

Voluntary disclosure

**Případ České republiky – srovnávací studie principů
voluntary disclosure vybraných zemí**

Tereza Krček

Voluntary disclosure
Případ České republiky – srovnávací studie principů voluntary disclosure vybraných zemí
Informační studie MF ČR
Tereza Krček

Ministerstvo financí ČR
Letenská 15, 118 10 Praha 1

Tel.: 257 042 612
E-mail: Tereza.Krcek@mfc.cz

ISBN: 978-80-85045-87-1

volná distribuce (on-line)

Elektronický archiv:
<http://www.mfc.cz>

Voluntary disclosure

**Případ České republiky – srovnávací studie principů voluntary disclosure
vybraných zemí
Tereza Krček**

Obsah

1 Shrnutí	1
2 Proč lidé neplatí daně? Mikroekonomické principy	3
2.1 Pravděpodobnost dopadení a výše trestu	3
2.2 Míra užitku	4
2.3 Averze k riziku	5
2.4 Rozhodování spotřebitele dle situace	6
2.5 Zjednodušený příklad	6
2.6 Faktory ovlivňující míru přiznání a míru podvádění:	7
2.7 Teorie byrokracie a veřejná volba	8
3 Základní hypotézy zabývající se důvodem neodvádění daní – Behaviorální ekonomie	10
4 Voluntary disclosure – Srovnávací studie	12
4.1 Irsko	13
4.2 Itálie	13
4.3 Německo	14
4.4 Nizozemsko	15
4.5 Portugalsko	16
4.6 Rakousko	16
4.7 Švédsko	17
4.8 Slovinsko	17
4.9 USA	18
5 Použitá literatura	19
6 Přílohy	22

Seznam tabulek

Tabulka 1.1: Porovnání vybraných aspektů u jednotlivých států proti České republice	1
Tabulka 2.1: Modelový příklad nákladů přiznání/nepřiznání	7
Tabulka 2.2: Výsledky dotazníkového šetření	8
Tabulka 4.1: Německo – počet dobrovolně zveřejněných daňových deliktů dle § 371 AO a soudní postihy v letech 2010–2013	15
Tabulka 4.2: Švédsko – výsledky dobrovolného přiznání	17
Tabulka 4.3: Statistika OECD Voluntary disclosure	18
Tabulka 6.1: Kritéria pro výběr zemí a výsledky Voluntary disclosure	22

Seznam grafů

Graf 2.1: Užitková funkce vzhledem k postoji k riziku	5
Graf 2.2: Niskanenův model veřejného statku	8

Informační studie Ministerstva financí ČR mají za úkol poskytnout informace o aktuálních problémech týkajících se hospodářské politiky s důrazem na politiku fiskální. Informační studie jsou oponovány interním oponentem Ministerstva financí ČR. Podkladem pro rozhodnutí příslušného vedení odboru, zda bude studie publikována, je posudek vedoucího oddělení, v jehož kompetenci je daná problematika řešena.

Názory publikované v této studii jsou pouze autorovy vlastní a nemusí se shodovat s názory Ministerstva financí ČR.

1 Shrnutí

Ochota platit daně a přiznat výši příjmů je závislá na řadě aspektů.

1. Pravděpodobnost dopadení neplatičů
2. Výše trestu
3. Averze k riziku
4. Návratnost z daňových úniků – míra užitečnosti
5. Teorie byrokracie a veřejná volba
6. Tenká hranice mezi daňovou optimalizací a daňovým únikem
7. Výše odvodu daně

Česká republika v porovnání s vybranými státy Evropské unie výrazně zaostává při schopnosti vybírat efektivně daně, postihovat daňové úniky a motivovat daňové plátce a poplatníky k tomu, aby daně odváděli řádně. Podrobnější srovnání přináší níže uvedená tabulka s komentářem.

Tabulka 1.1: Porovnání vybraných aspektů u jednotlivých států proti České republice

	1. Pravděpodobnost dopadení	2. Výše trestu	3. Averze k riziku	4. Návratnost z daňových úniků	5. Teorie byrokracie a veřejná volba
1. Irsko	vyšší	vyšší	stejně	nižší	stejně
2. Itálie	vyšší	vyšší	stejně	nižší	vyšší
3. Německo	vyšší	stejně	vyšší	nižší	vyšší
4. Nizozemsko	vyšší	vyšší	vyšší	nižší	vyšší
5. Portugalsko	vyšší	vyšší	stejně	nižší	stejně
6. Rakousko	vyšší	vyšší	vyšší	nižší	vyšší
7. Švédsko	vyšší	vyšší	vyšší	nižší	vyšší
8. Slovinsko	vyšší	vyšší	stejně	nižší	stejně
9. USA	vyšší	vyšší	stejně	nižší	stejně

Legenda: Vyšší – uvedený stát vykazuje vyšší schopnost ve vybraném aspektu než ČR. Nižší – uvedený stát vykazuje nižší schopnost ve vybraném aspektu než ČR. Stejně – uvedený stát vykazuje stejnou nebo podobnou schopnost ve vybraném aspektu jako ČR.

V takto barevně vyznačeném aspektu si stojí Česká republika hůře k porovnávanému státu.

1. Pravděpodobnost dopadení je v ostatních zkoumaných státech vyšší, než v České republice. Jedním z faktorů je dobrovolné přiznání osob (*voluntary disclosure*), dále je to důvod pečlivé evidence poplatníků – například v Itálii či Švédsku. Ve Švédsku, Německu a v Rakousku je důvodem velice promyšlený chod finanční správy, a proto se očekává, že úředníci budou v této oblasti vzdělanější, a lépe dopadnou daňové podvodníky.

2. Výše trestu je v mnoha státech vyšší, a to i za předpokladu dobrovolného přiznání (například Nizozemsko). Na druhou stranu je v Německu, kde se v současnosti uskutečňuje režim *voluntary disclosure*, pokuta stejně vysoká jako řádná pokuta v České republice.

3. Averze k riziku je těžko metodicky porovnatelná bez provedených pokusů. Ovšem do srovnání vstupují známé aspekty, ke kterým patří délka promlčecí lhůty, výše trestu, možnost dopadení, mentalita národa, vyspělost ekonomiky. Je možné obecně konstatovat, že jsou státy, které mají vyšší averzi k riziku díky historickému vývoji, v souvislosti s mentalitou národa (mezi takové se řadí Švédsko), dále vyšší averzi k riziku, která je z části ovlivněna systémem fungování státní správy (například v Německu, Rakousku a Nizozemsku). V Itálii je předpokládána averze k riziku stejná jako v České republice, ovšem zejména díky vysokým sankcím, jinak by byla výrazně nižší, stejně tak je možné předpokládat podobnou averzi k riziku v USA a v Portugalsku. V Irsku a Slovinsku je možné očekávat podobnou mentalitu subjektů a podobnou averzi k riziku bez ohledu na systém dobrovolného přiznání.

4. Návratnost z daňových úniků z daňových podvodů se odlišuje zejména složitostí zákonů, možností zákon obcházet a potenciální hrozbou z dopadení a výše sankce. **Očekávaná míra návratnosti provádění daňových úniků se pohybuje mezi 91 až 98,5 procenty** v České republice, a tímto se řadí stát na přední příčky v motivaci subjektů podvádět. Z tohoto důvodu je v ostatních zkoumaných státech míra užitečnosti z podvodu nižší.

5. Na základě **teorie veřejné volby a teorie byrokracie** je možné predikovat, které státy poskytují subjektům reálné důvody platit daně více, než je tomu v okolních státech. Výrazně vyšší ochota platit daně je ve Švédsku, kde je tomu uzpůsoben daňový systém, a tato ochota vychází ze samotné tradice daňového systému. V Rakousku a v Německu je počítáno také s vyšší ochotou platit daně. Schopnost vybírat daně je dána jednak historickým pozadím, kdy Německo a Rakousko byly vždy ve výběru daní na vyšší úrovni než Česká republika (viz stenoprotokoly Poslanecké sněmovny od roku 1918), a zároveň uměly země s vybranými prostředky lépe hospodařit. Podobný případ přináší Nizozemsko a Itálie. Stejnou motivaci z hlediska teorie byrokracie a veřejné volby můžeme sledovat ve Slovinsku, Portugalsku, Irsku a USA.

6. Hranice mezi daňovou optimalizací a daňovým únikem se předpokládá v rámci anglosaského práva, které je postaveno na principu common law, nižší. Díky propracovanému systému je nižší hranice také v Nizozemsku, Německu, Rakousku, Itálii a Švédsku. Stejná hranice se předpokládá ve Slovinsku a v Portugalsku.

7. Výše odvodů je spojena se schopností státu daně vybírat, s výší efektivní daňové sazby a motivací subjektů platit daně. Česká republika není v čelních pozicích při výběru daní v rámci Evropské unie, a proto všechny zkoumané státy převyšují ČR ve schopnosti vybírat daně ČR.

2 Proč lidé neplatí daně? Mikroekonomické principy

2.1 Pravděpodobnost dopadení a výše trestu

Míra užitečnosti z daňového úniku velice úzce souvisí s pravděpodobností dopadení daňového úniku. Necht' p je *pravděpodobnost daňové kontroly*, která by mohla podvod odhalit, a λ značí *pokutu za odhalení daňových úniků*.

Dle odhadů (Dhami; Nowaihi) platí pro USA:

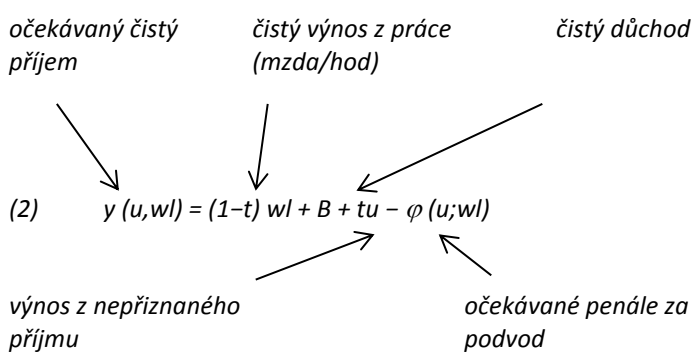
$p \in \langle 0,01; 0,03 \rangle$ a $\lambda \in \langle 0,5; 2 \rangle$;¹ Pro ČR je $\lambda \in \langle 0,05; 0,345 \rangle$ ²

(1) a tedy: $1 - p - p\lambda > 0$

Očekávaná míra návratnosti provádění daňových úniků se pohybuje mezi 91 až 98,5 procenty.³

Z rovnice implicitně vyplývá, že velikost p ovlivňuje rozhodování podvádět více než velikost λ , přičemž $p \in (0;1)$ a $\lambda \in (0; \infty)$.⁴

Vzorec může být doplněn rozhodováním subjektu o to, kolik hodin bude ochoten pracovat za příslušnou mzdu v případě konstantní velikosti daňové sazby (Cappelen, Ognedal).



Očekávaný čistý příjem s nepřiznanou částí výnosu nepodléhající zdanění je představen rovnicí (2). V tomto modelu je předpokládána konstantní daňová sazba (není tedy určen pro účely prohibitivního zdanění).

Parametr:

(B) představuje jednotný čistý důchod, který je vyjádřen jako ($B = tY/n$),

(Y) je celkový příjem v ekonomice,

(n) značí počet individuálních osob v ekonomice,

(t) je konstantní daňová sazba,

(wl) prezentuje rozhodnutí spotřebitele kolik hodin (l) je ochoten pracovat za hodinovou mzdu (w),

(u) představuje příjem, který není přiznán orgánům finanční a daňové správy, a subjekt přiznává pouze ($wl-u$).

Očekávané penále (φ) je $p(wl - u)$ $\tau(u) \equiv \varphi(u; wl)$

¹ Interval se pro jednotlivé země liší, například v Nizozemsku se pohybuje $\lambda \in \langle 1; 3 \rangle$.

² Viz daňový řád.

³ Viz $p \in \langle 0,01; 0,03 \rangle$ a $\lambda \in \langle 0,5; 2 \rangle$ dosazením do $1 - p - p\lambda > 0 \in \langle 0,985; 0,91 \rangle$.

⁴ Výše trestu je vyjádřena zejména v peněžitém plnění, ovšem do úvahy spadá možnost trestního řízení s výší trestu odnětím svobody dle trestního zákoníku dané země, proto $\lambda \in (0; \infty)$.

Je použit standardní předpoklad, že:

- pravděpodobnost odhalení daňových úniků je klesající, výsledný příjem dosahuje konvexní funkce $p = p(wl - u)$.
- penalizace za neodvedenou daň z příjmu $\tau(u)$ je rostoucí a konvexní funkcí nepřiznaného příjmu a vždy převyšuje neodvedenou daň.

Individuální volba mezi u a l je charakterizována následující rovnicí užitečnosti.

<i>individuální volba spotřebitele</i>	<i>očekávaný čistý příjem</i>	<i>náklady na hodi- nu práce</i>
$(3) \quad V(u, l) = y(u, wl) - zc(l) - \beta f(ut - e^*)$		
	↓	↓
↓		↓
<i>dopad za podvod</i>		<i>daňové úniky – subj. pohled</i>

$(y(u, wl))$ značí očekávaný čistý příjem včetně nepřiznaného příjmu (podrobněji viz (2))

$(zc(l))$ představuje náklady na jednu hodinu práce, které měří relativní preference spotřebitele mezi výnosem z pracovní činnosti, resp. důchodem, a volným časem

(βf) prezentuje spravedlivý dopad na poplatníka za daňový únik, který má mnoho podob. Mohou jej představovat nepeněžní náklady (morální náklady na odchýlení se od toho, co je považováno za správné a ospravedlnitelné), peněžní náklady ve formě penalizace či náklady spojené s neužitečností pro spotřebitele. Tento aspekt představuje velice silné osobní preference spotřebitele.

$(ut - e^*)$ prezentuje rozdíl mezi skutečnými daňovými úniky ut , které nejsou ospravedlnitelné, a mezi ospravedlnitelnými úniky e^* .

Efektivní užitek z práce, resp. optimální důchod (Y^*), může být zjednodušeně vyjádřen jako

$$(4) \quad Y^* = l^* w''$$

(w'') je průměrná hodinová mzdová sazba

l^* představuje optimální počet odpracovaných hodin při dané průměrné hodinové sazbě

Daňové úniky z hlediska mezd závisí nejen na velikosti celkového příjmu, ale také na počtu odpracovaných hodin a mzdového ohodnocení za jednu odpracovanou hodinu.

2.2 Míra užítku

Nechť existují dva jedinci A a B, kteří se navzájem odlišují v parametrech l a w , ovšem shodují se ve výsledném parametru Y , přičemž $w_a < w_b$ a $l_a > l_b$. Oba jedinci budou podvádět v odvádění daní, ovšem únik jedince A bude odlišný, než únik jedince B, a to i v případě, že t a Y , resp. $w_a l_a = w_b l_b$, jsou pro oba jedince shodné.

Předpokladem pro vyhodnocení případu jsou:

- averze k riziku je u obou jedinců shodná
- oba jedinci mají danou výchozí situaci a nemohou ji měnit.

Počet hodin a ani mzda nejsou stanoveny, z čehož vyplývá, že příkladem pro každého jedince vznikne několik modelových situací rozhodování.⁵

⁵ Jiná modelová situace vznikne v případě stejného zadání, ovšem možností změny výchozích podmínek – např. vzděláváním dosáhne vyšší mzdy, atp.

Rozhodování ovlivňují výše uvedené aspekty stejně tak jako osobní preference, změna životní situace, věk, pohlaví, místo výkonu práce, charakteristika práce, výše hodinové sazby, averze k riziku, zkušenosti.

Dle stanoveného případu je jedinec schopen říci, která z předložených variant je pro něj vhodnější, tedy seřadit varianty,⁶ popř. přiřadit jim číslo⁷ dle instrukcí, které značí jeho spokojenost.

Všichni plátcí daní si přejí maximalizovat svůj užitek na základě nižšího odvodu daní a přibližně 30 procent z nich sáhne po daňových únicích (Slemrod, Yitzhaki). Velkou roli při rozhodování zda využít ilegálních nástrojů k tomu, aby dosáhli nižší míry zdanění, má mimo jiné také míra averze k riziku. Pravděpodobnost dopadení daňového úniku může být:

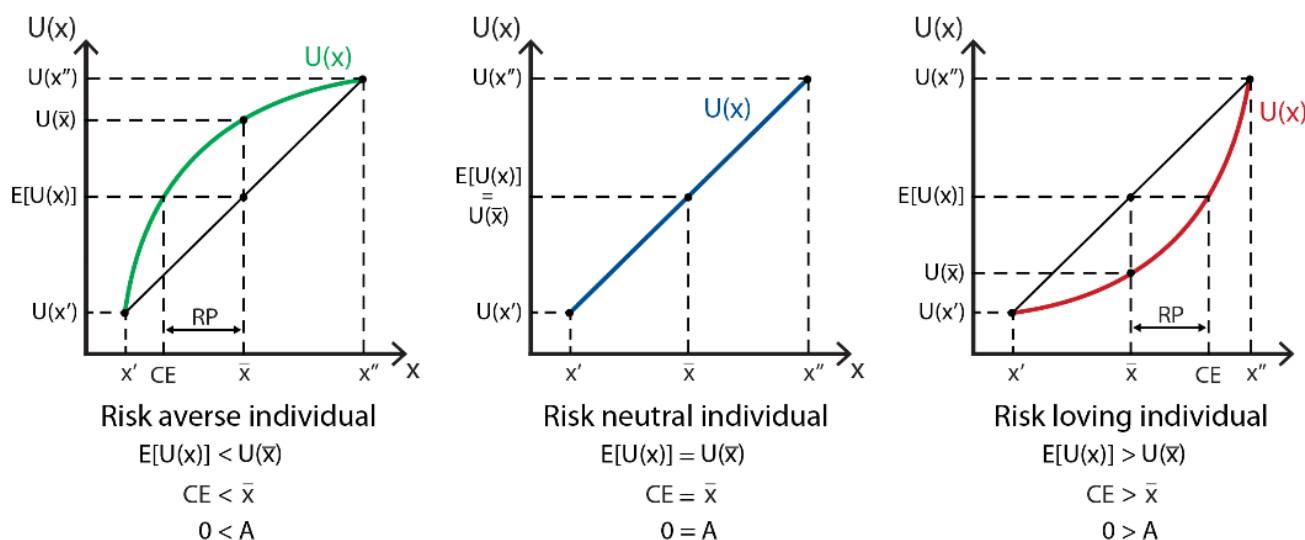
- (i) *subjektivní* – do jaké míry je subjekt informován o pravděpodobnosti dopadení a
- (ii) *objektivní* – do jaké míry jsou skutečně podvodníci dopadení.

Objektivní a subjektivní míra se mohou výrazně lišit nebo mohou být téměř shodné, a to v závislosti na nasbíraných informacích daného subjektu. Subjekt sbírá informace tím více, čím větší má užitek z uspořené peněz, resp. čím vyšší pro něj může být pokuta za dopadení, a to až do té míry, kdy hodnota uspořené peněz dosahuje nákladů na získané informace.⁸

2.3 Averze k riziku

Příklad averze k riziku, které souvisí s ochotou přiznat výši daně a zaplatit ji, je možné interpretovat na známém příkladu se spravedlivou hrou. Spravedlivá hra je taková, která značí očekávanou hodnotu z výhry nulovou. Míra averze k riziku je členěna na tři základní postoje jednotlivých osob k riziku.

Graf 2.1: Užitečná funkce vzhledem k postoji k riziku



Zdroj: UIC (2006).

x představuje osu výnosu a $U(x)$ prezentuje užitek z výnosu x

funkce $U(x)$ má konkávní/ konvexní charakter či tvoří přímku od úhlem 45°

$E(U_{(x)})$ – očekávaný užitek

CE – ekvivalent jistoty informace

- (i) Averze k riziku (risk averse individual)

⁶ Varianty je možné mezi sebou porovnat a říci, která je lepší, seřadit je – ordinalistická teorie pojetí mezního užtku spotřebitele.

⁷ Na základě předem definovaných instrukcí je schopen spotřebitel přiřadit číslo, které na škále vyjadřuje spokojenost s preferovanou variantou – kardinalistická verze teorie mezního užtku.

⁸ Mezi náklady na získané informace jsou počítány také finanční náklady na služby poradců, časové administrativní náklady.

Averze k riziku znamená, že jednotlivec může odmítnout hrát spravedlivou hru, i když očekávaná hodnota ze hry je nulová. Konkávní funkce ukazuje, že s rostoucím ziskem roste užitek stále méně. Člověk s averzí k riziku preferuje výběr x , a to z důvodu $E(U(x)) = x$.

(ii) *Neutrální k riziku (risk neutral individual)*

Osoby neutrální k riziku jsou k hraní hry lhostejné.

(iii) *Sklon k riziku (risk loving individual)*

Osoby, které mají sklon k riziku se rozhodnou vždy pro hraní hry až do té doby, kdy $E(U(x)) = CE$. Konvexní funkce celkového užitku ukazuje více rostoucí mezní užitek než rostoucí zisk. Osoba milující riziko preferuje CE před x , a to z důvodu $Ux = CE$.

Se zvyšujícím se důchodem se dle averze k riziku snižuje/zvyšuje/zůstává stejný užitek z transakce.

2.4 Rozhodování spotřebitele dle situace

Vezměme v úvahu, že se nabízí tři možnosti pro subjekt, zda zaplatí daně:

- (i) platí řádně daně
- (ii) neplatí daně a není dopaden
- (iii) neplatí daně a je dopaden

předpoklad: zisk v situaci (i) > (ii) > (iii) < (i)

Očekávaný výsledek obou možností je vyjádřen rovnicí očekávaného užitku (*expected utility*), kde:

jistota *nejpreferovanější* *nejméně preferovaný*

↓ ↓ ↙

$$(5) \quad U(i) = U(ii) * p + U(iii) * (1-p)$$

Čím více je p blíže k jedné, tím více je směřováno k riskantní variantě – tzn. neplatit daně.

Averzi k riziku není možné agregovat na společnost, ale je možné rozdělit společnost na skupiny a skupinám přiřadit averzi k riziku. Nižší averzi k riziku mohou mít bankovní instituce či poradenské instituce, atp.

2.5 Zjednodušený příklad

Je rok 2015. Podnik se sídlem v Praze by měl při daňovém základu 1 000 000 zaplatit daň 19 %, tj. 190 000 Kč. Od roku 2010 ovšem přiznává pouze část příjmů a jeho základ tvoří pouze 500 000, zaplatí tedy 95 000 Kč.

Pravděpodobnost, že by přišla kontrola, je téměř nulová ($p \in <0,01;0,1>$), ovšem sankce jsou ve srovnání s pravděpodobností dopadení vyšší $\lambda \in <0,2;0,345>$.

Majitelé mají tři možnosti:

- (i) řádně platit daně (190 000 Kč/rok) a neprovádět podvody
- (ii) přiznat se k daňovým únikům a daně doplatit i s úrokem z prodlení (95 000 Kč/rok)
- (iii) nepřiznat se

Velká pravděpodobnost, že nebudou daňové úniky dopadeny, zapřičiňuje jejich páchání. V tomto případě není možné aplikovat vězňovo dilema ani jiný případ, který je založen na podobném principu rozhodování zejména kvůli velice nízké pravděpodobnosti dopadení podvodů. I výsledná částka nákladu na nepřiznaný daňový únik počítá s pravděpodobností dopadů, a tím je náklad snižován. Dokonce v případě nedopadení řádů několika let se ocitne subjekt v daňově promlčené lhůtě a získá 100% výnos z podvodu. Je možné implicitně snížit náklad při dopadení úniků o investice a užitek z dříve ušetřených peněz.

Za roky 2010–2014 (včetně) vypadá bilance následovně (v Kč):

(Není uvažována trestní odpovědnost z důvodu nízké pravděpodobnosti na odsouzení).

Tabulka 2.1: Modelový příklad nákladů přiznání/nepřiznání

Základ daně	Daně 2010–2014	Přizná se (ii) – dodatečné doměření	Nepřizná se (iii) – chycen	Náklad nechycen
1 000 000	950 000	N/A	N/A	950 000
500 000	475 000	285 000 * 0,05+285 000 *0,145	475 000+285 000* λ*p	
Obecné		§250 DŘ – pokuta za opožděné tvrzení daně +§252 – Úrok z prodlení za období 3+1 Úspora za roky 2010 /2011= 190 000 Výměra doplacené daně 285 000	§251 penále +§252 Za období 3+1 Úspora za roky 2010 /2011= 190 000 Výměra doplacené daně 285 000	
Náklad		Pokuta: 14 250+41 325=55 575 Vyměřená daň: 285 000 Celkem: 815 575	Pokuta: 57 000+41 325=98 325 Vyměřená daň: 285 000 Celkem: 858 325	475 000

Příklad přináší porovnání, že k přiznání subjektu ohledně daňového úniku, by měla být splněna podmínka: $náklad (ii) \ll náklad (iii), resp. x \ll x * p$

2.6 Faktory ovlivňující míru přiznání a míru podvádění:

Pravděpodobnost dopadení – čím je pravděpodobnost dopadení vyšší, tím se snižuje výnosnost podvodu. Platí nejen za jednotlivé období, ale celkově za období promlčecí lhůty. Lidé milující riziko se ke svým činům přiznávají v momentě, kdy s jistotou vědí, že budou dopadeni. Lidé averzní k riziku nebudou zpravidla tyto podvody páchat.

Promlčecí lhůta – čím je promlčecí lhůta delší, tím se zvyšuje pravděpodobnost dopadení.

Sankce – čím je sankce vyšší, tím je motivace platit daně vyšší, ovšem míra přiznání se snižuje.

Výnos – čím je výnos z neplacení daní vyšší, tím se zvyšují náklady na získání informací stran neplacení daní, a tím je komplikovanější viníka dopadnout. Čím je výnos z neplacení daní nižší, tím je mezní užitek vyšší, a chuť neplatit daně vzrůstá u lidí v kategorii „risk loving“.

Přiznání – jedinec se přizná pouze za těchto okolností:

Nabude znalosti, že pravděpodobnost dopadení je vysoká (např. 50 % – vychází ze spravedlivé hry, může být více či méně)

Za přiznání mu bude vyměřena taková sankce, která bude v porovnání s běžnou pokutou mimořádně výhodná.

Sazba daně – zvyšující se sazba daně motivuje investory opustit zemi (→ lidé ztratí práci), ovšem není jediným faktorem, který vede k podvádění. Lafferova křivka bude existovat i v případě nízkých daní, neexistovala by v případě žádných daní nebo v případě tak nízkých daní, že by se je nevyplatilo vybírat z hlediska administrativních nákladů.

Výše odvodů – v případě, že subjekt odvádí velké částky na dani, bude mít větší motivaci podvod spáchat. S tímto částečně souvisí výše sazby, ovšem není jediným faktorem, který lidi motivuje k podvádění.

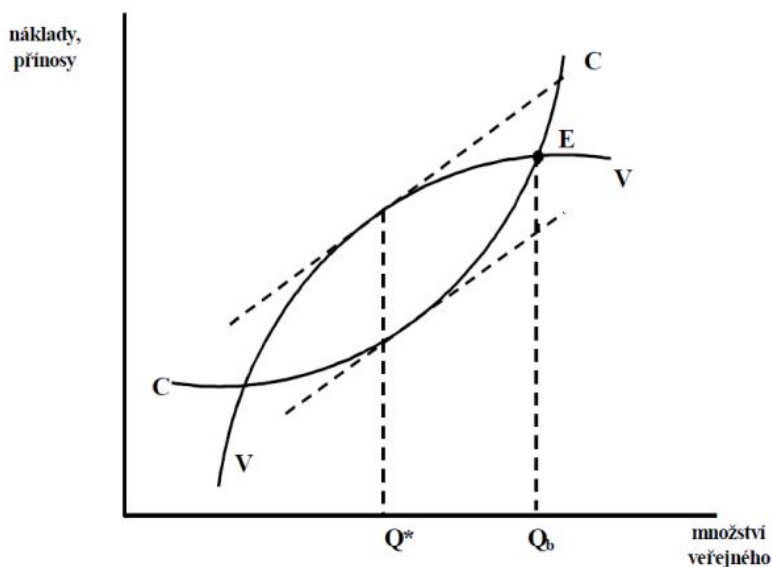
Trest – peněžité trest a trestní odpovědnost za spáchané daňové úniky by měly být adekvátně vysoké, a zároveň je důležité dodržet tresty bez výjimky a dokázat vinu.

2.7 Teorie byrokracie a veřejná volba

Základy teorie byrokracie položil Max Weber a nadále se teorie rozvíjí až do současnosti. Podstatné na teorii byrokracie je rozrůstající se úřad, zvyšující se náklady na jeho správu a neefektivita. S odvodem daní souvisí s položením otázky: *Na co jsou daně odváděny a co se z nich platí?*

Niskanenův model ukazuje neefektivitu úřadu dle teorie školy veřejné volby.

Graf 2.2: Niskanenův model veřejného statku



C - celkové náklady k produkci veřejného statku

V - celkové příjmy tak, jak je vnímá a hodnotí zástupce voličů

Zdroj: Urbánek

Teorie veřejné volby prezentuje myšlení voličů, ovšem i do oblastí placení daní je možné využít zprostředkovaně nabyté znalosti této teorie, a ukázat myšlení subjektu, který platí daně.

V tabulce 2.2. jsou znázorněny výsledky průzkumu z období 2000 (A), 2002 (B) a 2004 (C), které zaznamenávají odpovědi respondentů týkající se vyhýbání se placení daní, a to také retrospektivně, za uvedené roky (série let: A – 1995, 1999, 2000; B – 1997, 2000, 2002; C – 1999, 2002, 2004). Tabulky znázorňují četnost ohledně vyhýbání se placení daní. Respondenti dostali dotazník, ve kterém měli zodpovědět otázky týkající se vyhýbání se placení daní. Z předložených možností měli zvolit: *nikdy*, *někdy* nebo *často*. Do kategorie *evade* byli zařazeni respondenti kteří odpověděli *někdy* nebo *často*, do kategorie *never evade* ostatní respondenti, kteří odpověděli *nikdy*. Výsledné číslo v sobě zahrnuje muže i ženy všech věkových kategorií.

Tabulka 2.2: Výsledky dotazníkového šetření

Table 1. Values and 95%-confidence intervals for relative frequencies of tax evasion.

A. Results based on 2000 survey: Years 1995, 1999, 2000

Year	Evade	Never evade
1995	15.8% (13.5%, 18.1%)	84.2% (81.9%, 86.5%)
1999	20.3% (17.8%, 22.9%)	79.7% (77.1%, 82.2%)
2000	25.1% (22.4%, 27.9%)	74.9% (72.1%, 77.6%)

B. Results based on 2002 survey: Years 1997, 2000, 2002

Year	Evade	Never evade
1997	23.1% (20.4%, 25.8%)	76.9% (74.2%, 79.6%)
2000	25.9% (23.1%, 28.7%)	74.1% (71.3%, 76.9%)
2002	23.9% (21.2%, 26.6%)	76.1% (73.4%, 78.9%)

C. Results based on 2004 survey: Years 1999, 2002, 2004

Year	Evade	Never evade
1999	22.2% (19.5%, 24.8%)	77.8% (75.2%, 70.5%)
2002	23.2% (20.5%, 25.8%)	76.8% (74.2%, 79.5%)
2004	21.4% (18.7%, 24.0%)	78.7% (76.0%, 81.3%)

Zdroj: Hanousek, Palda

Pozn.: Pokus, na základě kterého je možné predikovat míru přiznání dle jednotlivých firem (osob) v příslušném sektoru. Je možné udělat průzkum, na jehož základě bude možné vyhodnotit následující:

- *Výše daní je optimální.*
- *Výše penále by se měla změnit stejně tak, jako by měla přijít změna trestní odpovědnosti.*
- *Kontrola plátců daně by měla být intenzivnější.*
- *Kontroloři by měli mít přesné pokyny, jak kontrolu vykonávat, popř. by měli mít nastaveno odpovídající motivační ohodnocení.*
- *Pravděpodobnost kontroly subjektu by se měla za jeden rok zvýšit na alespoň 30 %.*
- *Promlčecí lhůta by měla být minimálně 5+1, resp. v případě závažných daňových podvodů více.*
- *Lidé chtějí za placení daní vidět protihodnotu.*
- *Míra přiznání jednotlivých plátců se liší dle výše obratu, počtu zaměstnanců, oboru podnikání.*
- *Míra přiznání poplatníků se liší ve výši příjmu, dle pohlaví, věku a oboru podnikání.*

Na základě pokusu je možné specifikovat níže uvedené hypotézy a zodpovědět klíčové otázky, které by vedly ke zvýšení efektivity ve výběru daní, zlepšení jejich alokace a k vyšší informovanosti lidí o přesném účelu investice vybraných finančních prostředků.

Je nutné vypracovat schémata daňových podvodů a analyzovat je tak, aby bylo možné tyto podvody odhalit.

K efektivnímu výsledku patří správné stanovení cílových skupin a samotného dosahovaného cíle.

3 Základní hypotézy zabývající se důvodem neodvádění daní – Behaviorální ekonomie

H1: Subjekt nechce odvádět daně z důvodu nevěrohodnosti s naloženými penězi – nevidí v odvodu žádný přínos pro sebe ani pro stát.

Základní otázkou, kterou si pokládají plátcí daně a daňoví poplatníci je: Co budu mít z placení daní já? V případě, že nenaleznou adekvátní odpověď, budou se v rámci daňové optimalizace snažit o co nejnižší základ daně, případně začnou zamlčovat příjmy, zahraniční účty a další aktiva. Důvodem zamlčování je z drtivé většiny maximalizace příjmu.

H2: Výše daně je podstatný, nikoli zásadní, aspekt.

Subjektu je v první řadě jedno, zda je daň z příjmu (z aktiv) xy či $xy+1$, resp. $xy-1$. Podstatné je, aby daň neměla destruktivní charakter, a zároveň přinesla očekávaný příjem z odvodu.

H3: Pravděpodobnost dopadení představuje nejzásadnější aspekt, který ovlivňuje placení daní.

V případě, že si je subjekt jist, že nebude v promlčecí lhůtě kontrolován, popř. že na neodvádění daní přesto vydělá, nebude daně odvádět. Z čehož vyplývá zvýšit promlčecí lhůty, a zároveň pravděpodobnost dopadení (viz případ [USA](#) či [Nizozemska](#)). Platit daně budou pouze chudí lidé, kteří nedisponují prostředky na to, aby si mohli dovolit zaplatit případné penále, a lidé, kteří mají vysokou averzi k riziku.

H4: Bez eliminace trestu na pomyslné minimum se subjekt k neodvádění daní nepřiznává.

V tomto případě může pomyslné minimum představovat penále ve výši 0 Kč, resp. ve výši až 60 % (viz případ [Nizozemska](#)) z nezaplacené daně. Pomyslná nula představuje srovnání s původními penále a sankcí v rámci voluntary disclosure. V případě, že dosahují penále v běžném případě až 300 %, může představovat pomyslné minimum 30% sankci, tedy přibližně stejně velkou sankci, již regulérně odvede v České republice poplatník, který podvádí na odvodech na daních.

H5: Neodvádět daně není společenská ostuda.

Neplacení daní není chápáno jako obírání státu o finanční prostředky (viz [Irsko](#)), které by mohl investovat tak, aby se zvýšil blahobyt občanů, ale je chápáno jako nutné zlo, které je třeba minimalizovat tak, aby subjekt utrpěl co nejmenší újmu. V případě, kdy by lidé chápali placení daní jako dobro pro všechny občany – vyšší investiční příležitosti, tedy více práce, lepší životní úroveň, více školek, kvalitnější silnice..., znamenalo by odhalení neodvádění daní pro velké společnosti ztrátu společenské prestiže.

H6: Nikdo nechce platit daně bez smyslu.

Poplatník ani plátce daně nevidí žádný přínos v placení daní a berou tento fakt jako povinnost. Člověk je bytost, která se rozhoduje na základě racionálních očekávání a zároveň maximalizuje svůj užitek tak, aby měla ze svého rozhodování co největší prospěch. Díky racionálnímu očekávání hledí člověk do minulosti a na základě zpráv a údajů, které nashromáždí, dokáže predikovat budoucnost. Po dosažení dodatečného penza informací se rozhodne, zda daně zaplatí, či nikoli. Pro to, aby se sám dobrovolně rozhodl pro placení daní, se ohlíží zpět do minulosti a přemýšlí nad tím, co bylo za peníze z daňových odvodů postaveno a jak byly využity. Čte zprávy, které se této problematiky týkají, a vyhodnocuje svou budoucí situaci.

H7: Každý maximalizuje svůj užitek.

Maximalizace užítku představuje nejen maximalizaci svého prospěchu, ale také minimalizaci nákladů, které vynaloží na získání informace. V případě, že subjekt drží velké množství aktiv, která má v úmyslu nepřiznat, zvyšuje se ochota vynaložit tím více nákladů na nepřiznání aktiv (resp. získání informací), čím více roste hodnota aktiv a cena neodvedené daně.

H8: Platit daně neznamena plnit společenskou odpovědnost, ale náklad, který se snaží společnost eliminovat na minimum.

Tak, jako se snaží společnost snížit náklady při výrobním procesu, snaží se snížit náklady, které souvisí s odvodem daní. Daně představují pouze náklad, který nepřináší žádnou protihodnotu.

H9: Tragédie obecní pastviny a neefektivita veřejných statků je stále aktuálnější, nicméně stále nekontrolovatelná, ve srovnání se severní Evropou.

Využití vybraných daní je spojeno s neefektivní alokací zdrojů, kterých se subjekty musely vzdát, ač je mohly využít ze svého pohledu lépe. Tragédie obecní pastviny představuje stálou hrozbu. Třebaže není možné uspokojit všechny subjekty, je možné alokovat vybrané prostředky efektivně.

H10: Lidé nechtějí dělat věci správně, ale chtějí dělat věci tak, aby se měli dobře. Aby dělali věci správně, se musí mít nejprve dobře.

Švédský přístup, aby poplatníci chtěli dělat věci správně a odváděli daně, nemůže v České republice platit. I na základě přiložených statistik stran životní úrovně vyplývá, že velké procento evropských zemí dosahuje vyšší úrovně než Česká republika. K tomu, aby subjekty samy odváděly dobrovolně daně, by se měla zvýšit životní úroveň obyvatel.

Rozdělení subjektů

A	PLÁTCI	B	POPLATNÍCI
	<ul style="list-style-type: none">• Výše obrátu• Velikost firmy – počet zaměstnanců• Velikost firmy – počet externistů (resp. skrytý Švarc systém)• Oblast výkonu práce• Vlastnictví• Forma společnosti		<ul style="list-style-type: none">• Věk• Pohlaví• Oblast podnikání• Délka výkonu podnikání• Výše příjmu

4 Voluntary disclosure – Srovnávací studie

Dobrovolné zveřejnění údajů týkajících se nejen daňových podvodů, představuje jeden ze zásadních kroků v boji proti daňovým únikům. Zavedení tohoto přiznání nezaručuje vyšší výběr daní samo o sobě,⁹ ale mělo by souviset se zvýšenou informovaností veřejnosti nejen o přiznávání samotném, o možnostech dopadení jedince, který podvádí při daňových odvodech. V neposlední řadě by měli daňoví plátcí i daňoví poplatníci sledovat placení daní jako přínos nejen pro stát, ale také pro sebe. Bez očividného přínosu (nové silnice, více školek, kvalitnější bydlení, lepší doprava, atp.) a úpravy sankcí nebude mít připravovaná akce velký účinek (viz hypotézy).

Program dobrovolného zveřejnění aktiv, která jsou držena nezdaněná, umožňuje zveřejnit poplatníkům svá nepřiznaná aktiva za nižší či žádné sankce, než pokud by byla daňovou správou tato aktiva odhalena (WCO, 2013).

Základní otázky, na které krátká studie odpovídá:

- Kdy se v daném státě uskutečnilo voluntary disclosure?
- Jaká je výše trestu pro daňové úniky?
- Jaká je promlčecí lhůta?
- Které právní předpisy upravují Voluntary disclosure, tresty za daňové úniky a promlčecí lhůtu?

Výběr zemí

Země, které úspěšně zavedly voluntary disclosure, mohou být pro Českou republiku inspirací v celém funkčním systému, ovšem není zaručena stejná úspěšnost jako u prezentovaných států.¹⁰ Pro výběr vhodné ekonomiky, která je nejvíce podobná ekonomice České republiky, jsou podstatné tyto aspekty:

- velikost a otevřenost ekonomiky
- míra inflace
- velikost kriminality – počet kriminálních případů za rok
- spotřeba domácností
- averze k riziku
- míra inflace
- růst HDP
- výnosy z dluhopisů
- efektivita výběru daní
- indexy životní úrovně – Human Poverty Index, Human development index
- výše zdanění

Dále byly země voleny tak, aby byl z každé geografické části Evropy vybrán jeden zástupce.¹¹

Subjekt porovnává náklady a výnosy z dobrovolného zveřejnění informací.

Některé společnosti se mohou zdráhat sdělit informace ohledně svých aktiv, jelikož mohou náklady na zveřejnění vnímat vyšší než přínosy. Informace a tlak na společnosti by měly působit homogenně bez ohledu na odvětví, ve kterém firma působí, na její společnosti či na výši obrátu.

- a. Pokud jsou sankce za přiznání nastaveny příliš vysoko, nejsou společnosti motivovány k tomu, aby svá aktiva přiznali.
- b. Pokud jsou pokuty za nepřiznání nastaveny nízko, společnost nebude cítit motivaci, aby se přiznala.
- c. Pokud jsou pokuty za přiznání příliš nízké, může daňová správa působit dojmem, že nedrží nad daňovými úniky pevnou ruku.

⁹ Implicitně je předpokládáno, že náklady na zavedení voluntary disclosure budou nižší, než výběr daní z přiznání neplatičů.

¹⁰ Stručný přehled zemí je uveden v tabulce.

¹¹ Daňová amnestie byla uplatňována v Austrálii, Belgii, Německu, Nizozemsku, Dánsku, Řecku, Itálii, Portugalsku, Rusku, Jihoafrické republice, Španělsku, Švédsku a v USA.

4.1 Irsko

První voluntary disclosure bylo spuštěno v roce 2008, následovalo další v letech 2009 a 2010. Poplatníci, kteří měli na svých vkladových účtech v období od 1. ledna 2005 do 31. prosince 2007 více než 100 000 EUR, které v sobě skrývaly nedeklarovaný příjem, resp. smíšeně příjem deklarovaný a nedeklarovaný, se mohli sami do 15. září 2008 dobrovolně nahlásit finančnímu úřadu, a do 15. ledna 2009 měli povinnost poskytnout plné informace o úrocích, daních a příjmech, které v sobě zahrnovaly nahlášená a nenahlášená aktiva.

4.1.1 Právní úprava

Na základě ustanovení v sekci *1086 Taxes Consolidation Act 1997* (Irish Statute Book, 1997) sestavuje daňová správa každé tři měsíce seznam jmen, adres a povolání všech daňových neplatičů, jejichž dluh na daních přesahuje 30 000 EUR. Daňová správa vede *List of Tax Defaulters* (Revenue, 1997a), kde uvádí celkový počet případů a sumy představující penále a pokuty (Irish Statute Book, 1993).

4.1.2 Penále

Právní předpisy stanoví peněžité sankce za nedodržení placení daní a přiznání aktiv ve výši:

- 100% penále z vyměřené daně v případě úmyslného pochybení či nepřiznání.
- 40% penále z vyměřené daně v případě hrubé nedbalosti
- 20% penále z vyměřené daně v případě chyby, která vznikla v důsledku nedostatečné péče při placení daní, vinou které vznikl nedoplatek.

Z hlediska trestní odpovědnosti může být dlužník odsouzen k pěti letům vězení a může mu být udělena pokuta. Vyjma veškerých výše uvedených sankcí podléhá nesplacená daň úrokům z prodlení,¹² které jsou nastaveny vždy aktuálně za jednotlivý den (0,0291 % denně)(Revenue, 2015a). Penále jsou uplatněna v případě, že je neplatič dopaden, a nevztahují se na voluntary disclosure.

4.1.3 Promlčecí lhůta

Promlčecí lhůta je čtyři roky (OECD, 2010).

4.1.4 Výhoda přiznání – voluntary disclosure

V případě, že se dobrovolně k neplacení daní přizná poplatník sám, ve stanovené době uhradí penále a také vyměřenou daň, nebude zveřejněn na seznamu neplatičů.¹³ Sankce není použita v případě, že celková suma splatné daně nepřesáhne 3 000 EUR nebo k pochybení došlo bezelstným způsobem, popř. technickou úpravou. V případě voluntary disclosure může být sankce snížena na 10 % (Revenue, 1997).

4.2 Itálie

Poprvé byl v Itálii spuštěn projekt, který se nesl v duchu daňového štítu, a byl v provozu pouze půl roku, od 15. září 2009 do 15. dubna 2010 (prodlouženo do 30. dubna 2010). Cílem tohoto štítu bylo zvýšit výběry daní a směřoval na jednotlivce, malé a střední podniky, kteří měli sídlo v Itálii před 31. prosincem 2008. V průběhu režimu se nahlásil rekordní počet jednotlivců a firem, a do Itálie připlýnulo 165 milionů EUR dodatečných daňových příjmů. V roce 2006 spustila země podobný projekt, který běžel sedm měsíců, a vybrala celkově 6,2 miliardy EUR (EY).

4.2.1 Právní úprava

Dle publikovaného zákona v *Gazzetta Ufficiale č. 186/2014* (17. prosince 2014) s účinností od 1. ledna 2015 platí nový princip voluntary disclosure, který eliminuje administrativní část zveřejňování informací. Původní systém byl kritizován právě pro jeho administrativní náročnost a složitost, a italská daňová správa se domnívala, že právě vinou této komplikovanosti počet přiznání zaostával (CN, 2015).

¹² Úroky by měly být počítány z doměřené daně za zdaňovací období, za které nebyla daň řádně odvedena.

¹³ Irská finanční správa The Revenue Commissioners zavedla dobrovolnou iniciativu pro uveřejňování prozatím nezveřejněných příjmů či peněžních prostředků, které jsou uloženy v bankách, stavebních spořitelnách a družstevních záložnách. Poplatníci, kteří měli v souhrnu 100 000 EUR nebo více na družstevních účtech (které zahrnovaly finanční prostředky dříve deklarované k dani), kdykoliv mezi 1. lednem 2005 a 31. prosincem 2008, se mohli sami nahlásit a zaplatit penále a vyměřenou daň až do 31. března 2010 finančnímu úřadu. Tímto zveřejněním získali poplatníci zmírnění trestu za neplacení daní a jejich jméno nebylo zveřejněno na seznamu daňových neplatičů. Dále jako velkou výhodu získali, že nebylo zahájeno trestní stíhání (Revenue, 2015b).

4.2.2 Penále

Italská daňová správa schraňuje dva seznamy, které nazývá černá listina (*black list*) a bílá listina (*white list*) (Taxand, 2014a).

- Na černé listině jsou uvedeni ti plátcí, kteří nevyplnili daňové přiznání správně v rámci 8–10 let. V případě nesprávného vyplnění daňového přiznání musí zaplatit pokutu ve výši 200 % z vyměřené daně. V případě, že daňové přiznání bylo zcela vynecháno, zaplatí 240 % z vyměřené daně.
- Na bílé listině jsou ti plátcí, kteří nevyplnili řádně vrácení daní během čtyř až pěti let. V případě špatného daňového přiznání mají povinnost zaplatit o 100 % vyšší přidanou daň. V případě, že daňové přiznání bylo zcela vynecháno, zaplatí 120 % z vyměřené daně.

4.2.3 Promlčecí lhůta

V případě, že bylo vyplněno přiznání, je promlčecí lhůta čtyři roky, v případě, že vyplněno nebylo, zvyšuje se na pět let. Z hlediska závažných daňových podvodů se počet let promlčení zdvojnásobí tak (OECD, 2010), aby korespondoval s černou listinou neplatičů, tj. v případě vyplnění daňového přiznání na osm let a v případě nevyplnění na deset let.

4.2.4 Výhoda přiznání – voluntary disclosure

Nově spuštěný program voluntary disclosure běží od 30. září 2014 do 30. září 2015. Program je určen subjektům, které drží nepřiznaná aktiva nebo bankovní účty v zahraničí a chtějí zveřejnit jejich dříve nepřiznanou existenci. Takto přiznaná aktiva se vyhnou penále a soudnímu stíhání. Subjekt skrytá aktiva přizná, a zaplatí až do poloviny výše penále v jedné splátce, ve druhé splátce uhradí zbývající část. Díky programu se vyhne kriminálnímu trestu, trestu odnětí svobody.

4.3 Německo

Mezi lety 2010–2013 mohly subjekty dobrovolně zveřejnit informace o svých daňových povinnostech a čelily zaplacení daňových nedoplatků. Princip pokračuje dále od roku 2014 až do současnosti.

4.3.1 Právní úprava

Právní úprava Německa v oblasti daňových úniků je rozčleněna do Abgabenordnung (AO) mezi § 370 – 376 a Strafgesetzbuch (StGB)¹⁴ v § 264 a § 263 (Buzer.de, 2015).

4.3.2 Penále

Právní legislativa Spolkové republiky Německo upravuje princip voluntary disclosure dle Abgabenordnung § 371 (Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung). Od 1. ledna 2015 zpřísnilo Německo přiznání ohledně daňových podvodů (Blomburg, 2014). Hranice pro přiznání bez sankce se snížila na 25 000 EUR z původních 50 000 EUR.¹⁵ Povinností je zaplatit pokutu ve výši 10 % z nezaplacené daně do částky 100 000 EUR, 15 % v případě, že částka přesáhne 100 000 EUR a zároveň je menší než 1 mil. EUR, a 20 % z částky nad 1 mil. EUR (Deloitte, 2014).

V případě, že subjekt neodváděl daně a spáchal delikt dle §26a Umsatzsteuergesetz (Dejure.org, 2014), může mu být udělena pokuta od 500 do 5 000 EUR. Pokud spáchal delikt dle §26b, může mu být udělena pokuta do výše 50 000 EUR, anebo dle §26c spáchal trestný čin, bude mu udělena peněžní pokuta (a) nebo trest odnětí svobody až na pět let. V případě závažných daňových podvodů je subjektu udělen trest odnětí svobody až na 10 let.

Pokuty jsou vyměřovány dle výše přestupku a jsou zařazeny jako delikt nebo jako trestný čin (Handelsblatt, 2012). Je možné výše pokut dohledat na *Die freie juristische Datenbank (openJur, 2010)* například pod vnesením rozsudku BGH, IX ZR 189/09 a Az. IX ZR 189/09 (Dle uvedených zpráv obsahuje výše pokuty vyjma doplacení doměřené daně také úroky, pokutu za spáchání deliktu, která je určena (ve vybraných případech) dle denní sazby, jež může dosahovat 110 EUR za jeden den, a dále náklady na zahájení a průběh správního či trestního řízení.¹⁶

V případě, že se nejedná o režim dobrovolného přiznání, jsou penále stanoveny maximálně na výši 10 % za pozdní podání řádného přiznání a pokuta činí maximálně 25 000 EUR. V případě, že daň nebude zaplacená do konce doby splatnosti, bude účtováno penále za pozdní platbu ve výši 1 procenta z částky daně. Doba prodlení se počítá za každý měsíc a částka se zaokrouhuje dolů na nejbližší částku dělitelnou 50 EUR.

¹⁴ Zweiundzwanzigster Abschnitt, Betrug und Untreue

¹⁵ Dříve byl připočítáván úrok ve výši 6 % z dlužné částky za každý rok.

¹⁶ Další informace jsou k nalezení na webových stránkách openJur (openJur, 2015).

4.3.3 Promlčecí lhůta

Dle § 71 AO je stanovena promlčení lhůta na pět let od doby ukončení daňové povinnosti za příslušné období (5+1).¹⁷ Dále paragraf stanovuje úmyslnou odpovědnost spolupracující osoby, která nese stejnou odpovědnost jako osoba, která daň neodvedla. Toto opatření by mělo motivovat daňové poradce k tomu, aby nekrátili odvody na daních.

Tabulka 4.1: Německo – počet dobrovolně zveřejněných daňových deliktů dle § 371 AO a soudní postihy v letech 2010–2013

Rok	Počet zveřejnění	Tresty s odnětím svobody	Rozhodnutí soudu, pokuta	Součet výkonu trestu odnětí svobody za daňové úniky dle § 370 AO v letech (zaokrouhleno)	Součet výkonu trestu odnětí svobody za podvod u poskytnutí podpory či dotace o dotaci dle § 264 StGB v letech (zaokrouhleno)
2010	16 014	275	1 987	1 823	34
2011	16 059	277	2 096	2 114	38
2012	11 802	306	2 278	2 341	39
2013	18 032	293	2 129	2 154	14

Zdroj: Bundestag (2014).

4.3.4 Výhoda přiznání – voluntary disclosure

Subjekty byly po zveřejnění daňových úniků zproštěny trestního stíhání. Zákon umožňuje přiznat se dobrovolně zveřejněním informací o neplacení daní a získat tak beztrestnost, tzn. zejména v případě odnětí svobody.¹⁸

4.4 Nizozemsko

Jestliže daňoví poplatníci zveřejnili informace o nevidovaných zahraničních aktivech (například o bankovních účtech) před 1. červencem 2014, byli zproštěni od penále nebo byla uvalena maximální pokuta ve výši 30 % z nezaplacené částky daně. Toto rozhodnutí bylo vydané 2. září 2013 a vztahovalo se i na přiznání, která byla podaná před 2. září 2013, a nebyla na ně uložena pravomocně pokuta. V období od 1. července 2014 do 1. července 2015 bude opět platit pokuta ve výši 30 % na všechny případy, a následně od 1. července 2015 bude pokuta zdvojnásobena na 60 % (Taxand, 2014b). Nizozemsko své pokuty výrazně v tomto období snížilo.

4.4.1 Penále

Maximální pokuta se pohybuje od 100 % nezaplacené daně do 300 % nezaplacené daně. Sto procent je uloženo v případě nekompletního zaplacení daní, nekompletního přiznání či nepřiznání výnosů a 300 % v případě nedeklarovaných aktiv, kterými jsou nejčastěji zahraniční bankovní účty. V horších případech je osoba stíhána.

Příjem (plat/zisk) je daněn progresivní sazbou až do výše 52 %, zatímco úspory/investice jsou zdaňovány sazbou 1,2 % (30 % daně z pomyslné návratnosti 4 %).

Mohou být uvaleny další poplatky.

4.4.2 Promlčecí lhůta

Daňové orgány mohou dodatečně vyměřit daň z příjmu za posledních pět let. Ovšem existují případy, kdy je možné vyměřit daň až 12 let zpětně. Tato výjimka 12 let platí na majetek, který je evidován v zahraničí, a vlastní kapitál (akcie či dluhopisy). Pro dědické daně žádné lhůty nejsou. Jinými slovy: dědické daně mají neurčitou lhůtu pro doměření výše daně.

4.4.3 Výhoda přiznání – voluntary disclosure

Voluntary disclosure znamená, že daňové orgány nebudou uplatňovat žádná penále v případě přiznání se k daňovým podvodům v rámci dvou let a nad dva roky budou penále minimální. Náklady (dopady) záleží silně na výši nedeklarovaného příjmu a aktivech, stejně tak jako na zdroji těchto aktiv.

Příkladem může být enormní výše pokuty. Pokud daňové orgány přijdou na podvody a doměřená daň činí 20 000 EUR, v období voluntary disclosure je maximální pokuta ve výši 6 000 EUR, tedy 30 % z doměřené daně. V obvyklých případech je pokuta 20 000 až 60 000 EUR, tedy 100 % až 300 %.

¹⁷ V případě závažných daňových úniků se zvyšuje na 10 let (OECD, 2010).

¹⁸ Souhrnnou zprávu o projektu přináší Bundesregierung.

4.5 Portugalsko

Dobrovolné zveřejnění informací o nezdaněných aktivech, bylo v Portugalsku uskutečněno v roce 2005 a mezi roky 2010–2012. Tento speciální daňový režim RERT (*Special Regime for Tax Regularization*) byl určen pro daňové rezidenty Portugalska od 31. prosince 2010 do 30. června 2012¹⁹ (PwC, 2011).

4.5.1 Penále

V případě, že aktiva či účty nebudou přiznány a budou daňovou správou objeveny, bude účtována sankce ve výši 60 %. (KPMG, 2012)

V současné době platí, že jestliže je doměřena daň daňovým orgánem, je povinností daňového subjektu zaplatit za každý rok 4% úrok z doměřené daně. Je počítáno jako konečný termín pro vyplnění daňového přiznání, ve kterém by měly být příjmy zveřejněny, až do dne, kdy je daňové přiznání pozměněno finančním úřadem.

4.5.2 Promlčecí lhůta

Období, ve kterém mohou daňové orgány prověřovat subjekt, je počítáno u daní z příjmu fyzických osob až do čtyř let nadcházejících po nabytí příjmu (4+1). Tato perioda je rozšířena na dvanáct let v následujících situacích:

Příjem vznikl v teritoriích, které nejsou v Portugalsku a jejich seznam je vydáván Ministerstvem financí.

Příjmy jsou zasílány z bankovních účtů mimo EU nebo z portugalských poboček finančních institucí, které mají sídlo mimo EU, a tyto příjmy nebyly řádně nahlášeny v daňovém přiznání fyzických osob.

Odnětí svobody je v případě daňových podvodů tři až pět let. Lhůta je stanovena na čtyři roky, ale může být rozšířena (OECD, 2010).

4.5.3 Výhoda přiznání – voluntary disclosure

Během voluntary disclosure²⁰ v roce 2010 byla po poplatnících, kteří se dobrovolně přiznali k nezdaněným příjmům, požadována pevná plošná sazba ve výši 5 %, která byla následně zvýšena na 7,5 % na aktiva, která byla držena mimo Portugalsko.

4.6 Rakousko

Dle rakouského daňového práva je možné, aby se daňoví poplatníci, kteří se cíleně vyhýbají placení daní, na základě dobrovolného zveřejnění vyhnuli trestní odpovědnosti za toto neplacení (Schoenherr, 2014).

4.6.1 Právní úprava

V Rakousku je zveřejňování informací a sankcí za neplacení daně upraveno zákonem *Finanzstrafgesetz-Novelle 2014*, která vstoupila v platnost 1. října 2014. Tato novela výrazně zpřísňuje doposud zaběhnutou praxi voluntary disclosure.

4.6.2 Penále

Dle článku 39 *Finanzstrafgesetz* je možné udělit za daňové podvody přesahující 250 000 EUR vězení v rozsahu 6 měsíců až 5 let, resp. finanční pokutu ve výši 1,5 milionu EUR v případě fyzických osob, právnické osoby mohou dostat pokutu až do výše 5 milionů EUR. Daňové podvody nad 500 000, mohou být potrestáni odnětím svobody až na 10 let a finanční pokutou do výše 2,5 milionů EUR (Jusline, 2015).

4.6.3 Promlčecí lhůta

V obvyklých případech je stanovena na pět let, ovšem v případě daňových úniků je prodloužena na sedm let. (OECD, 2010)

4.6.4 Výhoda přiznání – voluntary disclosure

Do 1. října 2014 měli poplatníci možnost přiznat vedení zahraničních účtů a další neplacení daní bez trestní odpovědnosti, pokuta za neplacení byla 25 % z vyměřené daně. Dle nové právní úpravy se podvodník nevyhne trestní penalizaci. V případě přiznání je pokuta z nezaplacené daně 5 % až do výše 33 000 EUR, od této hranice je dále progresivně stupňována na 15 % až do výše 100 000 EUR, 20 % až do výše 250 000 EUR a nad tuto hranici 30 % (RIS, 2014).

¹⁹ Nejprve vzešel v platnost RERT II a následně RERT III.

²⁰ RERT III upraven zákonem 64-B/2011.

4.7 Švédsko

Princip voluntary disclosure byl poprvé zaveden v roce 2010 a Švédsko se snaží během uplynulých let svou práci neustále zefektivňovat. Tato snaha je podložena také tím, že projekt voluntary disclosure dosahuje většího úspěchu, než se původně očekávalo. Zprvu bylo předpokládáno, že bude ukončen v roce 2012, ale díky neustále se zvyšujícímu počtu příznání pokračuje nadále. Díky přímému dopadu příznání bylo vybráno za celou periodu 1,2 mld. SEK a nepřímý dopad přinesl 1,8 milionu SEK. Dlouhodobým cílem je podporovat lidi v tom, aby dělali věci správně.²¹

Ve Švédsku se od roku 2010 přiznalo 7 568 lidí (počítáno k 20. listopadu 2014) a z těchto případů získala daňová správa za celou dobu působení programu bezmála 1 821 mld. SEK (Sacha van Herten).

4.7.1 Promlčecí lhůta

Za normálních okolností je lhůta pět let po skončení období po příjmovém roku. V ojedinělých případech stran daňových podvodů je období prodlouženo na deset let. Příjmy a aktiva jsou prověřovány od roku 2008 až do současnosti, tj. voluntary disclosure je chápána pro období 2008–2013, ovšem pokud se jedná o velké množství nepříznaných aktiv, je možné přiznat také prostředky z let 2003–2007. Tím se zabráni možnému oznámení v souvislosti s daňovou registrací, která by prošetřovala trestný čin. Striktní lhůta pro prošetřování trestného činu je 10 let. Za rok 2013 byla suma pro uznání trestného činu na základě desetiletého indexu vyčíslena na 445 000 SEK (Skatteverket, 2014).

4.7.2 Penále

Za normálních okolností dosahuje penále 40 % z vyměřené daně. Za pozdní podání daňového příznání je pokuta ve výši 5 000 SEK (Deloitte, 2014b).

4.7.3 Výhoda příznání – voluntary disclosure

V období voluntary disclosure nejsou placena žádná penále.

Tabulka 4.2: Švédsko – výsledky dobrovolného příznání

Rok	Počet příznání	Množství peněz	Počet prověřovaných případů (blíže nespecifikováno)
2010	395	127 000 000	1 975
2011	1560	502 119 186	7 800
2012	1078	400 741 270	5 390
2013	2206	316 742 900	11 030
2014	2329	238 554 010	11 645*
celkem	7568	1 585 157 366	37 840*

Poznámka: *) Počet prověřovaných případů za rok 2014 je do 20. listopadu 2014.

Zdroj: Sacha van Herten.

4.8 Slovinsko

Voluntary disclosure je do slovenštiny přeloženo jako *Prostovoljna razkritja*. Tento pojem ukazuje na dobrovolné zveřejňování informací o společnosti v její výroční zprávě.

4.8.1 Právní úprava

Zveřejňování je rozděleno na povinné a nepovinné, a je upraveno v článku 69 a 70 zákona o obchodních společnostech (*Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1H*) a slovinskými účetními standardy (*Slovenski računovodski standardi*) (Informacija, 2013).

4.8.2 Penále

Pokuta je stanovena v rozmezí mezi 200–1200 EUR pro fyzické osoby a 800–30 000 EUR pro právnické osoby. Pro závažné trestné činy v případě daňových podvodů, u kterých nezaplacená daň přesahuje 5 000 EUR, je stanovena pokuta ve výši 20–45 % z nezaplacené daně, ovšem minimálně dosahuje 1 200 EUR a maximálně 300 000 EUR. (OECD, 2010)

Nezaplacená daň je úročena denní úrokovou sazbou ve výši 0,0247 %, popř. je úrok stanoven na roční bázi.

V případě daňových podvodů může být viník odsouzen až na 12 let odnětí svobody.

²¹ Dánsko mělo voluntary disclosure jen jeden rok a zdanění bylo 100 % (přičemž 60 % tvořilo penále a 40 % daň).

4.8.3 Promlčecí lhůta

Je stanovena mezi 5–10 lety.

4.8.4 Výhoda přiznání – voluntary disclosure

Dobrovolným zveřejněním informací není automaticky vyloučena odpovědnost za trestný čin.

4.9 USA

IRS začalo s offshore voluntary disclosure programme (OVDP) v lednu v roce 2012 na základě velkého zájmu programů z let 2009 (OVDP 2009, OVDP 2011) a 2011. Za toto období vybrala IRS více než 5,5 milionů od daňových poplatníků z těchto programů. (OECD, 2013).

4.9.1 Právní úprava

Současný program nabízí vyšší penaly pro přiznané příjmy, ale na druhé straně jasnější výhody z přiznání, jestliže se poplatník přizná zejména k účtům, které drží v zahraničí. USA spouští FATCA a Foreign Financial Asset Reporting, a účty budou lépe odhalitelné. Za rok 2012 bylo nahlášeno 5 000 přiznání. Tento program byl rozšířen i do následujících let. (IRS, 2014) Na webu IRS jsou dostupné formuláře, na základě kterých může subjekt učinit voluntary disclosure (US TAX, 2012; IRS, 2012).

4.9.2 Penále

V případě daňových podvodů je penále stanoveno ve výši 75 % a dále je nutné uhradit úrok z nezaplacené daně, který je proměnlivý.

V případě nezaplacení daně se penále pohybují od 40 % do 50 % nezaplacené daně. Stejně tak je vymezen trest odnětí svobody v případě daňových úniků až do 5–10 let.

4.9.3 Promlčecí lhůta

Základní sazba je stanovena na tři roky. V případě úmyslných daňových úniků je lhůta stanovena na dobu neurčitou. (Pozn. Velká Británie stanovila všeobecnou lhůtu promlčení na 20 let) (OECD, 2010).

4.9.4 Výhoda přiznání – voluntary disclosure

V případě voluntary disclosure je promlčecí lhůta stanovena na osm let a penále jsou sníženy na 27,5 %. (WW, 2012) V roce 2009 bylo penále 20 % a promlčecí lhůta šest let, ale IRS dospěla k závěru, že je vhodné sankce navýšit.

Tabulka 4.3: Statistika OECD Voluntary disclosure

Země	Počet případů		Daně, penále, úroky v milionech v lokální měně	
	2010	2011	2010	2011
Rakousko	N/A	2589	N/A	126
Nizozemsko	1035	353	98	60
Portugalsko	2 014 140	2 084 908	166	181
Slovinsko	21 315	13 887	13,6	9,9
Švédsko	998	5 641	115	452
Turecko	17 600	1 198 000	3,3	2 455
UK	19 000	22 000	400	275
USA	15 000	18 000	360	3040

Zdroj: OECD (2013).

5 Použitá literatura

- Bloomberg (2014): Germany Lowers Threshold for Voluntary Tax Disclosures, Patrick Donahue, [cit. 13.1.2015], <<http://www.bloomberg.com/news/2014-09-24/germany-lowers-threshold-for-voluntary-tax-disclosures.html>>
- Buzer.de (2015): Strafgesetzbuch (StGB), Zweiundzwanzigster Abschnitt, Betrug und Untreue, [cit. 13.1.2015], <<http://www.buzer.de/gesetz/6165/b25071.htm>>
- Bundestag (2014): Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Richard Pitterle, Klaus Ernst, Susanna Karawanskij, weiterer Abgeordneter und der Fraktion DIE LINKE. – Drucksache 18/3036 –, [cit. 20.1.2015], <<http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/18/032/1803242.pdf>>
- CN (2015): Voluntary, l'ufficio è a richiesta (Italia Oggi, 28 Novembre 2015), Compliance Net, Cristina Bartelli, [cit. 13.1.2015], <<http://www.compliancenet.it/voluntary-disclosure>>
- Dejure.org (2014): Abgabenordnung, § 371, Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung, [cit. 13.1.2015], <<https://dejure.org/gesetze/AO/371.html>>
- Dejure.org (2015): Umsatzsteuergesetz, [cit. 23.1.2015], <<https://dejure.org/gesetze/UStG>>
- Deloitte (2014a): Die neuen Regeln zur Selbstanzeige in Deutschland, Deloitte, [cit. 13.1.2015], <<http://www.deloittetax.at/2014/11/26/die-neuen-regeln-zur-selbstanzeige-in-deutschland/>>
- Deloitte (2014b): Taxation and Investment in Sweden 2014 – Deloitte, [cit. 20.1.2015], <<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenguide-2015.pdf>>
- Eurostat (2014): Database, Eurostat, [cit. 13.1.2015], <<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>>
- EY (2009): Tax amnesty and disclosure opportunities, Ernst&Young, [cit. 14.1.2015], <<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Wealth-under-the-spotlight---Tax-amnesty-and-disclosure-opportunities>>
- Hanousek, J., Palda, F. (2003): Why People Evade Taxes in Czech and Slovak Republics: A Tale of Twins. "The informal economy in the EU accession countries: Size, Scope, Trends and Challenges to the Process of EU Enlargement", B. Belev (ed.), Center for the Study of Democracy (in partnership with the World Bank and the Bertelsman Group), pages 139-174, [cit. 14.1.2015], <<http://home.cerge-ei.cz/hanousek/>>
- Handelsblatt (2012): Wenn der Steuerfahnder klingelt, [cit. 20.1.2015], <<http://www.handelsblatt.com/finanzen/steuern-recht/steuern/steuererklaerung-wenn-der-steuerfahnder-klingelt/6293216.html>>
- Informacija (2013): Kako pripravi letno poročilo? [cit. 20.1.2015], <<http://www.informacija.net/posel/kako-pripraviti-letno-porocilo/6421>>
- Irish Statute Book (1993): Waiver of Certain Tax, Interest and Penalties Act, 1993, Capital Acquisitions Tax Act, 1976, Official Secrets Act, 1963., [cit. 11.1.2015], <<http://www.irishstatutebook.ie/eli/1993/act/24/enacted/en/html>>
- Irish Statute Book: (1997) Taxes Consolidation Act, 1997, [cit. 15.1.2015], <<http://www.irishstatutebook.ie/1997/en/act/pub/0039/sec1086.html>>
- IRS (2012): 2012 Offshore Voluntary Disclosure Program, The Internal Revenue Service, [cit. 20.1.2015] <<http://www.irs.gov/uac/2012-Offshore-Voluntary-Disclosure-Program>>
- IRS (2014): Offshore Voluntary Disclosure Program Frequently Asked Questions and Answers 2014, Effective for OVDP Submissions Made On or After July 1, 2014, The Internal Revenue Service, [cit. 18.1.2015], <<http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Offshore-Voluntary-Disclosure-Program-Frequently-Asked-Questions-and-Answers-2012-Revised>>
- Jusline (2015): Finanzstrafgesetz (FinStrG) nach Stichwort durchsuchen, § 39 FinStrG Abgabebetrag [cit. 20.1.2015], <<https://www.jusline.at/index.php?cpid=15187b37c475f3e8bfc113aaa6ceb3d4&lawid=84&paid=39>>

- KPMG (2012): StateBudgetLawfor 2012, flash International Executive Alert, A Publication for Global Mobility and Tax Professionals by KPMG's International Executive Services Practice KPMG, [cit. 20.1.2015]
<<https://www.kpmg.com/US/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/flash-international-executive-alert/Documents/flash-international-executive-alert-2012-032-feb.pdf>>
- Nordic Journal of Political Economy (2014): Alexander W. Cappelen, Tone Ognedal, Nordic Journal of Political Economy, Fair Tax Evasion, Erling Barth, [cit. 8.1.2015],
<<http://www.nopecjournal.org/>>
- OECD (2010): Offshore Voluntary Disclosure Programmes – Comparison of Key Features, CTPA/CFA(2010)78/FINAL, [cit. 14.1.2015],
<[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=CTPA/CFA\(2010\)78/FINAL&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=CTPA/CFA(2010)78/FINAL&docLanguage=En)>
- OECD (2013): Tax Administration 2013 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, s. 333-5, [cit. 10.1.2015],
<http://www.oecd-ilibrary.org/deliver/fulltext?itemId=/content/book/9789264200814-en&mimeType=freepreview&redirecturl=http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en&isPreview=true>
- Openjur (2010): BGH · Urteil vom 15. April 2010 · Az. IX ZR 189/09, [cit. 20.1.2015],
<<https://openjur.de/u/70285.html>>
- Openjur (2015): Die freie juristische Datenbank, [cit. 20.1.2015],
<<https://openjur.de>>
- Policonomics (2012), Risk and uncertainty, [cit. 10.1.2015],
<<http://www.policonomics.com/lp-risk-and-uncertainty1>>
- PwC (2011): RERT III, Tax Amnesty, European Tax Newsalert, PricewaterhouseCoopers, [cit. 20.1.2015],
<<http://www.pwc.com/us/en/tax-services-multinationals/newsletters/european-tax-newsalert/assets/pwc-portugal-2012-budget-act.pdf>>
- Revenue (1997): Quarterly List of Defaulters published under Section 1086 of the Taxes Consolidation Act, 1997, Tax and Customs, [cit. 11.1.2015],
<<http://www.revenue.ie/en/press/defaulters/>>
- Revenue (2015a): A Guide to SelfAssessment - IT10, [cit. 11.1.2015],
<<http://www.revenue.ie/en/tax/it/leaflets/it10.html>>
- Revenue (2015b): Credit Unions Interest Reporting (Extension of Voluntary Disclosure Initiative), [cit. 14.1.2015],
<<http://www.revenue.ie/en/practitioner/investigations/credit-unions-interest-reporting/index.html>>
- RIS (2014): Das Rechtsinformationssystem des Bundes (RIS), Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich , Bundesgesetz, mit dem das Finanzstrafgesetz geändert wird (Finanzstrafgesetznovelle 2014 – FinStrG-Novelle 2014), [cit. 20.1.2015],
<https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2014_I_65/BGBLA_2014_I_65.html>
- ROP (2014): Republik Österreich Parlament, Bundesgesetz, mit dem das Finanzstrafgesetz geändert wird, Finanzstrafgesetznovelle 2014, (Finanzstrafgesetznovelle 2014 - FinStrG-Novelle 2014), [cit. 20.1.2015],
<http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/I/I_00177/index.shtml>
- Sacha van Herten, Tax Officer / Skattehandläggare, interní komunikace, [cit. 20.1.2015]
- Schoenherr (2014): Austria Rules for Voluntary Disclosure in Criminal Tax Matters are Expected to be Tightened, [cit. 19.12.2014]
<<http://www.schoenherr.eu/knowledge/knowledge-detail/austria-rules-for-voluntary-disclosure-in-criminal-tax-matters-are-expected-to-be-tightened/>>
- Skatteverket (2014): Voluntary disclosure, individuals employees, [cit. 10.12.2014],
<<http://www.skatteverket.se/servicelankar/otherlanguages/inenglish/individualsemployees/voluntarydisclosure.4.3684199413c956649b57210.html>>
- Taxand (2014a): Italy to introduce a voluntary disclosure programme?, [cit. 18.12.2015],
<<http://www.taxand.com/taxands-take/news/italy-introduce-voluntary-disclosure-programme>>

- Taxand (2014b): Dutch voluntary disclosure scheme in relation to income tax., [cit. 20.1.2015],
 <http://www.taxand.com/sites/default/files/taxand/documents/Taxand%20NL_QA_%20Dutch%20Voluntary_Disclosure%20PIT_16012014.pdf>
- The National Bureau of Economics Research (2000), Joel Slemrod, Shlomo Yitzhaki, Tax Avoidance, Evasion and Administration. Working Paper 7473, January 2000, [cit. 10.1.2015],
 <<http://www.nber.org/papers/w7473>>
- UIC (2006): Risk Aversion, University of Illinois at Chicago, [cit. 10.1.2015]
 <<http://www.uic.edu/search?q=risk+averse>>
- University of Leicester (2006): Sanjit Dhami, Ali al-Nowaihi, Why Do People Pay Taxes? Prospect Theory Versus Expected Utility Theory, August 2006, Working Paper No. 05/23, [cit. 19.12.2014],
<http://www.le.ac.uk/economics/research/repec/lec/leecon/dp05-23.pdf>
- Urbánek, V. (1998): Byrokracie, její vlastnosti a alokační neehospodárnost, [cit. 10.1.2015],
 <nb.vse.cz/~urbanek/1VF470/05ByrokracieWeber.pdf>
- US TAX (2012): Voluntary Disclosure – Five ways to get up to date with US tax returns, [cit. 19.1.2015],
 <<http://www.ustaxfs.com/voluntary-disclosure-five-ways-to-get-up-to-date-with-us-tax-returns/>>;
- WCO (2013): WORLD CUSTOMS ORGANIZATION ORGANISATION MONDIALE DES DOUANES, PERMANENT TECHNICAL COMMITTEE PC0342E1a - 201st/202nd Sessions - 4 – 8 November 2013 Brussels, 12 September 2013 Voluntary Disclosure (Item XI of the Agenda), [cit. 11.1.2015],
 <<http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/resources/~~/media/4C64301A393745989A29EAF535AE8D08.ashx>>
- WW (2012): US Voluntary Disclosure, Withersworldwide, s. 2, [cit. 20.1.2015],
 <http://features.withersworldwide.com/system/files/uploads/2012/04/03/49/voluntary_disclosure.pdf>

6 Přílohy

Tabulka 6.1: Kritéria pro výběr zemí a výsledky Voluntary disclosure

Země	2013							2012	2010
	Počet obyvatel	Nominální HDP v tržních cenách na osobu	Inflace	Výdaje na spotřebu na jednoho obyvatele	Nominální náklady na jednotku práce	Výnosy z dluhopisů (úroková míra)	HDI	Zločiny zaznamenané policií	Spotřeba domácností na hlavu
Belgie	11 161 642	34 500	1,2	27 000	122,8	2,41	0,881	1 073 773	22 162
Bulharsko	7 284 552	5 500	0,4	4 400	169,0	3,47	0,777	120 558	2 818
Česká republika	10 516 125	14 200	1,4	10 100	112,5	2,11	0,861	304 528	6 205
Dánsko	5 602 628	44 400	0,5	34 200	122,7	1,75	0,900	440 772	26 888
Německo	82 020 578	33 300	1,6	25 600	110,4	1,57	0,911	5 997 040	19 887
Estonsko	1 320 174	13 900	3,2	10 000	152,6	N/A	0,840	40 816	5 046
Irsko	4 591 087	35 600	0,5	N/A	102,3	3,79	0,899	N/A	22 348
Řecko	11 062 508	N/A	-0,9	N/A	98,1	10,05	0,853	194 144	16 075
Španělsko	46 727 890	22 300	1,5	17 700	106,8	4,56	0,869	2 268 867	17 221
Francie	65 578 819	31 300	1	25 800	116,8	2,20	0,884	N/A	19 887
Chorvatsko	4 262 140	10 100	2,3	8 200	119,7	4,68	0,812	72 171	7 213
Itálie	59 685 227	25 600	1,3	20 500	117,4	4,32	0,872	2 818 834	18 145
Kypr	865 878	19 000	0,4	16 800	102,7	6,50	0,845	7 973	21 353
Lotyšsko	2 023 825	11 600	0	9 200	160,2	3,34	0,810	49 905	4 837
Litva	2 971 905	11 700	1,2	9 400	126,6	3,83	0,834	75 349	5 503
Lucembursko	537 039	83 400	1,7	40 700	138,0	1,85	0,881	37 639	34 966
Maďarsko	9 908 798	9 900	1,7	7 400	126,0	5,92	0,818	472 236	4 294
Malta	421 364	17 200	1	13 500	123,0	3,36	0,829	15 623	11 272
Nizozemsko	16 779 575	35 900	2,6	26 400	116,9	1,96	0,915	1 139 720	21 559
Rakousko	8 451 860	37 000	2,1	27 400	118,8	2,01	0,881	548 027	22 574
Polsko	38 533 299	10 100	0,8	8 000	NA	4,03	0,834	1 119 803	5 308
Portugalsko	10 487 289	15 800	0,4	13 200	105,2	6,29	0,822	403 200	11 843
Rumunsko	20 020 074	7 100	3,2	5 500	148,5	5,41	0,785	308 468	3 086
Slovensko	2 058 821	17 100	1,9	13 100	119,3	5,81	0,874	91 430	13 130
Slovensko	5 410 836	13 300	1,5	10 000	112,8	3,19	0,830	90 351	5 835
Finsko	5 426 674	35 600	2,2	29 300	125,7	1,86	0,879	425 421	21 999
Švédsko	9 555 893	43 800	0,4	33 300	113,2	2,12	0,898	1 402 588	18 715
Velká Británie	63 896 071	29 600	2,6	26 000	123,6	2,03	0,892	4004391	15 911
Norsko	5 051 275	75 900	2	47 700	153,3	N/A	0,944	273 541	N/A
Švýcarsko	8 039 060	61 100	0,1	41 900	N/A	N/A	0,917	750 371	N/A

Pozn.: Údaje za nominální HDP a výdajích na spotřebu jsou uvedené za rok v EUR. Pro nominální náklady na jednotku práce platí 2005=100.
Zdroj: Eurostat (2014).

Země	Promlčecí lhůta / rok	Penále	Období voluntary disclosure				Zákony
			Kdy	Princip	Výhoda	Počet příznání / výběr EUR	
Irsko	4	100% v případě úmyslného pochybení či nepříznání	1. 1. 2005 - 31. 12. 2007	Finanční správa The Revenue Commissioners zavedla dobrovolnou iniciativu pro uveřejňování nezveřejněných příjmů. Poplatníci, kteří měli v souhrnu 100 000 EUR nebo více na účtech, se mohli sami nahlásit a zaplatit penále a vyměřenou daň + denní úrok 0,0291 %	10%; není trestní stíhání; není na seznamu neplatičů; neplatí denní úrok	NA	<i>Taxes Consolidation Act; List of Tax Defaulters</i>
		40% v případě hrubé nedbalosti	prodlouženo do 15. 1. 2009				
		20% v případě chyby, která vznikla v důsledku nedostatečné péče					
Itálie	8 až 10	Černá listina – 200 % z vyměřené daně; 240 % DP bylo vynecháno	15. 9. 2009 – 15. 4. 2010 (prodlouženo do 30. 4. 2010).	Určeno subjektům, které drží nepříznaná aktiva nebo bankovní účty v zahraničí a chtějí je zveřejnit. Subjekt skrytá aktiva přizná, a zaplatí až do poloviny výše penále v jedné splátce, ve druhé splátce uhradí zbývající část.	Vyhne se polovině penále a soudnímu stíhání. Díky programu se vyhne kriminálnímu trestu, trestu odnětí svobody.	165 milionů EUR	<i>Gazzetta Ufficiale 186/2014</i>
	4 až 5	Bílá listina – 100 % penále	2006 (Obdobný projekt, který běžel sedm měsíců)			6,2 miliardy EUR	
			30. 9. 2014 – 30. 9. 2015			NA	
Německo	5+1	Je zahájeno správní či trestní řízení. Pokuta je tvořena (ve vybraných případech) dle denní sazby, jež může dosahovat 110 EUR za jeden den, úroky, a náklady na správní či trestní řízení (až 50 000 EUR ve správním řízení).	2010–2013 2014 – současnost	Subjekty mohou dobrovolně zveřejnit informace o svých daňových povinnostech a čelí zaplacení daňových nedoplatků.	Po zveřejnění daňových úniků zproštění trestního stíhání. Zákon umožňuje přiznat se dobrovolně zveřejněním informací o neplacení daní a získat tak beztrestnost, tzn. zejména v případě odnětí svobody. Penále: do 25 000 EUR = 0%; do 100 000 EUR = 10 %; do 1 mil = 15 %; nad 1 mil. = 20 %;	18 000 příznání / rok	<i>AbgabenordnungStrafgesetzbuch</i>
Nizozemsko	5 (DzP)	100	1. 7. 2014-1. 7. 2015	Daňové orgány nebudou uplatňovat žádná penále v případě přiznání se k daňovým podvodům v rámci dvou let a nad dva roky budou penále minimální. Náklady (dopady) záleží silně na výši nedeklarovaného příjmu a aktivech, stejně tak jako na zdroji těchto aktiv.	0–30 %	NA	NA
	∞(dědická)	100					
	12 (ZA)	300					
Portugalsko	4 až 12	60% + 4 % z doměřené daně ročně	2005 a 2010-2012	Speciální daňový režim RERT – Special Regime for Tax Regularization	5 %, zvýšeno na 7,5 % (2012)	NA	NA
Rakousko	5 až 7	5–10 let	Nová úprava od 1. 10. 2014	Nahlášení zamlčených aktiv a účtů. Podvodník se může nahlásit pouze jednou a může být stíhán.	5 % do 33 000 EUR, 15 % do 100 000 EUR, 20 % do 250 000 EUR a nad tuto hranici 30 %	2589 případů / rok	<i>Finanzstrafgesetz-Novelle 2014</i>
		250 000 – 2,5 mil EUR					
Slovensko	5 až 10	FO: 200 – 1200 EUR; PO 800 – 30 000 EUR; 20-45 % (min. 1 200 EUR / max. 300 000 EUR)	2010-2011?	Dobrovolným zveřejněním informací není automaticky vyloučena odpovědnost za trestný čin.		21 000 případů / rok	<i>Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1H; Slovenski računovodski standardi</i>
		Denní úrok: 0,0247 %, popř. je úrok stanoven na roční bázi.					
		12 let					
Švédsko	5 až 10	40 %	od roku 2010	Nahlásí daňové správě svá nepříznaná aktiva 5 let zpětně. V případě velkých úniků 10 let zpětně.	Bez penalizace a stíhání. Zaplatí pouze doměřenou daň.	celkem 7 568 osob	<i>Nemají zákon</i>
USA	3 až ∞	40-50 %; 75 % + úrok z nezaplacené daně, který je proměnlivý	od roku 2009	Velice úspěšný program IRS stále přispívá. Motivuje podnikání k tomu, aby se nahlásili co nejdříve.	Promlčecí lhůta je stanovena na osm let a penále jsou snížena na 27,5 %. V roce 2009 bylo penále 20 % a promlčecí lhůta šest let, ale IRS dospěla k závěru, že je vhodné sankce navýšit.	15 000–18 000 případů / rok	<i>Internal Revenue Manual (IRM)</i>
		5 – 10 let					

Ministerstvo financí České republiky

Letenská 15
118 10 Praha 2

<http://www.mfcr.cz>



9 798 80 893 045 87 1
880830045871
-> Jiří Procházka, ministr
financí České republiky