

Rödl & Partner



Účinná lítost v daňové oblasti v České republice

Speciální téma

Obsah

1.	Úvod	3
2.	Trestný čin zkrácení daně	4
3.	Co to znamená účinná lítost	6
4.	Může se trestný čin zkrácení daně týkat i Vás?	9
5.	Problematické oblasti	10
6.	Zahraniční kapitálové příjmy	11
7.	Závěr	14

1. Úvod

Účinná lítost představuje způsob, jak docílit zániku trestnosti trestného činu, kterého se daňový subjekt v minulosti dopustil. Jinými slovy pomocí institutu takzvané účinné lítosti může daňový subjekt docílit toho, aby jeho nedovolené jednání v oblasti daní nemělo žádné trestněprávní následky.

Na rozdíl od německé úpravy účinné lítosti v případě trestných činů daňových (takzvané „Selbstanzeige“), je institut účinné lítosti v České republice upraven pouze obecně s dalšími trestnými činy. Chybí tak speciální úprava pro daňovou oblast, která by zohledňovala specifika daňového procesu. Praktická aplikace účinné lítosti v daňové oblasti je tak spojena s řadou výkladových problémů a je modifikována zejména soudní judikaturou.

Cílem tohoto speciálu je nejprve seznámit čtenáře se skutkovou podstatou trestného činu zkrácení daně včetně souvisejících trestněprávních sankcí. Dále objasníme samotný institut účinné lítosti a možnosti, jak jí lze v praxi v daňové oblasti úspěšně dosáhnout.

V další části se zaměříme na frekventované situace, které mohou mít trestněprávní důsledky. Jednou z nejčastějších je situace, kdy daňoví poplatníci mají bankovní účty u zahraničních bank, avšak související kapitálové příjmy neuvádí do svých daňových přiznání v České republice. S ohledem na postupující trend směřující ke globální výměně informací však tato nesprávná „praxe“ může přinést i (brzkou) trestněprávní rovinu. Také v tomto případě přichází ke slovu jako „záchranná brzda“ institut účinné lítosti...

JUDr. Monika Novotná

2. Trestný čin zkrácení daně

Předmětem tohoto speciálu je trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (dále jen trestný čin zkrácení daně) upravený v § 240 trestního zákoníku.¹

Podstatou trestného činu zkrácení daně je úmyslné zkrácení daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění či pojistného na zdravotní pojištění,² poplatku nebo jiné podobné povinné platby nebo vylákání výhody na některé z povinných plateb, a to v rozsahu nejméně 50.000 Kč.

2.1 Trestné jednání

Nejtypičtějším příkladem zkrácení daně je situace, kdy daňový subjekt v rámci svého daňového přiznání

- › uvede nepravdivé skutečnosti či některé skutečnosti neuvede vůbec (například úmyslné zkreslení daňového přiznání či zatajení části příjmů) a sníží tím své zdanitelné příjmy nebo
- › daňové přiznání úmyslně nepodá nebo
- › úmyslně vyláká daňovou výhodu (nejčastěji neoprávněně nárokuje odpočet daně z přidané hodnoty).

Zkrácení daně je v praxi často spojeno s různými machinacemi ze strany daňového subjektu (například machinace v účetnictví, zohlednění fiktivních daňových či účetních dokladů, machinace s bankovními výpisy a podobně). V praxi se však také často jedná o situace, kdy daňový subjekt úmyslně (část) svých (často zahraničních) příjmů neuvede ve svém daňovém přiznání.

Naopak situace, kdy daňový subjekt daňové přiznání podá a daň deklaruje ve správné výši, ale následně ji neuhradí, trestná není. Trestná není ani situace, kdy došlo k vyměření nižší daňové povinnosti v důsledku například početní chyby, nesprávného zaúčtování způsobeného omylem a podobně, protože zde chybí úmyslné jednání daňového subjektu ve vztahu ke zkrácení daně.

Trestně odpovědnou může být jakákoliv fyzická osoba, která se vědomě podílela na zkrácení daně, tedy přímo daňový poplatník u své daňové povinnosti nebo příslušná odpovědná osoba v případě, že nastane zkrácení daně u korporace (v praxi nejčastěji jednatel, hlavní účetní, finanční ředitel, společník a podobně).

¹ zákon č. 40/2009 Sb.

² Jedná se o část pojistného, kterou je za sebe povinen hradit zaměstnavatel. Neodvedení daně či pojistného za zaměstnance je naplněním skutkové podstaty trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle § 241 trestního zákoníku.

2.2 Způsobená škoda

Pro to, aby se jednalo o trestný čin zkrácení daně, musí výše škody (zkrácené daně nebo neoprávněně vylákané daně) činit alespoň **50.000 Kč**. Od výše způsobené škody se odvíjí také výše trestněprávní sankce či doba, za kterou dojde k promlčení trestného činu.

Je třeba si uvědomit, že daňový subjekt většinou nekrátí daň pouze v jednom zdaňovacím období. Pokud tak daňový subjekt dlouhodobě úmyslně neuvádí část svých (například zahraničních) příjmů do daňového přiznání, může se jednat o takzvané **pokračování v trestném činu**,³ kdy se škoda sčítá. Ve svém souhrnu pak může překročit hranici pro naplnění skutkové podstaty trestného činu, či dokonce naplnit kvalifikovanou skutkovou podstatu trestného činu.

2.3 Trestněprávní sankce

Za trestný čin zkrácení daně hrozí následující sankce, které závisí na výši škody a stupni společenské nebezpečnosti:

- škoda ≥ 50.000 Kč ≤ 500.000 Kč – odnětí svobody na 6 měsíců až 3 roky nebo zákaz činnosti
- škoda ≥ 500.000 Kč $\leq 5.000.000$ Kč⁴ – odnětí svobody na 2 až 8 let
- škoda $\geq 5.000.000$ Kč⁵ – odnětí svobody na 5 až 10 let

2.4 Trestní odpovědnost právnických osob

Vedle trestní odpovědnosti fyzických osob došlo od 1. ledna 2012 k zavedení trestní odpovědnosti právnických osob podle zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.⁶ Trestný čin zkrácení daně je trestným činem, za který může být právnické osobě uložen trest například ve formě jejího zrušení, propadnutí majetku, peněžitého trestu, propadnutí věci, zákazu činnosti, zákazu přijímání dotací a podobně. Podmínky pro aplikaci účinné lítosti jsou stejné jako u fyzické osoby.⁷

Za jeden trestný čin zkrácení daně tak může být uložen trest fyzické i právnické osobě. V praxi tak může dojít k situaci, kdy za krácení daně u daňového poplatníka (obchodní korporace) bude odsouzen k trestu odnětí svobody například jednatel společnosti a společnost jako taková bude zrušena.

³ § 116 zákona č. 40/2009 Sb.

⁴ nebo spáchání trestného činu nejméně se dvěma osobami

⁵ nebo spáchání trestného činu ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech

⁶ zákon č. 418/2011 Sb.

⁷ § 11 zákona č. 418/2011 Sb.

2.5 Zánik trestnosti

Trestnost trestného činu zkrácení daně může zaniknout dvěma způsoby:

- › promlčením nebo
- › aplikací účinné lítosti (viz bod 3).

Trestnost činu zaniká promlčením, tedy uplynutím promlčecí doby. Délka promlčecí doby je závislá na výši trestní sazby konkrétního trestného činu a činí zjednodušeně 5, 10 nebo 15 let.

- škoda ≥ 50.000 Kč ≤ 500.000 Kč – 5 let
- škoda ≥ 500.000 Kč $\leq 5.000.000$ Kč – 10 let
- škoda $\geq 5.000.000$ Kč – 15 let

Také v tomto případě je opět třeba upozornit na situaci, s níž se v praxi běžně setkáváme, kdy daňový poplatník daň krátí ve více zdaňovacích obdobích. V tomto případě mohou být naplněny znaky pokračujícího trestného činu, kdy se promlčecí doba rozběhne až od posledního zkrácení anebo vůbec nezačne plynout, pokud daňový subjekt krácení nezanechá. V takovémto případě v podstatě nemůže k promlčení trestného činu dojít.

Způsobem, jak docílit beztrestnosti aktivním jednáním daňového subjektu, je ale pouze institut takzvané účinné lítosti.

3. Co to znamená účinná lítost?

Účinná lítost je definována v § 33 trestního zákoníku, podle kterého trestní odpovědnost za trestný čin zkrácení daně zaniká, jestliže pachatel dobrovolně

- › škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil, nebo
- › učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno.⁸

Z výše uvedeného je zřejmé, že definice účinné lítosti je velice obecná, bez konkrétních informací o tom, jak by měl daňový subjekt postupovat, aby účinné lítosti dosáhl. Je však zřejmé, že v případě trestného činu zkrácení daně musí daňový subjekt na základě dobrovolného aktivního jednání škodu způsobenou zkrácením daně zcela napravit. **Tím se zjednodušeně řečeno myslí situace, kdy daňový subjekt dodatečně sám dobrovolně přizná zkrácenou daň a zaplatí ji nebo vylákanou daň dobrovolně vrátí.**

⁸ Oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení nadřízenému.

3.1 Dobrovolné jednání

Nejvyšší soud ve své judikatuře vychází z toho, že jednání je dobrovolné, pokud **není činem jako reakce na hrozící, či dokonce již zahájené trestní stíhání**. Jednání na základě obecné obavy z trestního stíhání naopak dobrovolnost nevylučuje. Vždy záleží na konkrétních okolnostech případu v tom směru, nakolik je trestní stíhání v době napravení škodlivého následku trestného činu reálné, s jakou mírou bezprostřednosti hrozí, v jakém rozsahu a komu jsou známy skutečnosti ukazující na to, že byl spáchán trestný čin.⁹

Rozhodnutí daňového subjektu však není dobrovolné, jestliže ho k němu vede vědomí (třeba i mylné), že jeho trestný čin je již prozrazen, nebo jedná-li pod tlakem hrozícího nebo zahájeného trestního stíhání. O dobrovolnost nejde ani v případě, kdy daňový subjekt vyčkává s úhradou daně na to, až správce daně odhalí jeho trestný čin, či zda ho oznámí orgánům činným v trestním řízení.¹⁰

Lze tak shrnout, že i v situaci, kdy daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání a uhradí daň, nemusí být automaticky splněna podmínka dobrovolnosti nutná pro naplnění účinné lítosti.

3.2 Účinná lítost a daňová kontrola

Vzhledem k tomu, že podmínkou účinné lítosti je dobrovolné jednání, je častá otázka, zda lze institut účinné lítosti využít v případě, kdy správce daně zahájí kontrolní úkony v rámci daňového řízení, například postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu. Odpověď na tuto otázku není v praxi jednoduchá a je třeba ji řešit zejména dle stávající judikatury Nejvyššího soudu.¹¹

Lze si představit situace, kdy i po zahájení kontrolních úkonů/postupů účinnou lítost realizovat lze. Například v situaci, kdy správce daně zahájí místní šetření či zašle obecnou výzvu k odstranění pochybností a daňový subjekt okamžitě podá dodatečné daňové přiznání a daň uhradí. To znamená v momentě, kdy správce daně nemá žádné konkrétní informace, podezření či poznatky o tom, že došlo ke zkrácení daně.¹²

V případě zahájení daňové kontroly je situace složitější, protože daňový subjekt není oprávněn podat dodatečné daňové přiznání. I v tomto případě si však lze naplnění podmínek účinné lítosti za určitých podmínek představit v případě, že v průběhu daňové kontroly daňový subjekt přizná transakce, kterými zkrátil daň, ještě před tím, než je kontrolou zjištěno jeho protiprávní jednání.¹³

⁹ např. rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 7 Tz 289/2000

¹⁰ např. rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tdo 749/2014

¹¹ Nálezem Ústavního soudu, sp. zn. IV. ÚS 3093/18, který dovodil, že i v případě trestného činu zkrácení daně lze účinnou lítost splnit i tak, že zkrácená daň je uhrazena dobrovolně do okamžiku, kdy soud 1. stupně počal vyhlášovat rozsudek, se blíže nezabýváme. Tento ojedinělý náleží nebyl následně judikaturou Nejvyššího soudu akceptován.

¹² rozhodnutí 7 Tz 289/2000, publikované pod č. 35/2001 Sb. rozh. tr.

¹³ Mgr. Vít Koupil, Podmínky pro účinnou lítost u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby, Bulletin KDPČR 2/2017

Výjimečně lze jako účinnou lítost posoudit úhradu daně až na základě doměření daně správcem daně po provedené daňové kontrole. Takový postup je však možný pouze ve specifických případech, kdy obecně nepanuje shoda, zda daň bude či nebude vyměřena (například nejednoznačnost právních předpisů, nejednotný postup správce daně a podobně).¹⁴

V žádném případě však nelze dovodit dobrovolnost jednání, a o účinnou lítost se tak nebude jednat, jestliže platba či jiné plnění bylo jen fiktivně vykázáno, k jeho uskutečnění vůbec nedošlo a pachatel pouze vyčkává, zda tuto fiktivnost správce daně odhalí či nikoli.¹⁵

Hranice mezi tím, kdy daňový subjekt jedná dobrovolně a kdy je úhrada daně po zahájení kontrolních úkonů/postupů správcem daně vedena obavou z trestního stíhání, je však velice nepatrná a záleží na konkrétních skutkových okolnostech daného případu, které mohou být různými orgány posouzeny rozdílně. Daňovým subjektům lze tedy rozhodně doporučit provést účinnou lítost, a tedy návrat do „daňové legality“, ještě před zahájením jakéhokoliv kontrolního postupu ze strany správce daně.

3.3 Napravení škodlivého následku

Napravení škodlivého následku v případě trestného činu zkrácení daně spočívá v **podání dodatečného** či řádného **daňového přiznání, ve kterém daňový subjekt deklaruje daň ve správné výši, a tuto také uhradí.**

Ke krácení daně v praxi dochází často ve více zdaňovacích obdobích. Pro účinnou lítost je v takovém případě třeba podat daňová přiznání za několik let. V rámci daňového řízení však platí možnost stanovit daň obecně pouze ve lhůtě tří let. Nicméně pokud daňový subjekt chce podat daňové přiznání z důvodu účinné lítosti, lze daň stanovit bez ohledu na to, že již uplynula lhůta pro stanovení daně.¹⁶ Finanční úřad je povinen takováto přiznání přijmout.

V této souvislosti je třeba poukázat na skutečnost, že daňový řád předpokládá, že pro dosažení účinné lítosti bude uhrazena daň včetně příslušenství (včetně daňových sankcí jako je úrok z prodlení). I když tato povinnost není v trestním zákoníku zakotvena, lze jednoznačně doporučit zároveň s daní uhradit také daňové sankce (v praxi často nutná součinnost daňového poradce).

Z praxe je nám známo, že ne všichni správci daně mají s aplikací účinné lítosti praktické zkušenosti. Pro to, aby se předešlo nečekaným krokům ze strany správce daně, je vhodné zamýšlený postup předem (například na anonymní bázi) se správcem daně odsouhlasit (v praxi opět často nutná součinnost daňového poradce).

¹⁴ rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tdo 743/2013

¹⁵ rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tz 148/98

¹⁶ § 148 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

4. Může se trestný čin zkrácení daně týkat i Vás?

4.1 Oznamovací povinnost správce daně

Daňové subjekty se často mylně domnívají, že po ukončení daňové kontroly, uhrazení doměřené daně a daňových sankcí jim již žádné další riziko nehrozí. Opak je však pravdou.

Správce daně má totiž oznamovací povinnost vůči orgánům činným v trestním řízení, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin zkrácení daně.¹⁷ V praxi také k zahájení trestního stíhání dochází často na základě výsledků daňové kontroly. Některé finanční úřady dokonce automaticky podávají trestní oznámení pro podezření ze zkrácení daně v případě, kdy doměrek daňové kontroly převyšuje částku 50.000 Kč. Okamžitá úhrada doměrku přitom není podstatná.

Pokud daňová kontrola u daňového subjektu skončí pozitivním zjištěním správce daně, je daňový subjekt povinen uhradit doměřenou daň včetně penále (aktuálně 20 % z doměřené daně) a úroku z prodlení. Pokud jednání daňového subjektu zároveň naplňuje znaky trestného činu zkrácení daně a dojde k odsouzení daňového subjektu či osob odpovědných za spáchání trestného činu zkrácení daně (často na základě oznámení správce daně), dochází zároveň k uložení trestněprávních sankcí.

V této souvislosti vyvstala otázka, zda je možné uložení daňové i trestněprávní sankce současně.¹⁸ Konkrétně, zda úhrada penále správcem daně nemá charakter trestu, který by vylučoval uložení dalšího trestu v trestním řízení. Tento názor byl aktuálně Nejvyšším soudem vyloučen, což znamená, že uložení sankce v daňovém řízení nebrání uložení trestu v trestním řízení.¹⁹

4.2 Problematické daňové oblasti

V praxi jsou nejobvyklejší případy, kdy dochází ke krácení daně jednoznačně podvodným jednáním daňového subjektu (machinace v účetnictví, umělé transakce, zatajování příjmů, podvody na dani z přidané hodnoty, spotřební dani a dalších). Je však třeba si uvědomit, že trestný čin zkrácení daně hrozí i v jiných případech, kterým v praxi není věnována dostatečná pozornost. Tyto problematické oblasti rozebírá následující kapitola.

¹⁷ § 53 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

¹⁸ zásada ne bis in idem, tzn. nikdo nemůže být za stejný čin potrestán dvakrát

¹⁹ rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 15 Tdo 832/2016

5. Problematické oblasti

5.1 Fiktivní či nadhodnocené faktury

Finanční úřady se v rámci daňových kontrol zaměřují na skutečné poskytnutí služeb a výši nákladů za tyto služby, které jsou u daňových subjektů uplatněny jako daňově uznatelný náklad. Svou pozornost soustřeďují zejména na reklamní či marketingové služby, a to jak mezi nezávislými subjekty, tak v rámci vnitrokoncernového poskytování služeb.

V případě uplatnění nákladů z fiktivních faktur je úmyslné jednání ve formě trestného činu zkrácení daně jasně dáno. Nicméně nelze vyloučit, že se v budoucnu orgány činné v trestním řízení začnou zabývat také situací, kdy daňový subjekt jako daňově uznatelný náklad posoudí uměle nadhodnocené transakce.

5.2 Darování

Daň darovací byla v České republice zrušena s účinností k 1. lednu 2014. Nově jsou obdarovaní (nikoliv dárce) povinni uvést příjmy z darování ve svém přiznání k dani z příjmů a odvést daň finančnímu úřadu. Stejně jako v předchozí úpravě lze u fyzických osob využít osvobození v případě darování v rámci rodiny. Pokud však dojde k úmyslnému nezdanění darovaných příjmů a vznikne dluh na dani v částce vyšší než 50.000 Kč, jsou naplněny podmínky trestného činu zkrácení daně.

5.3 Podvody na dani z přidané hodnoty

Podvodem na dani z přidané hodnoty („DPH“) se rozumí situace, kdy v obchodním řetězci není odvedena daň, která je však zároveň nárokována druhou stranou plnění (jedná se o takzvané karuselové podvody). V této souvislosti se nezabýváme aktivním účastníkem karuselového podvodu, který se na jeho organizaci aktivně podílí, ale soustředíme se na ten článek v řetězci, který je do podvodu „zatažen“ proti své vůli tím, že s účastníky karuselu obchoduje.

Dle platné legislativy lze v tomto případě odpovědnost za daňový podvod fakticky přenést na daňový subjekt, který sice DPH aktivně nekrátil a karuselového podvodu se aktivně nezúčastnil, ale věděl nebo vědět měl a mohl, že DPH uhrazena nebude nebo dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. Takovýto daňový subjekt následně ručí za nezaplacenou daň.

Pro vyloučení případné trestněprávní odpovědnosti je třeba důsledná aktivní obrana proti formulacím a závěrům správce daně, ze kterých by bylo možno dovodit aktivní zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH. V rámci zprávy o daňové kontrole totiž správci daně běžně používají formulace typu „vědomé zapojení do podvodu na DPH“, „srozumění s podvodem na DPH“ a tak podobně.

5.4 Zahraniční příjmy

Český daňový subjekt (český daňový rezident) je povinen uvádět do českého daňového přiznání veškeré celosvětové příjmy, tedy také všechny své zahraniční příjmy. V praxi však v případě příjmů z nemovitostí v zahraničí či zejména v případě příjmů z kapitálového majetku k vykazování těchto příjmů v českém daňovém přiznání často nedochází.

Naopak stále ještě dochází k tomu, že se nezdaněné příjmy ukrývají před finančními orgány právě pomocí investování v zahraničí. Riziko odhalení však výrazně stoupá, a to v neposlední řadě i díky automatické výměně informací v daňové oblasti.

Globalizace a trend k přeshraniční spolupráci a toku informací totiž zasáhla také daňovou oblast. Řada států uzavřela v posledních letech dohody počítající se vzájemnou výměnou daňově relevantních informací o svých občanech ve vztahu ke kapitálovým příjmům. Výměna vychází z přistoupení ke standardu OECD o automatické výměně informací nebo z dohod na bilaterální bázi. Je si však třeba uvědomit, že k výměně informací nedochází pouze ve vztahu ke kapitálovým příjmům. Rozsáhlá výměna informací byla dohodnuta také v oblasti daně z přidané hodnoty, cla, spotřebních daní, v oblasti boje proti praní špinavých peněz a jiných.

Stranou nezůstává ani práce investigativních novinářů, například v případě takzvaných Panama Papers nebo aktuálně Paradise Papers. V případě Panama Papers se jednalo o informace a podklady dokládající vazby na panamskou kancelář Mossack Fonseca a její klienty a rozkrývající provádění lukrativních transakcí přes fiktivní společnosti v daňových rájích. Podle tvrzení německých médií²⁰ bylo zahájeno vyšetřování proti kanceláři Mossack Fonseca a jejím klientům ve více než 80 zemích. Jako reakce na Panama Papers je navržena výměna informací ve vztahu ke skutečným vlastníkům entit (beneficial ownership).

Informace k zahraničním kapitálovým příjmům a nástrojům správce daně v boji proti daňovým únikům v této oblasti shrnuje následující část.

6. Zahraniční kapitálové příjmy

6.1 Srážková daň

Kapitálové příjmy jsou v zahraničí často předmětem zahraniční srážkové daně, kterou strhává zahraniční banka. Je však v případě srážkové daně skutečně sražením taktéž plně uhrazena česká daňová povinnost?

Na tuto otázku patrně řada daňových subjektů odpoví kladně, ale pozor: může jít o chybný závěr. Pouze v případě, že byla sražena česká srážková daň, není třeba ji v případě fyzických osob uvádět do českého daňového přiznání. Zahraniční banky však nesrážejí českou srážkovou daň, ale srážkovou daň podle právních předpisů daného cizího státu.

²⁰ bavorského deníku Süddeutsche Zeitung

Zahraniční kapitálové výnosy tak musí být uvedeny v českém daňovém přiznání a zahraniční srážková daň může být případně na českou srážkovou daň dle předpisů o vyloučení dvojího zdanění započtena.

Kdo však má kapitálové příjmy v zahraničí, které neuvádí do daňového přiznání, ten by měl zpozornět. Díky automatické výměně informací v daňové oblasti totiž od roku 2017 bude odhalení kapitálového majetku v zahraničí finančními orgány pouze otázkou času.

6.2 Automatická výměna informací aneb co bude správce daně v budoucnu vědět

Dohoda o automatické výměně informací se týká všech členských států EU a řady dalších zemí.²¹ Jejím cílem je dále potlačovat daňové úniky a zúčastněným státům poskytovat takové informace, které potřebují pro správné zdanění. V rámci automatické výměny informací²² jsou české banky povinny shromažďovat údaje o svých klientech (fyzických i právnických osobách), kteří jsou daňovými rezidenty jiného smluvního státu, a poskytovat je tomuto smluvnímu státu.

První výměna informací obsahuje údaje za rok 2016. Informace o finančních účtech těchto osob bylo třeba do 30. června 2017 nahlásit Generálnímu finančnímu ředitelství (dále „GFŘ“). GFŘ tyto obdržené informace následně předalo příslušným zemím. Naopak finanční orgány ostatních členských států jsou povinny předávat obdobné informace o českých daňových rezidentech také České republice. GFŘ je následně předá příslušným správcům daně. Ti pak mohou porovnat tyto údaje s údaji uvedenými v daňových přiznáních těchto osob.

Informace, které si zúčastněné země vyměňují, lze zjednodušeně znázornit takto:

- › úrokové příjmy
- › dividendové příjmy
- › příjmy z určitých pojistných smluv
- › majetek na účtech
- › výnosy z prodeje finančního majetku

Daňové subjekty by se neměly cítit v bezpečí ani tehdy, jestliže své účty s nezdaněným majetkem v zahraničí v posledních letech zrušily a majetek vložily například do životního pojištění nebo do jiné formy investování. V rámci automatické výměny informací se totiž ohlašují i údaje ze smluv o životním pojištění a z jiných smluv o investování. I v tomto případě jsou daňoví poplatníci povinni vyjasnit původ investovaných prostředků.

²¹ mnohostranná dohoda o automatické výměně informací o finančních účtech č. 2/2014 Sb.m.s.

²² zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů

V praxi se ukazuje, že začátek automatické výměny informací se ještě nedostal do povědomí daňových subjektů. Proto by daňové subjekty, jichž se to týká, neměly otálet s prozkoumáním přiznávání svých zahraničních kapitálových příjmů a začít případně aktivně jednat.

6.3 Automatická výměna informací nahradila „EU úrokovou směrnici“

Některé fyzické osoby mají účty vedené u rakouských či švýcarských bank, které jim v minulosti strhávaly takzvanou EU srážkovou daň podle evropské úrokové směrnice.

Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb (zkráceně: evropská úroková směrnice) byla zavedena s účinností od 1. července 2005. Jejím cílem bylo zdanit úrokové příjmy²³ z úspor všech občanů EU se sídlem v EU ve státě bydliště. Proto si členské státy EU a další zúčastněné země od zavedení této směrnice vyměňovaly údaje o úrokových příjmech fyzických osob.

Některé země – mimo jiné Rakousko, Lucembursko, Švýcarsko a zpočátku i Belgie – však z důvodu dodržení svých přísných předpisů o bankovním tajemství žádné informace o úrokových příjmech státu bydliště neposkytovaly. Místo toho byla srážena paušální srážková daň, takzvaná **EU srážková daň**, kterou srážely instituce, u nichž byly vedeny majetkové účty, a jež mohla být při předložení příslušného potvrzení v plné výši započtena na českou daň z příjmů. Výnosy dosažené u zahraniční banky musely být nicméně uvedeny v českém daňovém přiznání. Vzhledem k výši české daně z příjmů fyzických osob (15 %), mohl mít daňový subjekt dokonce nárok na vrácení částky, o níž EU srážková daň převyšuje daň českou.

Výše EU srážkové daně:

- od července 2005: 15 %
- od července 2008: 20 %
- od července 2011: 35 %

Od roku 2017 je však EU úroková směrnice zrušená a nahrazená právě automatickou výměnou informací, což znamená, že informace o kapitálových příjmech v zahraničí budou nahlášeny české finanční správě.

6.4 FATCA: Výměna informací s USA

FATCA („Foreign Account Tax Compliance Act“) je unilaterální daňový zákon USA, který vstoupil v platnost v roce 2010 a který má za cíl omezení daňových úniků k tíži USA. Úmluva FATCA se obrací na peněžní ústavy a pojišťovny po celém světě s požadavkem, aby pravidelně předávaly daňovým úřadům v USA informace o takzvaných „amerických účtech“. Tím se USA snaží čelit trendu daňových úniků amerických majitelů zahraničních účtů.

²³ úrokový příjem dle definice evropské úrokové směrnice

K lepšímu prosazení byla zavedena sankční srážková daň z výnosů z investic v USA pro ne-
spolupracující finanční ústavy a klienty.

Česká republika a Spojené státy americké se dohodly na uzavření takzvané úmluvy FAT-
CA.²⁴ Na základě této dohody si budou daňové správy vyměňovat údaje o některých fi-
nančních účtech občanů obou států žijících v zahraničí. To znamená, že česká finanční
správa bude mít informace o kapitálových příjmech z amerických kont.

7. Závěr

Svět se očividně zmenšuje – zejména pro daňové poplatníky se sklony k ne vždy zcela le-
gální daňové optimalizaci. Tím se také zmenšuje prostor pro jednání s účinky účinné lítosti,
kterým by daňový subjekt mohl docílit návratu do „daňové legality“.

Dotčené daňové subjekty by tak měly provést kontrolu svých daňových povinností a poda-
ných daňových přiznání a případně realizovat účinnou lítost zavčas, dokud to je ještě bez-
trestně možné.

Aplikace účinné lítosti v praxi přináší, zejména s ohledem na poměrně obecnou definici,
některá rizika a úskalí (zejména s ohledem na přesný výpočet daně a souvisejících sankcí,
chybějící zkušenosti správce daně v této oblasti), a proto doporučujeme celý postup pře-
dem probrat s daňovým poradcem. V této souvislosti se můžete kdykoliv obrátit na odbor-
níky z kanceláře Rödl & Partner.

²⁴ 72/2014 Sb. m.s.

Váš kontakt (*autoři*)



JUDr. Monika Novotná

advokátka

Partner

Telefon: +420 236 163 753

E-mail: monika.novotna@roedl.com



Mgr. Kateřina Jordanovová

advokátka / daňová poradkyně

Senior Associate

Telefon: +420 236 163 255

E-mail: katerina.jordanovova@roedl.com



Mgr. Jakub Šotník

advokát

Senior Associate

Telefon: +420 236 163 255

E-mail: jakub.sotnik@roedl.com

Rödl & Partner (*vydavatel*)

Rödl & Partner je mezinárodní poradenská kancelář, která se řadí k vedoucím poradenským společnostem na evropském trhu. Poskytuje služby ve všech oblastech podnikání; dovede propojit právní, daňové, auditorské, účetní a podnikové sféry poradenství.

V České republice působí od roku 1991, v pobočkách v Praze a Brně. Poradenský servis zde poskytuje více než 320 poradců uvedených oborů.

Rödl & Partner je držitelem prestižního ocenění Právnická firma roku v letech 2012 až 2017 v oboru daňového práva.

Celosvětově je kancelář zastoupena 108 pobočkami v 50 průmyslových zemích. Silnou pozici zaujímá především na trhu ve střední, východní a západní Evropě, ale i v Asii a USA.



„Celek se skládá z jednotlivců“ – u Castellers, i v naší společnosti.

Lidské věže (tzv. castelly) symbolizují jedinečným způsobem firemní kulturu společnosti Rödl & Partner. Ztělesňují naši filozofii soudržnosti, rovnováhy, odvahy a týmového ducha.

Jsou paralelou růstu vlastní silou, který Rödl & Partner promítl do dnešní podoby. Heslem všech Castellers, jež je i vyjádřením jejich základních životních hodnot, je „Força, Equilibri, Valor i Seny“ (síla, stabilita, odvaha a rozum). Toto heslo charakterizuje i nás. To bylo také jedním z důvodů, proč společnost Rödl & Partner v květnu 2011 navázala spolupráci s Castellers de Barcelona, reprezentanty dlouholeté tradice stavby lidských věží.



Právnická firma
roku 2012–2017

Rödl & Partner

Praha

Platněřská 2
110 00 Praha 1

Telefon: +420 236 163 111
Telefax: +420 236 163 799
E-mail: prag@roedl.com

Brno

Květná 178/34
603 00 Brno

Telefon: +420 530 300 500
Telefax: +420 530 300 588
E-mail: bruenn@roedl.com

www.roedl.com/cz