ráje je změna statutu rezidenta. Rezident ve státě s vysokou mírou daňového zatížení se stane rezidentem v daňovém ráji. Nejjednodušším způsobem je prosté přestěhování se, za těmito účely jsou často vyhledávanými místy Monako, San Marino, Švýcarsko nebo Bahamy. V Monackém knížectví příjmy fyzických osob, které na jeho území skutečně minimálně 6 měsíců v roce bydlí a mají zapsané trvalé bydliště, nejsou zdaňovány vůbec. Tyto fyzické osoby, které změnily svá trvalá bydliště za účelem snížení své daňové povinnosti, jsou tzv. daňovými exilanty.

1.5 Nelegální práce

V Listině základních práv a svobod je zakotveno právo každého na svobodnou volbu povolání a přípravu k němu, jakož i právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost. Každý má právo získávat prostředky pro své životní potřeby prací.⁴⁵ Avšak těchto práv je možno se domáhat pouze v mezích zákonů, které tato základní práva provádějí.⁴⁶ Tyto zákony a jejich jednotlivá ustanovení sledují určité zájmy státu, jako je řádný výběr daní nebo placení odvodů na zdravotní a sociální pojištění. Ignorování zákonem stanovených pravidel tak celou záležitost přesouvá do oblasti stínové ekonomiky.

Vzhledem k tomu, že daňová zátěž neustále roste, představuje nelegální práce úsporu jak pro zaměstnance, tak i pro potencionální zaměstnavatele. Pojem nelegální práce je zakotven v zákoně č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, v jeho úvodu ve vymezení základních pojmů. Podle tohoto zákona se nelegální prací rozumí výkon závislé práce fyzickou osobou mimo pracovněprávní vztah nebo pokud fyzická osoba-cizinec vykonává práci v rozporu s vydaným povolením k zaměstnání nebo bez tohoto povolení, je-li podle tohoto zákona vyžadováno, nebo v rozporu se zaměstnaneckou kartou vydanou podle zákona o pobytu cizinců na území České republiky, ve znění pozdějších předpisů,⁴⁷ nebo v rozporu s modrou kartou; to neplatí v případě převedení na jinou práci podle § 41 odst. 1 písm. c) zákoníku práce. O nelegální práci jde i v případech, kdy fyzická osoba-cizinec vykonává práci pro právnickou osobu nebo fyzickou osobu bez platného povolení k pobytu na území České republiky, je-li

⁴⁴ Podle § 2 odst. 2 a odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁴⁵ Podle čl. 26 odst. 1 a odst. 3 zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod.

⁴⁶ Podle čl. 41 odst. 1 tamtéž.

⁴⁷ Zákon č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů.

podle zvláštního právního předpisu vyžadováno.⁴⁸ Cizincem se pro účely nelegální práce rozumí všechny fyzické osoby, které nejsou občany Evropské unie nebo jejich rodinní příslušníci či rodinní příslušníci občana České republiky.⁴⁹ Za nelegální práci se vedle prací vykonávaných cizími státními příslušníky v rozporu s vydaným potřebným povolením nebo zcela bez takového povolení, považují rovněž činnosti, jako je výkon práce mimo pracovněprávní vztah na základě jiného smluvního vztahu, tzv. „švarcsystém“, a také výkon práce bez jakékoliv smlouvy, tedy tzv. „práce na černo“.

Tato podkapitola je dále členěna do dvou částí, první část se věnuje pojmu švarcsystém, druhá část je věnována práci na černo.

1.5.1 Švarcsystém

Zákonná definice pojmu švarcsystém neexistuje, přesto se toto označení běžně užívá pro zastřený výkon závislé práce. O definici pojmu švarcsystém se pokusil Ústavní soud svým nálezem ze dne 31. srpna 2004, sp. Zn. II. ÚS 69/03, kdy ho chápe jako skryté zaměstnávání osob se živnostenským listem, například stavebních dělníků zaměstnaných u stavební společnosti. Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, označuje jako variantu výkonu nelegální práce výkon závislé práce fyzickou osobou mimo pracovněprávní vztah.⁵⁰ Pod tuto variantu nelegální práce lze podřadit i švarcsystém. Závislou práci chápe zákoník práce jako takovou práci, která je vykonávána výlučně v základním pracovněprávním vztahu, přičemž pracovněprávními vztahy podle tohoto zákona se rozumí pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr.⁵¹ Závislá práce musí být prováděna ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle jeho pokynů a zaměstnanec ji přitom musí vykonávat osobně. Musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele nebo na jiném dohodnutém místě.⁵²

Princip švarcsystému spočívá ve výkonu pracovních činností pro zaměstnavatele jeho zaměstnanci, kteří ale formálně vystupují jako samostatní nezávislí podnikatelé. Tímto

⁴⁸ Podle § 5 písm. e) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

⁴⁹ Podle § 85 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

⁵⁰ Podle § 5 písm. e) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

⁵¹ Podle § 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

⁵² Podle § 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

způsobem zaměstnavatel ušetří na povinných platbách, které by byl za normálních okolností za své zaměstnance povinen odvést. V mnoha případech je složité rozpoznat, zda se stále ještě jedná o legální výkon závislé práce nebo o činnost, která závislou práci jen předstírá, tedy o práci nelegální. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu dochází ke švaresystemu: „zejména v těch případech, kdy činnost zastírající závislou práci není vykonávána zcela nezávisle, tj. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností, ale hlavně když k uzavření obchodních smluv přispěl ekonomický nátlak nebo zaměstnavatel zneužil faktickou ekonomickou závislost druhé strany k přiměření uzavření smlouvy.“⁵³ Dalším znakem ukazujícím na existenci švaresystemu může být dlouhodobá práce pro jednoho objednatele nebo práce na jednom místě. Avšak obecně platí, že každý případ je nutné posuzovat zvlášť s přihlédnutím k podmínkám a okolnostem konkrétní situace, protože i mezi samostatnými podnikateli mohou existovat dlouhodobé vztahy trvalé povahy.

Je několik důvodů, proč podnikatel zvolí k výkonu práce osobu samostatně výdělečně činnou namísto zaměstnance. Jedním z hlavních důvodů je úspora za nepřiznání odvodů na sociální a zdravotní pojištění zaměstnance, neboť osoba samostatně výdělečně činná si tyto odvody platí sama. Zaměstnavatel má také možnost snáze smluvní vztah vypovědět, jelikož v případech, kdy je zaměstnanec ve vztahu pracovněprávního poměru, může mu dát výpověď pouze ze zákonem stanovených důvodů uvedených v zákoníku práce.⁵⁴ Dalším důvodem může být časová a finanční náročnost administrativních prací souvisejících se zaměstnáváním zaměstnanců, jako třeba vedení mzdových listů a výkazů, přihlašování a odhlašování pracovníků ke zdravotnímu a sociálnímu pojištění. Tato zátěž nejvíce dopadá právě na drobné a střední živnostníky, kteří nemají odborné kapacity pro dané administrativní činnosti.

Naopak v případě profesionálních sportovců a výkonu jejich činnosti Nejvyšší správní soud učinil závěr, že: „činnost profesionálního sportovce není jednoduše podřaditelná pod pojem „závislá práce“ ve smyslu zákoníku práce. Nelze proto vyloučit, resp. dokonce považovat za protiprávní, uzavírání i jiných než pracovních smluv mezi sportovci a jejich kluby.“⁵⁵ Povahou činnosti profesionálních sportovců se Nejvyšší správní soud zabýval také v rozsudku č. j. 6 Afs 278/2016-54, přičemž konstatoval, že: „činnost profesionálních sportovců je natolik neujasněná a právně v podstatě neupravená, že nabízí relativní smluvní volnost v tom smyslu, že hráčská činnost pro sportovní klub může být smluvně zakotvena jak formou samostatné výdělečné činnosti, tak formou pracovní smlouvy, proto je vždy třeba vycházet z obsahu smlouvy,

⁵³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, sp. zn. 7 Afs 72/2008.

⁵⁴ Podle § 52 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

⁵⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 2 Afs 16/2011-78.

na jejímž základě je činnost vykonávána.“⁵⁶ Sportovci v kolektivních sportech, jako jsou hokejisté, fotbalisté a další, mají zpravidla uzavřenou smlouvu pouze s jedním sportovním klubem, který jim stanovuje veškeré povinnosti a zajišťuje podmínky pro výkon jejich profesionální sportovní činnosti. Tento poměr profesionálního sportovce ke sportovnímu klubu se podobá poměru pracovněprávnímu, služebnímu nebo členskému, z tohoto důvodu mívají tedy sportovci působící v kolektivních sportech jinde ve světě se svými kluby uzavřen pracovní poměr a jsou tak jejich zaměstnanci. V České republice jsou však považováni za osoby samostatně výdělečně činné, které uzavírají se sportovními kluby tzv. profesionální smlouvy, což je výhodné jak pro klub, tak pro samotného hráče, který si narozdíl od zaměstnance při podávání daňového přiznání může od příjmu odečíst náklady. Je tedy otázkou, jestli takový přístup Nejvyššího správního soudu není legalizací švarcsystému v kolektivních sportech.⁵⁷

1.5.2 Práce na černo

Práci na černo můžeme definovat jako nehlášený výkon jakékoliv placené činnosti, která je zákonná, pokud jde o její povahu, ale která není ohlášena veřejným úřadům.⁵⁸ Stejně jako u zastřenému výkonu závislé práce je možné práci na černo podřadit pod výkon závislé práce osobou mimo pracovní poměr, jde proto opět o nelegální práci podle zákona o zaměstnanosti. Narozdíl od švarcsytému je v tomto případě závislá práce vykonávána pro druhou stranu pouze na základě ústní dohody, nikoliv na základě smlouvy nebo jiné právní skutečnosti, které by založily mezi zúčastněnými stranami právní vztah. Z pohledu práva lze na práci na černo nahlížet jako na výkon práce bez právního důvodu.

Jedná se tedy o legální činnosti, které se stávají nezákonnými, protože nejsou přihlášeny. Nikdo z těchto činností neodvádí daně a platby na sociální a zdravotní pojištění a osoby, které je vykonávají, nemají zákonnou ochranu. Naopak prací na černo nejsou čistě kriminální činnosti, které jsou nelegální ze své vlastní podstaty. Jde o činnosti, jenž jsou v rozporu se základními lidskými právy nebo činnosti ohrožující zdraví. Nepatří sem ani ty činnosti, které se týkají domácí produkce.

⁵⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, sp. zn. 6 Afs 278/2016-54.

⁵⁷ RADVAN, M. Lafatova daňová klička by neměla být přípustná. [online]. 10. 8. 2017. [cit. 2020-01-16] Dostupné z: http://ceskapozice.lidovky.cz/tema/lafatova-danova-klicka-by-nemela-byt-pripustna.A170808_002610_pozice-tema_lube.

⁵⁸ FASSMANN, Martin. Stínová ekonomika a práce na černo. Praha: Nakladatelství Soudy, 2007. s. 186 ISBN 978-80-86846-21-7.

Motivace lidí k uchylování se k práci na černo je závislá na jejich individuálním vnímání společnosti. Hlavní důvodem, proč lidé volí výkon práce na černo, je zvýšení jejich disponibilního příjmu. Tato motivace se nejvíce projevuje při zpomalování ekonomického růstu, při nárůstu přímého či nepřímého zdanění apod. Dalším důležitým aspektem je míra zadlužení, především u živnostníků a rodinných podniků. Dalšími faktory ovlivňujícími motivaci k práci na černo jsou daňový tlak spolu s organizací práce a reorganizací pracovního času. K výkonu závislé práce bez smluvního základu se nejčastěji uchylují osoby vedené v evidenci uchazečů o zaměstnání, a osoby, jenž pobírají státní podporu v nezaměstnanosti nebo různé sociální dávky, a tímto způsobem si tak k těmto jejich příjmům přilepšují. Výkon práce na černo může představovat výhodu a přitahovat tak i osoby, proti kterým jsou vedeny exekuce, jelikož jejich oficiální příjem by byl postižen srážkami ve prospěch oprávněných. Za nejsilněji postižená odvětví výkonem práce na černo je možné označit stavebnictví, pohostinství, stánkový prodej, zemědělství a práce v cizích domácnostech nebo textilní průmysl. V mnoha případech nejsou na pracovníky v těchto zmíněných odvětvích kladeny žádné vyšší nároky na jejich kvalifikaci a zároveň v nich dochází k vysoké fluktuaci pracovníků, také se často jedná o práci nárazovou.⁵⁹

⁵⁹ FASSMANN, Martin. Stínová ekonomika a práce na černo. Praha: Nakladatelství Soudy, 2007. s. 249-251. ISBN 978-80-86846-21-7.

2 Státní opatření k omezení tzv. šedé a černé ekonomiky

Jednou ze základních povinností státu je vybrat dostatečné množství prostředků, aby mohl plnit své funkce. Tomu odpovídá povinnost subjektů žijících či působících na území daného státu platit daně.

S ohledem na neustálý vývoj a probíhající změny ve společnosti je nutné na tyto změny reagovat také skrze legislativní proces, tedy úpravami právního řádu. Jde především o jeho efektivní uplatnění, tedy o nastavení funkčních a efektivních pravidel a metod, kterými stát zajistí účinné fungování daňového systému pro naplnění veřejných rozpočtů a plnění základních funkcí státu.

V oblasti daňového práva můžeme najít i případy, kdy byly daňové předpisy novelizovány několikrát v průběhu roku nebo dokonce v jeho samém závěru s účinností od roku následujícího. Veškeré změny v daňovém právu mají významný dopad na ekonomickou situaci obyvatel státu a ostatních subjektů daňového práva. Mohou tak zapříčinit změny nálad ve společnosti nebo vést ke vzniku určitého druhu nežádoucího chování a protizákonných činností. To vše je úzce spjato s nastavením fungování sociálních systémů, s jejich využíváním a také s mírou solidarity ve společnosti.

V následujících podkapitolách budou podrobněji popsána a rozebrána jednotlivá legislativní opatření a instituty, přijaté v souvislosti se stínovou ekonomikou, které mají za cíl omezit její jednotlivé projevy.

2.1 Daňová kontrola

Daňová kontrola je významným institutem správy daní, který hraje významnou a nezastupitelnou roli při správném zjišťování a stanovování daní. Je to komplexní činnost, kterou správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a další skutečnosti či okolnosti, které ovlivňují stanovení daňové povinnosti tak, aby bylo dosaženo zákonem proklamovaného cíle správy daní v souladu s ustanovením § 1 daňového řádu, tedy správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Prostřednictvím institutu daňové kontroly prověřuje správce

daně správnou výši daně daňového subjektu.⁶⁰ Z hlediska teorie je možné daňovou kontrolu vymezit v širším a užším smyslu.

Základem pro daňovou kontrolu v širším smyslu je ustanovení § 11 odst. 1 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní. Ustanovení § 11 daňového řádu je výčtem pravomocí správce daně a ve své podstatě svěřuje správci daně obecnou kontrolní pravomoc. U odborné veřejnosti nepanuje shoda o tom, jestli je výčet uvedeného ustanovení taxativní nebo není. Podle komentáře k daňovému řádu⁶¹ tomu tak je, avšak je možné se setkat s názorem, že správce daně může mít i jiné pravomoci, pokud mu je zákon svěří a nemusí být nutně uvedeny ve výčtu ustanovení § 11 daňového řádu. Daňová kontrola v širším smyslu v sobě zahrnuje daňovou kontrolu v užším smyslu, ale také další postupy a činnosti při správě daní, takovými činnostmi jsou např. vyhledávací činnost, místní šetření nebo postup k odstranění pochybností či ostatní úkony s fiskálním efektem. Při všech těchto činnostech jsou kontrolovány osoby zúčastněné na správě daní a prověřuje se řádné plnění jejich daňových povinností. Někdy bývá daňová kontrola v širším smyslu označována jako kontrolní činnost.⁶²

Daňová kontrola v užším smyslu je formalizovaný postup při správě daní, který je prováděn podle ustanovení § 85 až § 88 daňového řádu. Správce daně jím prověřuje daňová tvrzení daňových subjektů a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení a zjištění daně. Podle ustanovení § 85 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.⁶³

Za jednu kontrolu se považuje kontrola jedné daně u jednoho subjektu za zdaňovací období. Daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola prováděna, má podle ustanovení § 86 daňového řádu kromě povinnosti umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly, také právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnost, právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat jejich provedení, a také právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně. Dle daňového řádu je daňová kontrola zahájena dnem, kdy správce daně provede první úkon vůči daňovému

⁶⁰ BOHÁČ, R.: *Je daňová kontrola kontrolou ve veřejné finanční činnosti?* In MRKÝVKA, P., CZUDEK, D., VALDHANS, J.. DNY PRÁVA 2015 – DAYS OF LAW 2015. Část V. Dohled, dozor, kontrola ve veřejné finanční činnosti. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2016. s. 27. ISBN 978-80-210-8196-3.

⁶¹ BAXA, J., et al. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 84. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁶² BOHÁČ, R.: *Je daňová kontrola kontrolou ve veřejné finanční činnosti?* In MRKÝVKA, P., CZUDEK, D., VALDHANS, J.. DNY PRÁVA 2015 – DAYS OF LAW 2015. Část V. Dohled, dozor, kontrola ve veřejné finanční činnosti. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2016. s. 27-28. ISBN 978-80-210-8196-3.

⁶³ Tamtéž, s. 28.

subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah dané daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo okolnosti pro správné zjištění a stanovení daně.⁶⁴

V dosavadní praxi se ustálil zvyk, že správce daně oznamuje daňovému subjektu svůj úmysl zahájit daňovou kontrolu předem. A to buď oficiálním způsobem, tedy prostřednictvím výzvy či oznámení, nebo neoficiálním způsobem, například telefonicky. Neoficiální způsob nemá účinky spojené se zahájením daňové kontroly, neboť daňový subjekt by ještě mohl podat dodatečné daňové přiznání. Avšak daňovou kontrolu lze zahájit i bez předchozího oznámení a kontrolovaný daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení takové daňové kontroly. Správce daně o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepisuje zprávu o daňové kontrole, ve které je povinen shrnout celý průběh daňové kontroly. Tato zpráva obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy. V souladu s ustanovením § 88 odst. 2 daňového řádu musí být daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a musí mu být dána možnost se k němu vyjádřit. Ve správcem daně stanovené přiměřené lhůtě se daňový subjekt k výsledku vyjádří, případně má možnost navrhnout jeho doplnění. Pakliže se ani poté výsledek kontrolního zjištění nezmění, nelze již navrhnout a předkládat další důkazy v rámci projednávání zprávy o daňové kontrole. Poté správce daně zprávu ve formě protokolu vydá a společně s daňovým subjektem podepíše, čímž se zpráva o daňové kontrole považuje za oznámenou a daňová kontrola za ukončenou. V případech, kdy se daňový subjekt odmítá seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat, bude mu doručena správcem daně do vlastních rukou. Daňový subjekt tak dostane možnost seznámit se s výsledkem kontrolního zjištění a daňová kontrola se tak považuje za ukončenou dnem doručení.⁶⁵

V judikatuře najdeme rozdílné názory na chápání institutu daňové kontroly, jedná se o nálezy Ústavního soudu⁶⁶ a rozsudek Nejvyššího správního soudu.⁶⁷

Ústavní soud ve svém nálezu vyslovil názor, ve kterém říká, že použití daňové kontroly je podmíněno existencí konkrétních pochybností či podezření. Pokud by tomu tak nebylo, jednalo by se o “presumpci viny”, tedy o předpoklad, že každý daňový subjekt krátí daně.

Nejvyšší správní soud na tento nálezy reagoval výše zmíněným rozsudkem a toto stanovisko zaujímá v dalších rozsudcích. Podle Nejvyššího správního soudu je požadavek

⁶⁴ Podle § 87 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

⁶⁵ Podle § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

⁶⁶ Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008 – sp. zn. I ÚS 1835/07.

⁶⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2010 - 7 Afs 15/2010-89.

“sdělení důvodů ke kontrole” popřením samotného institutu kontroly, který by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.

V roce 2017 bylo ukončeno celkem 14 651 daňových kontrol, přičemž 8 979 jich bylo ukončeno s rozdílem. Meziročně došlo k celkovému poklesu počtu daňových kontrol o 25,7 %. Ve sledovaném období došlo ke změně daňové povinnosti v celkové hodnotě 11,8 miliard Kč a současně došlo ke snížení ztráty o 2,6 miliard Kč. Příčinou poklesu počtu provedených kontrol je zejména zaměření na subjekty, u kterých jsou indicie o krácení a zkreslování daňových povinností, např. o řešení karuselových podvodů. Kontrola podvodných řetězců způsobuje, že v rámci jednoho případu není v některých případech možné ukončit kontrolu jednoho subjektu, dokud není prošetřený celý řetězec.⁶⁸

V roce 2018 bylo ukončeno celkem 11 715 daňových kontrol. Ukončeno s rozdílem bylo 7 032 kontrol. Tedy u 60 % daňových kontrol byly zjištěny nedostatky vedoucí ke změně daňové povinnosti. Meziročně došlo k mírnému poklesu celkového počtu daňových kontrol, a to o 16,1 %. Doměřená daň ve sledovaném období činila 10,1 miliard Kč a snížení ztráty činilo 37,9 miliard Kč. Oproti roku 2017 tak došlo ke snížení daňové povinnosti o 12,5 %, u snížení ztráty došlo naopak k výraznému nárůstu o 35,6 miliard Kč, tedy 1 500,7 %.⁶⁹

Daňová Kobra

Daňová Kobra je forma společné spolupráce Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel, která se zaměřuje na boj proti daňové kriminalitě a daňovým únikům, a to zejména v oblasti daně z přidané hodnoty a daní spotřebních. Jednotlivé složky Daňové Kobry mezi sebou sdílejí a operativně si vyměňují informace za účelem včasné identifikace, odhalení a potírání daňových úniků. Hlavním cílem fungování společné spolupráce je zajištění řádného výběru daní, vrácení ilegálně získaných prostředků do státního rozpočtu a postih pachatelů.⁷⁰

Projekt Daňová Kobra byl formálně zahájen 11. dubna 2014 uzavřením Dohody o spolupráci, výměně informací a koordinaci mezi tehdejším ministrem financí a ministrem vnitra. Prováděcí protokol mezi zástupci Policie České republiky, Finanční správy a Celní správy

⁶⁸ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2017. [online]. [cit. 2018-10-20]. s. 17-18. Dostupná z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401>.

⁶⁹ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. [online]. [cit. 2019-10-7]. s. 20 Dostupná z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-35633>.

⁷⁰ O Daňové Kobře. [online]. [cit. 2020-01-21]. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz>.

byl podepsán 13. června 2014, přičemž první zásah Daňové Kobry přišel za necelý měsíc od jeho podepsání. Případ se týkal fiktivních obchodů s neexistujícími nanodisky, kdy pachatelé požadovali vyplacení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty ve výši 270 mil. Kč. Od roku 2015, kdy se do spolupráce zapojily také regionální orgány finanční a celní správy s krajskými policejními ředitelstvími, se projekt dělí na Centrální Kobru a Regionální Kobru. Od svého založení Daňová Kobra uchránila hodnoty v celkové výši téměř 11,7 mld. Kč.⁷¹

2.2 Kontrolní hlášení

Institut kontrolního hlášení byl zaveden zákonem č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů,⁷² (dále jen „ZDPH“) a další související předpisy, s cílem zefektivnit boj proti daňovým únikům na úseku daně z přidané hodnoty.

Od 1. 1. 2016 mají tak osoby registrované k dani z přidané hodnoty v tuzemsku jako plátcí daně povinnost podat tzv. kontrolní hlášení, přičemž není rozhodné, jestli se jedná o tuzemský nebo zahraniční subjekt. Za skupinu spojených osob podává kontrolní hlášení zastupující člen skupiny. Naopak povinnost podat kontrolní hlášení se nevztahuje na osoby, které nejsou plátcí daně z přidané hodnoty, ani na identifikované osoby podle ustanovení § 6g až § 6l ZDPH.

Úpravu tohoto institutu nalezneme v hlavě páté, nazvané správa daní v tuzemsku, konkrétně od ustanovení § 101c po ustanovení § 101k ZDPH. Byl zaveden jako efektivní prostředek sloužící k odhalování daňových úniků a podvodů, s cílem umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí daně a ve spojitosti s dalšími získanými údaji rozpoznat riziková sdružení a spojení osob zúčastněných na karuselových podvodech, které svou podvodnou činností připravují veřejný rozpočet o značné finanční prostředky. Inspirací pro zavedení tohoto institutu byla Slovenská republika, kde podávají od roku 2013 tzv. kontrolný výkaz,⁷³ který se postupem času velice osvědčil.

Plátcí daně z přidané hodnoty mají tak povinnost podat tzv. kontrolní hlášení, ve kterém uvádějí údaje získané z vystavených a přijatých daňových dokladů a dalších dokladů o poskytnutí služeb nebo dodání zboží, jedná se například o údaje týkající se nároku na odpočet

⁷¹ Tisková zpráva GFŘ. Daňová Kobra zachránila státu už téměř 11,7 miliardy. [online]. 11. 4 2019. [cit. 2020-01-21]. Dostupná z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/danova-kobra-zachranila-statu-uz-temer-1-9703>.

⁷² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁷³ Podle § 78a zákona č. 222/2004 Z. z., o dani z přidané hodnoty.

daně nebo identifikační údaje odběratelů či dodavatelů. Tato povinnost plátcům daně z přidané hodnoty vzniká, pokud uskutečnili zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku nebo přijali přede dnem uskutečnění takového plnění úplat, ze které vznikla povinnost přiznat daň, dále při pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie a v těch případech, kdy se uplatňuje zvláštní režim pro investiční zlato. Naopak povinnost podat kontrolní hlášení nevzniká plátcům daně z přidané hodnoty, kteří neuskutečnili ani nepřijali za sledované období žádné plnění, ani neuplatňují nárok na odpočet daně z přijatých plnění. Nevzniká ani plátcům uskutečňujícím pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně dle ustanovení § 51 ZDPH. Kontrolní hlášení je možné podat pouze elektronickou formou na elektronickou adresu správce daně. Podobně jako u daňového přiznání i u kontrolního hlášení má plátce daně povinnost tvrzení a nese důkazní břemeno toho, co tvrdil, nebo tvrdit měl.

Plátci daně, kteří jsou právnickými osobami, mají povinnost podávat kontrolní hlášení za každý kalendářní měsíc, a to nejpozději do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Není přitom podstatné, zda se jedná o plátce s měsíčním nebo čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Tato povinnost je z hlediska efektivnosti kontrolního hlášení stěžejní, neboť umožňuje správci daně získávat požadované údaje a informace v reálném čase, čímž mu dává možnost lépe a rychleji odhalit riziková spojení osob, potažmo konkrétní subjekty zapojené do karuselových podvodů a daňových úniků. Správce daně tak může reagovat o poznání rychleji a efektivněji. Fyzické osoby, které jsou plátci daně z přidané hodnoty, podávají kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání, tedy buď každý měsíc, stejně jako právnické osoby, nebo jednou za čtvrtletí.

Ustanovení § 101f ZDPH dává plátcům daně možnost podat opravné kontrolní hlášení, kterým nahrazují již podané kontrolní hlášení, za předpokladu, že je při jeho podání dodržena lhůta pro podání řádného kontrolního hlášení. Pokud ovšem plátce daně zjistí, že uvedl nesprávné nebo neúplné údaje v kontrolním hlášení až po uplynutí lhůty pro podání řádného kontrolního hlášení, vzniká mu povinnost do 5 pracovních dnů ode dne, kdy zjistil některý z nedostatků, podat následné kontrolní hlášení, ve kterém zjištěné nedostatky napraví.

Jestliže plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vyzve ho správce daně k jeho podání v náhradní lhůtě do 5 dnů od oznámení této výzvy. Správce daně v případě pochybností o správnosti nebo úplnosti údajů uvedených v kontrolním hlášení vyzve plátce, aby údaje změnil nebo doplnil, popřípadě aby je potvrdil. To musí plátce učinit prostřednictvím následného kontrolního hlášení do 5 pracovních dnů.

Dle ustanovení § 101h ZDPH plátci, kteří nepodali kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, mají povinnost uhradit pokutu, výše pokuty záleží na konkrétním porušení povinnosti. Plátce, který podal kontrolní hlášení po uplynutí stanovené lhůty, aniž by k tomu byl správcem daně

vyzván, uhradí pokutu ve výši 1 000 Kč, avšak tato povinnost mu nevzniká, pokud se v daném kalendářním roce nedopustil jiného prodlení při podávání kontrolního hlášení. Plátce, který podá kontrolní hlášení v náhradní 5 denní lhůtě poté, co k tomu byl správcem vyzván, uhradí pokutu ve výši 10 000 Kč. Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve lhůtě 5 pracovních dnů na základě výzvy správce daně ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v již podaném kontrolním hlášení, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 30 000 Kč. V případech, kdy plátce nepodá kontrolní hlášení ani v náhradní lhůtě, uhradí pokutu ve výši 50 000 Kč. O těchto pokutách rozhoduje správce daně platebním výměrem a plátcí mají právo ho požádat o jejich prominutí. Pokutu může zcela nebo zčásti prominout, pokud k nepodání kontrolního hlášení došlo vzhledem k okolnostem daného případu z ospravedlnitelného důvodu, návrhem plátce však není vázán. Žádost o prominutí pokuty je možné podat nejpozději do 3 měsíců od právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti ji uhradit. Podání žádosti o prominutí pokuty má odkladný účinek pro vykonatelnost platebního výměru. Správce daně dále uloží pokutu až do výše 50 000 Kč plátcí, který na základě výzvy k odstranění pochybností nezmění nebo nedoplní nesprávné údaje prostřednictvím následného kontrolního hlášení. A plátcí, který nesplněním svých povinností souvisejících s kontrolním hlášením závažně ztěžuje nebo maří správu daně z přidané hodnoty stanoví pokutu dokonce až do výše 500 000 Kč. V těchto případech dbá správce daně, aby výše vyměřené pokuty nebyla v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daně z přidané hodnoty.

Pokuty uložené v souvislosti s kontrolním hlášením jsou splatné do 15 dnů od právní moci rozhodnutí o pokutě, přičemž je lze uložit nebo rozhodnout o povinnosti je uhradit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti. Povinnost uhradit pokutu zaniká, jestliže nebyl platební výměr, kterým bylo rozhodnuto o této povinnosti, vydán do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti při podávání kontrolního hlášení.

Vedle výše zmíněných pokut podle zákona o dani z přidané hodnoty lze plátcí uložit i pokutu podle daňového řádu, například při podání kontrolního hlášení jinak než elektronicky vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši 2 000 Kč.

2.3 Elektronická evidence tržeb

Elektronická evidence tržeb byla zavedena zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, mimo jiné jako jedno z opatření reagujících na doporučení Rady Evropské unie pro Českou republiku pro rok 2015. Účinnosti nabyl k 1. 12. 2016, s výjimkou

ustanovení § 10 až § 17 a ustanovení § 32, která nabyla účinnosti k 1. 9. 2016. Hlavním cílem elektronické evidence tržeb je získání dat a informací pro lepší správu daní. Povinnost evidovat tržby má tak přispět k omezení šedé ekonomiky, efektivnějšímu výběru daní a také k narovnání tržního prostředí. Výkon působnosti zákon o evidenci tržeb svěřil orgánům Finanční správy České republiky a také orgánům Celní správy České republiky.⁷⁴ Používá terminologii daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů,⁷⁵ který je vůči němu ve vztahu subsidiarity.

Subjektem elektronické evidence tržeb je poplatník daně z příjmů fyzických osob a poplatník daně z příjmů právnických osob. Poplatník daně z příjmů fyzických osob i poplatník daně z příjmů právnických osob je legálně definován v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).⁷⁶ Fyzická osoba je poplatníkem vždy od okamžiku zahájení podnikatelské činnosti. Poplatníci daně z příjmů fyzických osob neevidují tržby za příjmy ze závislé činnosti,⁷⁷ vykonávané v pracovněprávním nebo služebním poměru. Ani příjmy ze samostatné činnosti,⁷⁸ jako autorské honoráře, příjmy z patentů a práv průmyslového vlastnictví, příjmy z nájmu⁷⁹ ani ostatní příjmy podle ustanovení § 10 ZDP. Ovšem v případech, kdy poplatník zemře, tak dle daňového řádu se pro účely správy daní na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.⁸⁰ Pokud tedy někdo po zemřelém poplatníkovi pokračuje v jeho podnikatelské činnosti, je povinen provádět evidenci tržeb jeho jménem až do dne předcházejícímu dni ukončení dědického řízení. Příjmy, které podléhají dani ze samostatného základu daně,⁸¹ jsou u poplatníků daně z příjmů právnických osob vyňaty z povinnosti evidence. Jedná se o příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku apod.

Předmětem elektronické evidence tržeb je evidovaná tržba, tedy platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která zakládá rozhodný příjem. Evidovanou tržbou je také platba, která splňuje formální náležitosti a je určena k následnému čerpání nebo zúčtování, která zakládají rozhodný příjem, nebo je následným čerpáním nebo zúčtováním platby, která zakládá rozhodný příjem.⁸² Tedy i platby pomocí různých typů elektronických peněženek, čipových karet a podobných platebních instrumentů, v jejichž rámci se nejdříve

⁷⁴ Podle § 2 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

⁷⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

⁷⁶ Podle § 2 a § 17 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁷⁷ Podle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁷⁸ Podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁷⁹ Podle § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁸⁰ Podle § 239a odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

⁸¹ Podle § 20b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁸² Podle § 4 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

nabije a posléze čerpá kredit. V takové situaci je poplatník povinen evidovat nejen nabití takové peněženky či karty, ale i čerpání nabitého kreditu. Formální náležitosti splňuje platba poplatníkovi, která je uskutečněna v hotovosti, bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, jenž má tržbu evidovat, směnkou nebo šekem, v jiných formách, které nahrazují platbu, započtením kauce nebo obdobné jistoty.⁸³ Pokud si poplatník není jistý, zda platba, kterou přijímá, je evidovanou tržbou, může dle ustanovení § 32 zákona o evidenci tržeb podat žádost o závazné posouzení o určení evidované tržby. V rozhodnutí o takové žádosti Finanční úřad určí, zda je příslušná platba evidovanou tržbou, a pokud tomu tak je, zda je jí v běžném nebo ve zjednodušeném režimu.

Výčet tržeb, které jsou vyloučeny z režimu elektronické evidence je upraven v ustanovení § 12 zákona o evidenci tržeb. Patří sem tržby subjektů jako je stát, územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, držitelé poštovní licence a Česká národní banka. Dále jsou vyjmuty takové tržby, jejichž kontrola je upravena v samostatných zákonech, např. tržby bank, pojišťoven nebo obchodníků s cennými papíry. Vyloučené jsou i tržby uskutečněné do přidělení daňového identifikačního čísla a během následujících 10 dní po jeho přidělení. Pro téma šedé a černé ekonomiky je třeba zmínit i vyloučení tržeb z hazardních her nebo tržeb souvisejících s pracovněprávními nebo obdobnými vztahy.

Rozhodný příjem je definován v § 6 odst. 1 zákona o evidenci tržeb, u poplatníka daně z příjmů fyzických osob je to příjem ze samostatné činnosti, která je podnikáním, s výjimkou příjmu, který není předmětem daně z příjmů, to je takový příjem, který je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinelý, případně podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. U poplatníka daně z příjmů právnických osob se jím rozumí příjem z činnosti, která je podnikáním se stejnými výjimkami jako u osob fyzických s tím rozdílem, že jím není ještě navíc příjem, který podléhá dani ze samostatného základu daně. Pro účely zákona o evidenci tržeb je rozhodným příjmem veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti také jejich příjem, který je předmětem daně z příjmů u jejího společníka.⁸⁴

Poplatník je povinen před přijetím první evidované tržby podat žádost o autentizační údaje, které slouží k přístupu na společné technické zařízení správce daně umožňující poplatníkovi správu certifikátu pro evidenci tržeb a údajů pro správu evidence tržeb. Certifikát pro evidenci tržeb slouží k autentizaci datových zpráv. Před získáním certifikátu má povinnost

⁸³ Podle § 5 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

⁸⁴ Podle § 6 odst. 3 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

prostřednictvím společného technického zařízení správci daně oznámit údaje o provozovnách, ze kterých plynou evidované tržby. V případě změny těchto údajů je povinen tuto změnu oznámit správci daně do 15 dnů ode dne, kdy změna nastala, nejpozději však před uskutečněním první evidované tržby. S autentizačními údaji a certifikátem je poplatník povinen zacházet tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití.

Evidenční povinnost, jež na poplatníka dopadá, mu přikazuje nejpozději při uskutečnění evidované tržby tržbu evidovat a vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne.⁸⁵ Zákazník však nemá povinnost vystavenou účtenku převzít. Zákon neupravuje způsob předání účtenky zákazníkovi, proto může poplatník vystavit i elektronickou účtenku a poslat ji zákazníkovi prostřednictvím emailu nebo jiným způsobem, který umožní zákazníkovi s danou účtenkou disponovat.

Poplatník je dále povinen mít na místě, kde se běžně uskutečňují evidované tržby, umístěno čitelné informační oznámení na dostatečně viditelném místě, toto oznámení je povinen umístit na internetové stránky, na kterých nabízí zboží a služby. Eviduje-li poplatník v běžném režimu, je obsahem oznámení text: *„Podle zákona o evidenci tržeb je prodávající povinen vystavit kupujícímu účtenku. Zároveň je povinen zaevidovat přijatou tržbu u správce daně online; v případě technického výpadku pak nejpozději do 48 hodin.“* Pro evidenci ve zjednodušeném režimu text ve znění: *„Podle zákona o evidenci tržeb je prodávající povinen vystavit kupujícímu účtenku. Příjemce tržby eviduje tržby ve zjednodušeném režimu, tzn. je povinen zaevidovat přijatou tržbu u správce daně nejpozději do 5 dnů.“*⁸⁶ Pro evidenci ve zjednodušeném režimu musí poplatník získat povolení od správce daně podle ustanovení § 11 zákona o evidenci tržeb. Půjde o takové tržby, jejichž evidování běžným způsobem znemožňuje nebo zásadně ztěžuje hospodářskou činnost daného poplatníka. Ten pak při evidenci tržeb postupuje obdobně jako v běžném režimu, údaje o tržbě však musí odeslat nejpozději do 5 dnů od uskutečnění evidované tržby a účtenka nemusí obsahovat fiskální identifikační kód.

Orgány příslušné k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb, kterými jsou finanční a celní úřady, mohou za účelem zjištění plnění povinností uložených zákonem o evidenci tržeb provádět kontrolní nákupy. Tedy mohou nakupovat zboží a služby, aby se přesvědčily, zda daňoví poplatníci správně plní stanovené povinnosti. Správce daně prověřuje především povinnost vyvěsit informační oznámení, řádně a včas zaslat datovou zprávu o přijetí evidované tržby a povinnost vystavit účtenku. Dále je kontrolován také obsah účtenky,

⁸⁵ Podle § 18 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

⁸⁶ Podle § 25 odst. 2 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

především zda při evidenci tržeb v běžném režimu obsahuje fiskální kód. Kontrolní nákup je vzhledem k subsidiaritě procesních ustanovení daňového řádu postupem v rámci vyhledávací činnosti, respektive úkon při místním šetření. Ustanovení § 24 odst. 2 zákona o evidenci tržeb říká, že pro účely evidence tržeb se při kontrolním nákupu bude vždy jednat o uzavření smlouvy mezi poplatníkem a orgánem, který je příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb, nelze tedy zpochybnit kontrolní nákup z důvodu neuzavření smlouvy. Zákon také obsahuje možnost kontrolního orgánu od kontrolního nákupu odstoupit, jestliže to umožňuje povaha takového nákupu. Odstoupit od nákupu není možné v případech, kdy je předmětem nákupu zboží nebo služba, která je transakcí spotřebována nebo se výrazně sníží její hodnota. V rámci kontrolního nákupu není možné tajné pořizování záznamů, neboť dle ustanovení § 80 daňového řádu je nutné o nahrávání uvědomit osoby na jednání zúčastněné.

Přestupky za nesplnění povinností vyplývajících z porušení zákona o evidenci tržeb, zákon dále dělí na přestupky proti evidenci tržeb a přestupky na úseku evidence tržeb. Přestupku proti evidenci tržeb se dopustí fyzická osoba tím, že závažným způsobem úmyslně ztíží nebo zmaří evidenci tržeb. U právnické nebo podnikající fyzické osoby není vyžadováno úmyslné zavinění, postačí tedy, jestliže ztíží nebo zmaří evidenci tržeb z nedbalosti. Za takový přestupek lze uložit pokutu až do výše 500 000 Kč. Přestupku na úseku evidence tržeb se mohou dopustit pouze právnické a podnikající fyzické osoby tím, že jako osoby evidující tržby poruší povinnost zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě, vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne, v takových případech lze uložit pokutu až do výše 500 000 Kč. Pokud poruší povinnost umístit informační oznámení nebo zachází s autentizačními údaji nebo certifikátem pro evidenci tržeb takovým způsobem, že může dojít k jejich zneužití, lze uložit pokutu do výše 50 000 Kč. Podnikající fyzické osoby a právnické osoby se mohou zprostit odpovědnosti za přestupek, prokáží-li, že vynaložily veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení povinnosti zabránily.⁸⁷ Promlčecí doba odpovědnosti za přestupek je 1 rok, nebo 3 roky, jde-li o přestupek, za který zákon stanoví sazbu pokuty, jejíž horní hranice je alespoň 100 000 Kč.⁸⁸ Byla-li promlčecí doba přerušena, odpovědnost za přestupek zaniká nejpozději 3 roky od jeho spáchání, jde-li o přestupek, za který zákon stanoví sazbu pokuty s horní hranicí alespoň 100 000 Kč, odpovědnost za přestupek zaniká nejpozději 5 let od jeho spáchání.

Zjistí-li orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb zvláště závažné porušení povinnosti zasílat údaje o evidované tržbě nebo vydávat účtenky, nařídí jedno

⁸⁷ Podle § 21 odst. 1 a § 22 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky řízení o nich.

⁸⁸ Podle § 30 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky řízení o nich.

z opatření k vynucení nápravy. A to buď okamžité uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti, při které dochází k evidenci tržeb. Jestliže poplatník prokáže, že pominul důvod, pro který bylo toto opatření nařízeno, orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb zruší rozhodnutím opatření o uzavření provozovny a pozastavení výkonu činnosti bez zbytečného odkladu. Proti rozhodnutí o zrušení opatření se nelze odvolat. Výkon uzavření provozovny nebo pozastavení činnosti provede orgán, který opatření uložil, vyvěšením rozhodnutí o tomto opatření na vhodném a zvenčí viditelném místě u přístupového místa do provozovny.⁸⁹

V roce 2017 celní správa provedla celkem 9 081 kontrol zaměřených na evidenci tržeb, v rámci nichž zjistila 1 693 případů podezření z porušení zákona. Za zjištěná porušení bylo pravomocně rozhodnuto o uložení 1 112 pokut v celkové výši 11,1 milionů Kč, přičemž ve 372 případech byla věc vyřešena na místě příkazem. Efektivita kontrol dosáhla hodnoty 18,6 %.⁹⁰

V roce 2018 stoupl počet provedených kontrol celní správou zaměřených na evidenci tržeb na 11 080, v rámci kterých zjistila 1 916 případů podezření z porušení zákona. Pravomocně bylo rozhodnuto o uložení 1 648 pokut v celkové výši 15,5 milionů Kč. Věc byla vyřešena na místě příkazem v 697 případech. V rámci dozorové činnosti bylo v 10 případech rozhodnuto o uložení opatření k vynucení nápravy formou uzavření provozovny. Efektivita kontrol dosáhla 17,3 %.⁹¹

Finanční správa během roku 2017 provedla celkem 65 309 kontrol, v rámci kterých bylo prověřováno řádné a včasné plnění povinností při evidenci tržeb u subjektů spadajících do 1. a 2. fáze evidence tržeb. V 14 368 případech (tj. 22 %) bylo zjištěno porušení povinností uložených podle zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění zákona č. 183/2017 Sb. a nálezu Ústavního soudu č. 8/2018 Sb., za které bylo pravomocně uloženo celkem 4 169 pokut v celkové výši 32,1 milionů Kč.⁹²

Oproti tomu počet kontrol provedených finanční správou, v rámci kterých bylo prověřováno řádné a včasné plnění povinností při evidenci tržeb u subjektů spadajících do 1. a 2.

⁸⁹ Podle § 31 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

⁹⁰ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2017. [online]. [cit. 2018-10-20]. s. 22. Dostupná z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401>.

⁹¹ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. [online]. [cit. 2019-10-7]. s. 23. Dostupná z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-35633>.

⁹² Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2017. [online]. [cit. 2018-10-20]. s. 23. Dostupná z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401>.

fáze elektronické evidence tržeb, v roce 2018 meziročně klesnul na 63 570. K porušení povinnosti podle zákona o evidenci tržeb došlo v 25 622 případech a bylo za ně pravomocně uloženo celkem 5 475 pokut v celkové výši 72,3 miliónu Kč. Zásadní vliv na nárůst pravomocně uložených pokut v roce 2018 má skutečnost, že k ukončení významné části správních řízení o přestupcích či správních deliktech, zjištěných v roce 2017, došlo až v roce 2018. V roce 2017 k obdobnému efektu nedocházelo, neboť v roce 2016 daná agenda správního trestání na úseku evidence tržeb ještě nebyla vykonávána.⁹³ Celkový pozitivní dopad elektronické evidence tržeb na státní rozpočet v roce 2018 je odhadován na 6,1 miliard Kč.⁹⁴

2.4 Nelegální práce

Pojmu nelegální práce je již věnována kapitola 1.5, avšak na tomto místě bych rád podrobněji popsal, jaká opatření a prostředky jsou v České republice používány k zamezení nelegální práce a jejích následků.

Právnícká osoba nebo podnikající fyzická osoba, která umožní výkon nelegální práce, se dopouští přestupku, za který může být uložena pokuta až do výše 10 miliónů Kč.⁹⁵ Možnost takto vysoké pokuty by měla případné pachatele dostatečně odrazovat. Právnícká osoba za přestupek neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení povinnosti zabránila. Při určení výše ukládané pokuty je nutno přihlížet k závažnosti přestupku, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům a také k okolnostem, za nichž byl spáchán. Odpovědnost za přestupek zaniká, uplynul-li jeden až tři roky ode dne, kdy se dozorčí orgán o takovém přestupku dozvěděl, v závislosti na výši uložené pokuty. Nejpozději však do 5 let ode dne, kdy byl spáchán.⁹⁶

Za úhradu pokuty uložené za přestupek spočívající v umožnění výkonu nelegální práce cizinci bez platného povolení k pobytu ručí právnícká nebo fyzická osoba, které právnícká nebo fyzická osoba, jež umožnila cizinci výkon nelegální práce, poskytla v rámci obchodního vztahu plnění jako subdodavatel přímo nebo prostřednictvím jiné osoby, stejně ručí i prostředník. Ručení vzniká pouze v případě, pokud o nelegální práci tyto osoby věděly, nebo při vynaložení

⁹³ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. [online]. [cit. 2019-10-7]. s. 24. Dostupná z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-35633>.

⁹⁴ Tamtéž, s. 5.

⁹⁵ Podle § 139 a § 140 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

⁹⁶ Podle § 30 a § 32 odst. 3 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky řízení o nich.

náležité péče vědět měly a mohly. Státní úřad inspekce práce nebo oblastní inspektorát práce, který v prvním stupni rozhodoval o uložení pokuty, vydá rozhodnutí zda ručení vzniklo a kdo je ručitelem.⁹⁷

Fyzická či právnická osoba, které byla pravomocně uložena pokuta za přestupek spočívající v umožnění výkonu práce cizinci bez platného povolení k pobytu je povinna uhradit cizinci, který vykonal práci, částku rovnající se součtu částek odpovídajících výši pojistného na všeobecné zdravotní pojištění včetně penále, pojistného na sociální zabezpečení včetně penále, které by jinak byla povinna odvést podle jiných právních předpisů, a náklady související s doručením dlužné odměny, a to i do státu, jehož je cizinec státním občanem. Smyslem této úpravy je zajistit cizinci vyplacení odměny za celou dobu výkonu nelegální práce. Pro případy, že se tato doba neprokáže, zakládá zákon o zaměstnanosti v ustanovení § 141b odst. 2 právní domněnku, že dlužná odměna přísluší ve výši základní měsíční sazby minimální mzdy za každý měsíc trvání výkonu nelegální práce a že se má za to, že cizinec vykonával práci po dobu 3 měsíců.⁹⁸

Ze zákona o zaměstnanosti plyne zaměstnavateli povinnost mít v místě pracoviště kopie dokladů potvrzujících existenci pracovněprávního vztahu⁹⁹ a kopie dokladů prokazující oprávněnost pobytu cizince na území České republiky, a to po dobu trvání zaměstnání a po dobu 3 let od skončení zaměstnání tohoto cizince.¹⁰⁰

Kontrolní orgány, kterými jsou Státní úřad inspekce práce, oblastní inspektoráty práce a pro kontrolu zaměstnávání cizinců také celní úřady, mají při prokazování výkonu nelegální práce často problém s prokázáním skutkového naplnění definice výkonu závislé práce. To je dáno samotnou povahou závislé práce a také aktivitou kontrolovaných osob, které se snaží znesnadnit zjistitelnost její závislé povahy. Při jednotlivých kontrolách u zaměstnavatelů kontrolují kontrolující osoby pracovní smlouvy, dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr, kopie dokladů prokazujících oprávněnost pobytu cizince nebo jiné smlouvy, které si samy kontrolní orgány nejsou schopny obstarat z příslušných registrů. Obtížnost zjištění výkonu závislé práce zvyšuje skutečnost, že kontrolní orgány obvykle konají z kapacitních důvodů pouze jedinou kontrolu, při které nejsou schopny dostatečně zjistit skutkový stav, aby mohly jednoznačně prokázat výkon závislé práce či zaměstnání.

⁹⁷ BĚLINA, M., PICHTR, J. a kol. Pracovní právo. 7. Doplněné a podstatně přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2017, s. 437. ISBN 978-80-7400-667-8.

⁹⁸ Tamtéž.

⁹⁹ Podle § 136 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

¹⁰⁰ Podle § 102 odst. 3 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

V roce 2018 byl zaznamenán výrazný nárůst zjištění nelegální práce cizinců. Z celkového počtu 759 provedených kontrol v oblasti zaměstnávání cizinců bylo 354 kontrol pozitivních, efektivita provedených kontrol dosahovala 46,6 %. Počet provedených kontrol vzrostl oproti roku 2017 o 53,6 %, neboť se řada zaměstnavatelů pro nedostatek pracovních sil na trhu práce snažila naplnit své volné pracovní kapacity, a to i za cenu porušování zákona o zaměstnanosti. Celkový počet kontrol zaměřených na nelegální práci činil 8 339, z toho bylo zjištěno celkem 7 216 porušení pracovněprávních předpisů.¹⁰¹

2.5 Evropská unie

Evropskou unii tvoří 28 států: Belgie, Bulharsko, Česká republika, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Chorvatsko, Irsko, Itálie, Kypr, Lotyšsko, Litva, Lucembursko, Maďarsko, Malta, Německo, Nizozemsko, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Rumunsko, Řecko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko, Švédsko a Velká Británie.

Evropská integrace s sebou přináší různé stupně integračních daňových vlivů, jde především o spolupráci při omezování daňových úniků a v boji proti praní špinavých peněz, dále o spolupráci při zpřesňování smluv o zamezení dvojího zdanění, a konečně také daňovou harmonizaci. Daňová ustanovení jsou obsažena v základních smlouvách Evropské unie, například v člancích 111 až 113 Smlouvy o fungování Evropské unie. Daňové otázky řeší kromě základních smluv Evropské unie také další významné písemné materiály Evropské unie, jako jsou přístupové smlouvy s členskými státy.¹⁰²

2.5.1 Daňová harmonizace

*„Daňová politika patří od vzniku Evropských společenství k nejcitlivějším složkám vládní politiky, neboť ovlivňuje příjmy státních rozpočtů členských států, tvorbu cen a kupní sílu obyvatelstva.“*¹⁰³ Při regulaci zákonů a daňových řádů sehrává nejdůležitější úlohu Evropská komise, která jako jediná může v oblasti unijního práva předkládat Parlamentu a Radě návrhy

¹⁰¹ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. [online]. [cit. 2019-10-7]. s. 23. Dostupná z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-35633>.

¹⁰² ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 7. Vydání. Praha: Leges, 2018, s. 27-31. ISBN 978-80-7502-274-5.

¹⁰³ NERUDOVIČ, D. Daňová politika v Evropské unii. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 6. ISBN 978-80-7552-682-3.

právních aktů. Tedy má výhradní právo předkládat legislativní návrhy i v oblasti daní. Dále Komise zabezpečuje provádění primárního práva a aktů sekundárního práva, a také prosazuje, sleduje a dohlíží nad celkovým dodržováním unijního práva.

Evropský komisař pro hospodářské a finanční záležitosti, daně a cla má pro svoji práci k dispozici instituci generálního ředitelství pro hospodářské a finanční záležitosti, které je odpovědné za evropskou politiku v oblasti hospodářského růstu, zaměstnanosti, veřejných financí a finanční stability, a některé další specializované útvary.

Vedle nařízení, směrnic, rozhodnutí, stanovisek a doporučení vydává Komise také tzv. Bílé knihy, obsahující komplexní návrhy opatření, která Komise považuje za vhodné uskutečnit k dosažení určitého cíle. Po schválení Radou se z Bílé knihy může stát akční program Evropské unie pro danou oblast. Bílá kniha je však nezávazný dokument, který má pro členské státy pouze doporučující charakter. Dále jsou vydávány tzv. Zelené knihy, které neobsahují návrhy na vydání norem sekundárního práva, ale pouze popisují stav určité problematiky a navrhují její řešení. Jejich cílem je vytvoření prostoru pro veřejnou diskuzi ještě před vypracováním konkrétní podoby směrnice. Sdělení Komise, která se označují zkratkami SEC nebo COM, obsahují informace o záměrech Komise, jež mohou vyústit v budoucí směrnice.

Co se týče problematiky daní a daňové harmonizace v jejích jednotlivých oblastech jsou nejdůležitějšími předpisy směrnice. Členské státy mají ve stanovené lhůtě povinnost schválené směrnice implementovat do svého právního řádu. Směrnice, narozdíl od nařízení nemá bezprostřední přímý účinek, přesto však přímého účinku může nabýt při splnění několika podmínek, které formuloval Soudní dvůr Evropské unie v kauze „Van Duyn”.¹⁰⁴ Směrnice získá přímý účinek, jestliže uplynula její implementační lhůta, aniž by byla řádně implementována a její text je jednoznačný, srozumitelný a nedává prostor pro různorodý výklad. Jedná se pouze o vertikální a vzestupný účinek mezi členským státem a jednotlivcem, přičemž jednotlivci nemůže být směrnicí přímo uložena žádná povinnost.

*„Přímým účinkem směrnice nemůže dojít k poškození jednotlivce, z daňového pohledu např. správce daně nemůže využít ustanovení neimplementované směrnice v neprospěch daňového subjektu, zatímco ten ji ve svůj prospěch využít může.”*¹⁰⁵

Soudní dvůr Evropské unie v kauze „von Colson”¹⁰⁶ připustil možnost, kdy směrnice může získat tzv. nepřímý účinek, který dává národním soudům povinnost používat eurokonformní výklad. Tedy vykládat vnitrostátní právo v souladu s cíli směrnice. Také nepřímý

¹⁰⁴ Rozsudek Soudního dvora C-41/74 ze 4. prosince 1974.

¹⁰⁵ ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 7. Vydání. Praha: Leges, 2018, s. 57. ISBN 978-80-7502-274-5.

¹⁰⁶ Rozsudek Soudního dvora C-14/83 z 10. dubna 1983.

účinek připadá v úvahu až v okamžiku, kdy směrnice nebyla řádně implementována a její implementační lhůta již uplynula. Nepřímý účinek by mohl být uplatněn i v horizontálních vztazích, přičemž stále nemůže být uložena povinnost jednotlivci, avšak postavení jednotlivce se zhoršit může.¹⁰⁷ „V oblasti daní představuje nepřímý účinek riziko při definování a vysvětlování pojmů v daňových zákonech. Soudní dvůr Evropské unie může ve svém judikátu (ať minulém či budoucím) např. uvést pojem, jehož „eurokonformní“ výklad může být závazný i pro správce daně, třeba i retrospektivně.“¹⁰⁸

„Naprostá většina směrnic v daňové oblasti se v posledních letech schvaluje Komisí, Radou a Evropským parlamentem spolurozhodovacím postupem, tzv. kódecisí.“¹⁰⁹ Členský stát může u Soudního dvora EU podat žalobu pro neplatnost i po ukončení formálního procesu přijetí směrnice, a to do dvou měsíců od jejího zveřejnění v Úředním věstníku EU.

Soudní dvůr Evropské unie má nezastupitelnou roli při výkladu unijního práva, je odpovědný za správnou aplikaci unijního práva a kontroluje legitimitu rozhodování Rady a Komise. K Soudnímu dvoru se může obrátit každý členský stát, ale i právnické a fyzické osoby v souvislosti s rozhodnutím týkajícím se unijního práva. Kromě samotného Soudního dvora vznikl na základě Jednotného evropského aktu Soud prvního stupně, jehož zřízení mělo za cíl odlehčit přetíženosti Soudního dvora Evropské unie. Lisabonská smlouva Soud prvního stupně přejmenovala na Tribunál. V řízeních, která se týkají daňové harmonizace, však nadále rozhoduje Soudní dvůr Evropské unie. Jednotlivé druhy řízení před Soudním dvorem lze rozdělit na přímé žaloby a předběžné otázky.

Přímé žaloby mohou mít charakter žaloby pro nesplnění povinnosti, nejčastěji jsou podávány Komisí proti členskému státu za porušení unijního práva nebo za neimplementaci směrnice, žaloby pro neplatnost, zpravidla žaloba členského státu, kterou se domáhá zrušení aktu sekundárního práva, a žaloby pro nečinnost, proti nečinnosti orgánů Evropské unie.¹¹⁰

Řízení o předběžné otázce je specifickým institutem práva, který má sjednotit výklad unijního práva. Návrh na zahájení řízení o předběžné otázce může podat soud členského státu, pokud aplikuje unijní právo. Smyslem řízení o předběžné otázce je zamezit vzniku judikatury národních soudů, která by byla v rozporu s právem Evropské unie. Řízení u národního soudu

¹⁰⁷ ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 7. Vydání. Praha: Leges, 2018, s. 58. ISBN 978-80-7502-274-5.

¹⁰⁸ Tamtéž.

¹⁰⁹ Tamtéž, s. 59.

¹¹⁰ Tamtéž, s. 62.

se zastavuje na dobu, než o předběžné otázce rozhodne Soudní dvůr Evropské unie, který vydá závazný rozsudek.¹¹¹

Téměř všechny daňové případy jsou Soudnímu dvoru předkládány ve formě předběžných otázek, ve kterých se vnitrostátní soudy dotazují na případnou neslučitelnost daňového předpisu členské země se zaručenými svobodami volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu. Zdroje daňových rozhodnutí Soudního dvora jsou především pravidla jednotného vnitřního trhu, celní unie a zákaz diskriminace, zejména v oblasti přímých daní, a harmonizační opatření vycházející z rozsahu unijní právní úpravy u daně z přidané hodnoty, akcízů a energetických daní.¹¹² Lze tedy říci, že Soudní dvůr Evropské unie v oblasti daní vychází především z obecných zásad, které mají původ v primárním právu, kdy aplikuje princip přímého účinku, bezprostřednosti a přednosti práva Evropské unie. A také z daňových zásad obsažených v sekundárním právu, především ve směrnících, kdy aplikuje princip neutrality harmonizované daně.

2.5.2 Další nástroje daňové harmonizace

Kromě nástrojů a institucí uvedených v předchozí kapitole jsou „*daňové systémy členských států Evropské unie ovlivňovány a formovány dalšími legislativními akty, z nichž nejdůležitější jsou z hlediska bezprostředního vlivu na daně mezinárodní daňové smlouvy.*“¹¹³

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují přímé daně, zejména daně důchodové. Jejich hlavním účelem a smyslem je zamezit uložení daňové povinnosti ve dvou či více státech jednomu daňovému poplatníkovi za totožnou daňovou událost a stejné zdaňovací období.

Všechny členské státy Evropské unie se řídí při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění mezi sebou navzájem Vzorovou smlouvou o zamezení dvojího zdanění Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj z roku 1963. Mimo smlouvy uzavřené podle tohoto vzoru uzavírají členské státy i smlouvy, u kterých vycházejí ze Vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění Organizace spojených národů. Touto smlouvou se doporučuje řídit v těch případech, kdy smluvním partnerem členského státu je stát, který není na takové hospodářské úrovni. Vzorové smlouvy zajišťují jednotný výklad a totožnou terminologii a v případě nejasností a rozporů zmocňují ministerstva financí smluvních stran k jejich vyřešení.¹¹⁴

¹¹¹ Tamtéž.

¹¹² ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 7. Vydání. Praha: Leges, 2018, s. 63. ISBN 978-80-7502-274-5.

¹¹³ Tamtéž, s. 64.

¹¹⁴ Tamtéž.

Členské státy Evropské unie jsou vázány smlouvami se členy Evropského hospodářského prostoru, tyto smlouvy se zabývají i oblastí daní. Evropský hospodářský prostor tvoří spolu s členskými státy Evropské unie Lichtenštejnsko, Island a Norsko. Také se Švýcarskem má Evropská unie jako celek uzavřené dohody, které se týkají i daňové spolupráce. Dále sem můžeme zahrnout i úmluvy mezi členskými státy Evropské unie a třetími státy o zamezení praní špinavých peněz, boji proti tzv. šedé a černé ekonomice nebo zabraňování daňového inkasa prostřednictvím přesouvání sídla firmy do daňových rájů.¹¹⁵

Některá daňová ustanovení obsahují i smlouvy a dohody, které členské státy uzavírají s jinými mezinárodními organizacemi, jako např. se Světovou obchodní organizací.¹¹⁶

¹¹⁵ ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 7. Vydání. Praha: Leges, 2018, s. 65. ISBN 978-80-7502-274-5.

¹¹⁶ Tamtéž.

3 Typy přístupů k tzv. šedé a černé ekonomice

V této kapitole jsou popsány jednotlivé typy přístupů k tzv. šedé a černé ekonomice, se kterými je možné se na území České republiky setkat. První část je věnována jejímu omezování, respektive boji proti praní špinavých peněz a daňovým trestným činům. V druhé části kapitoly je rozebrána problematika prostituce, jakožto neregulované oblasti šedé a černé ekonomiky, a v poslední, třetí části je popsán a porovnán přístup České republiky a Slovenské republiky k provozovatelům nelegálních hazardních her a jejich následné zdanění.

3.1 Omezování šedé a černé ekonomiky

Prvním popisovaným typem přístupu k šedé a černé ekonomice je snaha o její eliminaci a omezování určitých činností, které jsou s šedou a černou ekonomikou provázány. Tento typ přístupu je pro oblast šedé a černé ekonomiky příznačný, avšak v následujících částech této kapitoly budou přiblíženy i přístupy k určitým jejím oblastem, které jsou odlišné. Jednotlivá opatření a instituty omezující existenci, projevy a činnosti spojené s tzv. stínovou ekonomikou podrobně popisuje a rozebírá předchozí kapitola 2. První část této podkapitoly řeší problematiku spojenou s praním špinavých peněz. V druhé části jsou popsány daňové trestné činy.

3.1.1 Praní špinavých peněz

„V rámci dvacátého století došlo v souvislosti s rostoucí elektronizací lidské činnosti, dále v souvislosti s globalizací a dalšími společenskými fenomény k rozvoji zcela nové oblasti, v níž dochází k páchání nelegální činnosti. Za klíčové lze považovat tři oblasti, a to boj proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, dále pak boj proti financování terorismu a v neposlední řadě stále aktuálnější oblast mezinárodních finančních sankcí.“¹¹⁷

Boj proti legalizaci výnosů z trestné činnosti je na pomezí mezi finančním právem a právem trestním. Hlavním cílem a smyslem je znemožnit takové činnosti, jejichž účelem je utajit pravý původ majetku získaného nezákonnou cestou, který se tak navenek zdá být legální. Legalizace výnosů z trestné činnosti se často účastní větší počet osob, nezřídka kdy tedy

¹¹⁷ KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 291. ISBN 978-80-7552-935-0.

půjde o organizovanou zločineckou skupinu.¹¹⁸ Oblast boje proti financování terorismu a praní špinavých peněz bývají upraveny stejnými nebo obdobnými právními předpisy, jelikož je zde mnoho aspektů, které jsou oběma oblastem společné. Poslední oblastí jsou mezinárodní finanční sankce, které je možné rozdělit na sankce vynutitelné a nevynutitelné, sankce postihující území a sankce namířené proti osobám, dále dle jejich povahy na politické, ekonomické a právní, nebo podle doby trvání na krátkodobé, střednědobé a dlouhodobé. Mezinárodní finanční sankce postihují negativní činnost na vymezeném území nebo negativní činnost vykonávanou vymezenými osobami, a to zejména z důvodu mezinárodní bezpečnosti a ochrany mezinárodního obchodu, přičemž stěžejní je přeshraniční aspekt negativní činnosti.¹¹⁹

Právní úprava celé oblasti boje proti praní špinavých peněz je obsažena v normách různých právních odvětví. Soukromoprávní normy nalezneme především v právu obchodním a právu občanském. Veřejnoprávní normy obsahuje trestní právo, správní právo a právo finanční. Trestní zákoník obsahuje skutkovou podstatu trestného činu legalizace výnosů z trestné činnosti podle ustanovení § 216 a § 217 a také postihuje finanční, materiální nebo jinou podporu terorismu podle ustanovení § 311 odst. 2. Významnou úlohu má také právo Evropské unie, zejména orgány Evropské unie, které mohou ukládat a vynucovat finanční sankce v souvislosti s bojem proti legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo proti financování terorismu. Z hlediska mezinárodních finančních a různých jiných sankcí je třeba zmínit mezinárodní smlouvy a mezinárodní organizace, zejména Organizaci spojených národů.¹²⁰

Pro oblast finančního práva mají největší význam normy práva daňového, rozpočtového, měnového a práva finančního trhu. S daňovým právem úzce souvisí boj proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, financování terorismu a daňové úniky.¹²¹

„Nelegálně získané prostředky však mohou mít na daňový výnos paradoxně též pozitivní vliv, neboť jejich legalizace bývá spojována s výkonem legální činnosti a s vytvářením (byť často fiktivních) příjmů, které bývají následně podrobovány zdanění.“¹²²

V současné době je třetím osobám ukládána zákonná oznamovací povinnost s cílem zefektivnit tak boj proti praní špinavých peněz a proti financování terorismu. Jedná se především o instituce, jako jsou banky a pojišťovny, které mají povinnost oznamovat zákonem definované podezřelé transakce příslušnému orgánu, který takto získané údaje a informace vyhodnotí. Pokud

¹¹⁸ KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 291. ISBN 978-80-7552-935-0.

¹¹⁹ Tamtéž, s. 292.

¹²⁰ Tamtéž, s. 292-293.

¹²¹ Tamtéž, s. 293.

¹²² Tamtéž.

povinné osoby svou oznamovací povinnost nesplní, může jim příslušný orgán uložit sankci. K tomuto boji také přispívá omezování hotovostních plateb a informační povinnost při nadlimitních bezhotovostních platbách.¹²³

3.1.2 Daňové trestné činy

„Pro daňové trestné činy obecně je typické, že obsah jejich skutkových podstat se do značné míry odvíjí od mimotrestních (daňových) právních předpisů.“¹²⁴

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „TZ“), upravuje daňové trestné činy ve druhém díle hlavy šesté a řadí je tak mezi trestné činy hospodářské. Patří sem trestný čin podle ustanovení § 240 TZ zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, trestný čin podle ustanovení § 241 TZ neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, trestný čin podle ustanovení § 243 TZ nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, trestný čin porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží podle ustanovení § 244 TZ, trestný čin padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti podle ustanovení § 245 TZ a trestný čin podle ustanovení § 246 TZ padělání a pozměnění známek. *„Mezi daňové trestné činy je možno částečně řadit i trestný čin podvodu podle § 209 TZ a trestný čin neoprávněného podnikání podle § 251 TZ, neboť důsledkem určitých případů naplňujících skutkové podstaty těchto trestných činů je de facto zkrácení daně. Od 1. 12. 2016 je nutno mezi trestné činy daňové počítat i trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 TZ, neboť nově je povinnost učinit prohlášení o majetku stanovena rovněž v zákoně o daních z příjmů (srov. § 38zc, § 38zd, § 38ze ZDP). Dosah ustanovení § 227 TZ se tak rozšířil, avšak nikoliv změnou textu tohoto ustanovení, ale vytvořením nové povinnosti učinit pravdivé prohlášení o svém majetku nebo o majetku právnické osoby v souvislosti s prokazováním původu majetku.“¹²⁵*

Pachatelé trestných činů podle § 240 TZ, § 243 TZ a § 227 TZ mohou projevit tzv. účinnou lítost podle ustanovení § 33 TZ, tedy dobrovolně zamezí nebo napraví škodlivý následek způsobený tímto trestným činem, nebo učiní o tomto trestném činu oznámení v době,

¹²³ KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 297. ISBN 978-80-7552-935-0.

¹²⁴ PELC, V., PELC, V. (ML.): *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. 1. Vydání. Olomouc: ANAG, 2017, s. 165. ISBN 978-80-7554-072-0.

¹²⁵ Tamtéž.

kdy škodlivému následku mohlo být ještě zabráněno, a zprostit se tak trestní odpovědnosti. U trestného činu uvedeného v ustanovení § 241 TZ neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby trestní odpovědnost zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek.¹²⁶

Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů, účinný od 1. ledna 2012, umožnil za spáchání některého z daňových trestných činů trestně stíhat i právnické osoby. Trestný čin však musí být spáchán v jejím zájmu nebo v rámci její činnosti odpovědnou osobou, např. členem statutárního orgánu, zaměstnancem nebo osobou vykonávající rozhodující vliv na řízení dané právnické osoby.¹²⁷ Právnické osoby mohou rovněž projevit tzv. účinnou lítost podle ustanovení § 11 tohoto zákona, pokud tak učiní jejich trestní odpovědnost zanikne.

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 240 TZ je tradičním daňovým trestným činem, smyslem jehož vymezení je zabezpečit daňové příjmy státního rozpočtu.

Skutková podstata tohoto trestného činu směřuje proti takovému podvodnému jednání, kterým se pachatel vyhýbá své daňové povinnosti nebo vyláká neoprávněnou výhodu na dani. Takovým jednáním může být zatajení informací, např. nepřihlášením zaměstnance v souvislosti s prací načerno, uvedení nepravdivých údajů a informací, např. uvedení jiného účelu u lihu a motorové nafty nebo jejich jiné označení, s úmyslem zaplatit tak nižší daň nebo se daňové povinnosti zcela vyhnout. Patří sem i předstírání fiktivních obchodních transakcí a nákladů s cílem snížit daňovou povinnost. Výše zmíněná jednání je však třeba odlišit od snahy daňových subjektů minimalizovat svou daňovou povinnost v rámci zákona. „*V případě zatajení příjmů z trestné činnosti nemůže jít o trestný čin zkrácení daně podle § 240 TZ. Toto pravidlo vychází ze zásady nutnosti respektovat zákaz nemo tenetur, čili nucení k sebeobviňování.*“¹²⁸ Povinnou platbou dle tohoto ustanovení je daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové a zdravotní pojištění a poplatek nebo jiná podobná povinná platba.

¹²⁶ Podle § 242 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

¹²⁷ Podle § 8 odst. 1 a 2 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.

¹²⁸ PELC, V., PELC, V. (ML.): *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. 1. Vydání. Olomouc: ANAG, 2017, s. 198-199. ISBN 978-80-7554-072-0.

Aby byl pachatel trestně odpovědný, musí svým jednáním zkrátit daň nebo vylákat výhodu na dani ve větším rozsahu, tedy alespoň ve výši 50 000 Kč.¹²⁹ Přičemž rozsah je vyjádřen rozdílem mezi výší daně, kterou je daňový subjekt povinen zaplatit, a daní, kterou zaplatil nebo mu byla v důsledku jeho podvodného jednání chybně vyměřena. Takový pachatel bude potrestán odnětím svobody na 6 měsíců až 3 léta nebo zákazem činnosti.

Odnětím svobody na 2 léta až 8 let bude potrestán pachatel, který svým jednáním zkrátí daň nebo vyláká výhodu podle ustanovení § 240 odst. 1 TZ nejméně se dvěma osobami, poruší-li úřední uzávěru k usnadnění takového činu, nebo svým jednáním zkrátí daň či vyláká výhodu na dani ve výši alespoň 500 000 Kč.¹³⁰

Nejpřísněji bude potrestán pachatel, který svým jednáním naplní znaky § 240 odst. 1 TZ, přičemž zkrátí daň nebo jinou povinnou platbu či vyláká výhodu ve výši alespoň 5 000 000 Kč.¹³¹ A také ten, kdo zkrátí daň nebo vyláká výhodu ve výši alespoň 500 000 Kč¹³² ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech. V souvislosti s tzv. šedou a černou ekonomikou se tato skutková podstata uplatní zejména v souvislosti s karuselovými podvody. V těchto případech je trestná i samotná příprava.

Pachatelem tohoto trestného činu bude nejčastěji daňový subjekt, ale může ho spáchat i kterákoliv jiná fyzická nebo právnická osoba.

Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle ustanovení § 241 TZ směřuje na případy, kdy daňová povinnost či jiná poplatková povinnost není skrývána, avšak zaměstnavatel nebo jiný plátec ji z různých důvodů neplní.

Skutková podstata tohoto trestného činu tedy spočívá v porušení povinnosti odvést správci daně stanovenou daň nebo zaplatit pojistné zdravotní pojišťovně či správě sociálního zabezpečení, např. opomenutím zákonné povinnosti zaměstnavatele či plátce. Povinnou platbou dle tohoto ustanovení je daň, především daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na zdravotní pojištění.

¹²⁹ Podle § 138 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

¹³⁰ Tamtéž.

¹³¹ Tamtéž.

¹³² Tamtéž.

Pachatel, který neodvede daň, pojistné na sociální zabezpečení nebo jinou podobnou povinnou platbu ve výši alespoň 50 000 Kč, bude potrestán odnětím svobody až na 3 léta nebo zákazem činnosti.

Trestem odnětí svobody na 1 rok až 5 let nebo peněžitým trestem bude potrestán ten pachatel, který neodvedením daně nebo jiné povinné platby podle § 241 odst. 1 TZ získá prospěch pro sebe nebo pro jiného ve výši alespoň 500 000 Kč.

Získá-li pachatel neodvedením daně či jiné povinné platby prospěch pro sebe nebo pro jiného ve výši alespoň 5 000 000 Kč, bude potrestán odnětím svobody na 2 léta až 8 let.

Tento trestný čin může spáchat fyzická nebo právnická osoba, která je zaměstnavatelem nebo plátcem. Pachatelem může být také osoba, která jménem zaměstnavatele nebo plátce jedná.

Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

Trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle ustanovení § 243 TZ se dopustí ten, kdo alespoň s nepřímým úmyslem nesplní zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, stanovenou mimotrestním právním předpisem, a ohrozí tak řádné a včasné stanovení daně jinému nebo její vymáhání od jiného.

Mimotrestní právní předpisy stanovují oznamovací povinnost a dotvářejí tak obsah skutkové podstaty trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. Tato povinnost může být stanovena zákonnými právními předpisy, naopak v podzákonných právních předpisech stanovena být nemůže, a to ani v těch vydaných výslovně na základě zákonného zmocnění.¹³³ Takovým zákonem je např. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů,¹³⁴ nebo zákon o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.¹³⁵

Aby byl pachatel trestně odpovědný, musí svým jednáním ohrozit řádné a včasné stanovení daně nebo její vymáhání ve větším rozsahu. Musí tedy objektivně hrozit nebezpečí, zmaření stanovení nebo vymožení daně alespoň ve výši 50 000 Kč.¹³⁶ Takový pachatel bude potrestán odnětím svobody až na 2 léta nebo zákazem činnosti.

Pachatel který svým jednáním ohrozí řádné a včasné stanovení nebo vymožení daně ve výši alespoň 500 000 Kč, bude potrestán odnětím svobody na 1 rok až 4 léta nebo peněžitým trestem.

¹³³ PELC, V., PELC, V. (ML.): *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. 1. Vydání. Olomouc: ANAG, 2017, s. 215. ISBN 978-80-7554-072-0.

¹³⁴ Podle § 57 a § 58 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

¹³⁵ Podle § 38 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

¹³⁶ Podle § 138 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

Tento trestný čin může spáchat fyzická nebo právnická osoba odlišná od poplatníka a plátce. V praxi půjde nejčastěji o zdravotní pojišťovny, banky nebo vydavatele periodického tisku. Trestně odpovědný je i ten, kdo jedná jménem takové osoby.

Trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku

Jak již bylo řečeno, mezi daňové trestné činy se řadí i trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle ustanovení § 227 TZ, protože zákon č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, vedle dosavadních zákonů stanovených povinností učinit prohlášení o svém majetku nebo o majetku právnické osoby, za kterou fyzická osoba jedná, zavedl povinnost učinit prohlášení o majetku podle zákona o daních z příjmů. Konkrétně v ustanoveních § 38zc, § 38zd a § 38ze ZDP.¹³⁷

Daňového trestného činu podle § 227 TZ se dopustí ten, kdo před orgánem veřejné moci, kterým je v daňovém řízení správce daně, odmítne splnit svou zákonnou povinnost učinit prohlášení o svém majetku nebo o majetku právnické osoby, za kterou je oprávněn jednat, podle ustanovení § 38zc, § 38zd a § 38ze ZDP. Tohoto trestného činu se dopustí i ten, kdo se takové povinnosti vyhýbá nebo v takovém prohlášení uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje.

Pachatel, který porušením své povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku naplní znaky skutkové podstaty trestného činu podle § 227 TZ, bude potrestán odnětím svobody na 6 měsíců až 3 léta, peněžitým trestem nebo zákazem činnosti.

Tento trestný čin může spáchat fyzická nebo právnická osoba, která je poplatníkem daně z příjmů a která byla vyzvána k podání prohlášení o majetku podle ZDP.

3.2 Neregulace šedé a černé ekonomiky

V praxi je však možné se setkat s dalším typem přístupu k některým oblastem šedé a černé ekonomiky. Takovým přístupem je úplná neregulace určité problematiky, spojené s šedou či černou ekonomikou, nebo pouze minimální regulace některých jejích aspektů. Tento přístup má za následek, že neregulované činnosti v oblasti šedé a černé ekonomiky nepodléhají žádnému zdanění ani kontrole. Následující podkapitola popisuje tento přístup na příkladu oblasti prostituce.

¹³⁷ PELC, V., PELC, V. (ML.): *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. 1. Vydání. Olomouc: ANAG, 2017, s. 188-189. ISBN 978-80-7554-072-0.

3.2.1 Prostituce

V současné době právní řád České republiky neobsahuje komplexní úpravu problematiky prostituce, která tak z pohledu zákona není ani povolena, ani zakázána. Legální definice pojmu prostituce a jejího provozování tedy neexistuje. Za prostituci je obvykle označováno nabízení a poskytování sexuálních služeb za úplatu nebo jakoukoliv jinou protihodnotu. Osoba, která takové služby organizuje nebo zprostředkovává, je označována jako kuplíř. Avšak v únoru 2019 byl Poslanecké sněmovně ČR předložen návrh zákona o regulaci prostituce, jehož cílem je omezit šedou ekonomiku, trestnou činnost a zdravotní rizika s prostitucí spojená.

Trestní zákoník v souvislosti s prostitucí upravuje dva trestné činy. Prvním je trestný čin kuplířství podle ustanovení § 189 TZ, kdy pachatel tohoto trestného činu jiného přiměje, zjedná, najme, zláká nebo svede k provozování prostituce, nebo kořistí z prostituce provozované jiným. A druhý je trestný čin podle ustanovení § 190 TZ prostituce ohrožující mravní vývoj dětí, který postihuje osoby, jež provozují, organizují nebo jiným způsobem zajišťují prostituci v blízkosti škol, školských zařízení či míst, která jsou vyhrazena nebo určena pro pobyt nebo návštěvu dětí.

Obce mají v rámci samostatné působnosti, prostřednictvím obecně závazných vyhlášek, možnost upravit nebo dokonce zakázat nabízení a poskytování sexuálních služeb, respektive prostituce na svém území.

Dle živnostenského zákona, ve znění pozdějších předpisů,¹³⁸ lze prostituci chápat ve smyslu § 3 odst. 3 písm. p), jako nabízení nebo poskytování služeb směřujících bezprostředně k uspokojování sexuálních potřeb. Zmiňované ustanovení pak prostituci vylučuje z režimu živnostenského podnikání.

Prostituce tedy nemůže být oficiálním zaměstnáním ani předmětem podnikání a nepodléhá tak žádnému zdanění. Na osoby, které poskytují sexuální služby za úplatu, a rozhodnou se příjmy za tyto služby legalizovat, je však možné nahlížet jako na osoby samostatně výdělečně činné. Jejich příjmy tak budou podléhat zdanění jako výkon nezávislého povolání podle zákona o daních z příjmů.

¹³⁸ Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání.

3.3 Aprobace šedé a černé ekonomiky

Posledním přístupem, popsáním v této kapitole, je aprobace. Aprobací stát fakticky schvaluje činnosti vykonávané v rámci šedé nebo černé ekonomiky. Na tomto místě je třeba zmínit přístup Nejvyššího správního soudu ČR k profesionálním sportovcům kolektivních sportů popisovaný v kapitole 2.2.1, který de facto legalizuje „švarcsystém“ v rámci kolektivních sportů. Následující podkapitoly popisují a porovnávají přístup k provozovatelům nelegálních hazardních a loterijských her v České republice a na Slovensku.

3.3.1 Nelegální hazardní hry v České republice

Daň z hazardních her byla zavedena zákonem č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů, a nahradila tak odvod z loterií a jiných podobných her. Zákon nerozlišuje případy, kdy provozovatel provozuje hazardní hry v souladu s povolením nebo ohlášením, a kdy tomu tak není.

Poplatníkem daně z hazardních her je podle ustanovení § 2 tohoto zákona držitel základního povolení podle zákona upravujícího hazardní hry, ohlašovatel hazardní hry nebo ten, kdo provozuje hazardní hru, k jejímuž provozování je takového povolení či ohlášení potřeba.

Předmětem daně z hazardních her je provozování hazardní hry na území České republiky pro účastníky hazardní hry. Přitom je nerozhodné, jestli je hazardní hra provozována prostřednictvím internetu nebo jiným způsobem. Musí však jít o takovou hazardní hru, k jejímuž provozování je potřeba základní povolení nebo má být ohlášena podle zákona o dani z hazardních her. Hazardními hrami jsou podle tohoto zákona loterie, kursově sázení, bingo, technické hry, tomboly apod.

Sazba daně z hazardních her činí 23 % pro dílčí základ daně z hazardních her, pouze u technických her činí 35 % pro dílčí základ daně, přičemž zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí.¹³⁹

Daně z hazardních her mají tak povinnost platit i subjekty, které příslušné povolení k provozování hazardních her nemají nebo provozování hazardní hry neohlásily, a jde tedy z pohledu práva o hazardní hry nelegální. Takovými subjekty jsou např. internetoví provozovatelé hazardních her ze zahraničí.

¹³⁹ Podle § 4 a § 6 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her.

Inkaso daně z hazardních her v roce 2018 činilo 9,8 miliard Kč. Při meziročním srovnání inkasa z hazardních her a zrušeného odvodu z loterií za rok 2017 došlo k poklesu o cca 2,4 miliardy Kč, především z důvodu konce platnosti starých povolení k provozu technických her a zavedení omezujících opatření pro technické hry.¹⁴⁰

3.3.2 Nelegální hazardní hry na Slovensku

Hazardní hry jsou na Slovensku upravené zákonem č. 30/2019 Z. z., o hazardních hrách a o změně a doplnění některých zákonů, který nabyl účinnosti 1. března 2019. Tento zákon přenesl výkon státní správy v oblasti hazardních her z Ministerstva financí, Finančního ředitelství, daňových a celních úřadů na Úřad pro regulaci hazardních her.

Podle tohoto zákona se provozovatelem hazardní hry rozumí právnická osoba, které Úřad pro regulaci hazardních her udělil individuální licenci, nebo právnická osoba, která splnila podmínky všeobecné licence, vydané Úřadem pro regulaci hazardních her, a podala oznámení podle ustanovení § 38 tohoto zákona. Zákon také nově umožňuje získat licenci k provozování internetových hazardních her i zahraničním provozovatelům z členských států Evropské unie.

Tento zákon upravuje poskytování zakázané nabídky, kterým rozumí propagování nebo provozování hazardní hry dostupné na území Slovenské republiky bez licence v latinské abecedě prostřednictvím elektronické komunikační sítě nebo služby elektronických komunikací. Hazardní hrou dostupnou na území Slovenské republiky je hazardní hra, které se lze účastnit na území nebo z území Slovenské republiky, zejména vkladem, sázkou nebo vyplacením výhry. Takové propagování nebo provozování hazardní hry je zakázané a nelegální.

Hazardními hrami se podle tohoto zákona rozumí loterie, stolové hry, hazardní hry na výherních automatech, hazardní hry na technických zařízeních apod. Provozovatelé internetových hazardních her mají povinnost na internetovém serveru, jehož prostřednictvím je hazardní hra provozována, zveřejnit své identifikační a kontaktní údaje, identifikační a kontaktní údaje úřadu, který jim udělil individuální licenci, číslo individuální licence, druhy provozovaných hazardních her a herní plán.

Narozdíl od České republiky hazardní hry provozované na Slovensku nepodléhají zdanění, slovenská právní úprava neobsahuje pojem daň z hazardních her. Provozovatelé hazardních her však odvádějí do státního rozpočtu, případně do rozpočtu obce, ve které se herna

¹⁴⁰ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. [online]. [cit. 2019-10-7]. s. 11. Dostupná z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-35633>.

nebo kasino nachází, tzv. odvody, které slouží k výkonu všeobecně prospěšných služeb, jako je zdravotní péče, sociální pomoc, vzdělávání nebo ochrana životního prostředí. Výše odvodů se odvíjí od typu provozované hazardní hry a je určena procentním poměrem k herní jistině nebo pevnou částkou za jednotlivý stůl nebo technické zařízení. Tato částka je odváděna za kalendářní rok.

Jak již bylo uvedeno, výkon státní správy v oblasti hazardních her je svěřen Úřadu pro regulaci hazardu, který vydává všeobecnou licenci a rozhoduje o udělení a odnětí licence individuální. Dále vykonává dozor nad dodržováním ustanovení zákona o hazardních hrách a správu odvodů do státního rozpočtu. Rovněž je v jeho pravomoci ukládání sankcí podle zákona o hazardních hrách.

Činnost provozovatelů, kteří nemají potřebnou licenci a provozují tak hazardní hry nelegálně, tedy nepodléhá žádnému zdanění. Avšak Úřad pro regulaci hazardních her může v rámci své dozorové činnosti rozhodnout, že výtěžek z hazardní hry, provozované osobou bez potřebné licence, bude odveden do státního rozpočtu. Pokud Úřad zjistí, že v souvislosti s porušením ustanovení zákona o hazardních hrách získala prospěch osoba, která ustanovení tohoto zákona porušila, nebo osoba jí blízká či osoba takovou osobou ovládaná, uloží této osobě povinnost uhradit částku, rovnající se takto získanému prospěchu, do státního rozpočtu. Jestliže Úřad zjistí, že provozovatel hazardní hry, kterou provozuje prostřednictvím technického zařízení, nemá individuální nebo všeobecnou licenci, může pozastavit provozování takového technického zařízení a zařízení samotné zapečetit. Za přestupky a jiné správní delikty v oblasti provozování hazardních her hrozí dozorovaným subjektům pokuta ve výši v rozmezí od 200 eur do 500 000 eur.

Lze tedy konstatovat, že Slovensko přistupuje k provozování neohlášených nelegálních hazardních her, narozdíl od České republiky, přísněji a takové provozování postihuje a omezuje, zatímco Česká republika provozování nelegálních hazardních her jejich následným zdaněním de facto schvaluje a legalizuje.

Závěr

Tato diplomová práce se věnuje daňověprávním aspektům tzv. šedé a černé ekonomiky. Není pochyb o tom, že problematika spojená s tzv. šedou a černou ekonomikou je v současné době stále aktuální, přičemž s některými jejími projevy je možné se setkat i v rámci běžných každodenních činností.

Cílem práce, stanoveným v jejím úvodu, je prostřednictvím analýzy tzv. šedé a černé ekonomiky, příčin jejího vzniku a jejích jednotlivých daňověprávních aspektů posoudit a zhodnotit vztah šedé a černé ekonomiky k daňovému právu. Účelem práce je i popis nástrojů, které poskytuje právní řád k omezování šedé a černé ekonomiky a přiblížení jednotlivých typů přístupů k ní z daňověprávního hlediska.

K pochopení problematiky tzv. šedé a černé ekonomiky a jejích jednotlivých daňověprávních aspektů je předně nutné vymezit pojem tzv. stínové ekonomiky, kterou dohromady tvoří oblast šedé ekonomiky, oblast černé ekonomiky a oblast domácí produkce. Přestože právní řád České republiky ani jeden z těchto pojmů nezná a neužívá a ekonomická teorie není v interpretaci stínové, potažmo šedé a černé ekonomiky jednotná, je možné na stínovou ekonomiku nahlížet jako na ekonomický systém zahrnující jak činnosti považované za legální, ale prováděné skrytě a bez ohlášení příslušným úřadům, tak také činnosti ekonomické a kriminální, které jsou ilegální samotnou svou podstatou.

Za hlavní příčiny vzniku tzv. šedé a černé ekonomiky lze podle mého názoru označit, vedle vidiny vyššího disponibilního zůstatku, složitost a nepřehlednost daňového systému spolu s rostoucí výší daňového zatížení. S daňovým zatížením a činnostmi v rámci tzv. šedé a černé ekonomiky také úzce souvisí problematika daňových úniků, ke kterým v největším rozsahu dochází na úseku daně z přidané hodnoty, a to zejména formou karuselového podvodu. Tzv. šedou a černou ekonomiku a její fungování ovlivňuje také existence daňových rájů, především v souvislosti s legalizací výnosů z trestné činnosti. Dalšími skutečnostmi, které přispívají k růstu tzv. šedé a černé ekonomiky, jsou nelegální práce a fáze hospodářského cyklu.

Dále jsou v této diplomové práci analyzována legislativní opatření přijatá s cílem omezit tzv. šedou a černou ekonomiku. Těmito opatřeními jsou daňová kontrola a Daňová Kobra, kontrolní hlášení, elektronická evidence tržeb, kontrolní činnost podle zákona o zaměstnanosti a nástroje daňové harmonizace Evropské unie.

Daňová kontrola je významným institutem správy daní, který sehrává nezastupitelnou úlohou při správném zjišťování a stanovování výše daně vztahující se k jednomu daňovému

řízení. V důsledku provedených daňových kontrol byla v České republice v roce 2018 doměřena daň v celkové výši přesahující 10 mld. Kč a zároveň snížena ztráta o téměř 38 mld. Kč. Přesto celkový počet prováděných daňových kontrol každým rokem postupně klesá, tento fakt je ovlivněn i tím, že prováděné kontroly jsou vlivem přijatých opatření efektivnější.

Daňová Kobra je efektivní forma společné spolupráce Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel, která se zaměřuje na boj proti daňové kriminalitě a daňovým únikům, a to zejména v oblasti daně z přidané hodnoty a daní spotřebních. Podle dostupných údajů je odhadováno, že od svého založení uchránila hodnoty v celkové výši téměř 11,7 mld. Kč.

Institut kontrolního hlášení byl zaveden pro zefektivnění boje proti daňovým únikům a podvodům na úseku daně z přidané hodnoty. Ústavní soud ČR zveřejnil nález sp. zn. Pl. ÚS 19/17 ze dne 12. 11. 2019, ve kterém částečně vyhověl ústavní stížnosti senátorů Parlamentu ČR, když konstatoval, že jí napadené ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu, které se týká uvádění údajů potřebných pro správu daní, porušuje právo na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním osobních údajů podle čl. 10 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Jestliže je vyplnění tiskopisu Ministerstva financí ČR (tedy i tiskopisu kontrolního hlášení) ukládáno jako povinnost, je třeba, aby jeho obsah byl stanoven právním předpisem, nikoli samotným tiskopisem. Ústavní soud zmíněné ustanovení zrušil ke dni 31. 12. 2020 a poskytl tak zákonodárcům dostatečný prostor k přijetí ústavně konformní zákonné úpravy. Podle Nejvyššího kontrolního úřadu ČR má institut kontrolního hlášení pozitivní vliv na dodržování daňových předpisů a plnění povinností daňových subjektů v oblasti daně z přidané hodnoty, avšak na úkor zvýšené administrativní zátěže.

Dalším opatřením je elektronická evidence tržeb. Toto opatření míří na poplatníky daní z příjmů a podle Ministerstva financí ČR představuje jeho celkový přínos do veřejných rozpočtů za rok 2018 částku ve výši 12,3 mld. Kč. Od 1. května 2020 bude zavedena tzv. 3. a 4. vlna elektronické evidence tržeb a mezi povinné subjekty přibudou další profese a činnosti, např. lékaři, právníci, taxislužba nebo vybraná řemesla a další. Lze tedy očekávat, že celkový přínos elektronické evidence tržeb do veřejných rozpočtů v dalších letech mírně vzroste.

Posledním vybraným opatřením je kontrolní činnost podle zákona o zaměstnanosti, prováděná Státním úřadem inspekce práce, oblastními inspektoráty práce a v souvislosti se zaměstnáváním cizinců také celními úřady. Tato kontrolní činnost je podle mého názoru často nedostačující a neefektivní, a to především z důvodu nedostatečné kapacity příslušných kontrolních orgánů.

V poslední kapitole diplomové práce jsou popsány a zhodnoceny tři typy přístupů ke konkrétním oblastem tzv. šedé a černé ekonomiky, které jsou v České republice uplatňovány. Jedná se o omezování a postih činností vykonávaných v rámci tzv. šedé a černé ekonomiky, prezentovaný rozbohem problematiky boje s praním špinavých peněz a analýzou daňových trestných činů upravených trestním zákoníkem. Druhý typ přístupu k tzv. šedé a černé ekonomice je zde demonstrován na oblasti prostituce, která není českým právním řádem nijak regulována a příjmy z této oblasti tak nepodléhají žádnému zdanění a oblast samotná žádné kontrole. Posledním typem přístupu je aprobační, kterou stát de facto schvaluje nelegální činnosti provozované v rámci tzv. šedé a černé ekonomiky. Tento přístup Česká republika uplatňuje vůči provozovatelům nelegálních hazardních her nebo profesionálním sportovcům kolektivních sportů. Pro porovnání je zde uveden i přístup k nelegálním hazardním hrám uplatňovaný ve Slovenské republice, o kterém lze říci, že se narozdíl od českého aprobačního přístupu jedná o omezování a postihování provozování nelegálních hazardních her.

Závěrem lze konstatovat, že tzv. šedá a černá ekonomika je s daňovým právem neodmyslitelně spjata a obě dvě oblasti se vzájemně výrazně ovlivňují. Nástroje právního řádu, které reagují na vývoj v oblasti šedé a černé ekonomiky, je neustále třeba zlepšovat a zefektivňovat, neboť způsoby zakrývání činností a příjmů v rámci šedé a černé ekonomiky jsou stále důmyslnější a propracovanější. Co se týče typů přístupů k tzv. šedé a černé ekonomice, její efektivní omezování a eliminace je pro stát nejlepším možným řešením, které v konečném důsledku veřejnému rozpočtu šetří největší množství finančních prostředků. Domnívám se, že nejhorším možným způsobem, který lze v této oblasti uplatnit, je neregulace. A to zejména proto, že vlivem tohoto přístupu nezískává veřejný rozpočet žádné prostředky a daná neregulovaná oblast nepodléhá žádné kontrole, což představuje např. v souvislosti se zmíněnou oblastí prostituce i riziko zdravotní. Naopak aprobační může mít vedle negativních dopadů, provázejících samotné činnosti v rámci tzv. šedé a černé ekonomiky, i dopady pozitivní, protože přináší do veřejných rozpočtů alespoň nějaké finanční prostředky, tudíž je z daňověprávního hlediska oproti neregulaci rozhodně výhodnější. Do budoucna bude jistě zajímavé sledovat další vývoj a přístupy jednotlivých států ke konkrétním oblastem tzv. šedé a černé ekonomiky a následně čerpat poučení z nově nabytých poznatků a rozšiřujících se informací.

Seznam zkratk

ČR	Česká republika.
TZ	Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam použitých zdrojů

Seznam použitých právních předpisů

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/2009 Sb. trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb.

Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku.

Zákon č. 222/2004 Z. z., o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 30/2019 Z. z., o hazardních hrách a o změně a doplnění některých zákonů.

Seznam použité judikatury

- Nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2004, sp. Zn. II. ÚS 69/03.
- Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.
- Nález Ústavního soudu ze dne 12. 11. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 19/17.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 15/2010-89.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54.
- Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. prosince 1974, C-41/74.
- Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. dubna 1983, C-14/83.

Seznam použité literatury

- BAXA, J., et al. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9.
- BĚLINA, M., PICHTR, J. a kol. *Pracovní právo*. 7. Doplněné a podstatně přepracované vydání. Praha : C. H. Beck, 2017, 790 s. ISBN 978-80-7400-667-8.
- EPPING, Ch. R. *Průvodce globální ekonomikou*. Praha: Portál, 2004, 240 s. ISBN 80-7178-825-2.
- FASSMANN, Martin. *Stínová ekonomika a práce načerno*. Praha: Nakladatelství Soudy, 2007, 358 s. ISBN 978-80-86846-21-7.
- MARTINEZ, J-C. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, 144 s. ISBN 80-901918-3-5.
- MRKÝVKA, P., CZUDEK, D., VALDHANS, J.. DNY PRÁVA 2015 – DAYS OF LAW 2015. *Část V. Dohled, dozor, kontrola ve veřejné finanční činnosti*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2016, 519 s. ISBN 978-80-210-8196-3.
- NERUDOVÁ, D. *Daňová politika v Evropské unii*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3.

KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 356 s. ISBN 978-80-7552-935-0.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 1. vydání, Praha: ASPI, a.s., 2005, 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.

RADVAN, Michal ; MRKÝVKA, Petr a kolektiv, *Důchodové daně*. 1. vydání, Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2016, 247 s. ISBN: 978-80-210-8395-0.

PELC, V., PELC, V. (ML.): *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. 1. Vydání. Olomouc: ANAG, 2017, 264 s. ISBN 978-80-7554-072-0.

SEJKORA, T.: *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

ŠEFČÍK, M.: *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, 100 s. ISBN 978-80-7502-252-3.

ŠIROKÝ, J.: *Daně v Evropské unii*. 7. Vydání. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

Seznam použitých internetových zdrojů

ČTK. Stínová ekonomika tvoří podle MMF v Česku 460 miliard. [online]. 2019. [cit 2019-11-06]. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-66650520-stinova-ekonomika-tvori-v-cesku-zhruba-devet-procent-hdp-nejvice-lide-bez-uctenky-obleceni-a-potraviny>.

O Daňové Kobře. [online]. [cit. 2020-01-21]. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz>.

OECD. Tax haven. [online]. [cit. 2019-9-20]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>.

Tisková zpráva GFŘ. Daňová Kobra zachránila státu už téměř 11,7 miliardy. [online]. 11. 4. 2019. [cit. 2020-01-21]. Dostupná z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/danova-kobra-zachranila-statu-uz-temer-1-9703>.

Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2017. [online]. [cit. 2018-10-20]. Dostupná z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny>

sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401.

Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. [online]. [cit. 2019-10-7]. Dostupná z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-35633>.

RADVAN, M. Lafatova daňová klička by neměla být přípustná. [online]. 10. 8. 2017. [cit. 2020-01-16] Dostupné z: http://ceskapozice.lidovky.cz/tema/lafatova-danova-klicka-by-nemela-byt-pripustna.A170808_002610_pozice-tema_lube.

Abstrakt

Daňověprávní aspekty tzv. šedé a černé ekonomiky

Cílem této diplomové práce je prostřednictvím analýzy šedé a černé ekonomiky, příčin jejího vzniku a jejích jednotlivých daňověprávních aspektů posoudit a zhodnotit vztah šedé a černé ekonomiky k daňovému právu. A v neposlední řadě popsat nástroje právního řádu, které slouží k omezování šedé a černé ekonomiky a přiblížit jednotlivé typy přístupů k ní z daňověprávního hlediska.

Tato diplomová práce je rozčleněna do 3 kapitol. V první kapitole je vymezen a popsán pojem stínové ekonomiky a její další rozdělení na šedou ekonomiku, černou ekonomiku a domácí produkci. Další část této kapitoly je věnována příčinám vzniku tzv. šedé a černé ekonomiky. Nejprve je zde popsáno daňové zatížení a daňová povinnost, přímé a nepřímé daně s důrazem kladeným na daň z přidané hodnoty. Je zde provedena analýza daňových úniků a jejich formy v podobě karuselových podvodů. Jako příčina spojená s daňovými úniky, potažmo s šedou a černou ekonomikou, jsou zde uvedeny daňové ráje. V poslední části této kapitoly je popsána nelegální práce a její výkon formou „práce na černo“ a formou „švarcsystému“.

Ve druhé kapitole jsou popsány vybrané instituty daňového práva, přijaté jako opatření sloužící k potírání šedé a černé ekonomiky, včetně nelegální práce. Těmito instituty se rozumí daňová kontrola, elektronická evidence tržeb, kontrolní hlášení a kontrolní činnost v souvislosti s nelegální prací. Další část této kapitoly přibližuje nástroje daňové harmonizace Evropské unie.

Poslední, třetí kapitola dokumentuje tři typy přístupů k šedé a černé ekonomice. Prvním z nich je omezování šedé a černé ekonomiky a snaha o potírání jejích projevů, prezentovaná rozborem problematiky boje s praním špinavých peněz a analýzou daňových trestných činů upravených trestním zákoníkem. Druhým popsáním typem přístupu je neregulace šedé a černé ekonomiky a jejích konkrétních oblastí, demonstrována na přístupu k oblasti prostituce. Posledním popsáním přístupem je aprobace tzv. šedé a černé ekonomiky, která je dokumentována na zdanění provozovatelů nelegálních hazardních her. Následně je zde přiblížena slovenská úprava hazardních her a jsou zde porovnány přístupy obou států k řešené problematice.

Klíčová slova: šedá ekonomika, černá ekonomika, daňový únik.

Abstract

Tax law related aspects of the underground economy

The aim of this thesis is the analysis of the underground economy and the sources of its genesis and particular tax law related aspects of underground economy including legal instruments which are used to eliminate and counter it. The goal is also the description of specific kinds of the underground economy policy.

This thesis is divided into three chapters. The first chapter brings definition of the underground economy and division of it among black economy, grey economy and home production. The next part of this chapter is dedicated to the causes of the underground economy. It describes the tax burden with focus on value-added tax, the problematics associated with tax evasion and tax avoidance, carousel frauds and tax havens. The second part of this chapter describes illegal work and execution of jobs in the form of unreported employment and a form called „švarcsystém“.

In the second chapter is the analysis and description of selected institutes of tax law which are used to eliminate the underground economy including illegal work. The institutes are tax inspection, electronic registration of sales, control reporting and work inspection focused on illegal work. The next part of the chapter is dealing with tax harmonization tools of the European Union.

The third and the last chapter is analyzing three specific approaches towards the underground economy. The first approach is banning and combating the underground economy. Offering closer insight into the problematics of anti-money-laundering and describing criminal tax offenses within the Criminal Code. The second type of the approach is not regulating certain areas of the underground economy as illustrated on the approach towards prostitution. The last described approach is the approbation, the approach that more or less approves some activities within the underground economy and is possible to be illustrated on the approach to the taxation of illegal gambling and its providers.

Key words: underground economy, tax evasion, tax evasion.