

JIHOČESKÁ UNIVERSITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
PEDAGOGICKÁ FAKULTA

A

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
FAKULTA MANAGEMENTU V JINDŘICHOVĚ HRADCI

Bakalářská práce

Návrh metodiky prevence v oblasti daňových
trestných činů u nepodnikajících fyzických
osob

Autor: Petr Jiran

Vedoucí práce: doc. JUDr. Jan Hejda, Ph. D.

Studijní program: Sociální pedagogika, specializace v pedagogice

Datum odevzdání: 31. 3. 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci na téma

„Návrh metodiky prevence v oblasti daňových trestných činů u nepodnikajících fyzických osob“

jsem vypracoval samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě fakultou elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce.

Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb., zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce.

Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

Hlavatce dne 31. března 2013

.....

podpis

Poděkování

Na tomto místě bych chtěl poděkovat doc. JUDr. Janu Hejdovi, Ph. D. za jeho vstřícný přístup, odborné rady a cenné připomínky při vedení mé práce. Dále bych chtěl poděkovat Ing. Františkovi Zelenkovi za vytvoření tabulek na základě požadovaných vstupů a Ing. Janu Machovi za zobecněné poznatky z daňových kontrol. V neposlední řadě bych chtěl poděkovat Ing. Marii Jiranové za odborné rady, kterými přispěla k vypracování mé bakalářské práce. Za velkou osobní podporu děkuji také svým spolupracovníkům a rodině.

Anotace

Bakalářská práce se zabývá oblastí prevence daňové trestné činnosti nepodnikajících fyzických osob. Důvodem je zvyšující se kriminalita těchto osob, které páchají tuto činnost převážně z neznalosti daňového řádu a hmotně právních daňových předpisů a zároveň absence jakýchkoliv základních vzdělávacích návodů pro tuto informačně znevýhodněnou skupinu osob. V bakalářské práci jsou popsány typické způsoby páchání daňových trestných činů v nepodnikatelské sféře a pozornost je věnována také problematice prevence.

Cílem bakalářské práce je vypracování uceleného návodu pro osoby bez specifických znalostí v oblasti daní, který vymezuje postup pro předcházení trestné činnosti a případným sankcím nesplnění daňové povinnosti.

Klíčová slova:

daňová trestná činnost, nepodnikající fyzické osoby, daňová povinnost, prevence

Annotation

This thesis deals with prevention of tax offences by non-entrepreneurial individuals. The reason behind this is increasing criminality of people who commit such offences mainly from ignorance of tax law and substantive law of tax regulations and at the same time the absence of any basic training manuals for this information-disadvantaged group of people. This thesis describes the usual cases of tax offences committed by the public sector, while attention is paid to the crime prevention.

The aim of this thesis is to develop a comprehensive guide for people without specific knowledge in the field of taxation, which defines procedures for crime prevention and possible penalties for failure to comply with tax obligations.

Keywords:

tax crime, non-entrepreneurial individuals, tax liability, prevention

Obsah

Úvod.....	6
1. Vymezení pojmů.....	8
1. 1. Daň a poplatek	8
1. 2. Daňové subjekty – poplatník a plátce daně	8
1. 3. Daňový systém v ČR	8
1. 4. Daňová kriminalita	9
1. 5. Daňové trestné činy	10
2. Daňové trestné činy v nepodnikatelské sféře.....	11
2. 1. Daňová teorie.....	12
2. 2. Příjmy podléhající dani u fyzických osob nepodnikatelů	14
2. 3. Daňové trestné činy u nepodnikajících fyzických osob.....	15
3. Neoprávněné podnikání	17
3. 1. Příklady neoprávněného podnikání	23
3. 2. Neoprávněné podnikání prováděné fyzickými osobami nepodnikateli v praxi.....	24
3. 3. Nákup a prodej věcí prostřednictvím internetových aukcí (Aukro)	25
3. 4. Nákup, prodej kovového odpadu, druhotných surovin.....	28
4. Daňová povinnost nepodnikající fyzické osoby	29
4. 1. Doporučení pro poplatníky nepodnikatele – co nezapomenout, na co si dát pozor	31
4. 2. Povinnost podat daňové přiznání fyzických osob nepodnikatelů v příkladech	36
5. Finanční úřad – správce daně.....	39
5. 1. Postup při správě daní a vyhledávací činnosti	39
5. 2. Ochrana a poskytování informací z daňového řízení.....	43
6. Metodika prevence v oblasti daňových trestných činů u nepodnikajících fyzických osob	43
Závěr	47
Seznam použité literatury	49

Úvod

Hospodářská trestná činnost, do které patří také daňová kriminalita, je v České republice velmi dobře organizovaná, obtížně identifikovatelná a prokazatelná. Daňová kriminalita je velice složitá a vyžaduje odborné znalosti orgánů činných v trestním řízení, které se touto činností zabývají. Požadavek na vysoké odborné znalosti je kladen i na pracovníky finančních úřadů. Příčiny a podmínky daňové kriminality procházejí neustálým vývojem, protože reagují citlivě na ekonomické, sociální a politické klima a vztahy ve společnosti.

Veřejný zájem na výběru daní nelze v obecné rovině spatřovat pouze v zájmu státu, ale rovněž v potřebě spravedlivě vymezit práva a povinnosti osob, které daňová povinnost stíhá. Rozsah a obsah podmínek pro stanovení daní je přitom možno definovat jen zákonem, přičemž je třeba zachovat požadavek právní jistoty a předvídatelnosti aktů veřejné moci.¹

Z důvodu nedostatečného naplňování veřejných rozpočtů je daňová kriminalita nepříznivým a zatěžujícím problémem pro celé národní hospodářství, a proto je mu potřeba věnovat pozornost.

Každý den je slyšet z médií, jak se celý náš stát potýká s problémy v oblastech plnění daňových povinností. Já sám již pracuji přes 10 let u Policie České republiky, služby kriminální policie a vyšetřování na úseku daňové kriminality, a protože i má matka pracovala téměř 25 let u finančního úřadu, mám vztah k daňové problematice. Proto jsem si zvolil zpracování bakalářské práce na téma Návrh metodiky v oblasti daňových trestných činů u nepodnikajících fyzických osob, která by měla vymezit nebezpečí, které v souvislosti s neplněním daňové povinnosti existuje, nebo může nastat, a také vysvětlit některé věci týkající se daňové problematiky, které se z médií nedovíme. Rozhodl jsem se v bakalářské práci zpracovat problematiku, která by měla pomoci nepodnikatelským subjektům, tedy okruhu lidí, který nemá až takové právní vědomí v daňové oblasti z důvodu, že s orgány daňové správy nepřicházejí tak často do styku, jako podnikatelé. I tyto, dá se říci, „znevýhodněné“ osoby se mohou často dostat do problémů právě z pohledu placení daní, protože, aniž by si to uvědomovali, stále platí nějaké daně, které se neustále mění (např. dědická daň, daň z převodu nemovitostí, daň z příjmu apod.). Rád bych, sice na malém, ale myslím si, že na bakalářskou práci dostatečném prostoru vymezil některé návrhy, případně doporučení, nebo metodickou pomůcku pro nepodnikatelské subjekty. V souvislosti s tím jsem zvolil postup od obecného ke konkrétnímu a snažím se vysvětlit nejenom pojmy a problémy, které mohou souviset již i s deliktuálním jednáním nepodnikatelských subjektů, ale i s povinnostmi, které by měl daňový subjekt, v tomto případě nepodnikající fyzická osoba, splnit, aby neměl problémy, které by mohly v závěru skončit na mém pracovním stole, tedy u pracovníka služby kriminální policie a vyšetřování.

¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 28. 7. 2005, č.j. 5 Afs 151/2007-74

Cílem bakalářské práce je vypracovat ucelený návod pro fyzické osoby, které nemají specifické znalosti v oblasti daní, který bude vymezovat postup pro předcházení trestné činnosti a případným sankcím nesplnění daňové povinnosti.

Bakalářská práce vymezuje typické způsoby páchání daňových trestných činů v nepodnikatelské sféře a věnuje pozornost i problematice prevence. Opírá se o informace zaměřené především na postup při odhalování a dokazování daňových trestných činů, zjištěné studiem odborné literatury, řízenými rozhovory s pracovníky finančního úřadu a vlastními zkušenostmi. Shromážděné informace jsou analyzovány a formou syntézy jsou převedeny do preventivně-vzdělávacího návodu, který by měl přispět k osvětě a zároveň předcházet daňové trestné činnosti u nepodnikajících fyzických osob.

Součástí bakalářské práce je i doporučení nepodnikajícím fyzickým osobám, jak postupovat při podání daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob a při placení daně. Jsou zde také uvedeny příklady nejčastějších druhů příjmů nepodnikajících fyzických osob, u kterých uvádím, zda je, či není povinnost podávat daňové přiznání, případně povinnost platit daň.

1. Vymezení pojmů

1. 1. Daň a poplatek

Daně jsou z právního pohledu zákonem stanovenou platební povinností, která směřuje k získání příjmu pro úhradu celospolečenských potřeb, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění – tzv. nenávratnost daní. Kdežto poplatky se platí jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi.² Jinak napsáno, daně či poplatky jsou veřejnoprávní povinností ukládanou ve veřejném zájmu k financování veřejných statků, bez přímého protiplnění daňovému subjektu.³

1. 2. Daňové subjekty – poplatník a plátcе daně

Konkrétní vymezení daňových subjektů zákon č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, daňový řád (dále DŘ) neobsahuje, viz. § 20 DŘ. Naopak stojí na zásadě, že kdo je daňový subjekt, bude konkrétně stanoveno v jednotlivých hmotně právních předpisech.

Obecně však stále platí, že poplatníkem je osoba, jejíž příjmy, majetek, nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Plátcem je osoba, která pak pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí finančnímu úřadu daň vybranou či sraženou od poplatníků - plátcem daně v tomto smyslu může být pouze podnikající fyzická, nebo právnická osoba (například zaměstnavatel, který odvádí povinné platby finančnímu úřadu za své zaměstnance).

1. 3. Daňový systém v ČR

Daňový systém je soubor státních a místních daní, poplatků, popř. dávek, jež se vybírají v konkrétním čase na základě zákonem stanovených daňových zásad.

Především se rozlišují daně přímé a nepřímé. Přímými daněmi se rozumí daně, kterými se zdaňuje příjem při jeho vzniku. Přímé daně existují ve formě daní důchodového typu a majetkového typu. Naopak nepřímými daněmi se rozumí daně, které jsou uvaleny na spotřebu, kdy tyto daně hradí výrobce nebo prodejce. Nepřímé daně existují ve formě daně z přidané hodnoty a spotřební daně.

Soustavu daní ČR tvoří:

1. Daň z přidané hodnoty (včetně daně při dovozu)
2. Daně spotřební
 - Daň z uhlovodíkových paliv a maziv
 - Daň z lihu a destilátů
 - Daň z piva
 - Daň z vína
 - Daň z tabáku a tabákových výrobků

² PROUZA, D. *Daňová kriminalita*: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 17, ISBN 80-239-6622-7

³ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, ANAG, 2012, s. 18, ISBN 978-80-7263-742-3

- 3. Daň z příjmů
 - Daň z příjmů fyzických osob
 - Daň z příjmů právnických osob
- 4. Daň z nemovitostí
- 5. Daň silniční
- 6. Daň dědická a darovací
- 7. Daň z převodu nemovitosti
- 8. Daň k ochraně životního prostředí⁴

Soustavu poplatků tvoří soudní, správní a místní poplatky. Jako příklad místních poplatků můžeme uvést např. poplatek ze psů, poplatek za lázeňský a rekreační pobyt, poplatek za provozování výherních hracích přístrojů aj. Soudní a správní poplatky stanovují soudy, resp. státní orgány.

1. 4. Daňová kriminalita

Trestné činy daňové jsou zařazeny v hlavě VI. Trestné činy hospodářské (§ 233 - § 271), části druhé Zvláštní část (§ 140 - § 418) zákona č. 40/2009 Sb. trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů ze dne 8. ledna 2009 (dále TrZ).

Objektem hospodářských trestných činů obecně jsou různé vztahy související s hospodářskou činností subjektů, které působí v tržní ekonomice, zejména s podnikáním.

Základní zaměření hospodářské trestné činnosti v České republice spočívá v tom, že sankcionují mimo jiné

- a) nesplnění některých povinností vůči státu a to zejména povinností majetkových a těch, které mají přímý či nepřímý majetkový dopad, jedná se např. o daňové trestné činy (§ 240, 241 TrZ) a
- b) porušování rovných podmínek k ekonomické činnosti a přístup na trh např. neoprávněné podnikání (§ 251 TrZ).

Skutkové podstaty hospodářských trestných činů jsou zařazeny do 4 dílů, jejichž názvy charakterizují skupinový objekt trestných činů např. díl 2. – Trestné činy daňové, poplatkové a devizové (§ 240 – 247 TrZ) a díl 3. – Trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou (§ 248 – 267 TrZ).

Hospodářské trestné činy vykazují řadu zvláštností, které jsou dány především skladbou skutkové podstaty trestného činu. Některá skutková jednání vykazují jen běžnou deliktuální činnost, ze které se však může trestná činnost následně vymezit. Skutková jednání u hospodářských trestných činů navazují na daňové předpisy a jsou podmíněny jejich porušením. Trestní postih zde plní jen pomocnou, subsidiární roli.

⁴ ŠÁMAL, P., PÚRY, F., RIZMAN, S., *Trestní zákon, Komentář*, 6. vydání, Praha: C. H. BECK, 2004, s. 835, ISBN 80-717-9896-7

1. 5. Daňové trestné činy

Daňové trestné činy jsou, tak jak je uvedeno výše, zvláštní skupinou hospodářských trestných činů, jejichž objektem je zájem na řádném plnění daňových, poplatkových, celních, pojistných a jim podobných povinností k majetkovému (peněžnímu) plnění povinných subjektů do veřejných rozpočtů. Daňovými trestnými činy jsou mimo jiné i trestné činy zkrácení daně, poplatku a jiné podobné platby ve smyslu ustanovení § 240 TrZ, neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby ve smyslu ustanovení § 241 TrZ a neoprávněné podnikání ve smyslu ustanovení § 251 TrZ. U těchto daňových trestných činů jsou vymezena konkrétní jednání, která směřují k tomu, že orgány činné v trestním řízení mají možnost na základě skutkového děje a skutkového stavu, postavit někoho před soud.

Podstatou daňových trestných činů je buď přímé zkrácení výše vyjmenovaných povinných plateb a to jejich nepřiznáním, neoprávněným snížením či neodvedením, anebo jednání umožňující finanční, případně daňové úniky.

Trestnost daňových trestných činů předpokládá porušení mimo-trestně právních norem, zejména z oblasti finančního práva – daňový řád a daňové zákony, které tvoří soustavu daní. Daňový systém představuje nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především test jeho legitimacy. Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. V opačném případě zmíněnou legitimizační funkci nemůže splňovat, a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam a funkci státu.⁵

Normy daňového práva, obsahují stejně jako normy jiných právních odvětví, kromě hypotézy a dispozice, také sankce a upravují tak i odpovědnost subjektu za jejich porušení. Předpisy daňového práva pak stanoví sankce za porušení povinností finančního i nefinančního charakteru. Konkrétní odpovědnost daňového subjektu nemusí zůstat jen v rovině správy daní, ale může se dostat až do roviny trestněprávní odpovědnosti.

V oblasti daní se střetávají dva protichůdné zájmy účastníků daňových vztahů. Na jedné straně je to zájem státu na výběru daní, přičemž žádný právní předpis a tím méně judikatura, nestanoví, že se jedná o povinnost, resp. zájem státu na co nejvyšším inkasu daně. Z ekonomické povahy věci tento zájem státu má své opodstatnění, nicméně po právní stránce je stát povinen daň vybírat v souladu s právními předpisy. Na druhé straně se nachází zájem daňových subjektů na minimalizaci daňové povinnosti, ale k tomuto by opět mělo docházet v rámci platných právních předpisů. V takovém případě je možné hovořit o legální daňové optimalizaci.

K dosažení tohoto cíle využívají subjekty různé způsoby. Pokud jsou použité nástroje a cesty v souladu s právními předpisy nebo přesněji řečeno nejsou v rozporu s právními předpisy, i soudy takovému chování přisuzují určitou ochranu, protože takové chování

⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 24.2.2005, č.j. 2 Afs 62/2004-70 (572/2005/I Sb. NSS)

vyplývá z čl. 11 Listiny základních práv a svobod zaručující vlastnické právo, zejména pak z jeho odstavce 5, podle kterého daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, a je i v souladu s ústavním principem „co není zakázáno, je dovoleno“ dle čl. 2 odst. 4 Ústavy. Pokud subjekt při optimalizaci daně poruší právní normu, jedná se o nelegální daňový únik. Takový postup s sebou nese jeho odpovědnost za porušení předpisu, která za dále stanovených okolností může mít až podobu trestněprávní odpovědnosti.

Dne 1. 1. 2010 vstoupil v účinnost zákon č. 40/2009 Sb. trestní zákoník, který přinesl některé významné změny hmotněprávní části trestního práva. Trestní zákoník rozeznává u jednotlivých trestných činů subjekty i podle toho, zda provozují podnikatelskou činnost, nebo ne. Toto členění ale není v případě „daňových“ trestných činů významné tak, jako rozlišování subjektů na poplatníky a plátce daně.⁶

2. Daňové trestné činy v nepodnikatelské sféře

Fyzická osoba nepodnikatel se nemůže dopustit daňového trestného činu ve smyslu ustanovení trestního zákoníku (§ 240, § 241, § 243, § 244, § 245, § 254 TrZ), protože subjekt, který není registrován jako podnikatel v obchodním rejstříku nebo živnostenském rejstříku (až na určité výjimky) a nemá přidělené daňové identifikační číslo, nemusí vést daňovou evidenci nebo účetnictví, ze kterého by bylo možné zjistit případnou daňovou povinnost. Na základě jedné ze zásad trestního práva se subjekt, který není podnikatelským subjektem, nemůže dopustit výše uvedených trestných činů, protože by se mohl například oznámením své daňové povinnosti, sám nutit k oznámení vlastní trestné činnosti. Na druhé straně platí, že pokud jednání subjektu, jímž měl dosáhnout příjmu, který podléhá daňové povinnosti, není a od počátku nebylo žádným trestním činem, pak subjekt, kterému vznikla povinnost zaplatit daň, a uvedenou povinnost řádně nesplnil, může být za její zkrácení trestně odpovědný.⁷

Nepodnikající fyzické osoby se mohou dopustit daňového trestného činu neodvedení daně ve smyslu ustanovení § 240 TrZ. Pro posouzení, zda došlo ke zkrácení daně, záleží na tom, o jakou platbu se jedná, co je předmětem zdanění, zda a jakým způsobem se platba přiznává, vyměřuje a platí. Tyto skutečnosti vyplývají ze zákonné úpravy příslušného druhu platby, popř. z předpisů o řízení ve věcech daní (daňový řád).

Fyzická osoba nepodnikatel by se mohl dopouštět i jiného trestného činu, a to trestného činu neoprávněného podnikání dle ustanovení § 251 TrZ, o kterém lze hovořit, jak bylo výše uvedeno, taktéž jako o „daňovém“ trestném činu.

⁶ Daňová hospodářská komora – sešit 14-15, 25. července 2012, s. 37, ISBN není

⁷ Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 24. 2. 1999, sp. Zn. 5 Tz 156/98

2. 1. Daňová teorie

K vymezení typických způsobů páčání trestných činů „daňových“ u „nepodnikatelů“ je potřeba znát několik základních definic. Jde především o pojmy fyzická osoba podnikatel, pojem daň z příjmu fyzických osob, co je a co není předmětem daně z příjmů fyzických osob a jaké příjmy jsou od této daně osvobozené.

Pojem fyzická osoba označuje právní subjektivitu jednotlivce, tedy oprávnění být účastníkem právních vztahů. Rozlišuje se způsobilost k právům a povinnostem a způsobilost k právním úkonům. Každý člověk se stává fyzickou osobou okamžikem svého narození a fyzickou osobou přestává být okamžikem smrti. Daňová povinnost zemřelého poplatníka ovšem nezaniká, nýbrž přechází na dědice. Nemí důležité, zda je, či není fyzická osoba podnikající osobou.⁸

Daň z příjmů fyzických osob upravuje zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále ZDP). Kdo je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, je uvedeno v § 2 ZDP. Poplatníkem daně z příjmů fyzických osob jsou veškeré fyzické osoby, které mají na území České republiky bydliště, nebo se zde obvykle zdržují (to znamená, že zde pobývají alespoň 183 dnů v kalendářním roce). Daňová povinnost se vztahuje i na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Pokud fyzická osoba nemá bydliště na území České republiky, ani se zde obvykle nezdržuje, vztahuje se daňová povinnost pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6 ZDP), příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 ZDP), příjmy z kapitálového majetku (§ 8 ZDP), příjmy z pronájmu (§ 9 ZDP) a ostatní příjmy (§ 10 ZDP). Zákon o daních z příjmů sice přesně nedefinuje, co se rozumí příjmem, ale ze souvislostí lze dovodit, že se jedná o hrubou mzdu, tržby z podnikání nebo z pronájmu, přijatou částku za prodej nemovitosti apod. Příjmem se rozumí nejen částka přijatá v penězích, ale i přijaté nepeněžní plnění. Toto nepeněžní plnění se jako příjem oceňuje podle zákona o oceňování majetku cenou obvyklou. O příjem se jedná i v případě směny věcí, práv i jiných majetkových hodnot a služeb, tj. směna, výměna něčeho za něco. Příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou v ZDP taxativně vymezené.⁹

Důvodem rozdělení příjmů fyzických osob do pěti skupin jsou významné rozdíly při stanovení základu daně z příjmů, i způsob vybírání daně u jednotlivých druhů příjmů. Výsledné zdanění fyzické osoby odpovídá úhrnu různých druhů příjmů.

Výčet příjmů osvobozených od daně je obsažen v ustanovení § 4 ZDP a týká se všech druhů příjmů rozdělených v zákoně o daních z příjmů do § 6 až § 10. Zákon v podstatě osvobozuje od daně příjmy dosažené prodejem majetku a práv po uplynutí určité doby po jejich nabití a vychází z presumpce, že v těchto případech nejde o pořízení a následný prodej za účelem dosažení zisku. Zákon stanoví, kdy jde o spekulativní obchod, tedy, pokud byly předměty prodány v kratší době než stanovené. Další příjmy osvobozené od daně jsou

⁸ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, ANAG, 2012, s. 23, ISBN 978-80-7263-742-3

⁹ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, ANAG, 2012, s. 33, ISBN 978-80-7263-742-3

vymezeny v ustanovení § 10 ZDP a to do konkrétní výše (limitu) za zdaňovací období. Po přesáhnutí limitu tyto příjmy osvobozené od daně z příjmu fyzických osob nejsou a to v celé částce. V souvislosti se zdaněním nepodnikajících osob se jedná o následující příjmy osvobozené od daně.

Příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, jsou osvobozeny od daně podle § 4 odst. 1 písm. a) a písm. u) ZDP, pokud v nich měl prodávající bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. V případě, že v nich měl prodávající bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší 2 let a nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž přijal úplatu (popř. do jednoho roku před obdržáním úplaty) a prostředky získané prodejem zcela nebo z části použil na uspokojení bytové potřeby, příjem ve výši prostředků použitých na bytovou potřebu je potom osvobozen. Bytovou potřebou se pro účely zákona rozumí např. výstavba bytového domu, rodinného domu, koupě bytu, splacení členského vkladu za účelem získání práva nájmu nebo jiného užívání bytu nebo rodinného domu, úhrada za převod členských práv a povinností družstva, splacení úvěru nebo půjčky použitých poplatníkem na financování bytových potřeb podle ustanovení § 15 odst. 3 písm. a) až h) ZDP.¹⁰

Příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených výše jsou od daně osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem 5 let. Dnem nabytí se rozumí den převodu, nebo přechodu vlastnictví k nemovitostem. V případě, že jde o prodej nemovitosti, bytu, nebo nebytových prostor nabytých děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem (manželkou), započte se do doby pro účely osvobození i doba, po kterou nemovitost vlastnil zůstavitel.

Příjmy z převodu členských práv družstva jsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. r) a písm. u) ZDP u družstevního bytu, přesahuje-li doba mezi jejich nabytím a převodem dobu 5 let. Dále příjmy z úplatného převodu členských práv a povinností spojených s členstvím v družstvu jsou od daně osvobozeny, pokud v souvislosti s tímto převodem bude zrušena nájemní smlouva k bytu a použije-li poplatník získané prostředky na uspokojení vlastní bytové potřeby, nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž úplatu přijal. Tento příjem je osvobozen i v případě, že získané prostředky vynaložil poplatník na obstarání bytové potřeby v době jednoho roku před jejím obdržáním.¹¹

Osvobozeny od daně z příjmů jsou příjmy z prodeje ostatních movitých věcí podle § 4 odst. 1 písm. c) ZDP. Příjmy z prodeje motorových vozidel, letadel a lodí jsou od daně z příjmů osvobozeny, nepřesahuje-li doba mezi nabytím a prodejem dobu jednoho roku.

Osvobozeny jsou i příjmy podle § 10 odst. 3 písm. a) ZDP z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí, včetně příjmů ze zemědělské výroby, která není

¹⁰ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, ANAG, 2012, s. 50, ISBN 978-80-7263-742-3

¹¹ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, ANAG, 2012, s. 54, ISBN 978-80-7263-742-3

provozována podnikatelem (samostatně hospodařícím rolníkem), pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období 20.000,- Kč.

2. 2. Příjmy podléhající dani u fyzických osob nepodnikatelů

U nepodnikajících fyzických osob v souvislosti s možným trestným činem krácení daně lze uvést následující druhy příjmů.

Příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků jsou obsaženy v ustanovení § 6 ZDP a patří k nim nejen příjmy z činnosti považované podle zákoníku práce jako závislá činnost, ale i další v zákoně vyjmenované příjmy např. ze služebního poměru, za výkon funkce nebo z činností v zákoně vyjmenovaných, při jejichž výkonu se poplatník chová obdobně jako zaměstnanec. Pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel jsou legislativní zkratky pro účely daňového zákona. Zaměstnavatel je plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, který poplatníkům daň sráží a následně takto sraženou daň odvádí správci daně.¹²

Příjmy z kapitálového majetku jsou taxativně vymezené v ustanovení § 8 ZDP. Patří mezi ně např. dividendy z majetkových účastí na akciové společnosti, podíly na zisku tichého společníka, dále úroky a jiné výnosy spojené s vlastnictvím cenných papírů, a pokud plynou od plátce daně, podléhají tyto příjmy srážkové dani ve smyslu ustanovení § 36 ZDP. Vedle takto zdaňovaných příjmů patří do § 8 ZDP např. úroky a jiné výnosy z poskytnutých půjček, poplatky a úroky z prodlení, které zdaňuje poplatník v daňovém přiznání.¹³

Příjmů z pronájmu se týká ustanovení § 9 ZDP. Toto ustanovení se týká příjmů z pronájmu v případech, kdy nejde o příjmy fyzické osoby v rámci podnikání – živnosti. Patří sem příjmy z nájemného z nemovitostí a to i jejich částí, z bytů, z nebytových prostor anebo z movitých věcí. Příjmy z pronájmu se rozumějí také příjmy plynoucí poplatníkovi v případě, kdy pronajímá nemovité a movité věci, které má sám v nájmu či podnájmu a nejedná se o příležitostný pronájem. Součástí nájemného z bytů nebo jejich částí nejsou úhrady za ceny služeb spojených s užíváním bytu (§ 686 a § 696 občanského zákoníku). Obdobně v případě pronájmu nebytových prostor součástí nájemného nejsou ceny za služby, jejichž poskytování je s nájmem spojeno.¹⁴

Příklady hlavních druhů ostatních příjmů, které mohou přicházet v úvahu pro zdanění, jsou uvedeny v ustanovení § 10 ZDP. Jde však o příjmy nahodilé, pro které je stanoven též limit pro osvobození, nebo opakující se příjmy, pokud je nelze zařadit do příjmů uváděných v § 6 až § 9 ZDP. Znamená to, že např. příjmy z příležitostného zaměstnání patří pod § 6 ZDP (příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky), autorské honoráře z příležitostně vykonávané literární a umělecké činnosti pod § 7 ZDP (příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti), příjmy z pronájmu pozemku pod § 9 ZDP (příjmy z pronájmu), i když půjde o krátký časový úsek. Aby se jednalo o ostatní příjem podle

¹² PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, ANAG, 2012, s. 128, ISBN 978-80-7263-742-3

¹³ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, ANAG, 2012, s. 217, ISBN 978-80-7263-742-3

¹⁴ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, ANAG, 2012, s. 227, ISBN 978-80-7263-742-3

§ 10 ZDP, musí dojít ke zvýšení majetku – např. příjmy ze zemědělské výroby, která není provozována zemědělským podnikatelem, to znamená, že mezi příjmy příležitostné patří i příjmy drobných pěstitelů a chovatelů.

Pojem příležitostná činnost v ustanovení § 10 ZDP není nijak obecně vymezen. Přesto příležitostnou činnost lze charakterizovat znaky činnosti podle ustanovení § 7 ZDP, tedy znaky podnikatelské činnosti, ale fyzická osoba ji provádí bez povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu a může se tak vystavovat nebezpečí sankcí za nedovolené podnikání. Jedná se tedy o ostatní příjem podle § 10 ZDP. Podle současné právní úpravy by byl zdaněn způsobem uvedeným v ustanovení § 10 ZDP například příjem z prostituce. Příjem z prostituce plynoucí přímo osobám, které ji provozují, lze ve smyslu § 3 ZDP považovat za příjem, jenž je předmětem daně, a protože tento příjem není od daně osvobozen, podléhá zdanění daní z příjmů fyzických osob.

2. 3. Daňové trestné činy u nepodnikajících fyzických osob

Zkrácení daně je zvláštní případ podvodu, jímž poplatník v rozporu se zákonem ovlivňuje daňovou povinnost tak, že v rozporu se skutečností předstírá nižší rozsah této povinnosti, nebo předstírá, že takovou povinnost vůbec nemá. Zkrácení příslušné povinné platby poplatník dosahuje aktivním konáním, např. podáním úmyslně zkresleného daňového přiznání, nebo i opomenutím takového konání, ke kterému byl povinen např. úmyslným nepodáním daňového přiznání ze skutečně dosaženého příjmu.

Zkrácení daně z příjmů fyzických osob, jsou kromě případů úplného zatajení takového příjmu, zejména různé způsoby neoprávněného snižování základu daně (§ 23 ZDP), fiktivní zvyšování výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 ZDP) především u příjmů z pronájmu, uplatnění neexistujícího osvobození (§ 4 ZDP), nezdanitelných částí základu daně (§ 15 ZDP) či slev na dani (§ 35 ZDP).

V souvislosti s trestným činem zkrácení daně se jeví jako důležité vymezení hranice přípustného a legálního snižování daňové povinnosti a kde jde již o nedovolené zkrácení daně ve smyslu uvedeného trestného činu, tedy problém „optimalizace daňové povinnosti“. Tento problém je významný pro daňový subjekt i pro finanční úřad. Důsledné využívání všech zákonných možností ke snížení daňové povinnosti, nelze postihovat jako trestný čin.

Trestní postih je nutno připustit v případě simulovaného právního úkonu, který je pro nedostatek vážnosti vůle neplatný ve smyslu § 37 odst. 1 občanského zákoníku (zákon č. 40/1964 Sb.), protože vůle směřovala výlučně k tomu, aby nevznikla daňová povinnost, nebo aby byla nižší. Bylo judikováno, kdy simulované právní úkony měly sloužit ke snížení daně z příjmů v souvislosti s prodáním osobním automobilem. V této souvislosti byly učiněny závěry, že pokud je listinnými důkazy prokázáno, že kupující od kupní smlouvy, podle níž koupil vozidlo, nikdy neodstoupil, stále je používal a později prodal zcela jinému subjektu, je nutno posuzovat skutečný obsah právního úkonu, a to jak odstoupení od smlouvy, tak i následné uzavření kupní smlouvy, pokud lze dovodit, že se

ve skutečnosti jednalo o předstírané odstoupení od kupní smlouvy a předstíraný následný prodej osobního automobilu za cenu podstatně nižší, snižující příjmy prodávajícího.

V § 8 odst. 3 DŘ je formulovaná zásada, která představuje derogaci účinnosti simulovaných (zastřených) právních úkonů, což znamená, že stav skutkový má přednost před stavem formálně právním, což umožňuje nepřihlížet k simulovaným právním úkonům, které jsou formálně upraveny tak, že se fakta představují odlišně od skutečnosti, a to za účelem snížení daňové povinnosti.¹⁵

Zkrácení daně není samotné nezaplacení daně, jejíž výše nebyla zkrácena. Tato neodvedená daň se předepsaným způsobem vymáhá, zejména v exekučním řízení.

Výši zkrácení daně představuje rozdíl mezi daní, kterou má poplatník zaplatit podle příslušných předpisů a nižší daní, která mu byla vzhledem k trestné činnosti vyměřena, resp. kterou zaplatil. Nebyla-li daň vůbec přiznána nebo vyměřena, resp. byla-li zatajena samotná skutečnost, odůvodňující vznik daňové povinnosti, výše zkrácení se rovná celé výši této povinné platby, jež měla být přiznána, vyměřena a zaplacená.

Úmyslné jednání poplatníka, kterým docílí, že mu daň nebyla vůbec vyměřena nebo mu byla vyměřena v nižší částce je dokonaným trestným činem zkrácení daně, poplatku a jiné podobné platby podle § 240 odst. 1 TrZ, jestliže byla daň zkrácena ve větším rozsahu. Pokud jde o větší rozsah zkrácení daně, nelze sice přímo použít výkladové pravidlo § 138 odst. 1 TrZ, ale vzhledem k tomu, že jiná stanoviska než finanční zde nemají žádný význam, je třeba tento pojem vykládat tak, že jde nejméně o 50.000,- Kč.

Podání přiznání k dani z příjmů obsahující nesprávné údaje, na jejichž podkladě by mělo dojít k vyměření nižší daně, než jaké by odpovídalo skutečnému zdanitelnému příjmu, je pak, zamýšlel-li poplatník zkrátit daň ve větším rozsahu, pokusem trestného činu zkrácení daně podle § 21 odst. 1, § 240 odst. 1 TrZ, jestliže k vyměření nižší daně nedošlo. Příprava k trestnému činu zkrácení daně není po nabytí účinnosti trestního zákoníku (1. 1. 2010) trestná.

Samotné nepodání daňového přiznání povinnou osobou nenaplní zákoný znak trestného činu zkrácení daně za situace, kdy správci daně je daňová povinnost takové osoby známa a zjištění základu daně, jakož i stanovení daně, může být provedeno jinými prostředky. Nepodání daňového přiznání však může být zkrácením daně v těch případech, kdy subjekt daně není registrován u správce daně a nemá povinnost daňové přiznání podat, dokud mu daňová povinnost nevznikla. Při takových okolnostech je totiž nepodání daňového přiznání způsobilé vyvolat u správce daně stav, kdy neví o vzniklé daňové povinnosti a k tomu, že daň není vyměřena, dojde v příčinné souvislosti s uvedeným jednáním (opomenutím) povinné osoby.¹⁶

Trestní odpovědnost za trestný čin zkrácení daně podle § 240 TrZ zaniká účinnou lítostí podle § 33 TrZ. Podmínkou účinné lítosti je dobrovolné jednání pachatele, který jedná

¹⁵ BAXA, J. a kol. *Daňový řád: komentář*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 51, ISBN 978-80-7357-564-9

¹⁶ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 12.2.2003, sp. zn. 11 Tdo 265/2002 (T 562/2003)

z vlastní vůle. Dobrovolnost zde vyjadřuje svobodné rozhodnutí pachatele, které svědčí o jeho pozitivním obratu ve vztahu k trestnému činu a k případným škodlivým následkům. Dobrovolnost jednání pachatele může být shledáno i v dodatečném zaplacení zkrácené daně na základě platebního výměru, ale půjde o případy výjimečné.

Daňový řád má řadu preventivních a zejména sankčních oprávnění, která při jejich použití velmi účinně působí na daňové subjekty, pokud sice jejich jednání není trestným činem, ale přitom je v rozporu s daňovými předpisy (§ 247 a násl. DŘ – pořádková pokuta, § 250 DŘ – pokuta za opožděné tvrzení daně, § 251 DŘ – penále, § 252 až 253 DŘ – úrok z prodlení a § 254 DŘ – úrok z neoprávněného jednání správce daně).

3. Neoprávněné podnikání

Neoprávněné podnikání je upraveno v § 251 zákona č. 40/2009 Sb. ve znění pozdějších předpisů, trestní zákoník v části druhé Zvláštní část, hlavě VI. Trestné činy hospodářské a dílu 3. Trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou.

Ustanovení tohoto paragrafového znění chrání společenské vztahy související s podnikáním v tržní ekonomice, neboť jeho účelem je zajistit rovnost subjektů v rámci jejich soutěžení zejména na trhu výrobků a služeb, ale i na dalších trzích, a to i ve vztahu ke státní ingerenci¹⁷, nebo regulaci v těch oblastech podnikání, ve kterých je třeba zajistit kvalifikovaný výkon určitých živností nebo profesí, zejména z hlediska ochrany spotřebitelů, ale i zajištění bezpečnosti práce, hygienických a jiných společensky důležitých požadavků. Vedle rovnosti přístupu na trh jsou tak tímto ustanovením nepřímo chráněny i další zájmy jako ochrana před zdravotně závadným či nebezpečným zbožím, nebo zdravotně závadným poskytováním služeb, ale i fiskální zájmy státu, kterým však primárně poskytují ochranu jiná ustanovení trestního zákoníku (např. § 240 TrZ – Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby).¹⁸

Podnikáním se rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku (§ 2 odst. 1 obchodního zákoníku).

Podnikatelem podle § 2 odst. 2 obchodního zákoníku je mimo jiné i osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění, osoba, která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů např. advokáti na základě zákona č. 85/1996 Sb. o advokacii ve znění pozdějších předpisů a osoba, která provozuje

¹⁷ Ingerence – vliv, zasahování, vměšování

¹⁸ ŠÁMAL a kol., *Trestní zákoník. Komentář. 2. vydání*, Praha: C. H. BECK, 2012, s. 2552, ISBN 978-80-7400-428-5

zemědělskou výrobu, již se rozumí také hospodaření v lesích a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu (§ 2e až 2h zákona č. 252/1997. o zemědělství).¹⁹

Fyzická osoba provozující drobné pěstitelské a chovatelské činnosti, anebo prodávající rostlinné výrobky a nezpracované živočišné výrobky, nepodléhá evidenci zemědělského podnikatele podle zákona o zemědělství, a s přihlédnutím k tomu nelze tyto fyzické osoby za zemědělské podnikatele považovat.

Co je a co není živností, upravuje živnostenský zákon (zákon č. 455/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů). Živností je myšlena soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených živnostenským zákonem.²⁰ Živnost může provozovat mimo jiné i fyzická osoba, splní-li podmínky stanovené živnostenským zákonem; státní povolení k provozování živnosti se vyžaduje jen v případech vymezených živnostenským zákonem.

Co ale živností naproti tomu není, vymezuje § 3 živnostenského zákona. Jde například o provozování činností vyhrazených zákonem státu, nebo určené právnické osobě, využívání výsledků duševní tvůrčí činnosti, chráněných zvláštními zákony, jejich původci nebo autory atd., dále živností není v rozsahu zvláštních zákonů činnost fyzických osob např. lékařů, zubních lékařů a farmaceutů, nelékařských zdravotnických pracovníků při poskytování zdravotní péče a přírodních léčitelů, advokátů, notářů, znalců a tlumočnicků, auditorů a daňových poradců atd., živností není i činnost bank a podobných institucí, pojišťoven, zajišťoven a dalších osob pracujících v pojišťovnictví, penzijních fondů, dále pořádání loterií a jiných podobných her (jejich neoprávněné provozování je však postihováno podle speciálního ustanovení § 252 TrZ o trestném činu neoprávněného provozování loterie a podobné sázkové hry), výroba elektřiny, výroba plynu, přenos elektřiny atd. Pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor nyní také není živností. Živností také není nabízení nebo poskytování služeb směřujících bezprostředně k uspokojování sexuálních potřeb.

Některé činnosti, které nejsou živností, byť některé z nich jsou právně chráněny z hlediska využívání jejich výsledků, nejsou z hlediska jejich provádění regulovány žádným jiným předpisem a vzhledem k tomu, pokud je fyzická osoba provádí a to dokonce i způsobem, který by jinak bylo možno považovat za podnikatelský, nelze ji postihnout za trestný čin neoprávněného podnikání, tedy pokud není výdělečná činnost žádným způsobem právně regulována, pak ji nelze podřadit pod neoprávněné podnikání ve smyslu § 251 TrZ.

Trestní zákoník jako příklady výdělečného podnikání uvádí poskytování služeb a výrobní, obchodní a jiné podnikání. V souladu s tím živnostenský zákon rozděluje živnosti z hlediska předmětu podnikání na obchodní, poskytující služby a výrobní.

Služby ve smyslu živnostenského zákona představují poskytování oprav, nebo údržby věcí, přeprava osob nebo věcí, poskytování ubytování, hostinská činnost, zastavárenská činnost

¹⁹ ŠÁMAL a kol., *Trestní zákoník. Komentář. 2. vydání*, Praha: C. H. BECK, 2012, s. 2553, ISBN 978-80-7400-428-5

²⁰ Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů, Definice živnosti, § 2

a jiné práce a výkony k uspokojování dalších potřeb, zůstane-li zachována povaha živnosti (§ 43 živnostenského zákona).

Výrobní podnikání je jakékoli zhotovení výrobku či zboží. Podnikatel provozující výrobní živnost má právo v rámci živnostenského oprávnění výrobky nejen vyrábět, ale i dále prodávat a opravovat, zůstane-li zachována povaha živnosti (§ 42 odst. 1 živnostenského zákona).

Obchodní podnikání je živnost obchodní, která představuje koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej (maloobchod nebo velkoobchod). Maloobchod je nákup a prodej zboží za účelem jeho prodeje přímému spotřebiteli. Velkoobchod je nákup a prodej zboží za účelem jeho prodeje k další podnikatelské činnosti.

Jiným podnikáním ve smyslu trestního zákoníku je jakékoli jiné podnikání, zejména podnikání osob na základě oprávnění podle zvláštních předpisů a osob, které provozují zemědělskou výrobu.

U podnikání podle zvláštních předpisů se jedná zejména o činnost lékařů, zubních lékařů a farmaceutů, nelékařských zdravotnických pracovníků při poskytování zdravotní péče, dále o činnost veterinárních lékařů a dalších veterinárních pracovníků, včetně pracovníků veterinární asanace a osob vykonávajících odborné práce při šlechtitelské a plemenářské činnosti v chovu hospodářských zvířat, dále činnosti advokátů, notářů, patentových zástupců a soudních exekutorů, znalců a tlumočnicků, auditorů a daňových poradců, burzovních dohodců, zprostředkovatelů a rozhodců při řešení kolektivních sporů a rozhodců při rozhodování majetkových sporů, úředně oprávněných zeměměřických inženýrů, autorizovaných architektů a autorizovaných inženýrů činných ve výstavbě, kteří vykonávají svoji činnost jako svobodní architekti a svobodní inženýři a činnosti autorizovaných inspektorů, kteří vykonávají svoji činnost jako svobodné povolání.²¹

Z výše uvedeného vyplývá, že živnostenský zákon není jediným zákonem, který upravuje oblast podnikání, a proto je potřeba vždy zkoumat, zda konkrétní podnikatelská činnost, která měla být provozována ve větším rozsahu neoprávněně, není upravena některým jiným právním předpisem (např. činnost notářů a advokátů, činnost daňových poradců, zemědělských podnikatelů apod.).

V praxi civilních soudů byl řešen problém, zda činnost znalců, upravená zákonem č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, je podnikatelskou činností, přičemž bylo bráno v úvahu také to, že slouží mimo jiné i k tomu, aby zabezpečovala pro státní orgány odborné podklady pro rozhodovací činnost. Z toho však nutně nemusí vyplývat to, že cílem osob, které činnost znalců provádějí, není dosahování zisku. Znalci jsou za svoji znaleckou činnost honorováni a dosahují tedy i zisk, který je zcela nepochybně jedním z motivů výkonu činnosti znalců. Proto bylo uzavřeno, že činnost znalců je při splnění

²¹ ŠÁMAL a kol., *Trestní zákoník. Komentář. 2. vydání*, Praha: C. H. BECK, 2012, s. 2558, ISBN 978-80-7400-428-5

dalších dvou podmínek stanovených v § 2 odst. 1 obchodního zákoníku podnikatelskou činností.²²

Neoprávněné podnikání na základě speciálních povolení

K některým podnikatelským činnostem je třeba i speciálního povolení, vydávaného ústředním orgánem státní správy. Pokud pak fyzická osoba takové povolení nemá, jedná se o neoprávněné podnikání.²³

V praxi byl řešen případ fyzické osoby, která za úplatu prováděla nábor pracovních sil pro práci v cizině, tedy zprostředkovával zaměstnání, které je nutné považovat za jiné výdělečné podnikání ve smyslu § 251 odst. 1 TrZ, neboť je lze provádět i za účelem dosažení zisku. Konkrétně měl sjednáno, že za každou získanou osobu pro nelegální práci v USA, která se dostaví za účelem konání práce na místo určení v USA, obdrží od organizace zabývající se takovým nábořem se sídlem v USA, prostřednictvím konkrétní osoby 250 dolarů (USD). K podnikání, jehož podstatou je zprostředkování zaměstnání za úplatu (ale i bezplatně), je potřeba povolení. Povolení ke zprostředkování zaměstnání je vydáno na základě žádosti fyzické nebo právnické osoby, která splňuje podmínky uvedené v § 60 odst. 2 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti. Toto povolení k výkonu zprostředkování zaměstnání za úhradu právnickým nebo fyzickým osobám uděluje generální ředitelství Úřadu práce (dříve Ministerstvo práce a sociálních věcí). Vzhledem k tomu, že obviněný v této věci neměl uvedené povolení a podnikal ve větším rozsahu, dopustil se trestného činu neoprávněného podnikání podle § 251 TrZ.²⁴

Neoprávněné poskytování služeb a provozování podnikání ve větším rozsahu

Neoprávněného podnikání se dopouští každý, kdo poskytuje služby nebo provozuje výrobní, obchodní, nebo jiné podnikání v rozporu se živnostenským zákonem, nebo v rozporu s jinými právními předpisy, které stanoví podmínky pro jeho provozování.

Neoprávněné podnikání musí být k tomu, aby mohlo být posouzeno jako trestný čin, prováděno ve větším rozsahu. Výkladové pravidlo uvedené v § 138 odst. 1 TrZ, pro stanovení výše škody, zde nelze pro stanovení „většího rozsahu“ použít. Při posuzování, zda pachatel neoprávněně podnikal ve větším rozsahu, se především zvažuje, zda šlo o činnost srovnatelnou s výkonem zaměstnání, provozovanou s cílem získat trvalý zdroj finančních příjmů. Proto musí jít o soustavnou činnost provozovanou takřka po „živnostensku“. K založení trestné odpovědnosti u neoprávněného provozování služeb nebo provozování výrobního, obchodního nebo jiného podnikání, které má povahu drobného podnikání, jímž pachatel dosahuje příjmy srovnatelné s příjmy z pracovního

²² Rozsudek Vrchního soudu v Praze, ze dne 30. 3. 1993, sp. zn. 3 Cdo 53/92

²³ ŠÁMAL a kol., *Trestní zákoník. Komentář. 2. vydání*, Praha: C. H. BECK, 2012, s. 2562, ISBN 978-80-7400-428-5

²⁴ ŠÁMAL a kol., *Trestní zákoník. Komentář. 2. vydání*, Praha: C. H. BECK, 2012, s. 2559, ISBN 978-80-7400-428-5

poměru s běžným výdělkem, je podle soudní judikatury k naplnění znaku „ve větším rozsahu“ třeba, aby trvalo nejméně šest měsíců.

Zpravidla je to více akcí, ale může to být i jedna rozsáhlá akce trvající po delší dobu (např. déle než šest měsíců) s velkým rozsahem a objemem podnikání. Takovou rozsáhlou akci, která se skládá z více jednotlivých aktů, je však třeba odlišit od jednorázového aktu, např. jednorázového prodeje většího počtu věcí nebo jednorázové služby, který nesplňuje požadavek soustavné činnosti provozované po „živnostensku“. Kritérii zde budou zejména délka neoprávněného podnikání, nebo poskytování služeb, rozsah takové činnosti, její objem, a to i včetně finančního vyjádření hrubého obrátu, ceny použitého materiálu, nebo předmětů určených k prodeji, ceny pracovní síly použité v takovém podnikání apod. Nezáleží však na tom, zda jde o hlavní zdroj obživy pachatele, nebo zda svou činnost provádí vedle jiného zaměstnání.

U již zmíněného případu – zprostředkování zaměstnání v cizině – byl pro posouzení „většího rozsahu“ významný nejen výsledek provozované činnosti (např. počet osob, jimž pachatel zprostředkoval zaměstnání, výše skutečně dosaženého zisku), ale i celý souhrn dílčích jednání, která směřovala k dosažení zamýšleného výsledku (délka doby zprostředkování zaměstnání, formy a četnost provádění náboru pracovních sil apod.).

Podnikání, a to i neoprávněné, je sice zásadně prováděno za účelem dosažení zisku, avšak to neznamena, že by při splnění ostatních znaků tohoto trestného činu nebylo možno postihnout neoprávněné podnikání, které je ztrátové. Rozhodující je zde účel činnosti, tedy snaha pro získání příjmů, nikoli faktický stav v podobě ztráty způsobené neschopností podnikatele. Tuto okolnost je možno vyjádřit v rámci stanovení povahy a závažnosti trestného činu podle § 39 odst. 1, 2 TrZ při stanovení druhu a výměry trestu.

Ve vztahu k neoprávněnému podnikání musí být prokázán úmysl, který musí zahrnovat i naplnění znaku neoprávněně, neboť tento znak je v popisu skutkové podstaty výslovně vyjádřen. Zjišťování úmyslu by zde nemělo činit zvláštních potíží, neboť skutečnost, zda pachatel měl potřebné oprávnění k podnikání (např. živnostenský list), nebo splňoval potřebné zákonné předpoklady pro výkon určité podnikatelské činnosti, je zpravidla dobře zjištělná z příslušného dokladu (např. osvědčení o zapsání v seznamu advokátů vedeném Českou advokátní komorou, výpis ze živnostenského rejstříku apod.). Omyl pachatele ohledně splnění určitých zákonných podmínek pro provozování určité podnikatelské činnosti, se posuzuje podle zásad vztahujících se k právnímu omylu.

V praxi je pachatelem trestného činu neoprávněného podnikání (až na určité výjimky) nejčastěji fyzická osoba, která provozuje podnikání bez příslušného oprávnění. Pokud by však fyzická osoba podnikala neoprávněně ve smyslu § 251 TrZ v rámci, nebo na úkor např. společnosti s ručením omezeným, byla by za takové jednání trestně odpovědná. Judikaturou byl řešen případ, kdy obchodní společnost, např. společnost s ručením omezeným, na základě příslušných právních předpisů, konkrétně obchodního zákoníku, platně nevznikla a pachatelé jen její existenci předstírali. V takovém případě se při naplnění všech znaků skutkové podstaty trestného činu může jednat o neoprávněné podnikání podle § 251 TrZ. Stejně tak by bylo nutno řešit i trestní odpovědnost fyzických

osob zaměstnanců právnické osoby, kteří by pod jejím jménem nebo i jinak podnikali neoprávněně na svůj účet (tzv. melouchaření). Pokud by o této činnosti vedení právnické osoby nevědělo, a ani jinak se na ní nepodílelo, byli by trestně odpovědní pouze „melouchařící“ zaměstnanci právnické osoby.

Způsobení značné škody a získání značného prospěchu

Značnou škodou je škoda ve výši nejméně 500.000,- Kč, což vyplývá z výkladového pravidla v § 138 odst. 1 TrZ pro určení hranic výše škody. Další vyšší hranicí je škoda velkého rozsahu. Pokud jde o zavinění u tohoto následku, postačí ve smyslu ustanovení § 17 písm. a) TrZ zavinění z nedbalosti.

Pokud se jedná o značný prospěch, z ustanovení § 138 odst. 1, 2 TrZ vyplývá, že činí nejméně 500.000,- Kč, poněvadž se na jeho určení vztahuje výkladové pravidlo pro určení výše škody. Značný prospěch může být pachatelem získán jak „pro sebe“, tak i „pro jiného“. Další vyšší hranicí je prospěch velkého rozsahu.

Při určení značného prospěchu v konkrétním případě je třeba vycházet z tzv. čistého prospěchu (čistého výtěžku z podnikání), neboť je potřeba odečíst ceny spotřebovaného materiálu, energie, mzdy pracovníků i cenu vlastní pracovní síly podnikatele. K náležitému určení značného prospěchu jako čistého výtěžku podnikatele, je třeba zpravidla přibrat znalce z oboru ekonomiky. Z hlediska zavinění u tohoto následku postačí opět ve smyslu ustanovení § 17 písm. a) TrZ zavinění z nedbalosti.²⁵

Vztah k jiným trestným činům

Jak již bylo dříve uvedeno, jednočinný souběh s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TrZ je vyloučen, neboť po pachateli trestného činu neoprávněného podnikání podle § 251 TrZ nelze žádat, aby tím, že by podal daňové přiznání, v podstatě ve vztahu ke správci daně jako státnímu orgánu přiznal, že neoprávněně podniká. Podle praxe soudů nelze zatajení příjmu docíleného trestným činem posuzovat jako zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ, poněvadž pachatel by se tím nepřímo nutil k oznámení své vlastní trestné činnosti, což je v rozporu se zásadou, že k doznání nesmí být obviněný donucován žádným způsobem. Tento postup je zpochybňován finančními úřady i Ministerstvem financí, s poukazem na ustanovení o mlčenlivosti ve vztahu k orgánům činným v trestním řízení podle § 52 a § 53 odst. 2 DŘ. Tyto námitky ze strany finančních úřadů nejsou důvodné, neboť povinnosti mlčenlivosti podle § 53 odst. 2 DŘ se nelze dovolávat také ve vztahu k jiným trestným činům, než jen daňovým a poplatkovým, a to trestným činům, jejichž nepřekážení nebo neoznámení je trestným činem, trestným činům dotačního podvodu, zkršlování údajů o stavu hospodaření a jmění, poškozování finančních zájmů Evropské unie, trestným činům proti výkonu pravomoci orgánu veřejné moci a úřední osoby, trestným činům

²⁵ ŠÁMAL a kol., *Trestní zákoník. Komentář. 2. vydání*, Praha: C. H. BECK, 2012, s. 2565, ISBN 978-80-7400-428-5

úředních osob, trestným činům úplatkářství a maření výkonu úředního rozhodnutí, nebo trestným činům udávání padělaných a pozměněných peněz, padělání a pozměnění veřejné listiny, nedovolené výroby a držení pečetidla státní pečeti a úředního razítka. Navíc nelze vyloučit, že pokud by finanční úřad zjistil určité nesrovnalosti v daňovém přiznání podnikatele bez příslušného oprávnění k podnikání a podal by trestní oznámení pro daňový trestný čin, vedly by zpravidla připojené údaje i k odhalení trestného činu neoprávněného podnikání, který by pak byl stíhán v jednočinném souběhu s daňovým trestným činem. K tomu je potom potřeba poznamenat, že taková možnost, zejména s přihlédnutím ke složitosti daňových předpisů, by byla dosti frekventovaná.

Méně závažné případy nedovoleného podnikání je možno postihnout jako přestupek na úseku podnikání dle ustanovení § 24 odst. 1 písm. b) zákona č. 200/1990 Sb., přestupkového zákona.

3. 1. Příklady neoprávněného podnikání

Neoprávněné podnikání lze uvést na případech, se kterými se již soudy v minulosti setkaly a ve kterých již bylo pravomocně rozhodnuto o spáchání trestného činu neoprávněného podnikání dle ustanovení § 251 odst. 1 TrZ.

Neoprávněné poskytování služeb nebo provozování výrobního nebo jiného podnikání, které má povahu drobného živnostenského podnikání, jímž pachatel dosahuje příjmy srovnatelné s příjmy z pracovního poměru s běžným výdělkem, probíhá ve větším rozsahu ve smyslu ustanovení § 251 odst. 1 TrZ jen, když je vykonáváno po dobu nejméně šesti měsíců.

Jednání pachatele, spočívající v provádění nábory pracovních sil za úplatu pro práci v cizině, má charakter zprostředkování zaměstnání a lze jej pokládat za „jiné podnikání“ ve smyslu § 251 odst. 1 TrZ, ke kterému je potřeba povolení příslušného orgánu státní správy. Pokud pachatel k takové činnosti nemá povolení, jedná podle tohoto ustanovení „neoprávněně“. Pro posouzení, zda neoprávněné podnikání je provozováno „ve větším rozsahu“, je významný nejen výsledek provozované činnosti (např. počet osob, jímž pachatel zprostředkoval zaměstnání, výše skutečně dosaženého zisku), nýbrž i celý souhrn dílčích jednání, která směřují k dosažení zamýšleného výsledku (např. délka doby zprostředkování zaměstnání, formy a četnost provádění nábory pracovních sil).²⁶

Poskytování služeb, nebo provozování výdělečného podnikání ve větším rozsahu po zrušení živnostenského oprávnění příslušným správním orgánem podle zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, může být posouzeno jako trestný čin neoprávněného podnikání podle § 251 odst. 1 TrZ, nikoliv však také jako trestný čin maření výkonu úředního rozhodnutí podle § 337 odst. 1 písm. a) TrZ, neboť nejde o vykonávání činnosti, která byla rozhodnutím soudu nebo jiného státního orgánu zakázána.

²⁶ Rozsudek Nejvyššího soudu v ČR, ze dne 16. 12. 1997, sp. zn. 2 Tzn 113/97

Trestný čin neoprávněného podnikání podle § 251 odst. 1 TrZ může spáchat i ten, kdo sice byl držitelem určitého oprávnění k podnikání (např. živnostenského listu), pokud ve větším rozsahu prováděl takovou podnikatelskou činnost, která překračuje rámec jeho oprávnění. To platí i tehdy, jestliže pachatel prováděl některé práce, či poskytoval služby prostřednictvím tzv. subdodavatelů, kteří rovněž neměli příslušné podnikatelské oprávnění. Ke spáchání trestného činu neoprávněného podnikání podle § 251 odst. 1 TrZ se nevyžaduje způsobení škody ani získání prospěchu v určité výši, proto jeho zákonný znak spočívající ve spáchání činu „ve větším rozsahu“ nelze vykládat s poukazem na ustanovení § 138 TrZ, které se uplatní při stanovení výše škody, výše prospěchu, nákladů k odstranění následků poškození životního prostředí a hodnoty věci nebo jiné majetkové hodnoty. Zmíněný zákonný znak trestného činu neoprávněného podnikání je tedy naplněn již tím, že pachatel neoprávněně podnikal po delší dobu a že jeho cílem bylo získat trvalejší zdroj finančních prostředků. Výše konečného výdělků pachatele však není významná pro spáchání trestného činu neoprávněného podnikání podle § 251 odst. 1 TrZ, neboť neoprávněným podnikáním prováděným ve větším rozsahu může být i neúspěšné podnikání, které z nejrůznějších příčin skončilo bez dosažení zisku, resp. bylo dokonce ztrátové.²⁷

Při zjišťování, zda pachatel trestného činu neoprávněného podnikání získal takovým činem značný prospěch ve smyslu § 251 odst. 1, 2 písm. b) TrZ, nelze do získaného prospěchu zahrnovat náklady, které pachatel v rámci neoprávněného poskytování služeb, provozování výrobního nebo jiného výdělečného podnikání, důvodně vynaložil, ani odměnu přiměřenou hodnotě účelně vynaložené práce. I když prospěch pachatele získaný trestným činem neoprávněného podnikání nedosáhne částky 500.000,- Kč, a nebude tedy uvedený kvalifikační znak naplňovat, je potřeba výši prospěchu vždy zjišťovat, neboť je významným kritériem pro posouzení povahy a závažnosti trestného činu.

3. 2. Neoprávněné podnikání prováděné fyzickými osobami nepodnikateli v praxi

Trestného činu neoprávněného podnikání dle ustanovení § 251 TrZ se dopouštějí fyzické osoby – nepodnikatelé převážně z neznalosti zákona. Většina z těchto osob při následném podání vysvětlení (výslechu) u policie přiznává, že netušili, že by se činností, kterou vykonávají, mohli dopouštět trestného činu, za který jim následně může hrozit nepříjemná sankce, ať již ze strany policie (sdělení obvinění ze spáchání trestného činu neoprávněného podnikání), nebo ze strany finančního úřadu (vyměřená daň).

V praxi se lze nejčastěji s neoprávněným podnikáním setkat u lidí, kteří si chtějí různým způsobem přivydělat ke svému stávajícímu příjmu. Jde například o matky na mateřské dovolené, studenty, osoby bez zaměstnání vedené na úřadech práce, a další.

²⁷ Usnesení Nejvyššího soudu ČR, ze dne 13. 1. 2009, sp. zn. 5 Tdo 1605/2008

3. 3. Nákup a prodej věcí prostřednictvím internetových aukcí (Aukro)

Internetové obchodování je jednou z nejprogresivněji se rozvíjející oblastí. Za poměrně krátkou dobu své existence (v České republice od roku 2006) si AUKRO získalo téměř monopolní pozici na online aukční prodej a jeho vliv přitom stále roste. Počátkem roku 2009 mělo 1 milion uživatelů, koncem roku 2009 již 1,6 milionů, z čehož je patrné, s jakou progresí se tato oblast obchodování začala rozvíjet. Tento moderní způsob obchodování přinesl nové otázky ve vztahu ke zdaňování příjmů z prodejů, charakteru činnosti jednotlivých prodejců apod. K těmto uživatelům patří zcela regulérní prodejci, kteří prodávají celou škálu zboží přes internet za jediným účelem a tím je dosažení zisku. Mezi nimi se však vyskytují fyzické osoby nepodnikatelé, které nabízejí nové zboží získané ze zahraničí ve velkém, aniž by se starali o to, že by ze svých zisků měli odvést daň. Například v Mladé frontě se dne 20. 1. 2010 objevil článek „Kdo prodává na síti, musí platit daň“, čímž toto téma mohlo u řady skutečných i potenciálních prodejců zabránit neplnění jejich daňových povinností z neznalosti.

V současné době stále převažuje nákup a prodej prostřednictvím internetové aukce na stránkách „www.aukro.cz“. Tohoto způsobu využívají taktéž studenti a matky na mateřské dovolené, kteří si touto cestou snaží po finanční stránce přilepšit do svého rozpočtu. Aby bylo možno posoudit, zda se jedná o činnost vykazující znaky podnikatelské činnosti, je potřeba, aby se nejednalo pouze o prodej příležitostný, ale aby se jednalo o prodej (případně i nákupy za účelem dalšího prodeje) soustavný, tedy soustavnou činnost. To znamená, že uživatel soustavně na internetových aukčních portálech nabízí k prodeji různé zboží, často i stejné zboží opakovaně. Zboží nabízí ve větším množství, z čehož je patrné, že hlavním důvodem jeho chování je prodej zboží, za účelem dosažení zisku.

Pro posouzení této činnosti jako neoprávněného podnikání z pozice policie, nebo příjmu z podnikání či ostatních příjmů z pozice finančního úřadu, je potřeba si vyžádat od příslušného internetového portálu (v případě internetového portálu aukro.cz se jedná o společnost Allegro Group CZ s.r.o.) seznam všech nákupů a prodejů konkrétního uživatele. Z tohoto seznamu lze potom jednoduše zjistit a následně i vyhodnotit již zmiňovanou soustavnost činnosti, dále i například celkovou částku, za kterou bylo zboží prodáno, nakoupeno, nabízeno apod.

Policie musí prokázat, zda se této činnosti dopouštěla opravdu osoba zaregistrovaná na internetovém portálu, nebo to byl například člen rodiny této zaregistrované osoby. Důkazní břemeno má policie, nikoli osoba, která tuto činnost vykonává (případně osoba registrovaná na internetovém portálu). V současné době není nikterak složité uvedené jednání dokazovat, jako důkaz policii povětšinou postačují zajištěné materiály z internetových portálů, ze kterých je jasně dané, jaké zboží bylo nabízeno, jaké zboží bylo prodáno, jaké zboží prodáno nebylo, případně bylo nabízeno opakovaně. Dále lze zjistit, z jakého počítače bylo na registrovaný účet přistupováno (IP adresa počítače) a v nemalé míře policii pomáhají i jednotlivé komentáře, které jsou sdělovány konkrétními uživateli v případě prodeje, nebo i nedodání vydraženého zboží. Součástí registrace na internetových aukčních serverech, bývají povinnými údaji i telefony, emailové adresy a skutečné adresy bydliště, za pomoci kterých je možnost ustanovit osoby, které tuto

činnost vykonávají. V případě, že je prokázána soustavná, jak již bylo uvedeno výše, minimálně 6-ti měsíční činnost, která vykazuje znaky podnikání, a z této činnosti je patrný finanční požitek (příjem za období činnosti minimálně 50.000,- Kč), je na policii, aby ve věci podezření ze spáchání neoprávněného podnikání podle ustanovení § 251 trestního zákoníku konala. Většinou policie ve věci zahájí úkony trestního řízení podle ustanovení § 158 odst. 3 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, shromáždí důkazy a výpovědi zúčastněných stran, v případě prokázání spáchání trestného činu ve věci policie sdělí obvinění konkrétní osobě podle ustanovení § 160 odst. 1, trestního řádu pro spáchání uvedeného trestného činu a podá státnímu zástupci návrh na podání obžaloby. Osobě, která tuto činnost páchá, hrozí trest odnětí svobody až na dvě léta, nebo zákaz činnosti.

Na všech finančních úřadech probíhala již od roku 2010 příprava a následná realizace tematicky zaměřené kontrolní akce vyhlášené Ministerstvem financí. Jednalo se o internetové obchodování (aukční servery), a to obchodování s novým i použitým zbožím, prověřování zdanění příjmů právnických i fyzických osob dosažených obchodováním na AUKRU. Finančnímu ředitelství v Brně se při této celostátní kontrolní akci podařilo získat od společnosti Aukro, s.r.o. (dnes spol. Allegro Group CZ, s.r.o.) rozsáhlou databázi prodejců. Vzhledem k rozsáhlosti databáze byla zaměřena pozornost na subjekty, které uskutečnily na tomto portálu celkový prodej nad 50.000,- Kč. Tuto podmínku splňovalo cca. 10.000 subjektů. Podle prvních informací některé subjekty vykazovaly znaky nepovolené obchodní činnosti, tzn. podnikání bez živnostenského listu.

Jako příklad lze uvést činnost fyzické osoby provozovanou prostřednictvím internetového obchodu AUKRO. V tomto případě tato osoba byla identifikována za spolupráce kriminální policie. Bylo zjištěno, že prostřednictvím mezinárodního obchodního portálu eBay fyzická osoba nakupovala starožitné hodinky, asijské historické meče a další podobné předměty, které pak prodávala prostřednictvím internetového obchodu AUKRO ve větším rozsahu bez živnostenského oprávnění. Byla u ní zahájena kontrola daně z příjmů. Na výzvu finančního úřadu subjekt nedoložil doklady o nákupu ani prodeji uvedených předmětů. Protože na internetovém portálu eBay se nelze dotázat, ani vyhledat historii jednotlivých nákupů, byla subjektu stanovena daň z příjmů fyzických osob podle § 10 – ostatní příjem, na základě pomůcek.

Z pozice finančního úřadu je důkazní břemeno prokazující tvrzení daňového subjektu na tomto daňovém subjektu. Tedy v případě, že finanční úřad zjistí u daňového subjektu příjmy podléhající dani z příjmů fyzických osob, je na subjektu, aby prokázal, že příjmy nejsou předmětem daně, nebo jsou od daně osvobozené, nebo byly již zdaněné.

Finanční úřad vyzve daňový subjekt k podání daňového tvrzení. Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může finanční úřad vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Nevyhoví-li daňový subjekt výzvě ve stanovené lhůtě, může finanční úřad buďto daň vyměřit, či doměřit na základě dokazování, anebo daň vyměřit, či doměřit podle pomůcek.

Pracovníci finančního úřadu mohou taktéž i zahájit daňovou kontrolu. Smyslem daňové kontroly je součinnost s daňovým subjektem a případné stanovení daně dokazováním.

Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze stanovit daň dokazováním, finanční úřad stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.

Finanční úřad v Českých Budějovicích v rámci vyhledávací činnosti u celostátní akce AUKRO zkontroloval 10 subjektů fyzických osob nepodnikatelů, kteří neměli příslušné živnostenské oprávnění. Vydal 7 subjektům výzvu k podání přiznání k dani z příjmu fyzických osob a u 5 subjektů zahájil daňovou kontrolu (ve dvou případech byla subjektu zaslána na jedno zdaňovací období výzva a na jiné zdaňovací období byla zahájena kontrola). Výsledkem byla vyměřená nebo doměřená daň v celkové výši 781.565,- Kč.

Jako příklad daňové kontroly lze uvést „podnikání“ otce a syna, kteří prodávali věci na internetových aukcích společnosti Aukro s.r.o. (nyní Allegro Group CZ s.r.o.) v letech 2007 až 2009 (za tato zdaňovací období byla provedena kontrola), 2010 a 2011. Otcí byl vydán živnostenský list 2. 1. 2006 na živnost Specializovaný maloobchod a maloobchod se smíšeným zbožím. Tuto činnost přerušil od 1. 2. 2006 do 31. 8. 2008 a dále od 11. 2. 2009. Přesto v roce 2007, 8 měsíců roku 2008 a skoro 11 měsíců v roce 2009 „podnikal“. Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za žádné zdaňovací období nepodal. Kontrolou bylo zjištěno, že poplatník dosahoval příjmy dlouhodobě a to v letech 2007 až 2011 a v průběhu těchto let pravidelně nabízel v aukcích prodej movitých věcí, prostřednictvím těchto aukcí prodal tisíce věcí a z jejich prodeje dosáhl v letech 2007 až 2009 obrát 912,5 tis. Kč, a to téměř v 2 800 ukončených aukcích. Jednalo se o prodeje modelů autíček, figurek vojáků a jiných figurek (o totožné modely) a další movité věci. Daň byla stanovena za použití pomůcek. Z příjmů v roce 2007 ve výši 485 tis. Kč po snížení o výdaje a uplatnění slev na dani byla stanovena daň 29 tis. Kč, z příjmů v roce 2008 ve výši 741 tis. Kč opět po odečtu výdajů a uplatnění slev na dani byla stanovena daň 26 tis. Kč a v roce 2009 z příjmů ve výši 391 tis., po odečtu výdajů a uplatnění slev na dani byla stanovena daň ve výši 0. Synovi byl vydán živnostenský list 19. 12. 1994 na živnost Koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Tuto živnost vykonával podle daňových přiznání naposledy v roce 2004. Činnost přerušil od 10. 3. 2004 do 9. 3. 2006. Platnost živnostenského oprávnění zanikla 18. 2. 2009. Přesto téměř 11 měsíců v roce 2009 „podnikal“. Přiznání k dani z příjmů fyzických osob nepodával. V letech 2007 až 2009 měl příjmy ze zaměstnání. Kontrolou let 2007 až 2009 bylo zjištěno, že poplatník uskutečnil prodej modelů autíček, figurek vojáků (totožné modely), bot a dalších movitých věcí na internetových aukcích společnosti Aukro s.r.o. Bylo zjištěno, že poplatník dosahoval příjmy dlouhodobě a to v letech 2007 až 2011 a v průběhu těchto let pravidelně nabízel v aukcích prodej movitých věcí, prostřednictvím těchto aukcí prodal tisíce věcí a z jejich prodeje dosáhl v letech 2007 až 2009 příjmy. Daň byla stanovena za použití pomůcek. Za rok 2007 mu byla vyměřena daň 26 tis. Kč a to z příjmů ze zaměstnání po odečtení pojistného, příjmů z prodeje na Aukru ve výši 220 tis. Kč po odečtení výdajů a po uplatnění slevy na poplatníka. Za rok 2008 daň ve výši 11 tis. Kč a to z příjmů ze zaměstnání po odečtení pojistného, příjmů ve výši 565 tis. Kč z prodeje na Aukru po odečtení výdajů a uplatnění slevy na poplatníka. Za rok 2009 daň 48 tis. Kč a to z příjmů

ze zaměstnání po odečtení pojistného, příjmů z prodeje na Aukru 260 tis. Kč po odečtení výdajů a uplatnění slevy na poplatníka.

Pro snazší pochopení trestného činu neoprávněného podnikání lze uvést část Usnesení Okresního soudu v Českých Budějovicích, který rozhodl v hlavním líčení konaném dne 30. 9. 2009 v trestní věci obžalované M.P., která v období nejméně od 10. 8. 2007 do 3. 6. 2009 v Českých Budějovicích a jinde, na vlastní odpovědnost a bez živnostenského oprávnění, s úmyslem neoprávněně získat trvalý zdroj příjmů, nabízela k prodeji pod registrací „MayaPa“ a „Surikato“ prostřednictvím internetového aukčního portálu Aukro na internetové adrese „<http://www.aukro.cz>“, různé, převážně textilní zboží, které následně po vydražení zasílala prostřednictvím České pošty s.p. oproti finanční úhradě k rukám vydražitelů, přičemž toto zboží v počtu 1133 kusů vydražila za částku celkem ve výši 380.324,- Kč, přičemž tak činila bez příslušného živnostenského oprávnění pro živnost volnou s předmětem podnikání Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, obor činnosti č. 48 – velkoobchod a maloobchod, ve smyslu nařízení vlády číslo 278/2008 Sb., které je zákonným předpokladem takových aktivit ve smyslu ustanovení § 2 a § 12 zákona číslo 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, a tedy tímto popsáním jednáním se dopustila trestného činu neoprávněného podnikání dle ust. § 118 odst. 1 trestního zákona, kdy rozhodnutím právě ze dne 30. 9. 2009, které nabylo právní moci dne 27. 10. 2009 podle § 223a odst. 1 trestního řádu a § 307 odst. 1 trestního řádu Okresní soud v Českých Budějovicích podmíněně zastavil trestní stíhání obžalované M. P. pro citovaný trestný čin a podle § 307 odst. 2 trestního řádu stanovil pro obžalovanou zkušební dobu v délce 9 měsíců, z důvodu, že v průběhu hlavního líčení se obžalovaná M. P. plně ke skutkovým okolnostem trestního stíhání doznala.²⁸

3. 4. Nákup, prodej kovového odpadu, druhotných surovin

Tuto činnost provádějí především osoby bez zaměstnání, které jsou vedeny na úřadu práce a snaží se finančně si přilepšit do svého rozpočtu. V případě, že se jedná o příjmy nahodilé – tedy subjekt se chce zbavit například svého železného šrotu, nebo starého papíru, a tento prodá ve sběrně druhotných surovin, nelze tuto činnost považovat za protiprávní jednání, ani tyto příjmy nepřicházejí v úvahu pro zdanění. Zcela opačným případem je však jednání, kdy subjekty tuto činnost provádějí pravidelně za účelem dosažení zisku, kdy se aktivně snaží nakupovat, případně shánějí na určitých místech např. železný (i jiný) šrot a tento soustavně prodávají v různých sběrnách druhotných surovin.

Při posuzování této činnosti jako neoprávněného podnikání si lze vyžádat od konkrétních výkupců sběrných surovin seznam všech prodejů konkrétní osoby, jelikož veškeré výkupny sběrných surovin mají ze zákona povinnost evidovat osobní údaje prodávajících (a to nejen právnických, ale i fyzických osob nepodnikatelů), za účelem možné zpětné kontroly. Na základě vyžádaného seznamu prodejů konkrétní osoby je možné zjistit

²⁸ Usnesení Okresního soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 9. 2009, Č.j.: 3T 147/2009-91

a následně i vyhodnotit již zmiňovanou soustavnost páchané činnosti společně s příjmem, který daná osoba za prodej surovin inkasovala.

Při dokazování policií, platí stejné způsoby, jako při prokazování jednání prodeje přes internetové aukční portály. Ministerstvem financí byla vyhlášena tématicky zaměřená akce na obchodování s barevnými kovy (šroty) - přeprodej dané komodity v řetězci. Mezi kontrolovanými subjekty nebyly fyzické osoby nepodnikatelé, finanční úřady však prováděly pouze kontrolu podnikatelských subjektů).

4. Daňová povinnost nepodnikající fyzické osoby

Daňová povinnost nepodnikající fyzické osoby nastane v případě, že dosáhne ve zdaňovacím období (kalendářní rok) příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, nebo se nejedná o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně a překročí nominální limit 15.000,- Kč, je povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“) dle § 38g zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. U poplatníka s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků jsou vymezeny tituly, pro které přiznání k dani z příjmů nepodává, nemá-li jiné příjmy podle § 7 až § 10 ZDP vyšší než 6.000,- Kč. V daňovém přiznání uvede subjekt veškeré příjmy, které jsou předmětem daně podle ustanovení § 6 až § 10 ZDP kromě příjmů od daně osvobozených, nezdanitelné části základu daně (např. hodnota darů), dále uvede částku slevy na dani podle § 35ba ZDP (např. za rok 2012 24.840,- Kč na poplatníka) a daňového zvýhodnění podle § 35c ZDP (na vyživované dítě 13.404,- Kč za rok 2012) a § 35d ZDP (daňový bonus).

Základ daně z příjmů fyzických osob se skládá z dílčích základů daně, což jsou základy daně za jednotlivé druhy příjmů podle § 6 až § 10 ZDP. Základem daně je rozdíl mezi příjmy, které jsou předmětem daně, a výdaji vynaloženými na jejich dosažení (§10 ZDP), zajištění a udržení (§ 9 ZDP) u fyzických osob nepodnikatelů. Daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení (v našem případě daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob) sám daň vyčíslit a zaplatit, nejpozději v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení.

Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky jsou vymezeny v ustanovení § 6 ZDP. Jedná se o příjmy z pracovněprávního poměru, kdy poplatníkem daně je zaměstnanec a plátcem daně zaměstnavatel. Základem daně je prakticky hrubý příjem (mzda) snížený o pojistné, což lze chápat jako jediný výdaj poplatníka. Povinnost vypočítat a odvést daň má plátec, tedy zaměstnavatel.

Fyzických osob nepodnikatelů se netýká ustanovení § 7 ZDP a v případě, že neoprávněně podnikají bez příslušného oprávnění, jedná se o příjem podle § 10 ZDP.

V § 8 ZDP jsou vymezeny taxativně příjmy z kapitálového majetku. U nepodnikající fyzické osoby z uvedených příjmů připadají hlavně v úvahu např. úroky a jiné výnosy

z poskytnutých úvěrů a půjček, které jsou základem (dílčím základem) daně a nejsou snižené o výdaje. Většina příjmů z kapitálového majetku je samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36 ZDP) a povinnost vypočítat a odvést daň má plátce např. peněžní ústav z vyplacených úroků na vkladovém účtu.

U fyzických osob nepodnikatelů připadají v úvahu příjmy z pronájmu dle ustanovení § 9 ZDP. Základem (dílčím základem) daně jsou příjmy z pronájmu nemovitostí, nebo bytů, příjmy z pronájmu movitých věcí snižené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Součástí nájemného z bytů nejsou úhrady za ceny služeb spojených s užíváním bytu. Totéž platí v případě pronájmu nebytových prostor. Důležitá je evidence příjmů z pronájmu podobná daňové evidenci stanovené v § 7b ZDP. K příjmům má možnost uplatnit poplatník výdaje prokazatelně vynaložené, nebo v paušální výši 30% z dosažených příjmů.

U fyzických osob nepodnikatelů připadají také v úvahu ostatní příjmy dle ustanovení § 10 ZDP, které obsahuje negativní vymezení těchto příjmů z hlediska ZDP. V § 10 ZDP jsou uvedeny příklady hlavních druhů ostatních příjmů, které mohou přicházet v úvahu pro zdanění. Vymezené příjmy jsou do konkrétního limitu osvobozeny, pokud příjem přesahuje limit, ostatní příjem se stává celý dílčím základem daně (např. příjmy ze zemědělské výroby, která není provozována zemědělským podnikatelem, jejichž úhrn nepřesáhne ve zdaňovacím období 20.000,- Kč). U ostatních příjmů připadá v úvahu i osvobození (ustanovení § 4 ZDP). Základem (dílčím základem) daně je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení a nelze připustit výdaje na zajištění a udržení tohoto příjmu (např. odpisy majetku). Pokud jsou výdaje vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží. V případě, že má poplatník příjmy z více druhů ostatních příjmů, nemůže daňově uplatňovat samostatné výdaje vůči příjmům podle jednotlivých druhů (např. nelze kompenzovat příjem z příležitostného pronájmu se ztrátou z prodeje nemovitosti).

Řádné (dodatečné) daňové tvrzení, podané daňovým subjektem je základem pro správné zjištění a stanovení daně, čemuž odpovídá povinnost tvrzení (uvést skutečnosti) a důkazní břemeno (tyto skutečnosti prokázat) – ustanovení § 135 a další zákona č. 280/2009 Sb. ve znění pozdějších předpisů, daňový řád.²⁹

Fyzické osoby nepodnikatelé jsou povinni podat za kalendářní rok (zdaňovací období) přiznání k dani z příjmu fyzických osob, pokud jim to ukládá zákon, nebo jsou k tomu správcem daně (orgán veřejné moci, kterému je svěřena působnost v oblasti správy daní, v tomto případě finanční úřad) vyzváni. Toto přiznání musí obsahovat vyčíslenou daň, předepsané údaje a další okolnosti a údaje, které vyžaduje ZDP a musí být podáno do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období tj. 1. dubna, pokud nenastanou jiné okolnosti uvedené v § 136 DR. Daň je splatná v poslední den lhůty.³⁰

²⁹ BAXA, J. a kol. *Daňový řád: komentář*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 811, ISBN 978-80-7357-564-9

³⁰ BAXA, J. a kol. *Daňový řád: komentář*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 815, ISBN 978-80-7357-564-9

4. 1. Doporučení pro poplatníky nepodnikatele – co nezapomenout, na co si dát pozor

Kdo podává daňové přiznání

Podle § 38g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, **daňové přiznání** (dále jen „DAP“) **je povinen podat** každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 15.000,- Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Daňové přiznání je povinen podat i ten, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, nepřesáhly 15.000,- Kč, ale vykazuje daňovou ztrátu.³¹

Daňové přiznání **není povinen podat** poplatník, který má příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitky – zaměstnanec (§ 6 zákona o daních z příjmů) pouze od jednoho, a nebo postupně od více, plátců daně včetně doplatků mezd od těchto plátců. Podmínkou je, že poplatník podepsal u všech těchto plátců daně na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani (§ 38k zákona o daních z příjmů) a vyjma příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž je vybírána daň zvláštní sazbou daně, nemá jiné příjmy podle § 7 až § 10 zákona o daních z příjmů vyšší než 6.000,- Kč. Rovněž není povinen podat DAP poplatník, jemuž plynou pouze příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky ze zahraničí, které jsou vyjmuty ze zdanění (podle § 38f zákona o daních z příjmů).

Daňové přiznání za zdaňovací období **je povinen podat** rovněž poplatník uvedený v § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů (nerezident), který uplatňuje slevu na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b) až e) zákona o daních z příjmů (tedy s výjimkou základní slevy na poplatníka), nebo daňové zvýhodnění, anebo nezdanitelnou část základu daně.

Daňové přiznání **je také povinen podat** poplatník s příjmy ze závislé činnosti, anebo s funkčními požitky, který uplatňuje pro snížení základu daně hodnotu darů poskytnutých do zahraničí za podmínek uvedených v § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Příjmem se rozumí peněžní i nepeněžní příjem dosažený i směnou.

Daňové tiskopisy

Přiznání k dani z příjmů fyzických osob lze účinně podat jen na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskových výstupech z počítačové tiskárny, které mají údaje, obsah i uspořádání údajů zcela totožné s tiskopisem vydaným Ministerstvem financí. Například pro zdaňovací období roku 2012 se použije tiskopis: „Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012“ a dále pokyn k jeho vyplnění „Pokyny k vyplnění přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012“.

Příloha č. 1 DAP slouží pro výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona o daních z příjmů).

³¹ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, ANAG, 2012, s. 701, ISBN 978-80-7263-742-3

Příloha č. 2 DAP slouží pro výpočet dílčích základů daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona o daních z příjmů) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona o daních z příjmů).

Příloha č. 3 DAP je určena výhradně pro výpočet daně z příjmů ze zdrojů v zahraničí metodou zápočtu. V případě, že poplatníkům plynou příjmy z více států, použijí k výpočtu za každý další stát Samostatný list Přílohy č. 3. Tuto přílohu č. 3 a Samostatný list Přílohy č. 3 správce daně v tištěné formě nevydává, je k dispozici ke stažení na internetových stránkách České daňové správy (<http://cds.mfcr.cz/>) v nabídce „Daňové tiskopisy“, „Databáze aktuálních daňových tiskopisů“, „Daň z příjmů fyzických osob“, „Vyměřovací řízení“.

Na internetových stránkách České daňové správy jsou mimo jiné dále zveřejněny další přílohy:

- pro poplatníky uplatňující ztrátu „Příloha k Přiznání k dani z příjmů fyzických osob pro poplatníky uplatňující odčitatelnou položku podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů“
- pro poplatníky s příjmy, u nichž je aplikována jedna z metod vyloučení dvojího zdanění (vynětí nebo zápočet) příloha s názvem „Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 10 zákona o daních z příjmů“
- pro poplatníky uplatňující slevu na dani podle § 35 zákona o daních z příjmů příloha „Výpočet částky slev na dani při zaměstnávání zaměstnanců se zdravotním postižením“

Lhůty pro podání daňového přiznání

Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2012 jsou poplatníci povinni podat nejpozději do pondělí 1. dubna 2013. Poplatníkům, jimž přiznání zpracovává daňový poradce, popř. advokát, nebo poplatníkům, kteří mají podle zvláštního zákona povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, se lhůta prodlužuje do pondělí 1. července 2013. Podmínkou je, aby plná moc pro daňového poradce či advokáta byla správci daně odevzdána do 1. dubna 2012.

Správce daně může na žádost daňového subjektu nebo i z vlastního podnětu prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání až o tři měsíce. Pokud jsou součástí zdaňovaných příjmů uvedených v přiznání i příjmy zdaňované v zahraničí, může správce daně na žádost daňového subjektu v odůvodněných případech prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání až na deset měsíců po uplynutí zdaňovacího období (§ 36 DŘ). Žádost o prodloužení lhůty pro podání přiznání je zpoplatněna správním poplatkem ve výši 300,- Kč.

Pokud jsou poplatníci registrovaní k dani z příjmů fyzických osob a ve zdaňovacím období jim nevznikla daňová povinnost, sdělí tuto skutečnost správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání (§ 136 odst. 5 daňového řádu).

Sankce za pozdní podání daňového přiznání

Pokud poplatník nepodá daňové přiznání (nebo dodatečné daňové přiznání), ačkoliv měl tuto povinnost, nebo jej podá po stanovené lhůtě se zpožděním delším než 5 pracovních dnů, je povinen uhradit pokutu.

Daňový řád stanoví, že výše pokuty za nepodání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání, nebo podání po stanovené lhůtě se zpožděním delším 5 pracovních dnů, bude činit vždy minimálně 500,- Kč, pokud nebude částka pokuty vypočtená ze stanovené daně dle procentní sazby (0,05%) a počtu dnů prodlení vyšší. Daňový řád také stanoví maximální výši pokuty, která činí 300.000,- Kč.

Pokuta se daňovému subjektu sděluje platebním výměrem, přičemž je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.

Komu a jak lze daňové přiznání podat

Osobně – místně příslušnému správci daně (finančnímu úřadu).

Místní příslušnost se u fyzické osoby řídí místem jejího trvalého pobytu na území České republiky, popřípadě hlášeným místem pobytu cizince na území České republiky. Nelze-li takto u fyzické osoby místo jejího pobytu určit, je místně příslušný finanční úřad, v jehož územní působnosti se fyzická osoba převážně zdržuje.

Poštovní přepravou na adresu finančního úřadu.

Z důvodu jistoty doručení podání správci daně je vhodnější volit formu doporučené poštovní zásilky. Datem podání daňového přiznání je v daném případě datum podání zásilky k poštovní přepravě.

Elektronické podání (EPO)

Podání daňového přiznání, včetně jeho příloh lze učinit též elektronicky – především:

- datovou zprávou prostřednictvím datové schránky
- datovou zprávou opatřenou uznávaným elektronickým podpisem, podanou prostřednictvím daňového portálu
- datovou zprávou bez uznávaného elektronického podpisu, podanou prostřednictvím daňového portálu

Blíže informace jsou k dispozici na internetové stránce <http://cds.mfcr.cz> volba „Daně elektronicky“, „Informace k elektronickému podávání“, „Informace pro uživatele“.

Aplikace EPO zároveň umožňuje elektronicky vyplnit, zkontrolovat a vytisknout daňové přiznání, které je poté možné podat osobně na příslušném finančním úřadě nebo jej doručit poštou.

Uznávaný elektronický podpis (kvalifikovaný certifikát)

Elektronický podpis pro účely daňového podání vydávají akreditovaní poskytovatelé certifikačních služeb. V současné době poskytují kvalifikovaný certifikát tyto společnosti:

Česká pošta, s.p., (<http://qca.postsignum.cz>)

Identity a.s. (<http://www.eidentity.cz>)

První certifikační autorita, a.s. (<http://www.ica.cz>)

Elektronické podání neopatřené uznávaným elektronickým podpisem

V případě, že podání nebylo opatřeno elektronickým podpisem, je nutné podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrdit nebo opakovat – písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou, která je opatřena uznávaným elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky.

Jak zaplatit daň

Není-li zákonem stanoveno jinak, je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání přiznání. Zálohy na daň jsou splatné v zákonných lhůtách. Za den platby je považován den připsání na účet finančního úřadu.

Daň se platí v české měně a lze ji uhradit prostřednictvím poštovní poukázky, platbou na pokladně finančního úřadu nebo bezhotovostně prostřednictvím bankovního příkazu z bankovního účtu, případně formou internetového bankovníctví.

Platba daně v hotovosti

Pokladna finančního úřadu:

Při placení na pokladně finančního úřadu je nutno pro identifikaci platby uvést druh daně, částku daně a identifikovat poplatníka uvedením jeho variabilního symbolu.

Poštovní poukázka:

V roce 2012 již nebylo možné uhradit daňovou povinnost „daňovou složenkou“, která byla osvobozena od poštovních poplatků

Pro platbu daně lze použít klasickou poštovní poukázku typu „A“ která je běžně dostupná na všech pobočkách České pošty, a je zpoplatněna poštovním poplatkem. Je vhodné, aby

při vyplňování údajů byla používána černá barva písma (při použití jiné barvy dochází k většímu výskytu chybně nebo nečitelně sejmutých údajů).

Při hotovostním placení daní poštovní poukázkou se používá univerzální konstantní symbol 1149.

Platba daně bezhotovostní úhradou

Při bezhotovostním placení daní se používá univerzální konstantní symbol 1148.

Úplný tvar čísla bankovního účtu pro úhradu určité daně místně příslušnému finančnímu úřadu se sestaví z předčíslí bankovního účtu, z matrikové části a z kódu banky. Předčíslí bankovního účtu (v rozsahu dvou až pěti číslic) jednoznačně určuje druh daně, k jejímuž vybírání je účet zřízen. Matriková část určuje vlastní finanční úřad, za matrikovou částí bez mezery následuje lomítko a směrový kód České národní banky (0710).

Variabilní symbol – prostřednictvím variabilního symbolu poplatník sděluje finančnímu úřadu svou totožnost. Má-li fyzická osoba přiděleno daňové identifikační číslo (DIČ), vepíše do příslušné kolonky pro variabilní symbol (ať už na bankovním příkazu k úhradě nebo na poštovní poukázce) kmenovou část DIČ (tj. číslo za kódem CZ). Nemá-li fyzická osoba přiděleno DIČ, uvede do kolonky pro variabilní symbol své rodné číslo a to bez jakýchkoliv mezer, pomlček nebo lomítek.

Sankce za pozdní úhradu daňové povinnosti

Povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení vzniká od pátého pracovního dne, který následuje po dni splatnosti až do dne platby včetně. Lhůta 5 dní byla zakotvena s ohledem na možné časové komplikace v rámci bankovních transakcí, neboť daň je uhrazena připsáním na účet správce daně.

Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí (repo sazba k 1. 1. 2012 činila 0,75%).

Jak postupovat v případě vzniku daňového přeplatku

Pokud správce daně eviduje na osobním daňovém účtu nedoplatek (nebo je nedoplatek evidovaný u jiného správce daně, který si o přeplatek požádá), vzniklý přeplatek se převede na úhradu tohoto nedoplatku. Pokud nemá poplatník evidovaný u správce daně nedoplatky, je možné si o vzniklý přeplatek požádat, a to již při vyplňování daňového přiznání, nebo přímo u správce daně.

4. 2. Povinnost podat daňové přiznání fyzických osob nepodnikatelů v příkladech

Pokud roční příjmy poplatníka, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 15.000,- Kč, a nejedná se přitom o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, vzniká mu povinnost podat daňové přiznání.

Povinnost podat daňové přiznání nemá poplatník, který má příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky podle § 6 ZDP pouze od jednoho, a nebo postupně od více plátců daně včetně doplatků mezd od těchto plátců. Podmínkou je, že poplatník podepsal u všech těchto plátců daně na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani podle § 38k ZDP a nemá jiné příjmy podle § 7 až § 10 ZDP vyšší než 6.000,- Kč, vyjma příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž je vybírána daň zvláštní sazbou daně.

Povinnost podat daňové přiznání nemá rovněž poplatník, jemuž plynou pouze příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky ze zahraničí, které jsou podle § 38f ZDP vyjmuty ze zdanění.

Pro posouzení povinnosti podat daňové přiznání je významná výše příjmů, nikoliv výše příjmů po odečtení výdajů, tedy základ daně. V zákonem stanovených případech jsou některé druhy příjmů od daně osvobozeny. Osvobozené příjmy se do přiznání neuvádí.

Při rozhovoru s Ing. Janem Machem, zaměstnaným jako vedoucí kontrolního oddělení u Finančního úřadu v Českých Budějovicích, byly zjišťovány nejčastější příklady povinností podávat či nepodávat daňová tvrzení nepodnikajících fyzických osob. Dle zjištění dochází k nejčastějším omylům ze strany nepodnikajících osob u následně vymezených příkladů.

Podávám daňové přiznání když...

... pronajímám nemovitost a jiné příjmy nemám?

Pan Novák je student a za pronájem nevyužívané garáže obdržel v roce 2012 částku 18.000,- Kč – **má povinnost podat daňové přiznání**, protože se v tomto případě jedná o příjem z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů, který není od daně osvobozen a **roční příjem poplatníka přesáhl částku 15.000,- Kč.**

... příležitostně pronajmu movitý majetek a nemám jiné příjmy?

Pan Novák je student a za pronájem osobního automobilu, veterána, obdržel v červnu roku 2012 částku 19.000,- Kč – **nemá povinnost podat daňové přiznání**, protože se jedná o příjem z příležitostného pronájmu movité věci, který je dle § 10 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů od daně osvobozen, **nepřesáhl 20.000,- Kč.**

... jsem z prodeje nemovitosti neměl žádný zisk?

Pan Novák je důchodce, v roce 2012 prodal zahrádku, kterou před třemi roky zakoupil za 90.000,- Kč. Zahrádku prodal za 75.000,- Kč. Po uplatnění souvisejících výdajů nezůstává tedy ke zdanění žádný příjem – přesto **má povinnost podat přiznání**, protože uvedený **příjem z prodeje nemovitosti není od daně osvobozen**. Rozhodnou skutečností pro povinnost podat daňové přiznání je částka, za kterou byla zahrádka prodána, nikoliv základ daně.

... jsem zaměstnaný a mám malý příjem z pronájmu?

Pan Novák má příjem ze závislé činnosti (celý rok od jednoho zaměstnavatele) a za pronájem zahrádky obdržel v roce 2012 celkem 7.000,- Kč – **má povinnost podat daňové přiznání**, protože jeho příjem kromě příjmu ze závislé činnosti **přesáhl částku 6.000,- Kč**.

Pan Svoboda má příjem ze závislé činnosti (celý rok od jednoho zaměstnavatele) a za pronájem zahrádky obdržel v roce 2012 celkem **5.000,- Kč**. **Nemá povinnost podat daňové přiznání**.

Pan Adam má příjem ze závislé činnosti (celý rok od jednoho zaměstnavatele) a za pronájem zahrádky obdržel v roce 2012 celkem 5.000,- Kč. **Rozhodl se podat daňové přiznání. Do přiznání zahrne i částku 5.000,- Kč za pronájem.**

... jsem zaměstnaný a mám příležitostný příjem do 20.000,- Kč ročně?

Pan Novák má příjem ze závislé činnosti (celý rok od jednoho zaměstnavatele) a za prodej zahrádkářských přebytků obdržel v roce 2012 celkem částku 19.000,- Kč – **nemá povinnost podat daňové přiznání**, protože jeho příjem z prodeje zahrádkářských přebytků **nepřesáhl částku 20.000,- Kč** a je tedy podle § 10 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů od daně osvobozen.

... jsem prodal zděděnou nemovitost?

Pan Novák má příjem ze závislé činnosti (celý rok od jednoho zaměstnavatele) a v roce 2012 zdědil zahrádku po svém otci, kterou obratem prodal za 250.000,- Kč. Jeho otec zahrádku vlastnil od roku 2005. **Nemá povinnost podat daňové přiznání, tento příjem z prodeje nemovitosti je dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů od daně osvobozen**, protože celková doba vlastnictví nemovitosti přesáhla 5 let (nabyto děděním

od zůstavitele, příbuzného v řadě přímé, který nemovitost prokazatelně vlastnil od roku 2005).

... jsem prodal svůj byt?

Pan Novák má příjem ze závislé činnosti (celý rok od jednoho zaměstnavatele). Od roku 2007 bydlel v družstevním bytě, který mu byl převeden v březnu 2012 do osobního vlastnictví. V listopadu byt prodal. **Nemá povinnost podat daňové přiznání, tento příjem je od daně osvobozen**, protože měl v bytě bydliště více jak 2 roky bezprostředně před prodejem.

... jsem převedl práva a povinnosti spojené s členstvím v bytovém družstvu?

Pan Novák má příjem ze závislé činnosti (celý rok od jednoho zaměstnavatele). V květnu 2011 nabyl členská práva spojená s užíváním bytu. V říjnu 2012 převedl za úplatu 1 200.000,- Kč tato práva a zároveň zrušil nájemní smlouvu k bytu. V listopadu 2012 získané peněžní prostředky použil na nákup menšího bytu v osobním vlastnictví a to za 1 000.000,- Kč. Příjem ve výši 1 000.000,- Kč je osvobozen (byl použit na uspokojení bytové potřeby do 1 roku po obdržení peněžní částky), **částka ve výši 200.000,- Kč podléhá dani z příjmů, proto je povinen podat daňové přiznání.**

... mám souběh zaměstnání?

Pan Novák má celý rok 2012 hlavní pracovní poměr ve společnosti ABC, u které podepsal prohlášení k dani. Se společností XYZ podepsal dohodu o provedení práce s odměnou ve výši 15.000,- Kč, která mu byla vyplacena v červnu 2012. Pan Novák **je povinen podat daňové přiznání**, ve kterém uvede příjem od obou společností, **protože příjmy ze závislé činnosti nepobíral od více plátců postupně, ale v měsíci červnu nastal souběh příjmů** (nesplněna podmínka § 38g odst. 2 ZDP).

Pan Novák má celý rok 2012 hlavní pracovní poměr ve společnosti ABC, u které podepsal prohlášení k dani. Se společností XYZ podepsal dohodu o provedení práce s odměnou ve výši 4.500,- Kč, která mu byla vyplacena v měsíci září 2012. Výplata od společnosti XYZ mu byla zdaněna srážkou podle zvláštní sazby daně dle § 36 ZDP a představuje samostatný základ daně, který se neuvádí v daňovém přiznání. Pan Novák **není povinen podat daňové přiznání.**

Česká daňová správa má jako prioritu poskytovat služby široké veřejnosti, se snahou o zvýšení úrovně dobrovolného plnění daňových povinností. Napříč celou republikou je pravidelně v období pro podávání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob

organizována celoplošná informační kampaň o všech možnostech a službách, které daňová správa poskytuje veřejnosti, aby plnění jejích daňových povinností bylo co nejjednodušší. Vlastní akce na pomoc daňovým poplatníkům probíhá v měsíci březnu, na základě domluvy se starosty vybraných obcí (dvojkové obce) a podle místních potřeb, zpravidla při dvou návštěvách. Pracovníci finančních úřadů nejprve dodávají na obce tiskopisy daňových přiznání a informační materiály, popřípadě poskytují odpovědi na dotazy. Při druhé návštěvě pracovníci finančních úřadů především daňová přiznání vybírají a opět poskytují odpovědi na dotazy. Informační materiály obsahují základní informace správce daně k podání daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob, například název místně příslušného správce daně včetně adresy, kdy a kde lze podat daňové přiznání a zaplatit daň, telefonické spojení, číslo účtu, základní informace o předmětu daně z příjmu fyzických osob, povinnost podat daňové přiznání, lhůty pro podání, tiskopisy, přehled některých příjmů osvobozených od daně, příklady zdaňování některých vybraných příjmů.

5. Finanční úřad – správce daně

5. 1. Postup při správě daní a vyhledávací činnosti

Vyhledávací činnost je od 1. 1. 2011 vymezena v ustanovení § 78 DŘ. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. Zjišťování skutečností rozhodných pro správu daní probíhá i bez vědomí daňových subjektů.

V rámci vyhledávací činnosti je využíváno rozsáhlých externích i interních zdrojů informací, např. sdělení jiných oddělení finančního úřadu a dále jiných orgánů státní správy a samosprávy, informace získané z výpovědí osob zúčastněných na správě daní, příp. dostupných externích zdrojů vč. sdělovacích prostředků. Pro vyhledávací činnost v podmínkách daňové správy jsou využívány moderní IT technologie pro získávání a vyhodnocování informací.³²

Výsledky vyhledávací činnosti se promítají v dalších postupech správce daně, zejména v daňových kontrolách, kdenapomáhají k zefektivnění řízení. Vyhledávací činnost má nepochybně svůj význam i v rámci preventivního působení správce daně.

V rámci vyhledávací činnosti preferuje daňová správa v poslední době klientský přístup směřující k dobrovolnému plnění daňových povinností. V případě méně závažných a rizikových pochybení, například zjištěné příjmy fyzických osob nepodnikatelů z pronájmu nemovitostí, bytů, nebytových prostor, dále zjištěný prodej nemovitostí, bytů, převod práv a povinností spojených s členstvím v bytovém družstvu s vazbou na jejich nabytí, a další, vyzve správce daně dle ustanovení § 145 DŘ daňový subjekt k podání řádného daňového tvrzení (v tomto případě přiznání k dani z příjmu fyzických osob) v případě, že nebylo daňové tvrzení podáno nebo k podání dodatečného daňového tvrzení

³² BAXA, J. a kol. *Daňový řád: komentář*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s.419,ISBN 978-80-7357-564-9

(v tomto případě dodatečného přiznání k dani z příjmu fyzických osob), pokud zjistí, že daň má být doměřena a stanoví náhradní lhůtu. Na základě těchto výzev řada subjektů řádná i dodatečná daňová tvrzení podá a také své daňové povinnosti uhradí. Pokud daňový subjekt řádné nebo dodatečné daňové tvrzení nepodá, vyměřuje či doměřuje správce daně daň z moci úřední (může i podle pomůcek).

Pro zajímavost byly vytvořeny pracovníkem Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ing. Františkem Zelenkou, 2 tabulky za zdaňovací období 2009, 2010 a 2011, kdy na základě výzvy k podání řádného daňového tvrzení byla vyměřena daň z příjmu fyzických osob. Pro srovnání byly vybrány finanční úřady v působnosti Finančního ředitelství v Českých Budějovicích, které vydaly výzvy k podání daňového přiznání. Tyto tabulky se týkají fyzických osob, kterým nevznikla registrační povinnost (§ 125 - § 128 DŘ), tedy fyzických osob nepodnikatelů. Z důvodu, že finančním úřadem nejsou statisticky sledovány jednotlivě druhy příjmů podle § 8 až § 10 ZDP, v tabulce je výše daně za tyto druhy příjmů sumarizována. Výzvy k podání daňového tvrzení podle § 145 DŘ jsou vydány, pokud lze důvodně předpokládat, že daň bude vyměřena, což bývá na základě výsledků vyhledávací činnosti správce daně. Výzvy lze vydávat na jednotlivá zdaňovací období od lhůty pro podání řádného daňového tvrzení do lhůty pro stanovení daně (§ 148 DŘ). Tato lhůta je prekluzivní (propadná) a základní délka je 3 roky a začíná běžet dnem, v němž mimo jiné uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. U všech výše uvedených zdaňovacích období, lhůta pro stanovení daně dosud neuplynula, správce daně může vydat výzvu k podání daňového tvrzení. Tyto tabulky byly zpracovány k 24. 10. 2012.

Tab. 1 : Vyměření u daně z příjmů fyzických osob - nepodnikatelé

Číslo FÚ	Rok	Stav vyměřovacího řízení	Číslo vyměření	Počet	Součet daní	Zpracováno k 24.10.2012
77	2009	7	1	3	341 655	
79	2009	7	1	1	0	
82	2009	7	1	1	27 465	
82	2010	7	1	2	81 675	
86	2009	7	0	1	30 600	
86	2009	7	1	3	35 760	
86	2010	7	1	1	5 877	
86	2011	7	1	2	0	
87	2010	7	1	1	16 179	
87	2010	7	1	2	0	
87	2011	7	1	1	40 341	
87	2011	7	1	1	0	
97	2009	7	1	7	0	
97	2010	7	1	1	0	
98	2010	7	1	1	100 682	
102	2009	7	1	3	83 975	
102	2010	7	1	2	22 470	
102	2011	7	1	1	26 850	
105	2009	4	1	1	26 055	
105	2009	7	1	1	0	
105	2009	7	1	1	0	
106	2009	7	1	1	0	
110	2009	7	1	1	6 660	
111	2009	7	1	1	147 810	

Zdroj: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích

Legenda:

číslo FÚ - > zdrojový FÚ

stav vyměřovacího řízení - > 0 – zrušené, 1 – probíhající, 2 – vyměřené, 3 – zahájeno oznámení, 4 – doručeno oznámení, 5 – předepsané, 6 – podáno odvolání, 7 – s předepsanými zálohami, 8 – neaktuální

číslo vyměření - > je-li větší než nula, jde o pořadové číslo vyměření (1=běžné, >1=dodatečné) nebo dodatečného vyměření daně z daného DAP. Je-li nula, jde o údaje uvedené na DAP poplatníkem.

počet - > počet výskytů, kdy DS nemá účinnost k dani DPF, ale existuje výzva, ke které je DAP/vyměření s příjmy podle § 7>=0

součet daní - > součet daňových povinností v daných případech

Z této tabulky je patrné, že daň je ve všech případech pravomocně vyměřena. V roce 2009 byla v deseti případech u 4 finančních úřadů vyměřena daň 0, v roce 2010 to byl jeden

případ u jednoho finančního úřadu a v roce 2011 dva případy u jednoho finančního úřadu, kdy byla daň vyměřena ve výši 0. To však neznamená, že fyzické osoby neměly žádný příjem podle § 8 až § 10 ZDP. Ale uplatněním výdajů k příjmům, tam kde to ZDP umožňuje, dále uplatněním nezdanitelné části základu daně (§ 15 ZDP – lze odečíst od základu daně dary, úvěry ze stavebního spoření na financování bytových potřeb, zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění dle podmínek stanovených v ZDP) a uplatnění slevy na dani podle § 35ba ZDP (např. 24.840,- Kč v roce 2012 na poplatníka) a § 35c ZDP (na vyživované dítě žijící s ním v domácnosti 13.404,- Kč v roce 2012).

Tab. 2: Vyměření daně z příjmů fyzických osob – nepodnikatelé - celkem

	Rok							
	2009		2010		2011		Celkem počet v období	Celkem součet daní
Číslo FÚ	Počet v období	Součet daní	Počet v období	Součet daní	Počet v období	Součet daní		
77	3	341655					3	341655
79	1	0					1	0
82	1	27465	2	81675			3	109140
86	4	66360	1	5877	2	0	7	72237
87			1	16179	1	40341	2	56520
97	7	0	1	0			8	0
98			1	100682			1	100682
102	3	83975	2	22470	1	26850	6	133295
105	2	26055					2	26055
106	1	0					1	0
110	1	6660					1	6660
111	1	147810					1	147810
Výskyt	24	699980	8	226883	4	67191	36	994054

Zdroj: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích

Z této tabulky je patrné, že dvaceti čtyřem fyzickým osobám nepodnikatelům, protože každá z nich dosáhla v roce 2009 zdanitelných příjmů, vyměřilo deset finančních úřadů daň v celkové výši 699.980,- Kč. U devíti poplatníků byla vyměřena daň ve výši 0, takže vypočtená průměrná daň u patnácti poplatníků činila 46.665,- Kč. V roce 2010 vyměřilo daň šest finančních úřadů u osmi poplatníků, z nichž v jednom případě byla vyměřena daň ve výši 0. Průměrná vyměřená daň u sedmi poplatníků v roce 2010 činila 28.360,- Kč. V roce 2011 byla vyměřena daň třemi finančními úřady, v jednom případě ve výši 0. Průměrná vyměřená daň u dvou poplatníků v roce 2011 činila 33.596,- Kč.

5. 2. Ochrana a poskytování informací z daňového řízení

V souladu s ustanovením § 8 zákona č. 141/1961 Sb. o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů, jsou státní orgány, právnické i fyzické osoby povinny bez zbytečného odkladu, a nestanoví-li zvláštní předpis jinak, i bez úplaty vyhovovat dožadáním orgánů v trestním řízení při plnění jejich úkolů. Státní orgány jsou dále povinny neprodleně oznamovat státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. Správce daně má tedy oznamovací povinnost podle § 53 odst. 3 DŘ, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů uvedených v odst. 2, nejde o porušení mlčenlivosti.³³ Pokud výše vyměřené či doměřené daně na základě nepodání daňového tvrzení či daňové kontroly nedosahuje nejméně 50.000,- Kč, tedy z trestního hlediska není daň zkrácena ve větším rozsahu, což vyžaduje trestní zákoník, nelze v takovémto jednání spatřovat po trestní rovině možnost spáchání trestného činu. K těmto případům lze přiřadit i fyzické osoby nepodnikatele, protože částky vyměřené či doměřené daně vyšší než 50.000,- Kč se u těchto vyskytují omezeně. Jsou podávána trestní oznámení pro podezření z možnosti krácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve větším rozsahu podle § 240 TrZ a to především u daně z přidané hodnoty a u daní z příjmů fyzických osob dle § 7 ZDP a právnických osob. Podávání podnětů podle § 241 TrZ zlepšuje platební morálku zaměstnavatelů, jelikož v převážné většině případů dlužník správci daně částku zaplatí. Z uvedeného vyplývá, že podané oznámení splnilo svůj účel. Na základě provedených analýz z roku 2011, bylo zjištěno, že se územním finančním orgánům v rámci boje proti daňovým únikům podařilo detekovat a rozkrýt větší množství daňových trestných činů, které svým rozsahem měly zásadní dopady na příjmovou stránku státního rozpočtu.

6. Metodika prevence v oblasti daňových trestných činů u nepodnikajících fyzických osob

Teoretický pohled prevence kriminality zahrnuje soubor nerepresivních opatření, kterými jsou veškeré aktivity vyvíjené státními, veřejnoprávními i soukromoprávními subjekty a které směřují k předcházení páčání kriminality. Patří sem taková opatření, jejichž cílem či důsledkem bude zmenšování rozsahu a závažnosti daňové kriminality působením na potenciální pachatele těchto trestných činů, v našem případě nepodnikající fyzické osoby.

Prevence kriminality je prováděna ve struktuře sociální prevence, situační prevence, včetně informování veřejnosti o možnostech ochrany před trestnou činností. Sociální prevence představuje aktivity zaměřené na změnu nepříznivých společenských a ekonomických podmínek, které lze považovat za klíčové příčiny páčání i daňové trestné činnosti. Situační prevence staví na zkušenosti, že určité druhy kriminality se objevují v určité době, na určitých místech a za určitých okolností a její součástí je rovněž informování veřejnosti o možnostech ochrany před trestnou činností. Sociální a situační přístupy se vzájemně

³³ BAXA, J. a kol. *Daňový řád: komentář*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 294 - 297, ISBN 978-80-7357-564-9

doplňují v našem případě – oblast daňových trestných činů, v primární a sekundární sociální prevenci. U primární sociální prevence se jedná o systém opatření směřující k podpoře hodnotového systému, který odmítá protizákonné jednání. Je cílena na celou společnost, především na dosud kriminálně nezasaženou část populace tj. děti, mládež a to působením prostřednictvím škol. Lze sem zahrnout programy na zvyšování právního vědomí, pedagogicko-psychologické poradenství apod. U sekundární sociální prevence se jedná o systém úzce cílených opatření, která jsou zaměřena na konkrétní rizikovou skupinu – nepodnikající fyzické osoby. Mělo by se jednat o nabídku konkrétních služeb a poradenství pro tyto osoby. Jde tedy o vytvoření nabídky odpovídající, dostupné a profesionální pomoci těm, kteří jsou bezprostředně ohroženi problematikou daňové kriminality, v tomto případě nepodnikající fyzické osoby.

Jak již bylo napsáno, skutková podstata daňových trestných činů navazuje na daňové předpisy a je podmíněna jejich porušením. Nepodnikající fyzické osoby mohou zkrátit daň aktivním konáním, nebo hlavně neznalostí daňových zákonů. Pokud je jednání těchto osob v rozporu s daňovými předpisy, hrozí jim i sankce, např. již při opožděném podání daňového přiznání je pevně stanovena pokuta v minimální výši 500,- Kč, tedy i v případě, že daň bude nulová, nebo ke stanovení daně vůbec nedojde. K nepodnikajícím fyzickým osobám patří i skupiny lidí, kteří si z různých důvodů potřebují vylepšit svou životní situaci a přivydělat si ke stávajícím příjmům, ale nemají potřebné znalosti o daňových předpisech. Tyto další výdaje za pokuty pro ně představují zvýšené finanční zatížení. Jedná se o matky na mateřské dovolené, studenty, osoby bez zaměstnání vedené na úřadech práce, důchodce apod. I z těchto důvodů je potřeba věnovat pozornost prevenci daňové kriminality u nepodnikajících fyzických osob a vytvořit návrh metodiky prevence daňových trestných činů u těchto osob, který v České republice chybí. Tyto osoby nepřinášejí do státního rozpočtu velké zisky, ale jejich početní zastoupení je velké a neznalost daňových zákonů značná.

Do systému prevence daňové kriminality u nepodnikajících fyzických osob by měly být zapojeny resorty a subjekty, které by se měly podílet na realizaci preventivních opatření. Ministerstvo vnitra by mělo zpracovat základní analýzu prevence daňové kriminality u nepodnikajících fyzických osob např. neoprávněného podnikání a na základě výsledků navrhnout komplexní řešení bezpečnostních problémů včetně medializace. Další subjekty a instituce, které také vytvářejí vlastní resortní koncepce a vyhláshují tematicky zaměřené dotační programy zahrnující oblast prevence, měly by se věnovat i daňovým trestným činům a to i u nepodnikajících fyzických osob. Například Ministerstvo práce a sociálních věcí řešením problematiky nezaměstnanosti těchto osob, včetně realizace nástrojů pro podporu jejich zaměstnanosti, Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy řešením právní gramotnosti v oblasti daňového práva již u žáků a studentů, Ministerstvo financí vypracovat a navrhnout zjednodušení již tak složité legislativy v oblasti daní, řešit zvyšování právního vědomí u nepodnikajících fyzických osob a řešit zvyšování dostupnosti odborného vzdělávání pro zájemce z řad těchto fyzických osob. Účinnost shora uvedených možných přijímaných preventivních opatření je vždy podmíněna širokou spoluprací zaangažovaných subjektů.

Důležitou úlohu v prevenci daňových trestných činů u nepodnikajících osob by měla mít Policie ČR, jejíž součástí činnosti je předcházení trestné činnosti. Policisté již nyní realizují řadu preventivních aktivit. Jedná se např. o besedy pro různé skupiny posluchačů, zážitkové programy nebo informační kampaně, které rovněž mohou ovlivnit informovanost občanů, proč by tedy mezi posluchači nemohly být nepodnikající fyzické osoby a téma daňové trestné činy těchto osob.

Systém prevence by měl být koordinován a jsou to kraje jako vyšší územně správní celky, které by mohly realizovat preventivní aktivity a financovat preventivní projekty v oblasti daňové kriminality a hlavně města a obce, které znají potřeby svých občanů, jejich věkové složení apod., a především by měly mít informace o tom, co považují občané za největší problém. Měly by přímo s občany pracovat a vést je k vlastní odpovědnosti a zainteresovanosti na prevenci. Nepodnikající fyzické osoby tvoří většinu obyvatel v produktivním věku. Ve spolupráci s finančními úřady již nyní obce informují občany hlavně v obdobích podávání přiznání k dani z příjmů, ale i k dani z nemovitostí o jejich daňových povinnostech, změnách v daňových zákonech vztahujících se k odpovídajícímu období, za které či na které (u daně z nemovitostí) se podává daňové přiznání. Pracovníci finančních úřadů se osobně účastní těchto akcí, kdo má zájem, tomu pomohou s vyplněním daňového přiznání. Je toto z pohledu možné prevence daňové kriminality nepodnikajících osob dostatečné či ne? Tyto osoby jsou informačně značně znevýhodněné. Webové stránky České daňové správy jsou zaměřeny na podnikatelské subjekty. Taktéž webové stránky Policie ČR nesledují daňovou kriminalitu nepodnikajících osob. Webové stránky obcí se daňovými povinnostmi občanů, ať podnikajících či nepodnikajících nezabývají vůbec.

Cílem návrhu metodiky prevence v oblasti daňových trestných činů u nepodnikajících fyzických osob by mělo být omezení kriminality v této oblasti a jejích následků. Tato metodika prevence by měla být efektivní a postavená na spolupráci obce, Policie ČR a finančních úřadů a měly by ji zpracovat obce. Prioritou by mělo být snížení výskytu protiprávního jednání nepodnikajících fyzických osob při plnění daňových povinností včetně oslabování rizikových faktorů, které přispívají k výskytu tohoto protiprávního jednání. Cílovou skupinou jsou nepodnikající fyzické osoby, většinou zaměstnanci, dále důchodci, nezaměstnaní, studenti, ženy na mateřské dovolené apod., kteří si potřebují z nějakých důvodů dodatečně vylepšit svůj příjem.

Důležitou součástí preventivních opatření v této oblasti by mělo být vzdělávání nepodnikajících fyzických osob, což představuje předávání odborných a srozumitelných informací o dani z příjmů fyzických osob a to té části, která se může příjmů těchto osob týkat, včetně povinnosti podat daňové přiznání a zaplatit daň s upozorněním na sankce v případě nesplnění těchto povinností. Toto vzdělávání by měly zajistit finanční úřady a nemělo by být pouze jednorázové v době podání daňových přiznání.

Preventivním opatřením by mohla být i informační činnost finančních úřadů zaměřená na nepodnikající fyzické osoby např. včasné připomínání novelizací příslušných zákonů, včasné připomínání daňových povinností těchto osob a to ve spolupráci s obcí formou tištěných informačních materiálů.

Dalším preventivním opatřením by mohlo být zřizování tzv. call center na finančních úřadech, ve kterých by pracovníci finančního úřadu zodpovídali dotazy i nepodnikajících fyzických osob např. i v těch případech, než začnou vykonávat činnost, ze které dosahují příjem, který by mohl podléhat dani. Vybrané otázky a odpovědi by bylo vhodné následně zveřejnit na webových stránkách finančního úřadu a obce.

Preventivním opatřením by mělo být i zkvalitnění informačního systému v rámci webových stránek Policie ČR a Generálního finančního ředitelství a to se zaměřením na zobecněné informace z vyměřovacích a doměřovacích řízení prováděných oddělením kontroly finančních úřadů u nepodnikajících fyzických osob, či postupy policie při prokazování spáchaného trestného činu.

Preventivním opatřením by mělo být i zvyšování právního vědomí a finanční gramotnosti nepodnikajících fyzických osob, které by měla zajistit obec a to formou tematických přednášek odborníků.

Aby tato preventivní opatření byla efektivní, je důležitá vzájemná podpora komunikace a spolupráce obce, finančního úřadu, Policie ČR a některých dalších institucí, včetně předávání příkladů dobré osvědčené praxe.

Závěr

Česká daňová správa organizuje pravidelně celoplošné informační kampaně, pravidelně v období pro podávání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob informuje občany o všech možnostech a službách, které poskytuje veřejnosti, aby plnění jejich daňových povinností bylo co nejjednodušší. Přesto část veřejnosti, podnikatelé i nepodnikatelé tyto povinnosti neplní, možná z neznalosti, možná z nedbalosti, možná záměrně. U posledně jmenované povinnosti se zřejmě subjekty domnívají, že správci daně na jejich povinnost přiznat daň nepřijdou. I to je pravda, hlavně u nepodnikajících fyzických osob, protože vyhledávací činnost správce daně se týká hlavně rizikových subjektů, podnikatelů s vysokým obratem. Největším rizikem nepodnikajících fyzických osob je provádění podnikatelské činnosti bez příslušného oprávnění. V této oblasti by bylo potřeba preventivně působit na tyto osoby, vypracovat materiály s příklady činností, u kterých, v případě jejich vykonávání dlouhodobého, pravidelného a s dosahováním příjmů, ale i ztráty je potřeba provést zápis do příslušného registru. Toto by měl být úkol Policie ČR. Takovým příkladem může být i obchodování prostřednictvím internetových aukcí. Z výše uvedeného vyplývá, že nepodnikající fyzické osoby by si měly dát největší pozor na vykonávání činností, které nejsou prováděny nahodile a ojediněle, ale pravidelně a delší dobu, zpravidla 6 měsíců.

Dle mého názoru splnila bakalářská práce Návrh metodiky prevence v oblasti daňových trestních činů u nepodnikajících osob cíl. Byl vypracován návod pro osoby bez specifických znalostí v oblasti daní, jakým způsobem postupovat pro předcházení trestné činnosti. Zlepšit by se mělo vzdělávání těchto osob, mělo by být organizováno podle potřeby obcemi a zajistit by ho měly finanční úřady. Obce by měly zajistit u těchto osob zvýšení právního vědomí a finanční gramotnosti a to formou odborných tematických přednášek. Zkvalitnit by se měl informační systém formou webových stránek provozovaných Policií ČR, finančními úřady a obcemi. Informace by měly být aktuální, cílené i k nepodnikajícím fyzickým osobám. Důležitá je zřejmě i možnost samotných nepodnikajících osob aktivně pomocí dotazů, ať ústních (call centra finančních úřadů) tak písemných (webové stránky České daňové správy) získávat informace již před zahájením činností těmito osobami v souvislosti s daňovou povinností. Osobám, které nevlastní počítače, sdělovat aktuální informace pomocí tištěných materiálů v lepším případě umožnit těmto osobám nahlédnout do počítače na obci nebo na finančním úřadě.

V bakalářské práci jsou popsány povinnosti, které musí splnit fyzické osoby nepodnikatelé, pokud dosahují příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené. Jsou zde popsány také povinnosti, které mají v případě, pokud by vykonávaly činnosti s ohledem na dlouhodobost, pravidelnost a dosahovaly z nich příjmy, např. získání živnostenského oprávnění. V případě neplnění těchto popsáných povinností s ohledem na další okolnosti může docházet k daňovým trestním činům těchto osob. Daňové trestné činy jsou v této práci popsány a také hodnoceny. Z hodnocení plyne, že u těchto osob je rizikové „podnikání“ bez příslušného oprávnění, které je trestním činem neoprávněného podnikání, které patří do daňových trestních činů. O tom svědčí v některých případech i společné postupy Policie ČR a Daňové správy v oblasti prodeje věcí v internetových aukcích

společnosti Aukro s.r.o. V roce 2010 byly tyto akce mediálně zveřejněny, což jistě přispělo i k tomu, že „kdo nevěděl, že musí z těchto příjmů při splnění určitých podmínek zaplatit daň“, mohl napravit tuto svou neznalost, aniž by došlo k trestnímu stíhání.

V časopisu Trestně právní revue č. 3 z roku 2011 se mimo jiné píše o věnování větší pozornosti tomu, v jakém rozsahu a kvalitě jsou veřejnosti informace o kriminalitě a reakci trestní justice na ni poskytovány. Občané tyto informace chtějí, ovšem z těch, co se jim dostávají, si příliš přesnou představu zřejmě nedokáží vytvořit. V tomto případě je na orgánech činných v trestním řízení, ale také i na trestní justici, aby svou činnost a její úspěchy medializovali a srozumitelně předkládali široké veřejnosti.

Seznámení se s touto bakalářskou prací by mělo zájemce, osoby, kteří nevědí nic, nebo vědí málo o podnikání, daních, tím spíše o daňových trestných činech oslovit a dát jim návod, jak postupovat, aby se minimalizovaly dopady v souvislosti s daňovými trestními činy.

V této práci jsou uvedena i doporučení pro nepodnikající fyzické osoby týkající se podání daňového přiznání k DPFO – co nezapomenout, na co si dát pozor, s uvedením příkladů konkrétních příjmů, kdy by mělo či nemělo být daňové přiznání podáno.

Seznam použité literatury

Literatura:

- BAXA, J. a kol. *Daňový řád: komentář*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, ISBN 978-80-7357-564-9
- HENDRYCH, D. a kol. *Právní slovník*, 3. vydání, Praha 2009
- PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů s komentářem*, ANAG, 2012, ISBN 978-80-7263-742-3
- PROUZA, D. *Daňová kriminalita*: Justiční akademie České republiky, 2005, ISBN 80-239-6622-7
- PROUZA, D. *Trestní zákoník, Komentář, 1. vydání*, Praha: C.H.Beck, 2010, ISBN 978-80-7400-187-1
- ŠÁMAL, P., PÚRY, F., RIZMAN, S., *Trestní zákon, Komentář, 6. vydání*, Praha: C.H.Beck, 2004, ISBN 80-717-9896-7
- ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník, Komentář, 2. vydání*, Praha: C.H.Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-428-5

Judikatura a právní předpisy:

- Daňová hospodářská komora – sešit 14-15, 25. července 2012, ISBN není
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, ze dne 28. 7. 2005, č.j. 5 Afs 151/2007-74
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, ze dne 24.2.2005, č.j. 2 Afs 62/2004-70
- Rozsudek Nejvyššího soudu v ČR, ze dne 16. 12. 1997, sp. zn. 2 Tzn 113/97
- Rozsudek Nejvyššího soudu ČR, ze dne 24. 2. 1999, sp. Zn. 5 Tz 156/98
- Rozsudek Vrchního soudu v Praze, ze dne 30. 3. 1993, sp. zn. 3 Cdo 53/92
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR, ze dne 12. 2. 2003, sp. zn. 11 Tdo 265/2002 (T 562/2003)
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR, ze dne 13. 1. 2009, sp. zn. 5 Tdo 1605/2008
- Usnesení Okresního soudu v Českých Budějovicích, ze dne 30. 9. 2009, Č.j.: 3T 147/2009-91
- Zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník, ve znění pozdějších 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. 280/2009 Sb., Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 40/1964 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Seznam používaných zkratek

DAP	přiznání k dani z příjmů fyzických osob
DPFO	daň z příjmu fyzických osob
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
TrZ	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