

<https://doi.org/10.5817/CZ.MUNI.M210-9934-2021-5>

# ROZPOČTOVÉ (EKONOMICKÉ) NÁSLEDKY ÚNIKŮ NA DANÍCH JAKO MATERIÁLNÍ PRAMEN PRÁVA PŘI PŘIJÍMÁNÍ NÁSTROJŮ V BOJI PROTI TOMUTO JEVU

*Ladislav Hrabčák*

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika; Právnická fakulta, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Slovenská republika,

## **Abstract in original language**

Právo a ekonomie jsou nevyhnutelně spjaty. Uvedené platí o to více při finančním právu a daňovém právu, kde je interakce s ekonomikou snad největší. Charakteristické je to i pro oblast boje proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, protože uvedená problematika má výrazné ekonomické aspekty. Cílem tohoto příspěvku je objasnění rozpočtového (ekonomického) významu daní s poukazem na stav v podmínkách České republiky a analyzovat rozpočtové (ekonomické) následky úniků na daních majících povahu materiálního pramene práva při přijímání nástrojů v boji proti tomuto jevu.

## **Keywords in original language**

Daň; daňový únik; daňové právo; státní rozpočet; ekonomie.

## **Abstract**

Law and economics are inevitably connected. This is all the more true in financial law and tax law, where the interaction with the economy is perhaps the biggest. This is also characteristic of the area of fighting tax avoidance practices, as this issue has significant economic aspects. The aim of the article is to clarify the budgetary (economic) significance of taxes with reference to the situation in the conditions of the Czech Republic and to analyse the budgetary (economic) consequences of tax evasion having the nature of a material source of law in adopting instruments to combat this phenomenon.

## Keywords

Tax; Tax Evasion; Tax Law; State Budget; Economy.

## 1 Úvod

Daně. Jde o fenomén, který doprovází jednotlivců během celého života a zasahuje do jejich osobno-majetkové sféry. Prvopočátky daní lze datovat až do doby starověkého Říma či starověkého Řecka, přičemž v uvedeném období se spíše jednalo o významný prostředek panovníků, z něhož byly financovány války. Nejde tedy o výtěžek dnešních dnů, ale daně provázejí lidstvo po tisíciletí, i když jejich podoba se v průběhu historického vývoje měnila.<sup>1</sup>

Je proto přirozené, že praktiky, kterými se jednotlivci snaží vyhnout svým daňovým povinnostem, jsou stejně staré jako daně samotné<sup>2</sup> a jsme toho názoru, že je základním právem jednotlivce na zaplacení daně jen v zákonem stanovené výši za dodržení příslušných hmotněprávních a procesních předpisů. Někteří autoři dokonce hovoří o přirozeném právu<sup>3</sup> či instinktu<sup>4</sup>. Takové jednání zvyknou mít v praxi různou podobu, přičemž mnohé z nich se nacházejí na hranici toho, co umožňuje právní úprava či dokonce jsou v rozporu s ní. Jiné praktiky jsou zase formálně shodné, avšak přiči se účelu nebo duchu zákona, což teorie označuje jako zneužívání práva.

Vlivem digitalizace a globalizace, která je pro 21. století příznačná, dochází k ovlivňování různých sfér společenského života a ani tato oblast nezůstala nedotčenou a bez změn. I tyto faktory vedly ke vzniku nadnárodních společností, které vyvíjejí svou činnost napříč jednotlivými zeměmi. To lze považovat rovněž za hybný moment nárůstu úniků na daních, častokrát i podvodnými řízeními, jejichž sofistikovanost ztěžuje jejich odhalování a vyšetřování.

<sup>1</sup> Nejblíže k moderním daním měli tzv. regály, které se vybíraly v období středověku (blíže viz BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, s. r. o., 2015, s. 29).

<sup>2</sup> Blíže viz POPOVIČ, A. a kol. *Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018, s. 154.

<sup>3</sup> ČOLLÁK, J. Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu. In: *Zneužitie a iné formy obchádzania práva: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 39–58.

<sup>4</sup> GOMUŁOWICZ, A. a J. MAŁECKI. *Podatki i prawo podatkowe*. 4. vyd. Warszawa: LexisNexis, 2008, s. 273.

Jsou to však daně, které představují i v současnosti veřejný příjem, který má z pohledu států největší rozpočtový význam. Úniky na daních však vytvářejí pro státy problém související s tím, že na plnění jednotlivých funkcí a úkolů musí hledat další, alternativní zdroje, z nichž budou financovány. Tím, že veřejné rozpočty přicházejí o enormní peněžní prostředky tvořící jejich příjmovou část, se začaly tvořit různé iniciativy, ať už na národní nebo i mezinárodní (zvláště evropské) úrovni ve snaze předcházet jim, či omezit jejich rozsah. Jde o prirodzenou reakci, protože jsou to právě daně, resp. i jiné veřejné příjmy (např. poplatky, clo či jiné peněžní dávky), jejichž prostřednictvím se realizují úlohy a funkce veřejnoprávních subjektů, které nelze zajistit jinak.<sup>5</sup> Je proto možné očekávat, že tyto tendence budou pokračovat i směrem do budoucna a budou dále sílit.

I když efektivní výběr daní není tou nejaktuálnější otázkou posledních dní, v jejichž rámci se řeší pandemie nebezpečné nakažlivé lidské choroby Covid-19 a ekonomické důsledky z ní plynoucí, tak lze očekávat, že v post Covid-19 světě se navrátí pozornost směrem k této otázce, přičemž jsme toho názoru, že i právě ekonomický aspekt pandemie a kompenzace směrem k podnikatelským subjektům budou nutit státy k efektivnějšímu výběru daní z důvodu sanace jejich následků. Není vyloučeno, že se státy budou uchýlovat k zavádění nových daní, zejména v kontextu digitální ekonomiky a jevů, které přináší (např. daně z digitálních služeb).

Rozsah problematiky, který jsme výše nastínili, je poměrně široký a mnohé otázky jsou předmětem diskusí ve vědecké a odborné obci. Jedním dechem však třeba dodat, že vyhýbání se daňovým povinnostem je také jevem, který je velmi citlivě vnímán i ze strany laické veřejnosti a případné plnění či neplnění daňových povinností ovlivňuje i daňovou morálku společnosti a daňovou kulturu té které země. Z uvedeného důvodu jsme si v tomto příspěvku stanovili za cíl objasnit rozpočtový (ekonomický) význam daní s poukazem na stav v podmínkách České republiky a analyzovat rozpočtové (ekonomické) následky úniků na daních majících povahu materiálního pramene práva při přijímání nástrojů v boji proti tomuto jevu.

<sup>5</sup> To znamená, že není jejich možné zabezpečit prostřednictvím procesů v rámci tržní ekonomiky.

Pro účely naplnění tohoto cíle jsme využili několik metody psaní vědeckých prací, ale zejména analýzu, syntézu a metodu matematicko-statistickou, které byly aplikované ve vzájemné kombinaci. Při zpracovávání dané problematiky jsme postupovali od objasnění určitých všeobecně-teoretických otázek až zvlášť k problematice daňových úniků a jejich rozpočtových (ekonomických) následků jako materiálního pramene práva.

## 2 Rozpočtový (ekonomický) význam daní ve vztahu ke příjmové stránce veřejných rozpočtů

Státní rozpočet je nejdůležitější součástí rozpočtu veřejné správy, která slouží k zajišťování základních funkcí a úkolů státu v příslušném rozpočtovém roku. Kořeny tohoto pojmu sahají už do XVII. a XVIII. stol., přičemž v tehdejším období nedocházelo k tak důslednému oddělování majetku státu od majetku panovníka. Jeho pojetí se tak v průběhu historického vývoje měnilo.<sup>6</sup>

Po obsahové stránce jej tvoří rozpočtové příjmy, rozpočtové výdaje, finanční operace se státními finančními aktivy a jiné operace, které ovlivňují stav státních finančních aktiv a státních finančních pasiv. Na tomto místě je potřebné zdůraznit, že státní rozpočet není již koncipován jako úplný, což v praxi znamená, že už neobsahuje veškeré příjmy a výdaje státu, ale jen ty nejdůležitější, přičemž paralelně vedle něj existují i další centra financování státních (v širším slova smyslu veřejných) potřeb.

Rozpočet státu je tvořen zejména příjmy státního rozpočtu v členění podle jednotlivých rozpočtových kapitol, výdaji státního rozpočtu v členění podle jednotlivých rozpočtových kapitol a přebytkem nebo schodkem státního rozpočtu za předpokladu, pokud nejde o vyrovnaný státní rozpočet, jehož příjmy a výdaje jsou ve stejné výši. Jedním z příjmů, už jak jsme i v textu výše uvedli, jsou daně, resp. daňové příjmy, pokud nemluvíme o daních, které jsou příjmem rozpočtů jednotek územní samosprávy.

Daně (ale i jiné veřejné příjmy) plní několik funkcí. Nehledě na to, že v teorii se vyskytují jejich různé výpočty, tak existuje vzácná shoda v tom, že fiskální funkce je tou nejdůležitější a historicky nejstarší funkcí daní či obecně veřejných příjmů. Prostřednictvím fiskální funkce dochází k zhmotnění příjmové

<sup>6</sup> Blíže viz BABČÁK, V. *Finančné právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2017, s. 27–28.

stránky jednotlivých článků rozpočtové soustavy.<sup>7</sup> Priorizace daňových příjmů je důsledkem tržní ekonomiky<sup>8</sup> a v dřívějším období (tedy v období centrálně plánované ekonomiky) měli rozhodující postavení různé druhy odvodů.<sup>9</sup>

Obdobná situace, pokud jde o význam, resp. místo daní mezi příjmy státního rozpočtu, je v České republice. Lze v tomto kontextu poukázat na § 1 odst. 1 zákona č. 600/2020 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2021 ve znění zákona č. 92/2021 Sb., podle kterého: „*Celkové příjmy státního rozpočtu České republiky na rok 2021 se stanou částkou 1 385 613 029 790 Kč.*“<sup>10</sup> Daňové příjmy plánoval rozpočet (po výše uvedené novelizaci) částkou 635 926 141 045 Kč, což zdůrazňuje nezanedbatelný význam tohoto druhu veřejných příjmů. Rozpočtový (ekonomický) význam daní, resp. daňových příjmů je uveden i v **Tabulce č. 1** s procentuálním vyjádřením jejich poměru k nedaňovým příjmům v příslušném rozpočtovém roce.

Tabulka č. 1: Rozpočtové příjmy (období 2011–2021)

Rozpočtový rok	Celkové rozpočtové příjmy	Daňové příjmy	Percentuální podíl daňových příjmů
2011	1 055 700 908 000 Kč	543 163 917 000 Kč	51,45 %
2012	1 084 700 778 000 Kč	561 523 394 000 Kč	51,77 %
2013	1 076 367 603 000 Kč	554 227 414 000 Kč	51,49 %
2014	1 098 237 008 965 Kč	562 536 991 000 Kč	51,22 %
2015	1 118 455 070 558 Kč	575 084 758 000 Kč	51,42 %
2016	1 180 856 787 167 Kč	619 726 500 910 Kč	52,48 %
2017	1 249 272 037 180 Kč	664 957 456 706 Kč	53,23 %
2018	1 314 497 641 409 Kč	722 293 925 283 Kč	54,95 %
2019	1 465 359 071 851 Kč	768 940 220 889 Kč	52,47 %
2020	1 364 818 723 753 Kč	664 011 866 609 Kč	48,65 %
2021	1 385 613 029 790 Kč	635 926 141 045 Kč	45,89 %

Zdroj: vlastní tvorba, údaje právní předpisy

<sup>7</sup> BABČÁK, V. a kol. *Finančné právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2017, s. 166.

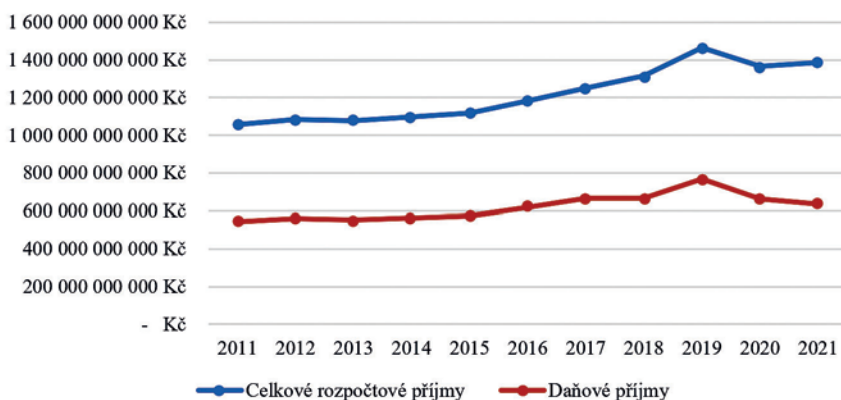
<sup>8</sup> BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: ŠafárikPress, 2020, s. 171.

<sup>9</sup> Blíže viz CHORVÁTH, J. *Základy rozpočtového práva*. Bratislava: VEDA, 1984, s. 212.

<sup>10</sup> Zákon č. 600/2020 Sb. o státním rozpočtu České republiky na rok 2021, § 1 odst. 1.

Tabulka č. 1 zachycuje kromě aktuálního finančního roku i stav rozpočtových příjmů 10 let zpětně, tj. od roku 2011 do roku 2020. V aktuálním rozpočtovém roce 2021 je procentuální vyjádření daňových příjmů k celkovým rozpočtovým příjmem nejnižší za sledované období, a to konkrétně na úrovni 45,89 % (po novelizaci zákonné úpravy), což už reflektuje i vliv pandemie Covid-19 na pokles příjmů jednotlivců a útlum podnikatelské činnosti v některých sektorech. Na základě výše uvedených statistických údajů je však možné konstatovat, že přibližně polovinu celkových rozpočtových příjmů tvoří příjmy z jednotlivých daní, a to i ve světě ovlivněném globální pandemií. Tendence vývoje celkových rozpočtových příjmů a zvláště daňových příjmů znázorňuje **Obrázek č. 1**.

Obrázek č. 1: Tendence vývoje celkových rozpočtových příjmů a daňových příjmů (období 2011–2021)



Zdroj: vlastní tvorba, údaje právní předpisy

Z uvedeného je zřejmé, že daně mají v podmínkách České republiky či jiných států své nezastupitelné místo a tvoří nejvýznamnější příjmy, jimiž dochází k financování úkolů a funkcí zemí v daném rozpočtovém roce. Jednoduše řečeno dochází nimi k zhmotnění příjmové stránky veřejných rozpočtů. V dalším textu poukážeme na to, jak ovlivňují praktiky vyhýbání se daňovým povinnostem státní rozpočty obecně, čímž zdůrazníme ekonomický rozměr dané problematiky.

### 3 Rozpočtové (ekonomické) následky úniků na daních jako materiální pramen práva při přijímání nástrojů v boji proti tomuto jevu

Z výše uvedeného textu vyplývá, že daně představují nejvýznamnější rozpočtový příjem jednotlivých států. Praktiky, které mají za následek úniky na daních jsou patologickým problémem (pokud mluvíme o nelegálních jednáních) a jejich rozpočtové (ekonomické) následky tak představují jakýsi materiální pramen práva vedoucí národní parlamenty, ale i mezinárodní instituce k přijímání nástrojů boje proti tomuto společensky nepřijatelnému jevu. K uvedenému konstatování nás vede to, že právě materiální prameny práva lze označit jako „... *materiální podmínky reprodukce společnosti, které ovlivňují tvorbu práva a z nichž tvorba práva vychází.*“<sup>11</sup> V dalším textu plynule navážeme na to, co jsme již uvedli a přistoupíme k analýze rozpočtových (ekonomických) následků daňových úniků ve vztahu ke státnímu rozpočtu.<sup>12</sup>

„*Exaktně kvantifikovat reálné daňové úniky a daňovou trestnou činnost není možné.*“<sup>13</sup> Z toho vyplývá, že každá kvantifikace daňových úniků představuje pouze odhad.<sup>14</sup> Ekonomové pracují se dvěma základními přístupy při kvantifikaci daňových úniků, a to přímým a nepřímým přístupem. Přímý způsob určování rozsahu daňových úniků je úzce spjat s procesněprávním institutem daňové kontroly,<sup>15</sup> kterou je možné zjistit (mimo jiné) i výši daňových úniků v konkrétním případě. Naproti tomu nepřímý přístup kvantifikace daňových úniků využívá široké spektrum ukazatelů daňových úniků, jako např. vývoj obrátů obchodních společností, spotřeba energií a jiných materiálů, porovnávání nabytých údajů z neoficiálních zdrojů s oficiálními statistikami a pod.<sup>16</sup>

<sup>11</sup> BRÖSTL, A. a kol. *Teória práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, s. r. o., 2013, s. 45.

<sup>12</sup> Pro úplnost je třeba dodat, že úniky na DPH nejsou dotčeny pouze státní rozpočty, ale i rozpočet Evropské unie, v jehož prospěch se odvádí část tohoto významného rozpočtového příjmu.

<sup>13</sup> STIERANKA, J., M. SABAYOVÁ a J. ŠIMONOVÁ. *Daňové úniky a daňová kriminalita v SR*. Bratislava: EPOS, 2016, s. 93.

<sup>14</sup> Důvodem takového konstatování je to, že velký počet daňových úniků je jen v malém rozsahu a přispívá k tomu i jejich důvěrnost.

<sup>15</sup> BURÁK, E. *Daňová kontrola očami praxe*. Ružomberok: TESFO Ružomberok, 2016, s. 75 a nasl.

<sup>16</sup> STIERANKA, J., M. SABAYOVÁ a J. ŠIMONOVÁ. *Daňové úniky a daňová kriminalita v SR*. Bratislava: EPOS, 2016, s. 93.

Největším problémem jsou nadále úniky na DPH,<sup>17</sup> jako obecné nepřímé daně spotřebního charakteru, a úniky na dani z příjmů, pokud mluvíme o praktikách, kterými dochází k narušování základů daně a přesunu zisků, což je úzce propojena problematika s existencí zemí, které označujeme jako daňové ráje.<sup>18</sup> Rozpočtové (ekonomické) následky předmětných jednání se však vyskytují i při jiných daních, no ty jsou v zanedbatelném rozsahu v porovnání s těmi, které se objevují při DPH a dani z příjmů. Obecně však platí, že: „*Vyspělé státy Evropské unie odhadují roční daňové úniky v rozmezí 10–30 % celkově naakumulovaných daní.*“<sup>19</sup> Samotné instituce Evropské unie odhadují, že daňové úniky dosahují v rámci ní výšku 1 bilionu €.<sup>20</sup>

Velkou měrou se na tomto vysokém čísle podílejí právě úniky na DPH, které podle dokumentu Evropské komise nazvaném „*Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*“ z roku 2021 dosáhly v roce 2018 částku až 140,042 miliard €. <sup>21</sup> Za rok 2019 by měla mezera na DPH pravděpodobně poklesnout, avšak v roce 2020 by měla naopak opětovně stoupat až na cca 164 miliard €, což má být způsobeno pandemií nebezpečně nakažlivé lidské choroby Covid-19.<sup>22</sup> V současnosti je však velmi náročné identifikovat, co přesně bylo příčinou (v kontextu globální pandemie) jejího opětovného nárůstu, neboť nárůst mezery na DPH o 24 miliard € meziročně nelze posuzovat jako zanedbatelnou změnu, což si zasluhuje hlubší výzkum. Evropská komise uvádí jako nejčastější příčiny vzniku a existence úniků na DPH jednak nelegální daňové úniky (samostatně se zmiňuje o daňových podvodech),

<sup>17</sup> Na intenzitu a aktuálnost uvedeného problému poukazuje i M. Štrkolec (blíže viz ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovanie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 29).

<sup>18</sup> Někteří autoři používají v této souvislosti spíše označení ráje bez daní, či daňové oázy (srov.: ČAKOČI, K. a J. SÁBO. Sloboda pohybu kapitálu a boj proti presunu zdaniteľného príjmu do rajov bez daní. In: BABČÁK, V., A. POPOVIČ a A. ROMÁNOVÁ (eds.). *II. SLOVENSKO – ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Daňové ráje a zmenšovanie daňového systému*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018, s. 194; a BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s. 814).

<sup>19</sup> ŠTIERANKA, J., M. ŠABAYOVÁ a J. ŠIMONOVÁ. *Daňové úniky a daňová kriminalita v SR*. Bratislava: EPOS, 2016, s. 93.

<sup>20</sup> Všeobecná daňová politika. *Evropská komise* [online]. [cit. 10. 4. 2021]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/sk/sheet/92/general-tax-policy>

<sup>21</sup> Jde o dokument, který Evropská komise zveřejňuje každoročně a zachycuje stav 2 roky zpětně za současné prognózy za rok zpětně.

<sup>22</sup> Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. *Evropská komise* [online]. [cit. 1. 4. 2021]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip\\_20\\_1579/IP\\_20\\_1579\\_EN.pdf](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip_20_1579/IP_20_1579_EN.pdf)

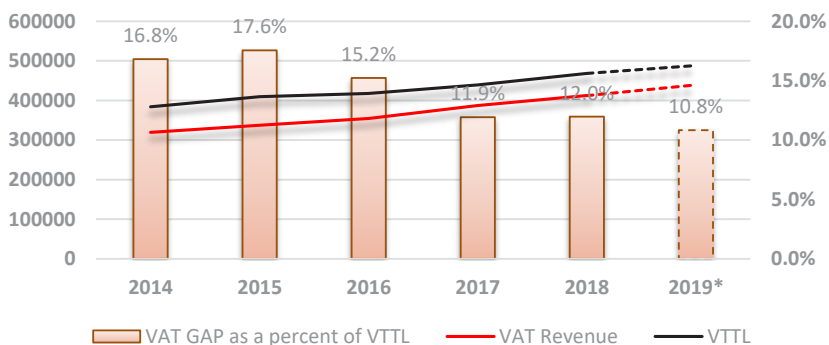


insolvence a bankrotů společností, špatná správa daní (tzv. maladministration), ale i legální daňové úniky (tj. daňová optimalizace).

Obecně lze uvést, že medián mezery na DPH byl na úrovni 9,2 %. Až v 21 členských státech Evropské unie jsme identifikovali klesající tendence mezery na DPH, ale nejviditelnější v Maďarsku až o 5,1 %, dále v Lotyšsku o 4,4 % a v Polsku nastal pokles o 4,3 %. Existují i státy, v nichž došlo k nárůstu mezery na DPH. Největší nárůst mezery na DPH nastal v Lucembursku (+2,5 %), Litvě (+0,8 %) a Rakousku (+0,5 %).<sup>23</sup>

Zejména se na tomto místě zaměříme na stav v podmínkách České republiky. V roce 2018 byla v tomto členském státě Evropské unie mezera na DPH přibližně na stejné úrovni jako v roce 2017 (cca 12 % oproti 11,9 %). Předpovídá se však, že v roce 2019 by měla mezera na DPH znovu klesat a měla by dosáhnout výšku 10,8 % z očekávaných příjmů na DPH. V absolutních číslech odráží toto číslo částku 56,079 miliard českých korun. Nadále je však otázkou, jak se bude vyvíjet mezera na DPH v roce 2020, protože už jak jsme i výše uvedli, ta by měla v důsledku pandemie obecně opětovně růst. Křivku vývoje mezery na DPH v České republice znázorňuje **Obrázek č. 2**.

Obrázek č. 2: Vývoj mezery na DPH v České republice (2014–2019)



Zdroj: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 Final Report. *The Publications Office of the European Union* [online]. S. 24 [cit. 11. 4. 2021]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/48f32ce9-f3dd-11ea-991b-01aa75cd71a1/language-en>

<sup>23</sup> Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. *Evropská komise* [online]. [cit. 1. 4. 2021]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip\\_20\\_1579/IP\\_20\\_1579\\_EN.pdf](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip_20_1579/IP_20_1579_EN.pdf)

Kromě úniků na DPH je nutné poukázat na ty praktiky, které vznikají v oblasti přímých daní, a to konkrétně při dani z příjmů. Již v úvodu této podkapitoly jsme uvedli, že daňové úniky nelze exaktně kvantifikovat, což platí o to více při dani z příjmů. Úniky na dani z příjmů jsou spjaté s existencí daňových rájů.<sup>24</sup> Možno akceptovat argument, že: „*Daňové ráje nejčastěji využívají ti, kteří vlastní bohatství.*“<sup>25</sup> Podle studie „*Global Wealth Report*“ z roku 2017 vypracovanou Credit Suisse Research Institute se celkové bohatství vyšplhalo v roce 2017 až na hodnotu 280 trilionů USD.<sup>26</sup> I uvedené údaje však nejsou přesné a jde jen o odhady, což souvisí s existencí několika metod odhadu světového bohatství v daňových rájích.<sup>27</sup> V následujících letech se nadále předpokládá, že světové bohatství bude narůstat a s nárůstem objemu světového bohatství v rájích bez daní dochází přímo úměrně i k nárůstu úniků na přímých daních, včetně daně z příjmů. Uvedenou skutečnost lze demonstrovat i na velkých daňových kauzách jako např. Starbucks, Amazon, McDonalds a pod., které velmi pružně využívaly a využívají rozdíly mezi daňovými systémy států, na jejichž území vykonávají svou činnost.<sup>28</sup>

To vše vede k přijímání různých nástrojů ve snaze předcházet či omezit úniky na daních obecně v rámci formálních pramenů práva. Existuje celá řada prostředků, jejichž pokud ne jako hlavním cílem, tak sekundárním cílem bylo

24 Blíže viz ČERVENÁ, K. a A. ROMÁNOVÁ. Existencia daňových rajov (vybrané aspekty). In: BABČÁK, V., A. POPOVIČ a A. ROMÁNOVÁ (eds.). *II. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Daňové ráje a zneužívání daňového systému*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018, s. 129–146.

25 OLEXOVÁ, C. Odhad objemu svetového bohatstva v daňových rajoch. In: BABČÁK, V., A. POPOVIČ a A. ROMÁNOVÁ (eds.). *II. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Daňové ráje a zneužívání daňového systému*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018, s. 194.

26 Global Wealth Report 2017. *Credit Suisse Research Institute* [online]. [cit. 10. 4. 2021]. Dostupné z: <https://www.credit-suisse.com/corporate/en/articles/news-and-expertise/global-wealth-report-2017-201711.html>

27 Mezi ty patří odhad vycházející z nezaznamenaných kapitálových toků, model akumulovaného bohatství v daňových rájích, model offshore investičního portfolia a analýza aktiv privátního bankovníctví (blíže k jednotlivým metodám viz OLEXOVÁ, C. Odhad objemu svetového bohatstva v daňových rajoch. In: BABČÁK, V., A. POPOVIČ a A. ROMÁNOVÁ (eds.). *II. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Daňové ráje a zneužívání daňového systému*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018, s. 196–198).

28 Blíže viz BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky a daňové podvody a právní možnosti ich předcházení (institutiální daňového, obchodního a trestného práva)*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018, s. 472.

právě zmíněno potlačování tohoto neakceptovatelného fenoménu. Jednu skupinu tvoří unilaterálně nástroje přijaté nezávisle jednotlivými státy majícími různou povahu (např. daňovoprávní, trestnoprávní, obchodnoprávní a pod.). Tyto nástroje lze z hlediska teoretického členit dále na ty, které mají obecnou povahu a ty, které lze naopak označit za speciální nástroje boje proti únikům na daních. Za obecné nástroje boje proti daňovým únikům lze řadit například procesní postupy správců daně jako vyhledávací činnost, místní šetření, postup k odstranění pochybností a daňová kontrola.<sup>29</sup> V tomto případě nejde samozřejmě o úplný výpočet a možná sem řadit i další instituty nacházející se mimo kontrolních a ověřovacích procesních postupů správce daně (i v rámci pramenů jiných právních odvětví tak jak už jsme i výše nastínil). Neméně významné jsou i speciální nástroje boje proti daňovým únikům, které adresují praktiky vztahující se už ke konkrétní dani. Jako příklad takových opatření lze uvést centrální evidenci účtů, elektronická evidence tržeb, registrační pokladny apod.<sup>30</sup> Právě centrální evidence tržeb se jeví jako perspektivní nástroj, kterým lze efektivně bojovat proti vyhýbání se placení dani z příjmů a který již byl podroben testu ústavnosti.

Na straně druhé množství opatření bylo přijato z důvodu plnění různých mezinárodních závazků. Příkladem takovýchto nástrojů jsou ty, které byly přijaty v návaznosti na iniciativy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „*OECD*“) (zejména Akční plán BEPS<sup>31</sup>), či Evropské unie (např. Balík boje proti daňovým únikům ATAP<sup>32</sup>). Akční plán BEPS představuje první projev vůle států o společný a koordinovaný postup

<sup>29</sup> Uvedené instituty jsou upraveny v rámci ustanovení jednoho formálního pramene práva, kterým je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>30</sup> K označení těchto nástrojů za „speciální“ svědčí i to, že každý z předmětných institutů má zvláštní právní úpravu (tedy nachází své vyjádření ve zvláštních pramenech práva ve formálním smyslu). V případě centrální evidence účtů se jedná o zákon č. 300/2016 Sb. o centrální evidenci účtů, ve znění pozdějších předpisů, dále v případě elektronické evidence tržeb to je zákon č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů a takto bychom mohli pokračovat při dalších speciálních nástrojích v boji proti daňovým únikům. Kromě toho je nutno jedním dechem dodat, že konkretizace předmětných předpisů zákonné povahy nachází své vyjádření ve více podzákonných aktech (zejména ve formě vyhlášek).

<sup>31</sup> Zkratka pochází z angl. slova *Base Erosion and Profit Shifting*, což v překladu znamená narušování základů daně a přesuny zisků.

<sup>32</sup> Obdobně jako BEPS, tak i uvedená zkratka má svůj původ v anglických slovech *Anti Tax Avoidance Package*, což znamená balík boje proti daňovým únikům.

při potlačování praktik, kterými dochází k únikům na daních.<sup>33</sup> Cílem akčního plánu BEPS nemělo být omezení daňové suverenity zainteresovaných států a vytvořit překážky daňové konkurence, ale zajistit zdanění příjmů a zisků z nich plynoucích z ekonomických aktivit v určitém státě jeho rezidenty.<sup>34</sup> OECD zároveň uvádí, že zisk by se měl zdaňovat tam, kde se uskutečňuje hospodářská činnost a kde dochází ke generování zisku.<sup>35</sup> Po obsahové stránce zahrnuje BEPS 15 aktivit, které měly být státy implementovány v časovém horizontu od září 2014 až do prosince 2015.

Aniž jsme se na tomto místě blíže věnovali těmto aktivitám, je nutné poukázat na to, že právě tento katalog doporučení (jelikož akty OECD nemají závaznou povahu) byl impulsem pro další iniciativy v dané oblasti, u kterých už se státy nemohly rozhodnout, zda jejich implementují, ale jako (resp. jaké metody a formy použijí). Mezi ty patří přijata směrnice ATAD I<sup>36</sup> a směrnice ATAD II<sup>37</sup> v rámci výše zmíněného balíčku ATAP. Na základě uvedených směrnic byly členské státy povinny zavést do jejich právních řádů několik opatření, a to konkrétně pravidlo o omezení zahrnutí úroků, daň z odchodu, obecné pravidlo proti zneužívání, pravidlo týkající se kontrolovaných zahraničních společností a konečně pravidlo proti hybridním nesouladům. Většina těchto nástrojů již byla do daňových systémů jednotlivých zemí implementována, avšak dosud uplynula velmi krátká doba na to, aby bylo možné hodnotit efektivitu nebo případnou neefektivitu těchto opatření. Několik z nich byly dokonce součástí BEPS, i když v mírně odlišné podobě.

Obecně však lze konstatovat, že tyto iniciativy tedy byly orientovány spíše na oblast korporátního zdanění, ale připravuje se i velká reforma systému

<sup>33</sup> Akční plán BEPS byl oficiálně představen již 19.–20. července roku 2013 v Moskvě.

<sup>34</sup> DURAJKA, B. BEPS/ATAP. Daňové plánování – GAME OVER. *Slovenská asociácia finančníkov* [online]. [cit. 21. 3. 2021]. Dostupné z: [http://asocfin.sk/wp-content/uploads/2016/09/Durajka\\_BEPS\\_oct2016SDB\\_dan%CC%8Cove%CC%81-pla%CC%81novanie\\_ver\\_BA\\_SAF.pdf](http://asocfin.sk/wp-content/uploads/2016/09/Durajka_BEPS_oct2016SDB_dan%CC%8Cove%CC%81-pla%CC%81novanie_ver_BA_SAF.pdf)

<sup>35</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement. *OECD/G20* [online]. [cit. 21. 3. 2021]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/beeps-explanatory-statement-2015.pdf>

<sup>36</sup> Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbaní se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu.

<sup>37</sup> Směrnice Rady (EU) 2017/952 ze dne 29. května 2017, kterou se mění směrnice (EU) 2016/1164, pokud jde o hybridní nesoulady s třetími zeměmi.

DPH.<sup>38</sup> Právě předmětná reforma má podle našeho názoru nejen ambici, ale i potenciál zredukovat rozsah, resp. četnost řízení zneužívajících systémů DPH. Z našeho úhlu pohledu může uvedený účinek přinést zejména zrušení výjimky osvobození od DPH při intrakomunitárních obchodech, které častokrát vedly k intakomunitárním karuselovým podvodům. Pro úplnost musíme dodat, že na mezinárodní (či evropské) úrovni bylo přijato několik aktů, které cílily na daňové úniky, ale ty neměly takový komplexní charakter ve srovnání s OECD BEPS a balíkem ATAP.

Zákonodárcem na národní, ale i té unijní úrovni však uniká zpod pozornosti právě rozpočtový (ekonomický) význam daně z příjmů fyzických osob a rozpočtové (ekonomické) následky na této dani. Iniciativy v dané oblasti jsou jen minimálně a daná problematika jde spíše do pozadí ke korporátnímu zdanění. Nadále však existuje problém nelegálního zaměstnávání, využívání modelu Švarcsystém, vyplácení části příjmů v hotovosti mimo dohodnutou mzdu v pracovní smlouvě a mohli bychom samozřejmě dále pokračovat. Jelikož primární pozornost tohoto příspěvku byla věnována ekonomickým aspektům, tak bez toho, abychom se na tomto místě blíže věnovali analýze aktuální právní úpravy v dané oblasti, můžeme konstatovat, že právní úprava je nadále dlužná dané oblasti i vzhledem na rozpočtový (ekonomický) význam této daně.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti je evidentní, že jednání, které lze označit za vyhýbání se placení daní, mají enormní dopady na rozpočty jednotlivých států. Bude velmi zajímavým, jak se budou úniky na daních vyvíjet v důsledku pandemie nebezpečné nakažlivé lidské choroby Covid-19, a jak budou státy tomuto nadále aktuálnímu problému čelit, i když úniky na DPH pravděpodobně budou i s ohledem na prognózy Evropské komise nadále růst. Důležité bude proto včasné identifikovat jejich příčinu a přijmout nástroje ve snaze o jejich eliminaci.

## 4 Namísto závěru

Daně vedly, vedou a nadále povedou jednotlivců ke spekulativním praktikám směřujícím k minimalizaci jejich daňové povinnosti. Může jít o praktiky

<sup>38</sup> Oblast DPH je v rámci zemí Evropské unie zcela harmonizovanou, a proto není možné dělat nějaké zásadnější změny bez širokého konsensu dosaženého na půdě normotvorných orgánů tohoto mezinárodního integračního seskupení regionálního charakteru.

tak shodné s právem, jakož i v rozporu s ním, přičemž v obou případech dochází k nezvětšení majetku na straně státu, tj. dochází k úniku na příslušné dani. V případě nelegálních daňových úniků však jde o nežádoucí jev, který je potřebné eliminovat v zájmu bezproblémového chodu státu.

To, že daně mají nezanedbatelný význam v poměru ke ostatním, nedaňovým příjmům, pokud jde o příjmy státních rozpočtů, jsme poukázali na příkladu České republiky. V průběhu historického vývoje nebyl nalezen žádný výnosnější zdroj financování státních (v širším smyslu veřejných) potřeb jako jsou daně, resp. jejich předchůdci, jakými byly domény, kontribuce, akcízy či regály, i když v období centrálně plánované ekonomiky se staly rozhodujícím příjmem pro stát různé druhy odvodů.

Není proto udivující skutečnost, že právě úniky na tomto nejdůležitějším rozpočtovém příjmu ohrožují, resp. negativním způsobem ovlivňují plnění funkcí a úkolů státu. Zprostředkovaně to platí i ve vztahu ke rozpočtu jednotek územní samosprávy. Mezera na DPH, či narůstající objem světového bohatství v daňových rájích jsou ukazateli, že aktuální boj proti tomuto fenoménu majícímu výrazně ekonomický přesah není účinný.

Rozpočtové (ekonomické) následky je proto možné označit v souladu s obecně-teoretickými poznatky za materiální prameny práva, které ovlivňují státem stanovené nebo uznané formy, ve kterých jsou obsaženy (mimo jiné) i pravidla adresující takové (nelegální) praktiky. I přesto, že aktuální stav nelze označit za uspokojivý, tak iniciativy v dané oblasti jsou momentálně paralyzované, a proto bude velmi zajímavým nadále sledovat vývoj v dané oblasti v post Covid-19 světě.

## Literature

BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, s. r. o., 2015.

BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019.

BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018.

BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: ŠafárikPress, 2020.

- BABČÁK, V. *Finančné právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2017.
- BRÖSTL, A. a kol. *Teória práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, s. r. o., 2013.
- BURÁK, E. *Daňová kontrola očami praxe*. Ružomberok: TESFO Ružomberok, 2016.
- CHORVÁTH, J. *Základy rozpočtového práva*. Bratislava: VEDA, 1984.
- GOMUŁOWICZ, A. a J. MAŁECKI. *Podatki i prawo podatkowe*. 4. vyd. Warszawa: LexisNexis, 2008.
- POPOVIČ, A. a kol. *Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018.
- STIERANKA, J., M. SABAYOVÁ a J. ŠIMONOVÁ. *Daňové úniky a daňová kriminalita v SR*. Bratislava: EPOS, 2016.
- ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017.

### Články a sborníky

- CAKOCI, K. a J. SÁBO. Sloboda pohybu kapitálu a boj proti presunu zdaniteľného príjmu do rajov bez daní. In: BABČÁK, V., A. POPOVIČ a A. ROMÁNOVÁ (eds.). *II. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Daňové rajy a zneužívanie daňového systému*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018.
- ČERVENÁ, K. a A. ROMÁNOVÁ. Existencia daňových rajov (vybrané aspekty). In: BABČÁK, V., A. POPOVIČ a A. ROMÁNOVÁ (eds.). *II. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Daňové rajy a zneužívanie daňového systému*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018, s. 129–146.
- ČOLLÁK, J. Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu. In: POPOVIČ, A., A. ROMÁNOVÁ a I. STRAKOVÁ (eds.). *Zneužitie a iné formy obchádzania práva: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 39–58.

OLEXOVÁ, C. Odhad objemu svetového bohatstva v daňových rajoch. In: BABČÁK, V., A. POPOVIČ a A. ROMÁNOVÁ (eds.). *II. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Daňové raje a zneužívanie daňového systému*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018.

### **Internetového zdroje**

DURAJKA, B. BEPS/ATAP. Daňové plánovanie – GAME OVER. *Slovenská asociácia finančníkov* [online]. [cit. 21. 3. 2021]. Dostupné z: [http://asocfin.sk/wp-content/uploads/2016/09/Durajka\\_BEPS\\_oct2016SDB\\_dan%CC%8Cove%CC%81-pla%CC%81novanie\\_ver\\_BA\\_SAF.pdf](http://asocfin.sk/wp-content/uploads/2016/09/Durajka_BEPS_oct2016SDB_dan%CC%8Cove%CC%81-pla%CC%81novanie_ver_BA_SAF.pdf)

Global Wealth Report 2017. *Credit Suisse Research Institute* [online]. [cit. 10. 4. 2021]. Dostupné z: <https://www.credit-suisse.com/corporate/en/articles/news-and-expertise/global-wealth-report-2017-201711.html>

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement. *OECD/G20* [online]. [cit. 21. 3. 2021]. Dostupné z: <https://www.oecg.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>

Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. *Evropská komise* [online]. [cit. 1. 4. 2021]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip\\_20\\_1579/IP\\_20\\_1579\\_EN.pdf](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip_20_1579/IP_20_1579_EN.pdf)

Všeobecná daňová politika. *Evropská komise* [online]. [cit. 10. 2. 2021]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/sk/sheet/92/general-tax-policy>

### **Contact – e-mail**

*ladislav.brabcak@student.upjs.sk; 491258@mail.muni.cz*