

TAX EVASION DANĚ Z PŘÍJMŮ V ČESKÉ REPUBLICE

TAX EVASION TAX OF INCOME IN THE CZECH REPUBLIC

Břetislav Andrlík, Veronika Škodíková

Abstrakt: *Předmětem příspěvku je problematika správy daní v České republice související s aktivitami podnikatelských subjektů vedoucích k minimalizaci jejich daňové povinnosti na dani z příjmů. V rámci příspěvku jsou identifikovány nejčasnější postupy poplatníků daně z příjmů, vedoucí k nelegální minimalizaci daňové povinnosti. Identifikované postupy jsou demonstrovány na modelových příkladech, tak aby byl zjevný jejich dopad na výši odvodů daňových povinností podnikatelských subjektů. Součástí příspěvku je i vymezení postihů pro tyto poplatníky daně z hlediska zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v platném znění. Stěžejní část je věnována problematice práci „načerno“ a praktikám tzv. „švarcsystému“, který je jedním z častých nástrojů minimalizace nákladů a potažmo daňových odvodů na pracovní sílu podnikatelských subjektů.*

Klíčová slova: *obcházení daně, vyhýbání se placení daní, správa daní*

Abstract: *The subject of the paper is the issue of tax administration in the Czech Republic related to the activities of business entities leading to the minimization of their tax liability on income tax. The contribution identifies the earliest methods of income taxpayers leading to illegal tax minimization. Identified procedures are demonstrated on model examples so that their impact on the level of tax levies on business entities is obvious. The contribution also includes the definition of penalties for these taxpayers in terms of Act No. 40/2009 Coll., Criminal Code, as amended. The main part is devoted to the problem of "blackmail" and practices of the so-called "švarcsystém", which is one of the frequent tools to minimize costs and, consequently, tax deductions on the labor force of business entities.*

Keywords: *tax evasion, tax avoidance, tax administration*

JEL klasifikace: *H20, H71*

1 ÚVOD

Téma daňových úniků a postupů vedoucích k jejich vzniku je aktuální ve všech fázích hospodářského cyklu, ať už se jedná o období krize, kdy se ekonomice dané země nedaří, nebo období konjunktury. Daňové úniky a jejich minimalizace je v popředí zájmu nejen státu, který je v této oblasti reprezentován finanční správou (správcem daně), ale také zájem o ně mají občané, protože daně tvoří veřejné rozpočty využívané pro blaho všech. Výklad pojmu daňový únik se v odborné literatuře často liší, některé zdroje považují za daňový únik jakékoliv snižování daňové povinnosti a to bez ohledu na to, jestli k němu dochází v mezích zákona, či nikoli. Proti tomuto názoru stojí definice daňového úniku, jakožto formy realizace čistě nelegální činnosti (např. machinace prováděné v účetnictví daňového subjektu za účelem vylákání daňové výhody, samotné neodvedení daně nebo odklon příjmů do států s nižším daňovým zatížením). Daňový subjekt se snaží zcela přirozeně najít způsob, jak co nejvíce minimalizovat svou daňovou povinnost. Přestože česká legislativní úprava daní je poměrně obsáhlá a složitá, nabízí daňovým subjektům i možnosti úlevy a snížení daňové zátěže různými způsoby. Vedle zcela zákonných možností se stává, že se činnosti daňového subjektu dostanou až za hranice, jež zákon vymezuje.

Z tohoto hlediska rozdělujeme přístupy na **Tax avoidance** – daňový subjekt využívá všech možných zákonných úlev a výjimek a na **Tax evasion** – daňový subjekt se již chová za hranicí zákona a jeho chování bude právně postiženo. Dle Jacobs a Duke (2006) Tax avoidance představuje situace osvobození od daně, slevu na dani, odpisování majetku, podporu vybraných činností, mezery v daňových zákonech (do určité míry). Kocina (2014) uvádí, že mezi Tax evasion patří zejména:

- zatajení příjmů a krácení tržeb (záměrné zatajování vystavených dokladů),
- neoprávněně vystavené výdajové doklady z pokladny s jejich proúčtováním jako nákladového výdaje, přičemž hotovost přechází do černého fondu či do osobní spotřeby,
- sjednávání fiktivních služeb zejména poradenských, reklamních, marketingových apod. od jiné společnosti, která za tyto práce fakturuje nepřiměřeně vysoké částky, přičemž vlastní úhrada zhotoviteli prací hotovostní formou je nepatrná,

- účtování nákladné dovolené v zahraničí na základě faktury cestovní kanceláře jako školení nebo zvyšování kvalifikace zaměstnanců,
- manipulace s dlouhodobým hmotným majetkem.

Dále i uskutečňování různých činností bez dokladu, tedy práce „načerno“ při které dochází ke krácení příjmů. Hranice mezi legálním a nelegálním chováním daňových subjektů při minimalizaci daňové povinnosti může být pak velmi nejasná. Je to způsobeno zejména nejednoznačným výkladem a složitostí daňových zákonů, kdy ani jednotlivé finanční úřady nepostupují jednotným způsobem.

Obrázek 1: Možnosti minimalizace daňové povinnosti

Zákonná oblast			Stínová ekonomika		Nezákonná oblast	
			Neprovedení zdanitelného plnění	Daňová obratnost	Zneužití práva	
Dodržování zákonů	Daňové úspory	Daňové chyby	Daňové výhody		Nelegální daňový únik	

Zdroj: autoři

Příspěvek se zaměřuje pouze na vybrané tax evasion „nelegální“ postupy podnikatelských subjektů s cílem minimalizace vlastní daňové povinnosti daně z příjmů.

2 METODOLOGIE A DATA

Cílem příspěvku je s využitím identifikace a deskripce nelegálních postupů podnikatelských subjektů vedoucích k minimalizaci jejich daňového základu, a tím k nižšímu odvodu daně z příjmů, zhodnotit současný stav těchto nástrojů aplikovaných v podmínkách České republiky a zejména upozornit podnikatelské prostředí na nelegálnost jejich chování. Příspěvek je rozdělen na dvě hlavní oblasti, kdy v první je provedeno vymezení nelegálního chování v daňové oblasti a v druhé se zabývá konkrétními postupy, které podnikatelské subjekty využívají v podmínkách České republiky s cílem snížení daňového základu u daně z příjmů právně regulovanou zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění.

Metodika práce odpovídá výše stanovenému předmětu příspěvku. Pro provedení deskripce nejčastěji využívaných postupů minimalizace daňové povinnosti jsou analyzovány právní normy Českého právního systému vztahující se k této problematice. Mezi tyto normy patří zejména zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění a zákon č. 40/2009 Sb.,

trestní zákoník, v platném znění. Takto získané informace jsou následně hodnoceny a diskutovány na konkrétních identifikovaných nelegálních postupech vedoucích k minimalizaci daňové povinnosti daně z příjmů.

V rámci příspěvku jsou uvedené postupy demonstrovány na modelových příkladech, tak aby byl zjevný jejich dopad na odvody daňových povinností podnikatelských subjektů, včetně i přímé vazby na odvody sociálního a zdravotního pojištění, které zejména u závislé činnosti představují značný příjem veřejných rozpočtů. Ke zpracování příspěvku jsou využity zejména legislativní normy a soudní judikatura, která v rámci tématu příspěvku představuje významnou zpětnou vazbu k nelegálnímu chování poplatníků daně a demonstruje tak identifikaci konkrétních nelegálních postupů daňových poplatníků. Shromažďování soudní judikatury bylo pro potřeby příspěvku časově náročnější, ale výsledná aplikace v rámci příspěvku přispěje k jeho komplexnosti. Teoretická východiska příspěvku jsou zpracována na základě studia odborné literatury, jejíž výčet je uveden v seznamu literatury.

V rámci nelegálních postupů podnikatelských subjektů se příspěvek zaměřuje pouze na problematiku daňových úniků v souvislosti s daní z příjmů.

3 DAŇOVÉ ÚNIKY

Při snahách o minimalizaci daňové povinnosti může daňový subjekt postupovat v zákonem povolených mezích nebo se rozhodne tyto meze překročit, tedy provést nelegální daňový únik. V české legislativě v zákonu č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v platném znění (dále TrZ) je definován jen daňový trestný čin (neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti) a dle § 240 TrZ také krácení daně, poplatku a podobné povinné platby Klimešová (2014).

Pod pojmem daňový únik se rozumí „*minimalizace (popř. až nulace) daňové povinnosti. Daňový únik může být buď legální, nebo nelegální*“ Boněk (2001). Za legální daňový únik se považuje pohyb v hranicích toho, co zákon umožňuje popř. hledání skulin v zákoně - i když tento postup může být již trestně postižitelný Vančurová a Láchová (2012). V případě nelegálních daňových úniků už se nachází daňový subjekt za hranicí legality a získaná daňová výhoda je v rozporu se zákonem, tzn., dochází k porušování zákona. Schneider (2013) uvádí, že v anglické literatuře se používají pojmy

Tax avoidance a **Tax evasion**, rozdíl mezi nimi je v jejich legálnosti, viz vymezení výše v úvodu příspěvku.

3.1 Zákon a nelegální chování

O jednoznačně nelegální způsob minimalizace daňové povinnosti se bude jednat v případě hospodářských trestných činů, jejichž úprava je zakotvena v VI. hlavě TrZ. Z hlediska tématu příspěvku jsou nedůležitějšími zejména § 240-243 TrZ, týkající se **krácení či neodvedení** daní a podobných povinných poplatků a nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. Daňové trestné činy, jakož i jiné trestné činy, se vyznačují posloupným průběhem – od myšlenky, přes její vyjádření, přípravu až po pokus či dokonání trestného činu. Po dokonání trestného činu většinou následuje snaha o zaházení stop páchané činnosti.

Ke zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby může dojít jednak aktivním jednáním nebo opomenutím. V obou případech se jedná o úmyslný trestný čin. Úmysl jednání se posuzuje nejen z pohledu dosažení chtěného výsledku, tedy úspěšné vykonání takového činu, ale také způsobem jednání subjektu. Pokud subjekt jakýmkoliv dokazatelným způsobem čin připravuje, je zde zřejmý úmysl. Příprava může být v podobě zásahů do účetnictví, způsobů uchování dokladů, ale i formou ústních a písemných projevů jak vůči statním orgánům, tak vůči obchodním partnerům apod. Kocina (2014). Samotné dokazování úmyslu může být v některých případech velmi obtížné, nicméně důkazní břemeno v případě daňových sporů, leží na bedrech Finančního ředitelství, Odvolacího finanční ředitelství, Státního úřadu inspekce práce, Ministerstva práce a sociálních věcí, apod.

K trestnému činu může dojít i přesto, že daňový subjekt v řádném termínu podal daňové tvrzení. Dle § 135 odst. 2 DŘ (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění) je povinen daň sám vyčíslit a uvést do tvrzení všechny předepsané údaje. V konečném důsledku záleží tedy na rozhodnutí daňového subjektu, jaké údaje do daňového tvrzení uvede. Pokud subjekt záměrně uvádí zkreslené údaje, které způsobí stanovení nižší daňové povinnosti, dochází ke zkrácení daně. Daň z příjmů lze také krátit tím, že daňový subjekt vůbec nepodá daňové přiznání, tudíž žádnou daň neodvede, ačkoli tuto povinnost měl z titulu existence zdanitelných příjmů.

Ke krácení sociálního pojistného a podobných plateb dochází nejčastěji v souvislosti se zaměstnáváním pracovních sil mimo pracovně právní vztahy (tzv. práce na černo), popř. vykazování nižších platů než ve skutečnosti

zaměstnanci plynou či záměrným nepřihlášením zaměstnance k sociálnímu pojištění Kocina (2014).

Podle Kociny (2014) za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby nelze považovat:

- případy legálního snižování daňové povinnosti,
- zatajení příjmů, které byly dosaženy nelegální činností¹,
- neodvedení nebo nezaplacení samotné daně², která nebyla zatajena a její výše nebyla zkreslena (je ovšem trestným činem dle § 241 TrZ),
- pouhé machinace v účetních či jiných dokladech.

Výše uvedené nejsou sice trestným činem podle § 240 TrZ, ale nemůže být vyloučeno, že takové jednání nenaplnuje skutkovou podstatu jiného trestného činu. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu příjmy z činností, na které lze získat oprávnění (i pokud ho subjekt nezískal a provozuje tak tuto činnost neoprávněně), podléhají dani z příjmů, tzn., že se jich týká výše popsané. V případě např. prostituce, kdy nelze získat oprávnění k provozování této činnosti (živnosti), je možné tyto subjekty trestně stíhat za čin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby z titulu § 10 odst. 3 písm. a) ZDP, který říká, že pokud příjem za zdaňovací období přesáhne 30 000 Kč, podléhá tento příjem dani z příjmů FO.

O trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 TrZ) se jedná v případě, že zaměstnavatel úmyslně nesplní svou povinnost odvézt za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na důchodové spoření, sociální zabezpečení a jiné podobné platby přičemž byly tyto platby zaměstnanci strženy ze mzdy.

3.2 Tax evasion v České republice

V rámci této části příspěvku budou identifikovány nejčasnější postupy poplatníků daně z příjmů vedoucí ke snižování daňové povinnosti, které jsou považovány za nelegální. Oblastí, ve kterých k takovému chování může docházet v souvislosti s daní z příjmů, jsou zejména náklady. Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění (dále ZDP) nemůže taxativně vyjmenovat náklady, které mohou vzniknout při podnikání, a proto používá spojení pro vymezení daňových nákladů tezi uvedenou v § 24 ZDP „výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“.

¹ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 24. 9. 1997 sp. zn. 2 Tzn 80/97

² Nález ústavního soudu ze dne 24. 9. 2002 sp. zn. I. ÚS 722/01

Tedy před tím, než si daňový poplatník výdaj (náklad) odečte od svých zdanitelných příjmů, měl by si položit otázku, zda tento výdaj (na zboží, službu) skutečně potřebuje pro svoji podnikatelskou činnost.

U podnikatelských subjektů tak velmi často dochází k tomu, že jsou nakupovány různé statky se snahou je zařadit mezi daňové náklady tedy pro potřeby firemního podnikání, nicméně ve skutečnosti jsou v lepším případě využity pro osobní potřebu majitele firmy. Pokud přijde správce daně daňovému subjektu provést kontrolu, musí být poplatník schopen dokázat, že tu či onu věc skutečně pro své podnikání potřebuje a využívá. Pochybné výdaje začínají u drobných nákupů spotřebního zboží, pohonných hmot přes nákupy dopravních prostředků, až po služby cestovních kanceláří na „pracovní“ cesty. Samozřejmě, že běžné nákupy mají korespondovat s ekonomickou činností subjektu. Existuje řada nákladů, které jsou pro jeden daňový subjekt naprosto obhajitelné a pro jiný nikoli, např. nákup toneru do tiskárny není problém, ovšem za případu, že účetní jednotka vlastní tiskárnu (tiskárnu, do které lze tyto tonery použít). Uznatelností nákladů se kromě zákona o dani z příjmů zabývá také Pokyn D-6, který slouží k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP. Podle něj je např. při spotřebě pohonných hmot nutné vést knihu jízdy, která má dokazovat oprávněnost zaúčtování a jejich využití k ekonomické činnosti subjektu (Pokyn D-6 § 24 odst. 2 bod 23). Nutno podotknout že veškerý majetek zahrnutý do obchodního majetku poplatníka může být při kontrole správcem daně fyzicky kontrolován – zejména pak ten, který lze běžně využít mimo podnikání (elektrospotřebiče, vybavení kanceláře jako křesla, stoly či elektronika). Při daňové kontrole se bedlivě sledují doklady z konce období, kdy je zvýšené riziko, že budou daňoví poplatníci nakupovat vánoční dárky, zejména pak elektroniku či pořádat vánoční večírky pod rouškou „školení zaměstnanců“ s dokladem na „pronájem prostor a dataprojektoru“. Důsledkem těchto počinů s největší pravděpodobností bude vyřazení nákladů pro daňové účely a doměření daně včetně příslušenství daně. Nicméně k výše uvedeným skutečnostem lze konstatovat, že pokud dané provádí podnikatelský subjekt s rozumem, bude i správce daně při kontrole „rozumný“ a velikost neuznaných výdajů bude minimální. Mnohem větší starostí v současných daňových poměrech České republiky jsou fiktivní doklady.

Fiktivní doklady

Fiktivní a falšované doklady jsou „nejsnadnějším“ způsobem snížení výsledku hospodaření, a tím zahrnutí do daňových nákladů dokladů na fiktivní služby, která neproběhly, jelikož se velmi těžko dokazuje, zda služby skutečně proběhly. Nejčastěji jsou takto využívány služby poradenství v různých oblastech jako právní, ekonomické, programátorské či marketingové. Z tohoto hlediska pak je tato problematika předmětem soudních řízení s poplatníky daně, například rozsudek Nejvyššího soudu čj. 8 Tdo 1556/2005, či NSS čj. 7 Afs 39/2014-48, či rozsudek Krajského soudu v Praze čj. 45 Af 8/2016 - 34. V lepším případě správce daně jen doměří daň, ovšem svou skutkovou podstatou již naplňuje toto počínání daňového subjektu podmínky trestného činu zkrácení daně podle § 240 TrZ, které bylo vymezeno výše. V rámci pořizování fiktivních faktur mezi podnikatelskými subjekty funguje i čirý obchod s nimi. Zpravidla subjekt, který faktury vystavuje, hodlá realizovat nějaký profit, a to minimálně ve výši odvedeného DPH plus určitá výše provize za podstoupené riziko, které se pohybuje od 5 do 20 % z hodnoty ceny bez DPH.

Zpětný nákup majetku po jeho prodeji

Podnikatelské subjekty pro svoji podnikatelskou činnost potřebují různý majetek, který je zařazen do obchodního majetku. Takovýto majetek je v nepochybném vlastnictví poplatníka daně a může s ním být nakládáno např. v případě nepotřebnosti, jeho prodejem. Ve chvíli vyřazení z obchodního majetku kvůli prodeji je oprávněn jeho zůstatkovou cenu dle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP zúčtovat do daňových nákladů a daňově účinný tento náklad bude do výše zůstatkové ceny dle daňového odpisování³. Prodejní cena majetku se stává zdanitelným výnosem a takto identifikovaný postup je zcela legální a souladu se zákonem. Za hranici zákona se poplatník daně dostane, pokud tyto operace provádí z jiného důvodu než je racionální chování podnikatele (tím je např. prodej z důvodu nepotřebnosti apod.), nejčastěji tedy pro účely snížení daňové povinnosti a v roce realizace zpětného nákupu maximalizaci daňového nákladu díky daňové uznatelnosti zůstatkové ceny, ½ daňového odpisu a daňového odpisu zpětně nakoupeného majetku. Takové chování je demonstrováno na následujícím příkladu:

³ V období, kdy poplatník odpisovaný majetek prodává, je možné uplatnit odpis jen v poloviční výši (§ 26 odst. 7 ZDP).

Záměrem poplatníka je, co nejrychleji promítnout výdaje na pořízení automobilu do daňových nákladů a tím si maximálně snížit daňovou povinnost. Poplatník vlastní automobil v pořizovací ceně 650 000 Kč (2. odpisová skupina, minimální doba odpisování 5 let), zvolena zrychlená metoda odpisování. Poplatník ovšem chce maximalizovat daňové náklady a provede během třetího roku prodej automobilu za nízkou cenu (i ve vazbě k ceně trhu např. z důvodu nákladné opravy) za 30 000 Kč (tato cena vstupuje do zdaňovaných výnosů). Obratem však majetek opět nakoupí zpět do obchodního majetku, protože jej k podnikání potřebuje, ale za cenu podstatně vyšší 400 000 Kč. Pořízený automobil zařadí do svého obchodního majetku a zahájí odpisy stejně, jako kdyby pořídil nový automobil.

Tabulka 1: Odpisy při zpětném odkupu majetku

Rok	Odpis	ZC	Rok	Odpis	ZC	Daňové náklady roku
1	130 000	520 000				130 000
2	208 000	312 000				208 000
3	156 000	156 000	1	80 000	320 000	392 000
4	104 000	52 000	2	128 000	192 000	128 000
5	52 000	0	3	96 000	96 000	96 000
			4	64 000	32 000	64 000
			5	32 000	0	32 000

Zdroj: autoři

Uvedená Tabulka 1 demonstruje, jaký dopad na daňové náklady tato operace bude mít. Při porovnání bude daňový náklad v třetím roce místo původních 156 000 Kč (odpis) celkem 392 000 Kč, protože je daňově uznatelná ZC prodaného majetku 234 000 Kč a poloviční odpis ve výši 78 000 Kč a odpis z nově pořízeného majetku 80 000 Kč.⁴

Tento postup sice na první pohled zákon nezakazuje, ale v případě, že by přišel správce daně na kontrolu, ekonomické opodstatnění této operace nebude možné obhájit, neboť se jedná stále o stejné vozidlo. Navíc cena, za kterou jej daňový poplatník prodal je neúměrná k výši ZC majetku – jedná se tedy o jasně nelegální daňovou praxi. Na druhou stranu, pokud by daný poplatník měl ve třetím roce možnost čerpat např. daňovou ztrátu z předchozích let, která by jinak nebyla využita a „propadla“ by, může majetek prodat za cenu vyšší. Pak nebude prodejní cena tolik poutat pozornost

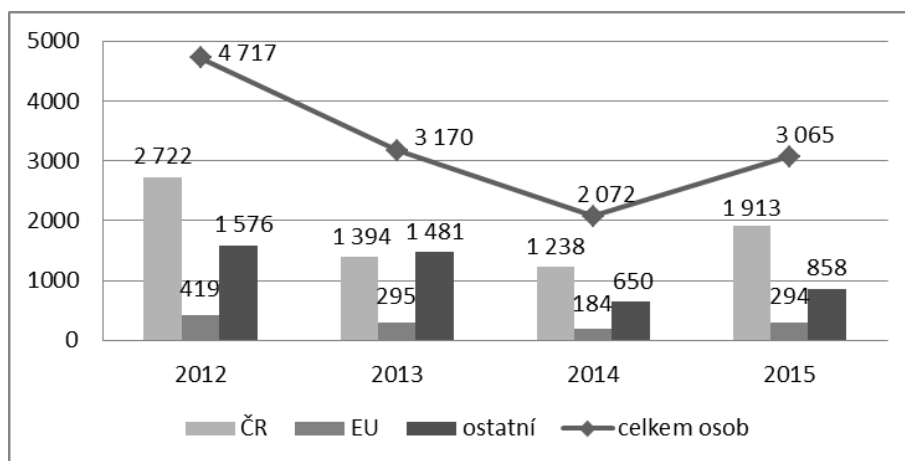
⁴ Pozn.: daňově nehraje roli, zda v tomto roce uplatní poloviční odpis 78 000 Kč a zaúčtuje zůstatkovou cenu 234 000 Kč, neboť daňově jde pořád o 312 000 Kč.

daňové kontroly a ta by se pak musela spíše zabývat dokazováním, že šlo o stejný majetek, tedy jediným účelem bylo vylákání daňové výhody.

Výkon práce mimo pracovní poměr tzv. práce „načerno“

Mzdové náklady jsou v podmínkách České republiky významnou výdajovou (nákladovou) položkou podnikatelských subjektů, a proto se mnozí snaží právě zde něco „ušetřit“. V souvislosti se stínovou ekonomikou jde zejména o zaměstnávání mimo pracovní poměr, tedy o tzv. práci načerno. Přitom tyto nelegální praktiky jsou podle českého právního řádu postihnutelné v souladu se zákonem č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, kde je v § 5 písm. e) vymezeno, co je nelegální prací. Tou je dle uvedeného ustanovení výkon závislé práce mimo pracovní právní vztah, zaměstnávání cizinců bez povolení k pobytu a také výkon práce v rozporu s povolením k zaměstnání či zaměstnaneckou kartou. Právní postih – sankce v takovém případě hrozí jak vykonavateli činnosti (zaměstnanci), tak tomu, kdo takovou práci umožnil (zaměstnavateli). Výše pokut pro jednotlivé případy jsou pak uvedeny pro fyzické osoby v § 139 odst. 3 zákona o zaměstnanosti a pro právnické osoby a podnikající fyzické osoby § 140 odst. 4 zákona o zaměstnanosti. Současně pokud zaměstnavatel dostane sankci v souvislosti s touto činností je automaticky vyloučen z možnosti žádat o celou řadu dotačních podpor poskytovaných v současné době na zaměstnance prostřednictvím Úřadu práce ČR.

Obrázek 1: Počet nelegálně zaměstnávaných osob 2012 – 2015⁵



Zdroj: Státní úřad inspekce práce (2017)

⁵ Mohlo by se zdát, že nelegální práce ubývá, to by ovšem bylo velmi neobjektivní tvrzení. Výsledky totiž uvádí pouze odhalené případy nelegální činnosti.

Mimo zaměstnávání bez pracovních smluv se lze v praxi setkat s úpravou vykazovaných hodin u prací v rámci pracovně právních vztahů. Jinými slovy se jedná např. o zaměstnávání na pracovní dohody o provedení práce či o pracovní činnost (DPP a DPČ). V těchto případech tedy nejde o nelegální zaměstnání, neboť vzniká smluvně ošetřený pracovně právní vztah, ale upravuje se výplata odměn za provedenou práci. Všechny uvedené situace v konečném důsledku znamenají nelegální daňový únik nejen na dani z příjmů, ale zejména na sociálním a zdravotním pojištění.

Prvním příkladem je situace, kdy se domluví zaměstnavatel se zaměstnancem na uzavření **DPP** (max. 300 hod ročně). Zaměstnanec pak vykazuje svou práci v menším rozsahu, než skutečně vykonával, aby nepřekročil stanovený roční limit 300 hodin. Vykázaný rozsah práce je mu vyplacen oficiální cestou a zbylou odměnu za práci dostane v hotovosti tzv. na ruku. Zde se jedná o nelegální práci, neboť rozsah hodin proplácený v hotovosti je vykonáván mimo pracovní poměr (práce načerno). Pokud se firmy chtějí vyhnout vyplácení odměn v hotovosti, většinou z důvodů, že nedisponují „černou pokladnou“, popř. nechtějí umožnit výkon nelegální práce, mají druhou možnost. Uzavřou se zaměstnancem dohodu s vysokou hodinovou odměnou např. 500 Kč, ale mimo smlouvu si dohodnou, že hodinová odměna bude 100 Kč. Zaměstnanec pak vykáže 2 hodiny práce, za kterou mu náleží odměna 1 000 Kč, ale ve skutečnosti pro zaměstnavatele odpracoval 10 hodin. V případě, že je odměna za práci měsíčně do 10 000 Kč, nevzniká povinnost odvést sociální pojištění (většinou ani zdravotní pojištění), tedy jde o čistou mzdu pro zaměstnance a o celkové náklady zaměstnavatele. Vzhledem k tomu, že zdravotní pojištění je povinná platit každá osoba s trvalým pobytem na území ČR nebo která je zde zaměstnaná⁶, uzavírat dohody tohoto typu je výhodnější pro osoby, za které odvádí zdravotní pojištění stát, např. studenti, matky na rodičovské dovolené. V ostatních případech je nutné se nejpozději do 8 dnů hlásit u zdravotní pojišťovny jako osoba bez zdanitelných příjmů a odvést minimální pojistné, které je v roce 2017 ve výši 1 485 Kč. Co se týče daně z příjmů, záleží, zda zaměstnanec podepíše prohlášení k dani z příjmů ze závislé činnosti dle § 38k odst. 4 ZDP. Pokud ano, základní sleva na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) ZPD mu v případě příjmů do 10 000 pokryje vzniklou daň z příjmů. Pokud nepodepíše prohlášení, je zaměstnavatel povinen mu srazit daň ve výši 15 % z příjmů, avšak ani takto sražená daň není konečná. Od roku 2014 je totiž

⁶ Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů přesněji § 2

možné podat daňové přiznání a v něm takto sraženou daň zúčtovat obdobně jako zálohu na daň – v případě vzniku přeplatku pak nárokovat jeho vrácení. Výše popsaný způsob úpravy vykázaných hodin není samozřejmě zcela legálním, avšak často aplikovaný.

Odhalení takových případů je pro kontrolní orgán oříšek, neboť smlouva je uzavřena, výplata probíhá podle vykázaných hodin. Navíc zákon stanovuje pouze minimální hodinovou odměnu za práci, nikoli její strop. Samozřejmě že pokud se správní orgány na tyto situace zaměří, kontrola bude probíhat častěji, pravidelně a bude řádně zdokumentována, určitě je možné tyto praktiky odhalit a následně potrestat.

Druhým příkladem jsou **dohody o pracovní činnosti (DPČ)**, kde neexistuje omezení počtu hodin za rok, ale nesmí jít o práci většího rozsahu než poloviční úvazek (tedy 20 hod týdně v průměru za celý rok). Vyhnout se odvodům sociálního a zdravotního pojištění lze jen při rozsahu do 2 499 Kč měsíčně (u zdravotního pojištění se postupuje obdobně jako u DPP). Po překročení této hranice se odvádí pojistné. Daň z příjmů se pak chová opět podle toho, zda zaměstnanec podepsal prohlášení, tedy buď je odvedena záloha na daň z příjmů, nebo je daň sražena srážkou. Obdobně lze takto sraženou daň zúčtovat v daňovém přiznání. V souvislosti s novelou ZDP by mělo dojít ke změně. Nově lze § 6 odst. 4 ZDP aplikovat srážkovou daň, pokud tedy zaměstnanec neučinil prohlášení k dani podle § 38k odst. 4, 5 nebo 7 anebo nevyužije-li postup podle § 36 odst. 7 nebo 8, i na příjmy nepřesahující u téhož plátce daně za kalendářní měsíc částku 2 500 Kč.

Kombinace dohod a pracovního poměru

V praxi se také vyskytují případy, kdy jsou tyto dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr využity v kombinaci s pracovním poměrem (tzv. HPP). Tedy zaměstnanec vykonává část své práce na HPP a část na DPP, tím lze dosáhnout snížení odvodů na pojistné a tím pádem i celkových mzdových nákladů. Daň ve většině případů bude odvedena, protože prohlášení k dani může být podepsáno za období jen u jednoho zaměstnavatele. V následující Tabulce 2 bude uveden příklad dvou zaměstnanců, kdy je oběma vyplácena hrubá mzda (HM) ve výši 21 000 Kč⁷. Zaměstnanci A v rámci HPP a zaměstnanci B rozděleně – minimální mzda 11 000 Kč na HPP a 10 000 Kč na DPP.

⁷ Bereme v úvahu zjednodušení a nerespektování zaručené mzdy – jde o modelový příklad s cílem demonstrovat nelegální daňovou praxi.

Tabulka 2: Daňová povinnost zaměstnance při kombinaci HPP a DPP

	Zaměstnanec A	Zaměstnanec B	
HM	21 000	11 000	10 000
SP 25 %	5 250	2 750	0
ZP 9 %	1 890	990	0
Σ	28 140	14 740	10 000
ZD	28 200	14 800	10 000
Daň 15 %	4 230	2 220	1 500
Základní sleva	-2 070	-2 070	0
daň Σ	2 160	150	1 500
HM	21 000	21 000	
SP 6,5 %	1 365	715	
ZP 4,5 %	945	495	
Daň	2 160	1 650	
ČM	16 530	18 140	
Náklad firmy	28 140	24 740	

Zdroj: autoři

Jak je vidět z Tabulky 2 zaměstnanci B zůstane vyšší čistá mzda (ČM) a zároveň zaměstnavateli vzniknou menší mzdové náklady. Měsíční rozdíl v čisté mzdě je 1 610 Kč, ročně pak 19 320 Kč (pro firmu jsou roční náklady nižší o 40 800 Kč). Lze se domnívat, že zákonodárce nezamýšlel využívání DPP výše popsaným způsobem. Z titulu DPP pravděpodobně uvažoval spíše o právní záštitě pro krátkodobé letní brigády např. pro studenty tak, aby s výkonem takové práce nevznikala příliš složitá administrativa.

Jak se může zdát z uvedeného příkladu, je tento způsob kombinace pracovně právního vztahu výhodný pro obě strany. Ze strany zaměstnavatelů tomu tak zcela jistě je, ale zaměstnanci z uvedeného vztahu vznikají i negativa. Zaměstnavatelé se mohou snažit touto kombinací řešit práci přesčas, práci o víkendech a svátcích či jiné skutečnosti, které zakládají právo zaměstnance na vyšší odměnu za odvedenou práci. Proto se také Nejvyšší soud ČR uvedenou problematikou zabýval a ve svém rozsudku dne 11. 6. 2013, sp. zn. 21 Cdo 1573/2012 vyjádřil souhlas s možností výkonu práce pro téhož zaměstnavatele v různých pracovních poměrech, pokud budou dodrženy podmínky omezující tyto poměry (max. 300 hodin u DPP a max. v průměru 20 hod týdně u DPČ). Dále také zdůrazňuje, že práce vykonávaná na základě těchto dohod musí být jiného druhu, než práce vykonávaná v původním

pracovním poměru. Tím se má zabránit právě obcházení zákona (zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce v platném znění) v oblastech pracovní doby, doby odpočinku nebo práci přesčas. Práce jiného druhu je dle tohoto rozhodnutí ta, jež se liší svou povahou od práce vykonávané v původním pracovním vztahu a nepředstavuje pouze doplnění pracovní náplně původního vztahu. Nesmí jít o práci bezprostředně související s výkonem původní, ani jí být podmíněna a nemá být vykonávána v době určené pro původní pracovní poměr, i když nespádají do druhu práce sjednané v tomto pracovním poměru. Z toho plyne, že pokud chce zaměstnavatel uzavřít se zaměstnancem pracovní právní vztah vymezený pracovní smlouvou i dohodami, musí velmi pečlivě nadefinovat, co je náplní té které pracovní činnosti. V praxi ovšem bývají dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr zneužívány k řešení přesčasových hodin. Jako příklad lze uvést rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2011, čj. 3 Ads 11/2011-47, ve kterém byla řešena otázka kombinace pracovního poměru s DPČ. Šlo o zaměstnankyni nemocnice, která vykonávala práci lékařky a zároveň se zaměstnavatelem uzavřela DPČ na činnost označenou jako „zabezpečení provozu oddělení v nočních hodinách a ve dnech svátečních“. Soud se domníval, že takové vymezení výkonu práce je účelově neurčité a je zřejmé, že činnost směřuje k obdobné činnosti, jako plyne z pracovního poměru. Podle NSS tedy zaměstnankyně vykonávala na dohodu o pracovní činnosti práci, která nebyla prací jiného druhu než práce sjednaná v pracovní smlouvě.

Pokud bude toto jednání odhaleno – tj. cílené dělení stejného druhu práce na HPP a DPP či DPČ, hrozí minimálně doměření mzdy včetně všech odvodů (pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění) dle § 6 odst. 12 ZDP a vyměření penále dle § 251 DŘ (tj. 20 % z doměřené částky) a úroku z prodlení dle § 252 DŘ. Hrozí i postih za neodvedení daně dle § 241 TrZ a také pokuta dle § 130 - § 140 zákona o zaměstnanosti.

Trochu odlišným případem jsou situace, kdy je zaměstnanec zaměstnán na pracovní poměr a část své mzdy dostává v hotovosti „na ruku“. Ačkoli se může zdát výplata části mzdy „na ruku“ zpočátku výhodná pro zaměstnance, v dlouhodobém horizontu tomu tak není. V případě čerpání dovolené, pracovní neschopnosti popř. peněžité pomoci v mateřství nejen, že vyplacená částka bude menší, ale navíc se dá předpokládat, že výplata odměny „na ruku“ pravděpodobně v těchto situacích u tohoto zaměstnavatele vůbec neproběhne – typicky tyto postupy fungují v pohostinství a drobných službách.

Švarcsystém

Švarcsystém je výkon činnosti, který se tváří jako samostatná výdělečná činnost, ale svou podstatou jde o činnost závislou. Jde tedy o situace, kdy je s osobami vlastníci živnostenské oprávnění namísto pracovně právních vztahů uzavírán vztah obchodně právní. Z hlediska daní se tedy posuzuje, zda se jedná o příjmy, které jsou předmětem daně dle § 6 odst. 1 ZDP nebo § 7 odst. 1 ZDP. Z výroční zprávy Státního úřadu inspekce práce za rok 2015 vyplývá, že tzv. švarcsystém byl odhalen u 7,3 % kontrolovaných občanů ČR a 4,7 % občanů jiných států EU. Výrazně horší situace je u kontrolovaných cizinců, kde pracovalo až 22 % z kontrolovaných formou švarcsystému. Ve zprávě z roku 2014 uvádí Státní úřad inspekce práce, že počet takto zjištěných případů činil v roce 2014 cca 4,7 %, v roce 2013 cca 6,2 % a v roce 2012 cca 10 % Státní úřad inspekce práce (2017). Nutno podotknout, že tyto údaje se týkají pouze odhalených případů – tedy skutečný výskyt bude mnohem vyšší.

Zdanění zaměstnance a OSVČ

Daňová povinnost fyzické osoby se v případě závislé činnosti stanoví ze základu daně, kterým je roční úhrn příjmů ze závislé činnosti navýšený o skutečné odvody na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem (25 % SP, 9 % ZP). Základ daně je po zaokrouhlení zdaněn 15% sazbou daně. Ve skutečnosti, je ovšem daňové zatížení vyšší než sazba, a to právě z důvodu zvýšení příjmů o odvody dle § 6 odst. 12 ZDP, tedy výsledné zatížení odpovídá „sazbě daně“ ve výši 20,1 %. Naproti tomu fyzická osoba mající příjmy ze samostatné činnosti může svůj úhrn příjmů snížit o náklady (výdaje) na jejich dosažení, zajištění a udržení, buďto ve výši skutečně (prokazatelně) vynaložených nebo procentem z příjmů. Již zde je zřejmé, že v případě samostatné činnosti je na tom poplatník relativně lépe, neboť příjmy ze závislé činnosti nelze snižovat o náklady (výdaje) na jejich dosažení, zajištění a udržení. Výkon činnosti na základě pracovně právního vztahu se tak jeví jako méně výhodný, jak pro daňový subjekt, tak pro jeho zaměstnavatele. Pro demonstraci bude uveden příklad zdanění daňového subjektu, kterým je zedník. Ve výpočtu se vychází z průměrné mzdy zedníka 18 360 Kč měsíčně zdroj – Eprehledy.cz (2009-2016).

Tabulka 3: Zdanění zaměstnance vs. zdanění OSVČ

	Zaměstnanec (§ 6 ZDP)	OSVČ (§ 7 ZDP)
Roční úhrn příjmů	220 320	220 320
Odvody SP a ZP	+ (55 080 + 19 836)	---
Náklady (výdaje)	---	- 176 256 (80% z příjmů)
Základ daně	295 236	44 064
Po zaokrouhlení	295 200	44 000
Sazba daně	15 %	15 %
Daň před slevou	44 280	6 600
Základní sleva na poplatníka	- 24 840	- 24 840
Výsledná daňová povinnost	19 440	0

Zdroj: autoři

Z příkladu je patrné, že pro zedníka je z daňového hlediska výhodnější být OSVČ. Z pohledu zaměstnavatele je samozřejmě také výhodnější spolupracovat s podnikatelem, protože celkové náklady na zaměstnání zedníka odpovídají výši ročního úhrnu příjmů zvýšeného o odvody na sociální a zdravotní pojištění. Tedy náklady na zaměstnance jsou pro firmu pak o 74 916 Kč vyšší než by odpovídalo spolupráci s OSVČ. V případě zohlednění plateb zákonného sociálního (6,5 %) a zdravotního (4,5 %) pojištění, které je zaměstnanci měsíčně strháváno ze mzdy, jsou jeho hrubé příjmy sníženy o dalších 11 %, což v případě výše uvedeného zedníka odpovídá snížení skutečných příjmů o dalších 24 252 Kč za rok. OSVČ pak hradí povinné pojistné na zdravotní pojištění (13,5 %) z vyměřovacího základu, kterým je polovina základu daně, tzn. pro tohoto zedníka ročně jen 2 975 Kč (22 032 Kč x 0,135). V tomto případě je ovšem povinen odvádět minimálně 1 906 Kč měsíčně, tedy 22 872 Kč za rok Všeobecná zdravotní pojišťovna ČR (2017). Dále pak OSVČ platí sociální pojištění (29,2 %) z vyměřovacího základu, kterým je polovina daňového základu, což činí 6 434 Kč (44 064 Kč x 0,5 x 0,292) za rok. I zde je povinen ovšem platit stanovené minimum ve výši 24 732 Kč ročně, jestliže je tato samostatná činnost jeho hlavní činností ČSSZ (2017). Celkem tedy odvede podnikatel za obě pojištění 47 604 Kč ročně⁸. Nutno ovšem upozornit, že využití výdajů procentem z příjmů ještě neznamená, že skutečný zisk podnikatele byl jen 20 % z jeho příjmů.

⁸ Údaj dle platnosti v roce 2017.

V zájmu zachování jednotného posouzení, zda se jedná o činnost spadající do § 6 ZDP vydalo MFČR Pokyn D – 285, ve kterém vymezuje znaky závislé činnosti odpovídající uplatňování ustanovení § 6 odst. 1 a 2 ZDP. Podle Ministerstva financí je hlavním účelem „vymezit hranice pro správné stanovení způsobu zdanění příjmů daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve spojitosti s uzavřenými jinými než pracovněprávními vztahy, tj. určení správného způsobu zdanění v případech nesprávně uzavřených a formulovaných obchodněprávních a občanskoprávních vztahů z hlediska daňového“.

Vzhledem k tomu, že tento pokyn byl vydán v roce 2005, je již následnou judikaturou částečně překonán, avšak je stále možné se na něj odkazovat (nebyl zrušen ani nahrazen). Pokyn zdůrazňuje zejména, že pro správné určení není rozhodující, na základě jaké smlouvy byl vztah uzavřen, ale skutečné důsledky plynoucí z tohoto vztahu (materiální posouzení). Hlavním znakem závislé činnosti je, že není vykonávána nezávisle (pod vlastním jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost), nýbrž dle pokynů toho, kdo za vykonanou práci vyplatí odměnu. Jak je v pokynu uvedeno, nestačí pouze splnit znak **provádění dle pokynů**, protože v takovém případě by se ustanovení vztahovalo na jakékoli dodavatelské vztahy. Většinou je totiž objednatel v právu „kontrolovat“ dodavatele, zda dodávka probíhá podle jeho přání a má možnost případně korigovat průběh výkonu činnosti. Proto bude definiční prvek dán především „povahou vykonávané činnosti, znaky a okolnostmi, za kterých je práce vykonávána a zda na uzavření pracovně-právního vztahu je dán zájem obou smluvních stran“.

Definiční znaky závislé činnosti dle Pokynu D-285 jsou zejména:

- *plátce příjmu přímo či nepřímou ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností,*
- *fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec,*
- *odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovně-právním vztahu,*
- *materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu,*

- *vztah mezi plátcem příjmu a fyzickou osobou je dlouhodobý anebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě pouze pro jednoho plátce příjmu, a to osobně nebo prostřednictvím spolupracující osoby ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmu.*

První definiční znak, je velmi důležitým aspektem pro posouzení samostatnosti či nesamostatnosti výkonu činnosti. Při posouzení vztahu mezi plátcem příjmů a vykonavatelem činnosti mohou hrát svou roli i skutečnosti předcházející výkonu samotné činnosti. Jde např. o to, jakým způsobem došlo k navázání vztahu mezi objednatelem a kooperantem (vykonavatelem činnosti). Zda došlo k navázání spolupráce na základě výběrového řízení nebo zda kooperant sám oslovil objednatele služby s nabídkou výkonu činnosti apod. Nezbytné je v těchto situacích posoudit, kdo skutečně nese ono podnikatelské riziko a odpovědnost za prováděnou činnost. Ne vždy je totiž postačujícím kritériem to, že kooperant disponuje oprávněním určitou činnost provozovat např. na základě živnostenského oprávnění.

Podle druhého definičního bodu je nutné posoudit **vztah** mezi plátcem a kooperantem. Zda jsou si navzájem rovnocennými obchodními partnery, nebo mezi nimi existuje určitá nadřízenost a podřízenost. To může být posouzeno např. na základě začlenění do organizační struktury společnosti objednatele či vymezením místa výkonu činnosti.

Třetí definiční znak se týká **odměny** za práci. Tento bod Pokynu byl ale již judikaturou (rozhodnutí NSS ze dne 7. 4. 2016, čj. 4 Ads 27/2016 – 40) překonán a odměna za práci není nyní posuzována jako základní definiční znak závislé činnosti. Ve svém rozhodnutí ze dne 13. 2. 2014, čj. 6 Ads 46/2013-35 definoval NSS znaky závislé práce v kontextu odměny za práci. Šlo o případ, kdy Státní úřad inspekce práce ve snaze postihnout nelegálně vykonávanou práci, udělil patnáctitisícovou pokutu ve správním řízení ženě, která v době místní kontroly v prodejně textilu obsluhovala zákazníky vč. příjmu peněz za prodané zboží. Jednalo se o rodinného příslušníka (neteř) majitelky prodejny, která v době kontroly neměla uzavřenou žádnou pracovní smlouvu s majitelkou a v prodejně údajně „zaskakovala“ v době nepřítomnosti majitelky. V souvislosti s tímto případem byl NSS nucen definovat znaky závislé práce ve smyslu zákoníku práce (§ 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů) tedy, že zaměstnanec vykonává práci soustavně a osobně, jménem zaměstnavatele a dle jeho pokynů, tzn. existuje mezi nimi podřízený vztah. Dále se ve věci vyjádřil tak, že **odměna nepředstavuje samostatný definiční znak** závislé

práce, avšak její existence je významnou skutečností pro posouzení vztahu nadřízenosti a podřízenosti. Následně v rozhodnutí NSS uvádí *„Společným rysem a jakýmsi leitmotivem všech znaků závislé práce vymezených v zákoníku práce, je osobní či hospodářská závislost zaměstnance na zaměstnavateli. Tyto znaky slouží k odlišení závislé práce od jiných ekonomických aktivit (zejména samostatného podnikání), ale také od aktivit jiného charakteru (zejména mezilidské výpomoci)“*. Dále je v rozsudku uvedeno, že v rámci boje proti nelegálnímu zaměstnávání nelze zasahovat do běžného občanského života. Z toho vyplývá, že každý případ musí být posouzen v širším kontextu podle všech podstatných skutečností a souvislostí.

V této souvislosti je vhodné zmínit také skutečnost, že za odměnu za práci lze považovat i příslib o budoucím uzavření pracovněprávního vztahu (viz stejné rozhodnutí NSS) *„... samozřejmě zaměstnanec může být ke vstupu do podřízeného vztahu vůči zaměstnavateli motivován i jinak – typicky příslibem uzavření pracovněprávního vztahu v budoucnu“*. Což postihuje případy zastírání nelegální práce tvrzením, že daný subjekt je v místě pracoviště „na zkoušku“. Nic takového totiž ani není možné, protože tento pojem zákon nezná. A mimo to, v případě takové „práce na zkoušku“, má být sjednán pracovněprávní vztah, který je ošetřen např. dohodou o provedení práce nebo obdobným vztahem. Tato situace je řešena např. v rozsudku NSS ze dne 7. 4. 2016, čj. 4 Ads 27/2016-40, který se týkal zaměstnání dvou zedníků „na zkoušku“ v den, kdy na místě stavby proběhla kontrola Státního úřadu inspekce práce. Zaměstnavatel se bránil, že daní pracovníci vykonávali pouze *„jednoduchou a krátkou prezentaci dovedností potenciálních zaměstnanců“*. Dle zjištění inspekce ovšem tato prezentace trvala dobu nápadně podobnou pracovnímu dni, tzn. 8,5 hodiny, navíc pracovali dle pokynů zaměstnavatele a existoval zde podřízený vztah založený na příslibu budoucího zaměstnání. Dále byl zdůrazněn fakt, že *„český právní řád nezná institut práce „na zkoušku“ mimo pracovněprávní vztah. K ověření schopností zaměstnanců právní řád předpokládá institut zkušební doby (§ 35 zákoníku práce), popř. uzavření pracovněprávního vztahu některou z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Prezentaci pracovních dovedností za účelem budoucího uzavření pracovněprávního vztahu lze akceptovat pouze například v rámci výběrového řízení, musí se však jednat o jasně vymezenou a časově omezenou zkoušku, jejímž cílem je právě jen zjištění pracovních schopností uchazeče o zaměstnání, nikoli zajištění běžné činnosti zaměstnavatele“*. Vzhledem k výše uvedenému konstatování rozhodl

NSS, že znak soustavné závislé činnosti dle § 2 odst. 1 zákoníku práce, v tomto případě naplněn byl.

Čtvrtým znakem závislé činnosti je posouzení, zda **materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení** jsou pro výkon činnosti poskytnuty plátcem (zaměstnavatelem), či kooperantem. Jako příklad lze uvést rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2016, čj. 6 Afs 208/2015-36, ve kterém šlo o spor mezi Odvolacím finančním ředitelstvím a A. B. V. spol. s r.o. Dodatečným platebním výměrem byla předepsána daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti ve výši cca půl milionu korun a k tomu se vztahující příslušenství daně. Spor se týkal situace, kdy firma A. B. V. zaměstnávala dva slovenské živnostníky (OSVČ), kteří vykonané činnosti firmě fakturovali na základě uzavřené smlouvy o dílo. Svědci při výslechu tvrdili, že živnostníci pracovali odděleně, práci vykonávali vlastními pracovními pomůckami z materiálu poskytnutého firmou a na stavbu dojížděli vlastními dopravními prostředky. Při šetření bylo ovšem zjištěno, že se jedná o běžné práce, nikoli o práce výjimečné či specifické svou povahou nebo materiálovou náročností, nešlo ani o sezónní práce či krátkodobé práce. Dále bylo zjištěno, že živnostníci pracovali na stejných zakázkách jako kmenoví zaměstnanci firmy. Mimo jiné živnostníci prošli také školením BOZP, používali stejné sociální zázemí jako kmenoví zaměstnanci a byli pod dohledem stavbyvedoucího příslušné firmy. Na základě těchto nepřímých důkazů, které ovšem logicky prokazují vůli slovenských subdodavatelů chovat se jako zaměstnanci a nikoli jako osoby vykonávající činnost nezávislou, soud rozhodl, že se jedná o činnosti spadající pod § 6 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP. Z uvedeného vyplývá, že se jednalo o zastírání skutečného stavu. Na tomto příkladu lze vidět, že jsou správnými orgány opravdu posuzovány všechny materiální aspekty bez ohledu na to, jaký právní vztah byl uzavřen. Na důležitost materiálního posouzení je kladen soudem vždy důraz, např. rozsudek NSS ze dne 24. 2. 2005, čj. 2 Afs 62/2004, kde soud uvádí: „...je zřejmé, že při posuzování, zda danou činnost podřadit pod pojem závislá činnost či nikoliv, je třeba vycházet z materiálního hlediska, není rozhodné, na jakém formálním právním základu je předmětná činnost vykonávána“.

Pátý bod se týká **soustavnosti a dlouhodobosti** prováděné činnosti. K tomuto bodu se vyjadřuje NSS v rozsudku ze dne 24. 2. 2005, čj. 2 Afs 62/2004. Tento spor se opět týkal prací na stavbě, kdy plátce příjmu (zaměstnavatel) tvrdil, že šlo specifické práce stavební povahy, na které najal dotyčné kooperanty. NSS ovšem judikoval, že definiční prvek závislosti je dán povahou vykonávané činnosti. V tomto případě šlo o práci vykonávanou

na jednom místě, pro jednoho zaměstnavatele a navíc činnosti byly dlouhodobé povahy. Soud vycházel z podnětů jako např. pravidelnost, daná pracovní doba, ale i ze samotné délky pracovního vztahu – jednalo se o činnosti prováděné opakovaně, ale rozhodně ne jednorázově či nahodile.

Z rozhodnutí NSS lze vyvodit, že jednotlivé případy jsou posuzovány samostatně a nelze vytvořit zcela univerzální pravidla pro exaktní členění každé možné činnosti. Jak uvádí rozhodnutí NSS ze dne 26. 5. 2016, čj. 6 Afs 208/2015-36, kritéria naplnění podstaty závislé činnosti závisí na posouzení vzájemných souvislostí konkrétního případu. Není v možnostech zákona taxativně vyjmenovat a rozčlenit každou vykonávanou činnost, neboť jednotlivé případy jsou velmi specifické a vykazují drobné nuance, které mohou hrát roli v konečném posouzení.

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 31. 3. 2016, čj. 2 Afs 265/2015 – 114 definuje tři způsoby, jakými lze činnost provozovat:

1. činnost výlučně nezávislá z důvodu zákonné úpravy (notář, exekutor) nebo z důvodu povahy činnosti s ohledem na rozsah či druh činnosti (výrobní činnosti, realitní makléř),
2. činnost obojetná, kam patří většina menších živností (zedník, kadeřník, účetní, svobodná povolání),
3. činnost ryze závislá, jakou je např. pokladní v supermarketu.

Výše uvedeným členěním ovšem nechce říci, že všechny obojetné činnosti jsou za každé okolnosti považovány hned za švarcsystém, nýbrž jde o činnosti, které lze vykonávat jako závislé i nezávislé. Jak NSS uvádí ve svém rozsudku ze dne 8. 9. 2011, čj. 1 Afs 53/2011 - 208, pokud lze podle důkazních prostředků (a to i nepřímých) dovodit, „že vůle kooperujících osob setrvat ve vztahu obdobném vztahu ze závislé činnosti byla provedena konkludentním jednáním“, bude se jednat o výkon závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. V případě, že soud rozhodne o překlasifikaci činnosti z nezávislé na závislou, dochází zpravidla k doměření daně z příjmu. Odběrateli služby (plátcí) doměří příslušnou daň z příjmu, jež měl povinnost jako zaměstnavatel pravidelně srážet kooperantovi - v tomto případě již myšleno zaměstnanci. Při výpočtu doměrku se vychází z toho, že částky vyplacené kooperantovi jsou „čistou mzdou“, a proto budou tyto částky zvýšeny na úroveň hrubých příjmů podle dikce ustanovení § 38s ZDP. Vyplacená čistá mzda bude navýšena o pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní

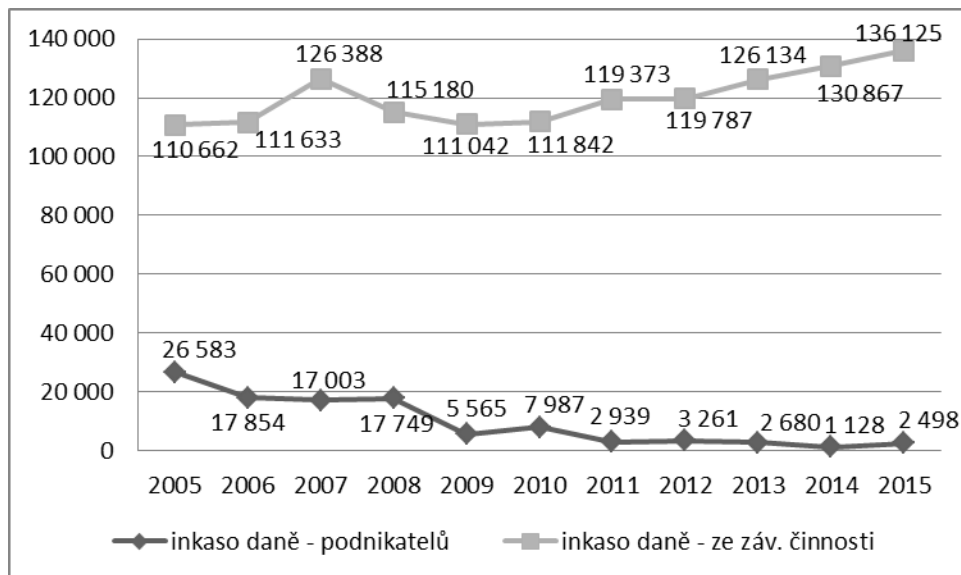
pojištění, které byl zaměstnavatel povinen odvádět v souladu s § 6 odst. 12 ZDP. Takto doměřená daň bude následně ještě navýšena o příslušenství daně. Jednak půjde o penále dle § 251 DŘ (tj. 20 % z doměřené částky) a jednak o úrok z prodlení dle § 252 DŘ, který se odráží od délky prodlení po splatnosti.

Vzhledem k tomu, že stále existuje určitá nejistota, zda se jedná o činnost závislou či nezávislou, je možné požádat o radu přímo Státní úřad inspekce práce, který ovšem situaci posoudí z hlediska pojmu závislé práce dle zákoníku práce. Nelze ovšem zcela ztotožnit tento pojem ze zákoníku práce s pojmem závislá činnost ze ZDP, nicméně toto stanovisko se může stát pro daňový subjekt jakýmsi vodítkem.

Přestože švarcsystém sám o sobě není trestným činem, ve smyslu § 3 zákoníku práce, který stanovuje výkon závislé činnosti výlučně v pracovněprávním vztahu, jej lze považovat za nezákonný. Ovšem následné neodvedení daně může být již posuzováno jako trestný čin daňový na základě § 241 a § 241 TrZ.

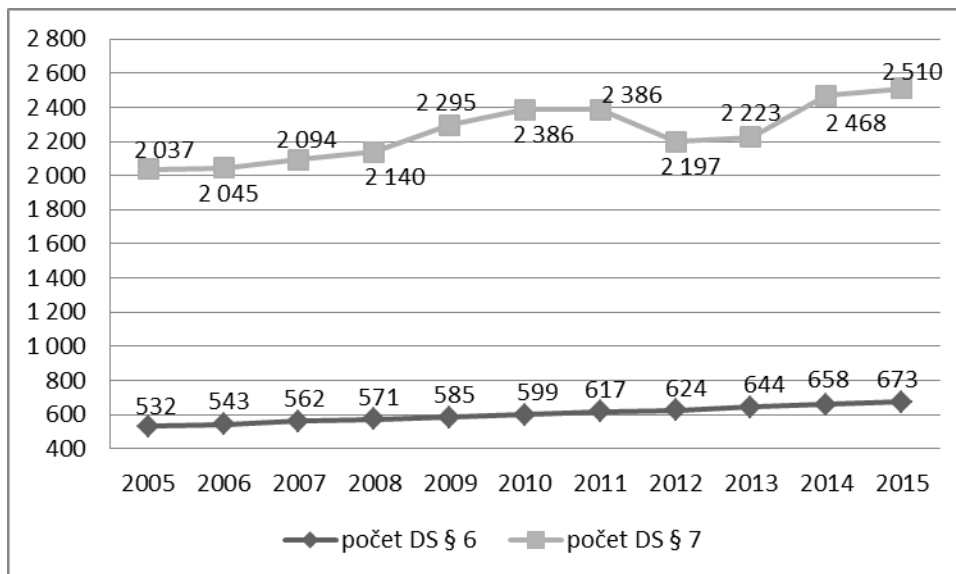
Vzhledem k současným trendům v podnikání a snahám neustálého hledání co nejefektivnějších cest řízení i výkonu podnikatelské činnosti, je třeba na tomto místě zdůraznit důležitou roli **outsourcingu**. Smyslem outsourcingu je snižování nákladů firem tím, že předají některé činnosti do rukou odborníků na danou problematiku. Díky tomu, jsou firmy schopny soustředit se plně na svou skutečnou výdělečnou činnost a neřešit vedlejší aspekty podnikání jakými jsou např. úklid, právní služby, vedení účetnictví, správa objektů, správa webových stránek, marketing a mnoho dalších. Ovšem i zde je třeba dbát zvýšené opatrnosti, zda opravdu navazují čistě obchodně právní (partnerské) vztahy a nejde o výše uvedený švarcsystém.

Z hlediska daňového výnosu je pro státní pokladnu samozřejmě žádoucí, aby daňové subjekty vykonávaly závislou činnost. Jak je vidět v následujícím Obrázku 2, inkaso daně z příjmů FO je v objemu mnohem větší u FO vykonávajících činnost závislou, a to i navzdory tomu, že početně je tato skupina daňových poplatníků menší.

Obrázek 2: Inkaso DPFO 2005 – 2015 v mil. Kč

Zdroj: Finanční správa -Výroční zprávy a informace o činnosti (2013-2017)

U křivky inkasa daně z příjmů ze samostatné činnosti je vidět od roku 2008 klesající průběh. Příčinou poklesu inkasa je zavedení možnosti uplatnění výdajů procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP a § 9 odst. 4 ZDP. Z údajů Obrázku 2 je patrné, že v roce 2009 došlo k poklesu inkasa oproti přechozímu roku téměř o 70 % (jedná se o 12 184 mil Kč). Naopak inkaso daně z příjmů FO ze závislé činnosti má dlouhodobě rostoucí trend, dokonce v roce 2007 došlo velmi výraznému růstu. Podle výroční zprávy české daňové správy za rok 2007 je tomu tak z důvodu příznivého vývoje české ekonomiky, v jehož důsledku rostly mzdy, ale také kvůli výhodnému režimu zdanění manželů. Naopak pokles inkasa daně v letech 2009 a 2010 je připisován hospodářské krizi společně s kombinací legislativních změn. Došlo ke zrušení progresivní daně a zavedení jednotné sazby 15 %, zvýšení slev a daňového zvýhodnění a také byl zvýšen limit vlastních příjmů druhého z partnerů při uplatnění slevy na dani na vyživovanou manželku/manžela. V roce 2010 došlo ke zvýšení daňového zvýhodnění, zavedení institutu mimořádných odpisů prvních dvou odpisových skupin, což mělo povzbudit ekonomickou aktivitu daňových subjektů a také byly zvýšeny limity výdajů stanovených procentem. Všechna tato opatření měla negativní vliv na vývoj inkasa daně. Mimo to vzhledem k rostoucí nezaměstnanosti dochází v tomto období k růstu osob začínajících podnikat, což je vidět na Obrázku 3 týkajícího se počtu daňových subjektů. Ve zprávě z roku 2010 uvádí správce daně také své obavy z rostoucí práce na černo.

Obrázek 3: Počet daňových subjektů v tisících

Zdroj: Finanční správa - Analýzy a statistiky (2013-2017)

4 ZÁVĚR

Předmětem příspěvku bylo zhodnotit současný stav nelegálních postupů podnikatelských subjektů v České republice vedoucích k minimalizaci daňového základu (tím k nižšímu odvodu daně z příjmů) a upozornit tyto subjekty na nelegálnost jejich chování. Z teoretického hlediska jsou definovány dva základní přístupy, a to Tax avoidance – daňový subjekt využívá všech možných zákonných úlev a výjimek a na Tax evasion – daňový subjekt se již chová za hranicí zákona a jeho chování bude právně postiženo. V rámci příspěvku je řešena zejména problematika Tax evasion tedy aktivity podnikatelských subjektů vedoucích k nelegálním činnostem způsobujících minimalizaci odvodů daňových povinností na dani z příjmů (i včetně sociálního a zdravotního pojištění) nebo k neplacení daňových povinností do veřejného rozpočtu při některých aktivitách vůbec.

V rámci těchto aktivit jsou vymezeny sporné přístupy podnikatelských subjektů k daňovým nákladům tedy, to co si podnikatelský subjekt chce či hodlá do daňových nákladů zahrnout v polemice k tomu, co je ve vztahu k jeho konceptu podnikání vůbec reálné či možné a souvisí přímo s jeho ekonomickou aktivitou. Samostatná část je věnována v poslední době velmi rozmáhanému trendu vytváření fiktivních daňových dokladů. Je sice pravdou, že současná politika Ministerstva financí České republiky klade značné

překážky jejich vzniku díky například zavedení kontrolního hlášení, ale i přesto existují specializované subjekty, které dokáží tyto doklady za určitou provizi pro poplatníka daně zajistit, jak bylo popsáno v příspěvku výše. Mezi rozhodně nelegální praktiku patří zpětný nákup téhož majetku po jeho prodeji, kdy již od počátku samotné transakce se jedná o účelovou hospodářskou operaci. Největší část je věnována výkonu práce mimo pracovní poměr tzv. práce „načerno“, neboť mzdové náklady představují pro podnikatelské subjekty tak velkou daňovou zátěž, že hledání cest k jejich minimalizaci je stále aktuální. V rámci uvedené statistiky Státního úřadu inspekce práce (zobrazující pouze odhalené přestupky) lze identifikovat pozitivní vývoj – je však nutné uvést, že neodhalených případů bude jistě mnohem více a není možné tento trend brát za pozitivní. V příspěvku jsou demonstrovány postupy, které vedou k získání daňové výhody v kombinaci pracovně právního vztahu typu HPP v kombinacích s DPP či DPČ včetně vazby na konkrétní soudní judikaturu v dané oblasti, která danou problematiku značně posouvá a přesněji vymezuje. Závěrem v návaznosti na pracovně právní vztahy je vymezena problematika „švarcsystému“ jako nástroje minimalizace nákladů na zaměstnance, kteří se stanou osobami samostatně výdělečně činnými. V této souvislosti jsou definovány znaky závislé činnosti dle Pokynu D-285 s následným jejich rozbořením a v návaznosti na soudní judikáty.

Z příspěvku vyplývá, že aktivity podnikatelských subjektů vedoucí k minimalizaci daňové povinnosti označované za nelegální v podmínkách České republiky existují a je tedy pouze na každém podnikatelském subjektu, zda jich hodlá zneužít za účelem získání daňové výhody a následně se bude obávat jejich odhalení a souvisejících postihů definovaných v úvodní kapitole tohoto příspěvku.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] Boněk, V. *Lexikon daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony - Sagit, Sv. 4. ISBN 80-7208-265-5.
- [2] ČSSZ. *Minimální výše sociálního pojištění 2017*. 2017[online]. [cit. 2017-06-01]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/pojisteni-osvc/platba-pojistneho/zalohy-na-pojistne-na-duchodove-pojisteni.htm>
- [3] Eprehledy.cz. *Průměrné mzdy podle profese. 2009-2016* [online]. [cit. 2017-05-25]. Dostupné z: http://eprehledy.cz/prumerne_mzdy_podle_profese.php

- [4] Finanční správa. *Výroční zprávy a informace o činnosti*. 2013-2017 [online]. [cit. 2017-05-10]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2015>
- [5] Finanční správa. *Analýzy a statistiky*. 2013-2017 [online]. [cit. 2017-05-13]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analzy-a-statistiky>
- [6] Jacobs, V., J. R. Duke. *Legal Ways to Save Taxes Offshore and Onshore: An Annotated Checklist of Tax Reduction Methods Sanctioned by the Tax Law*. Offshore Press, 2006. ISBN 1-934175-02-1.
- [7] Klimešová, L. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.
- [8] Kocina, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-442-8.
- [9] Pokyn č. D- 6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [10] Pokyn č. D - 285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- [11] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 39/2014 – 48. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0039_7Afs_1400048_20141017152447_prevedeno.pdf
- [12] Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20. 2. 2017, čj. 45 Af 8/2016 – 34. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2016/45Af_8_2016_12_20170321092856_prevedeno.pdf
- [13] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2011, čj. 3 Ads 11/2011 – 47. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0011_3Ads_110_20110331083251_prevedeno.pdf
- [14] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2016, čj. 4 Ads 27/2016 – 40. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0027_4Ads_1600040_20160413151530_prevedeno.pdf

- [15] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, čj. 6 Ads 46/2013 - 35, č. 3027/2014 Sb. NSS. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0046_6Ads_13_20140220123634_prevedeno.pdf
- [16] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2016, čj. 4 Ads 27/2016 - 40. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0027_4Ads_1600040_20160413151530_prevedeno.pdf
- [17] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, čj. 6 Afs 208/2015 - 36. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0208_6Afs_1500036_20160614094010_prevedeno.pdf
- [18] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, čj. 2 Afs 62/2004, č. 572/2005 Sb. NSS. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0062_2Afs_0400070A_prevedeno.pdf
- [19] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2016, čj. 2 Afs 265/2015 - 114. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0265_2Afs_1500114_20160405134933_prevedeno.pdf
- [20] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2011, čj. 1 Afs 53/2011 - 208. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0053_1Afs_110_20111006032219_prevedeno.pdf
- [21] Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 12. 2005, čj. 8 Tdo 1556/2005. Dostupné z: http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/CED57FD12F060368C1257A4E00658B6A?openDocument&Highlight=0,
- [22] Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. 6. 2013, čj. 21 Cdo 1573/2012. Dostupné z: http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/29FEB48345951D26C1257B8F004B9888?openDocument&Highlight=0,
- [23] Státní úřad inspekce práce. *Roční zprávy*. 2017 [online]. [cit. 2017-05-19]. Dostupné z: <http://www.suip.cz/rocnizpravy/>

- [24] Schneider, F., Williams S, C. C. *The shadow economy*. 1. vyd. Británie: Institute of Eco-nomic Affairs, 2013. 186 s. ISBN 978-02-5536-674-8.
- [25] Vančurová, A., Láchová, L. *Daňový systém ČR 2012*. 1. vyd. 1. VOX a.s., 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.
- [26] Všeobecná zdravotní pojišťovna. *Minimální výše zdravotního pojištění 2017*. 2017 [online]. [cit. 2017-06-01]. Dostupné z: <https://www.vzp.cz/vyhledavani?queryText=minim%C3%A1ln%C3%AD+v%C3%BD%C5%A1e+zdravotn%C3%ADho+poji%C5%A1t%C4%9Bn%C3%AD+2017>
- [27] Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- [28] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- [29] Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších právních předpisů.
- [30] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších právních předpisů.
- [31] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

AUTOŘI

Ing. Břetislav Andrlík, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, email: bretislav.andrlik@mendelu.cz.

Ing. Veronika Škodíková, Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, email: bretislav.andrlik@mendelu.cz.

AUTHORS

Ing. Břetislav Andrlík, Ph.D., Department of Accounting and Taxes, Faculty of Business and Economics, Mendel University in Brno, Zemědělská 1, 613 00 Brno, email: bretislav.andrlik@mendelu.cz.

Ing. Veronika Škodíková, Department of Accounting and Taxes, Faculty of Business and Economics, Mendel University in Brno, Zemědělská 1, 613 00 Brno, email: bretislav.andrlik@mendelu.cz.