

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA PRÁVNICKÁ
KATEDRA TRESTNÍHO PRÁVA

Diplomová práce

Trestné činy daňové

„Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně, a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala způsobem ve vědecké práci obvyklým.“

Plzeň, březen 2014

Denisa Kroulíková

Poděkování

Ráda bych poděkovala **panu JUDr. Janu Kocinovi, Ph. D.**, za odborné vedení práce a za cenné rady, které ke vzniku této práce přispěly. Dále bych chtěla poděkovat své **rodině a přáteli** za nekonečnou podporu při studiu.

1. Obsah

Úvod.....	1
1. Hospodářská kriminalita.....	3
2. Historický vývoj právní úpravy daňových trestných činů.....	6
2.1 1927 - 1950.....	6
2.2 1961 – 2009	9
3. Pojem daně, daňově právní vztahy	12
3.1 Daně.....	12
3.1.1 Dělení daní	13
3.1.1.1 Daně přímé	13
3.1.1.2 Daně nepřímé	13
3.1.2 Funkce daně.....	13
3.2 Daňově právní vztah.....	14
3.2.1 Subjekty daně	14
3.2.1.1 Poplatník daně a plátce daně	15
3.2.1.2 Osoby v postavení daňového subjektu.....	15
3.2.2 Předmět daně	16
3.2.3 Základ daně	16
3.2.4 Splatnost daně.....	16
3.2.5 Daňová soustava.....	17
4. Platná právní úprava daňových trestných činů.....	18
4.1 Vývojová stádia daňových trestných činů.....	19
4.1.1 Příprava	19
4.1.2 Pokus	21
4.1.3 Dokonaný trestný čin.....	22
4.2 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	22
4.2.1 Objekt	24
4.2.2 Objektivní stránka	24
4.2.3 Subjekt.....	26
4.2.4 Subjektivní stránka	27
4.2.5 Vývojová stádia trestného činu Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	28
4.3 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné	

povinné platby	30
4.3.1 Objekt	30
4.3.2 Objektivní stránka	31
4.3.3 Subjekt.....	33
4.3.4 Subjektivní stránka	34
4.4 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.....	35
4.4.1 Objekt	35
4.4.2 Objektivní stránka	36
4.4.3 Subjekt.....	36
4.4.4 Subjektivní stránka	37
4.5 Trestní odpovědnost právnických osob za trestné činy daňové	37
4.6 Účinná lítost	38
4.6.1 Účinná lítost u zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	40
4.6.2 Účinná lítost u neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby.....	41
4.7 Promlčení daňové trestné činnosti.....	43
5. Procesní stránka daňových trestných činů.....	45
5.1 Daňové řízení	45
5.1.1 Zásady	45
5.1.2 Účastníci.....	47
5.1.2.1 Správce daně	47
5.1.2.2 Osoby zúčastněné na správě	48
5.1.3 Zastoupení	49
5.1.4 Průběh řízení.....	50
5.1.4.1 Nalézací řízení:	51
5.1.4.2 Vyměřovací řízení	51
5.1.4.3 Doměřovací řízení.....	52
5.1.5 Placení daní	53
5.1.6 Opravné a dozorčí prostředky	54
5.2 Daňová kontrola	55
6. Zahraniční právní úprava daňových trestných činů.....	60
6.1 Slovenská republika	60
6.1.1 Zkrácení daně a pojistného.....	60
6.1.2 Neodvedení daně a pojistného.....	61
6.2 Spolková republika Německo	62

6.2.1	Daňová únik	62
6.2.2	Účinná lítost	63
7.	Závěr.....	64
	Resumé	66
	Prameny	68

Úvod

Téma daňových trestných činů jsem si vybrala pro jejich aktuálnost. Dle mého názoru je to téma naléhavé a diskutované napříč společnostmi bez ohledu na to, zda je člověk právník, ekonom či řemeslník, bez ohledu na dosažené vzdělání, věk či výši příjmů. Ve společnosti se velice často setkáváme s názorem, že daňové zatížení je příliš velké, a s nechutí daně platit, což dle mého názoru z určité části souvisí s nepochopením jejich smyslu a funkcí. Často panuje názor: „Platím daně a nic z toho nemám“. Toto si nedovolím hodnotit, ale můj názor je takový, že schopnost státu postarat se o sociálně slabé jedince a skutečnost, že nabízí nějakou záchranou sociální sít', je ku prospěchu celé společnosti. Asi by se nikomu z nás nelíbily důsledky teoretické absence této sociální podpory, která by s sebou nesla zhoršení okolí, v němž žijeme, zvýšení kriminality a jiné nežádoucí sociální jevy.

Právě z výše popsaných důvodů jakéhosi odporu k daním bývají daňové trestné činy společností často omlouvány, přehlíženy či dokonce v některých případech určitým způsobem kladně hodnoceny. Mluvím teď o postojích typu, jak šikovně někdo ušetřil peníze, které neodvedl státu apod. Nicméně jsou to právě tyto trestné činy, které, dalo by se říci, směřují proti nám všem. Je třeba si uvědomit, že tyto činy neokrádají jen stát, ale každého jednoho z nás. Nikdo z nás neví, co se může v životě přihodit a kdy se octne na pomyslné druhé straně, kdy to bude on, kdo bude potřebovat pomoc státu a nás ostatních. Proto si myslím, že je důležité o daňových trestných činech diskutovat, osvětlovat je a objasňovat nejen odborné veřejnosti, ale i laické společnosti.

Ve své práci se v první řadě věnuji obecně hospodářským trestným činům. Co tento poměrně široký pojem vše zahrnuje, jak se hospodářské trestné činy vyvíjí a čím jsou typické.

Dále se dle hesla, že z historie je nutné se poučit, věnuji historickému vývoji daňových trestných činů, kterým zejména v období socialistického uspořádání našeho státu byl věnován značný význam. Daně jsou staré jako lidstvo samo, proto jsem vybrala několik zásadních mezníků, např. rok 1950, kdy se poprvé v dobovém trestním zákoně objevuje přímé vymezení skutkové podstaty daňových trestných činů, a to zkrácení daně a vylákání daňové výhody.

Rok 1961 je poté v tomto směru krokem zpět, napravuje jej ale novela z roku 1997. Poslední a nejnovější novela, která platí od 1. 1. 2010 dodnes, je z roku 2009.

Kapitola daňově právních vztahů je zaměřena obecně, teoreticky, a to zejména na vysvětlení pojmů, s nimiž se v práci dále pracuje. Nejdříve je objasněn pojem daní, jsou vysvětleny jejich funkce, uvedeno základní třídění, vymezeny jejich prvky, nastíněna daňová soustava v České republice a nakonec zmínka o správě daní.

V další kapitole pojednávám o platné právní úpravě daňových trestných činů v České republice. Základem pro jejich vnímání je objasnit způsob a důvod zařazení těchto trestných činů do našeho právního řádu. Jádrem práce tvoří popis a rozbor jednotlivých daňových trestných činů, jejich pojmové vymezení, skutkové podstaty i eventuální dopady na společnost. Konkrétně to jsou trestné činy zkrácení daně, poplatku podobné povinné platby, neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby a nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. S tím samozřejmě neodlučitelně souvisí ustanovení o účinné lítosti, jakožto institutu, který způsobuje zánik trestnosti tohoto činu. Také se v této kapitole zabývám zakotvením trestní odpovědnosti právnických osob, které se dotýká i problematiky daňových trestných činů, jelikož i za ně může nést trestní odpovědnost kromě fyzické i právnická osoba.

Co se týče procesní stránky daňových trestných činů, je zde podstatný zejména procesní postup daňového řízení se svými zásadami, účastníky a povinnostmi mlčenlivosti a následně daňová kontrola z hlediska souvislosti s odhalováním daňových trestných činů, jelikož je to právě tento postup, ze kterého se nejčastěji orgány činné v trestním řízení o nich dozvídají.

V poslední kapitole srovnávám s právní úpravou této problematiky u našich sousedů, na Slovensku a ve Spolkové republice Německo, které se obě od právní úpravy České republiky dosti podstatně liší.

Cílem práce je tedy objasnit všechny tyto úseky a systematicky je vyložit ve vzájemné souvislosti. K tomu využívám zejména metodu systémové analýzy, v rámci analyticko-syntetického poznávacího postupu, a metodu srovnávání, jak časové na území ČR, tak mezinárodní.

1. Hospodářská kriminalita

Daňové trestné činy jsou v současné platné právní úpravě zakotveny spolu s dalšími jinými trestnými činy v zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník¹, a to v hlavě VI. s názvem „Trestné činy hospodářské“. Proto je na místě si osvětlit, co to vůbec pojem hospodářské trestné činy neboli také hospodářská kriminalita znamená.

V odborné literatuře, zabývající se touto problematikou, se setkáváme s mnohým názvoslovím, např. s pojmy ekonomická kriminalita, hospodářská trestná činnost, finanční kriminalita či „kriminalita bílých límečků“.

Ekonomická kriminalita a hospodářská kriminalita jsou pojmy synonymní, které splývají a často také bývají různě zaměňovány. Pojem finanční kriminality lze potom chápat jako jakousi podmnožinu pojmu hospodářské kriminality, neboť ji lze definovat nejčastěji jako „činnost směřující proti fungování bankovního systému, kapitálového trhu a finančních institucí, zejména bank, burz, pojišťoven, investičních společností a fondů, penzijních fondů a v poslední době i fondů Evropské unie“.²

Pojem „trestná činnost bílých límečků“ se poprvé objevil v USA, kdy ho kriminolog Erwin H. Sutherland definoval jako jednání, které spáchala vážená, vysoce postavená osoba v rámci svého povolání, využívajíc přitom své důvěryhodnosti vyplývající z jejího vysokého sociálního statutu a prestiže, náležejícím vyšším společenským vrstvám.³

Obecně lze říci, že za hospodářskou trestnou činnost můžeme považovat všechny trestné činy, které jsou obsaženy v hlavě VI. trestního zákoníku. Chmelík definuje hospodářskou kriminalitu jako „zaviněné, společensky nebezpečné jednání popsané ve zvláštní části trestního zákona (dnes trestní zákoník), poškozující či ohrožující hospodářský pořádek, systém ekonomických a souvisejících právních vztahů, jejich fungování, práva a oprávněné zájmy

¹ dále jen trestní zákoník nebo TrZ.

² ŠÁMAL, P., *Podnikání a ekonomická kriminalita v ČR*, Praha, C. H. Beck 2001, s. 174.

³ NOVOTNÝ, O., ZAPLETAL, J., a kol: *Kriminologie*, 2. vydání, Praha, ASPI Publishing 2004, s. 97.

subjektů těchto vztahů“.⁴

Jde tedy zejména o takové protiprávní jednání, které:

- „bez ohledu na postavení pachatele naplňuje skutkovou podstatu některých trestných činů vyjmenovaných v šesté hlavě zvláštní části trestního zákoníku
- naplňuje skutkovou podstatu jiného trestného činu, pokud při jeho páčání jsou pachatel či poškozený v postavení subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost a trestná činnost souvisí s jejich podnikáním
- naplňuje skutkovou podstatu jiného trestného činu, pokud k němu došlo ve vztazích založených obchodním nebo pracovním právem k tíži zaměstnavatele, nebo na základě jiného právního vztahu souvisejícího s hospodářstvím, ekonomikou nebo financemi
- naplňuje skutkovou podstatu trestných činů veřejných činitelů a trestných činů souvisejících s úplatkářstvím, pokud je spáchal představitel veřejné správy při výkonu své pravomoci v souvislosti s plněním hospodářského úkolu v obecném zájmu nebo takové jednání proti tomuto představiteli směřovalo
- slouží k legalizaci trestné činnosti
- je zařazeno do hospodářské kriminality v mezinárodních dokumentech (Corpus juris).“⁵

Hospodářská kriminalita v České republice je kriminalitou s nejvyšší latencí. Její podíl na celkové zjištěné trestné činnosti se pohybuje kolem 8 -10%, což je cca 35 000 trestných činů ročně, přičemž objasněnost je velice nízká. Nejčastějším trestným činem v této skupině je trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ.⁶

Jak již bylo výše zmíněno, souvisí nízká objasnitelnost takových trestních činů do jisté míry s přístupem veřejnosti. Díky distanci mezi pachatelem a obětí je

⁴ CHMELÍK, J. HÁJEK, P. NEČAS, S.: *Úvod do hospodářské kriminality*, Plzeň, Aleš Čeněk, 2005.

⁵ KUČHTA, J. FENYK, J. FRYŠTÁK, M. KALVODOVÁ, V. *Hospodářská trestná činnost*. 1. vydání. Masarykova univerzita: Brno, 2007. Edice multimediálních pomůcek PrF MU, 37. s. 12.

⁶ KUČHTA, J. FENYK, J. FRYŠTÁK, M. KALVODOVÁ, V. *Hospodářská trestná činnost*. 1. vydání. Masarykova univerzita: Brno, 2007. Edice multimediálních pomůcek PrF MU, 37. s. 51.

veřejnost k takovým trestným činům mnohem laxnější, než je tomu u jiných trestních činů, často je spojuje s pozitivním vnímáním určité dovednosti pachatele a považuje je za tzv. kavalírské delikty.

2. Historický vývoj právní úpravy daňových trestných činů

2.1 1927 - 1950

Daně jsou nezbytné pro fungování společnosti, což dobře věděli i naši předkové, a proto jsou ve společnosti přítomny od nepaměti. Již obyvatelé starého Řecka a Říma byli plátcí daní, i když ještě v naturální formě. I přesto ale až do konce 19. století nebyla jednotná ucelená kodifikace postupu ukládání a výběru daní a hlavními prameny pro to byla aplikační praxe pozměněných zásad správního řádu. První moderní úpravou daňového procesu byl zákon č. 220/1896 ř. z. O osobních daních přímých, a to až do daňové reformy v roce 1927.

Zákon č. 76/1927 byl tedy velkým průlomem v daňovém právu. V hlavě VIII. sjednocuje trestní daňové právo přímých daní. Řízení o daních zde bylo rozděleno na 5 typů a to:

1. **ukládací** řízení, které se dále dělilo na vyměřovací a ukládací stadium
2. **kontrolní** řízení
3. řízení **o opravných prostředcích**
4. **exekuční** řízení
5. **trestní** řízení

Také již byly zakotveny základní zásady všech typů řízení a to:

1. zásada **oficiality** (řízení se zahajuje z úřední povinnosti)
2. zásada **materiální pravdy** (je vůle skutečného skutkového zjištění)
3. zásada **ústnosti**
4. povinná **součinnost** poplatníka⁷

V zákoně byla upravena také problematika lhůt, doručování nebo zastupování.

Upravena ale byla skutková podstata pouze daňového deliktu zkrácení daně. Nutné bylo naplnění objektivní skutkové podstaty, a to uvedení nesprávných údajů nebo zatajení daňového přiznání, pokud toto bylo způsobilé zmařit

⁷ FALADA, D. et. al. Dějiny daní a poplatků. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. s. 207.

vyměření daně nebo vedlo k vyměření daně nižší. Otázka zavinění měla vliv pouze na výši trestu. Za trestný se považoval i návod či pomoc.

Trestem za zkrácení daně byla pokuta, a to ve výši jednoho až dvoj násobku původní daně při neúmyslném zavinění a troj až čtyř násobku původní daně při zavinění úmyslném. Druhým typem trestu mohlo být vězení ve výši jednoho dne až dvou let. Trest vězení se použil také, pokud daň nebo pokuta se staly nevymahatelnými, a to ve výši jednoho dne za každých 50 Kč, ale nejvýše šesti měsíců.⁸

Příslušný k vedení řízení i uložení trestu byl finanční úřad, pokud šlo o delikt složitý, tak speciální senát, který se skládal ze soudce, předsedy, soudce laika a finančního úředníka.⁹

Trestnost zanikala v důsledku účinné lítosti, kterou se rozumělo, že povinný před zahájením řízení doplnil, případně opravil úkon, dále pak promlčení, upuštění, mimořádné prominutí. Promlčecí doba pro vyměření daně byla stanovena na 4 roky a k vymáhání daně na 6 let. Celkové promlčení poté bylo stanoveno lhůtou 10 let.

Lehce rozdílná byla úprava tzv. dávek z majetku a přírůstku majetku. Postup řízení a výběru sankce u tohoto institutu upravoval zákon č. 309/1920 Sb. z. A n. Je zde lehká odchylka v ustanoveních o výměře trestu. Rozdělují se 3 druhy přestupku:

1. zkrácení daně
2. zatajení daně
3. ohrožení daně

V prvních dvou případech se jedná o zavinění úmyslné, u třetího stačí pouze vědomá nedbalost. Sankci zde činí pokuta, a to až do výše padesáti násobku původní daně.¹⁰

Nepřímé daně upravoval trestní důchodkový řád a patent č. 63/1835 Sb. Zde

⁸ FALADA, D. et. al. Dějiny daní a poplatků. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. s. 207.

⁹ HLEDÍKOVÁ, Z. JANÁK, J. DOBEŠ, J. *Dějiny správy v českých zemích od počátků státu po současnost*. 2. vyd. Praha: NLN, 2005, s. 317.

¹⁰ FALADA, D. et. al. Dějiny daní a poplatků. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. s. 207.

nadále platily zastaralé zásady písemnosti, tajnosti a princip inkvizičního procesu.

Sankce upravovaly jednotlivé normy, ale vesměs se používalo správní trestání. Použity mohly být tresty majetkové, propadnutí věci či pokuta, nebo trest vězení v rozmezí jednoho dne až čtyř let. O jejich způsobu a výši rozhodovala zvláštní soustava důchodkových soudů (okresní, vrchní a nejvyšší důchodkový soud).¹¹

Trestní zákon z roku 1950 byl významným mezníkem v daňovém právu. V tomto zákoně byly souhrnně kodifikovány veškeré hospodářské trestné činy, které navíc vzhledem k tehdejšímu státnímu uspořádání měly svůj velký význam. Důležitost hospodářských trestných činů můžeme spatřovat již v samotné systematizaci zákona. Hospodářským trestným činům se věnuje hned v hlavě II. Ta je rozdělena do čtyř oddílů. Trestné činy daňové jsou zakotveny v oddílu posledním.

„Z judikátu 93/1956 N. s. vyplývá, že konání, které směřuje ke zkrácení daně, je třeba posuzovat podle stupně nebezpečnosti činu pro společnost buď jako trestný čin dle § 148 trestního zákona, nebo jako přešupek dle § 61 trestního zákona správního.“¹²

Trestní čin zkrácení daně vyžaduje úmysl. Pokud by úmysl nebyl naplněn a šlo pouze o nedbalostní jednání, jednalo by se o přešupek podle trestního zákona správního.

V § 148 je vymezena skutková podstata trestného činu Zkrácení a ohrožení daně. Toho se dopustí ten, kdo úmyslně ve značném rozsahu zkrátí daň, vyláká daňovou výhodu nebo takové výhody zneužije.¹³ Institut daňové výhody znamená nějaké snížení nebo dokonce odpuštění daně. V praxi se s tímto setkáváme například u studentů, kteří mají od státu daňovou výhodu za splnění určitých podmínek. Zneužití této daňové výhody potom spočívá ve fingoaném předstírání skutečnosti, z níž má vyplývat povinnost státu poskytnout neoprávněné plnění tomu, kdo z pravidla není plátcem příslušné povinné platby, od níž se výhoda odvíjí. Možná sankce za tento trestný čin je stanovena na trest odnětí svobody v trvání až jednoho roku plus peněžitý trest. Zániku trestnosti nastane z důvodu

¹¹ FALADA, D. et. al. Dějiny daní a poplatků. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. s. 207.

¹² BAŘTIPÁN, M. *Daňové trestné činy*. Plzeň, Právnická fakulta Západočeské Univerzity v Plzni, Katedra trestního práva 2012, s. 9.

¹³ § 148, odst. 1, zákon č. 86/1950 Sb.

účinné lítosti - § 64, zániku nebezpečnosti činu pro společnost - § 64a a promlčení trestního stíhání - § 65.

2.2 1961 – 2009

Vzhledem k vývoji společnosti i vzniku nové trestné činnosti došlo v roce 1961 k další zásadní rekonstrukci trestního práva. Zákon č. 140/1961 Sb. trestní zákon¹⁴ odrážel tehdejší režim, kdy zvítězil socialismus, kdy i důvodová zpráva k tomuto zákonu říká, že „společenské a ekonomické změny spojené s vítězstvím socialismu a budováním vyspělé socialistické společnosti vyžadují zejména novou úpravu hlavy druhé zvláštní části trestního zákona, a to trestné činy hospodářské.“ „Zákon tuto hlavu rozdělil na pět oddílů – trestné činy proti hospodářské soustavě, trestné činy proti hospodářské kázni, trestné činy proti majetku v socialistickém vlastnictví, trestné činy proti měně a trestné činy daňové, trestné činy proti předpisům o nekalé soutěži, ochranných známkách, chráněných vzorem a vynálezech a proti autorskému právu.“¹⁵ Obecně byl pokrokový například v tom, že zakotvoval chráněné zájmy spolu s ochranou práv a oprávnění občanů. Také byly sníženy trestní sazby a soudy se mohly více uchýlovat k podmíněným trestům. I přes tyto pokroky se stále setkáváme s tresty nepřiměřeně vysokými a neodůvodněnou disproporcí mezi nimi, hlavní je ochrana majetku socialistického vlastnictví před ochranou majetku občanů a některá ustanovení jsou stále omylem, či schválně ponechána příliš obecná.¹⁶

Novelou z roku 1997 se do trestního zákona dostává trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a to v § 147, jako reakce na stále rostoucí dluhy na dani a pojistném, které orgány spravující tyto pohledávky nebyly schopné nijak vymoci. Skutková podstata tohoto trestného činu mířila proti pachateli, který nezapírá svou daňovou povinnost, ale z nějakého důvodu ji nesplnil. Pachatelem tohoto trestného činu může být pouze plátce, který za poplatníka ve větším rozsahu nesplnil zákonnou povinnost odvést daň, přičemž je rozhodující fakt, že částku určenou k dani poplatníkovi srazil a byl tedy solventní tuto daň zaplatit. „Pokud byla takovým subjektem (zaměstnavatelem) právnická

¹⁴ Dále jen trestní zákon nebo tr. zák.

¹⁵ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 48.

¹⁶ VOJÁČEK, L. SCHELLE, K. KNOLL, V. *České právní dějiny*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2010, s. 628.

osoba, uplatnilo se ustanovení § 90 odst. 2 tr. zák. o jednání za jiného a trestně odpovědným pachatelem byla fyzická osoba, která jednala jménem právnické osoby nebo v jejím zastoupení.“¹⁷ Dalšími klíčovými prvky jsou úmysl, který je nutný k trestnosti tohoto činu, a také větší rozsah, za který se považuje hodnota přesahující 50 000 Kč. Trestnost neodvedení daně zaniká projevem účinné lítosti, což upravuje § 147 a – Zvláštní ustanovení o účinné lítosti. Účinná lítost musí být projevna a vyslovena dříve, než soud začne s vyhlásováním rozsudku.

Rozdíl mezi tehdejší a dnešní úpravou je tedy pouze v terminologii, kdy dnešní úprava operuje místo pojmů poplatník a plátce s pojmy zaměstnavatel a zaměstnanec, pojem poplatníka ve skutkové podstatě úplně vypouští. Dále je dnes členitěji upravena kvalifikovaná skutková podstata. Dříve byl mezníkem pro kvalifikovanou skutkovou podstatu až získání prospěchu ve velkém rozsahu, tedy 5 000 000 Kč, zatímco dnešní úprava zná ještě jeden stupeň kvalifikované skutkové podstaty, a to získání značného prospěchu pro sebe nebo pro jiného, tedy 500 000 Kč.¹⁸

U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 148 nastala podstatná změna. Trestné zůstává pouze zkrácení daně, poplatku či jiné podobné dávky, ale nadále již ne vylákání daňové výhody. Tento problém se řeší tím, že tyto činy se posuzují podle § 250 jako trestný čin podvodu. Tento problém řeší novela z roku 1997 vložení odstavce 2, který říká: „ Stejně bude potrestán ten, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1.“ Usnesení Nejvyššího soudu stanovuje, že na rozdíl od trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby není u vylákání výhody na povinných platbách vyžadován větší rozsah.¹⁹ Skutková podstata tedy může být naplněna vylákáním výhody v jakékoli výši.

Rozdílné oproti dnešní úpravě jsou výše a druh trestů, ale zejména to, že současná právní úprava zahrnuje do výčtu plateb navíc příspěvek na státní politiku

¹⁷ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 51.

¹⁸ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 52.

¹⁹ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. srpna 2003, sp. zn. 3 Tdo 853/2003, uveřejněné pod číslem 3/2004 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek, dostupné na http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/3253B5F91F127663C1257A4E00687C20?openDocument&Highlight=0.

zaměstnanosti a pojistné na úrazové pojištění.²⁰

Dále § 148 a zakotvuje nový trestný čin Porušení předpisů o nálepkách k označení a § 148 b Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.

Zákon č. 140/ 1961 Sb., trestní zákon zůstává v platnosti až do 1. 1. 2010, kdy vstupuje v platnost nový trestní zákoník. Vystává tedy otázka, dle jaké úpravy trestné činy obecně řešit. S odkazem na § 2 odst. 1 trestního zákoníku se trestné činy řeší podle právní úpravy platné v době, kdy byly spáchány. Pouze pokud by nynější právní úprava byla pro pachatele výhodnější je nutné případ posuzovat podle této úpravy. S tímto problémem se soudy vypořádávají dodnes kvůli často trvajícím, pokračujícím povaze trestných činů, což je zvláště pro trestné činy daňové typické.²¹

²⁰ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 55.

²¹ BARTIPÁN, M. *Daňové trestné činy*. Plzeň, 2012, Diplomová práce, Právnická fakulta Západočeské Univerzity v Plzni, Katedra trestního práva. s. 11.

3. Pojem daně, daňově právní vztahy

Aby bylo možné začít pomalu pronikat do jádra věci a hlubší problematiky, je třeba pro začátek správně definovat a osvětlit elementární pojmy, se kterými se dále pracuje. Také základní principy, vztahy a procesní postupy, které se týkají buď vzniku, nebo trvání daňové povinnosti.

3.1 Daně

Ačkoli máme ze zákona povinnost platit daně, což je zakotveno již v samotné Listině²², neobsahuje náš právní řád žádnou legální definici daně. Pod zkratkou daň, která je v praxi běžně používaná, se dle § 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád²³ rozumí každá daň, poplatek, clo, odvod, záloha na tyto příjmy a odvod za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem různých veřejných rozpočtů. Základními atributy je tedy to, že daň musí být formálně označena a musí být příjmem veřejného rozpočtu. Pokud jeden z těchto atributů chybí, nelze o poplatek hovořit jako o dani, nýbrž půjde o jiný typ poplatku.²⁴

Obecně se prvky daní dají dělit na primární neboli obligatorní a sekundární či fakultativní náležitosti. Mezi obligatorní náležitosti se řadí subjekt daně, předmět daně, daňový základ a daňová sazba. Někteří autoři uvádějí do tohoto výčtu ještě navíc splatnost daně jako časové hledisko.²⁵

Charakteristické pro daně je, že jde o poplatky, které jsou povinné a určuje je stát prostřednictvím zákona. Jsou placené státu, vytvářejí příjem státu a slouží k úhradě celospolečenských potřeb. Plátcí za ně není poskytnuto žádné bezprostřední protiplnění, jde o poplatek neekvivalentní a s periodickým charakterem. Dle typu daně se uhrazuje buď v určitých intervalech, nebo za určitých okolností.

Mezi náležitosti sekundární, jinak řečeno také fakultativní, patří například daňové osvobození, daně minimum prosté a minimální daň.

²² čl. 11 odst. 5, Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.

²³ Dále jen daňový řád.

²⁴ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 58.

²⁵ KUBÁTOVÁ, K. a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994, s. 32 an.

3.1.1 Dělení daní

Dělení daní je možné dle mnohých kritérií a odborná literatura uvádí různé kategorie, například Engliš dělí daně dle čtyř metod, které považuje za základ pro stanovení druhu daně, a to na daň důchodovou, výnosovou, zvláštní a vyplývající ze zdanění majetku.²⁶ Ale nejčastěji a nejzákladněji se daně dělí na přímé a nepřímé.

3.1.1.1 Daně přímé

Přímé daně postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku. Jsou vázány na osobu poplatníka, platí je poplatník sám na vlastní účet a nemůže tuto povinnost svalit na nikoho jiného. Jsou vyměřovány přímo každému poplatníkovi bezprostředně na základě důchodové nebo majetkové situace poplatníka, který je sám vypočítá a následně odvede správci daně.²⁷ Splývá tedy zde osoba plátce a poplatníka.

Přímé daně se dělí na daně důchodového a majetkového typu. Daně důchodového typu jsou daně z příjmů buď fyzických, nebo právnických osob. Mezi daně majetkového typu potom patří daň dědická, z nemovitostí, darovací a z převodu nemovitostí.²⁸

3.1.1.2 Daně nepřímé

Daně nepřímé naopak postihují příjem až při jeho upotřebení, uvalují se na spotřebu. Platí je plátce daně na účet poplatníka, od kterého předem daň vybere. Mezi ně v naší daňové soustavě patří daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daně energetické nebo také ekologické.²⁹

3.1.2 Funkce daně

Funkce daní souvisí s tím, že daně jsou, jak již bylo výše zmíněno, hlavním příjmem státního rozpočtu, a tudíž veřejného sektoru. Proto se funkce daní odvíjí od funkcí právě veřejného sektoru a jsou to tři základní funkce:

²⁶ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 59.

²⁷ BAXA, J. DRÁB, O. KANIOVÁ, L. LAVICKÝ, P. SCHILLEROVÁ, A. ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 12.

²⁸ BAKEŠ, M. KARFÍKOVÁ, M. KOTÁB, P. MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 165.

²⁹ BAKEŠ, M. KARFÍKOVÁ, M. KOTÁB, P. MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 157.

Funkce alokační, která se uplatňuje v případě, že trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů.

Funkce redistribuční má za úkol přesunout část důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším. Nástrojem může být progresivní daň z příjmu. Je však otázkou na kolik progresivní daň skutečně tuto funkci plní či zda působí spíše demotivačně na „bohatší“ občany.

Funkce stabilizační znamená možnost zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. V době ekonomické krize mají být daně menší a ponechávat více peněz poplatníkům, aby se tak povzbuzovala poptávka po zboží a službách a naopak v době konjunktury mohou daně být vyšší.

V neposlední řadě **funkce fiskální**. Má trochu odlišné postavení od tří výše uvedených funkcí. Spočívá v získávání prostředků do veřejného rozpočtu a k úhradě veřejných potřeb. Fiskální funkce je obsažena ve všech předchozích třech funkcích.³⁰

3.2 Daňově právní vztah

V rámci těchto vztahů je realizován výběr daní, což je smyslem daňového systému. Jde o vztah minimálně dvou subjektů, tedy dvou a vícestranný právní vztah, kde účastníci navzájem vystupují jako nositelé subjektivních práv a povinností. Vzniká mezi daňovými subjekty v souvislosti s daňovou povinností stanovenou zákonem, kde daňová práva a povinnosti jsou dány daňovým zákonem. Jako u všech právních vztahů je i zde hlavním předpokladem pro vznik daňově právního vztahu právní norma. Ta ovšem sama o sobě nestačí, nýbrž musí nastat ještě nějaká právní skutečnost.³¹

Prvky daňově právního vztahu jsou subjekty daně, oprávnění a povinnosti, předmět daně, daňový základ, daňová sazba a nakonec také třeba splatnost daně.

3.2.1 Subjekty daně

Daňové subjekty jsou osoby fyzické i právnické, které mají ze zákona

³⁰ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha: ASPI, a.s., 2005, s. 16.

³¹ BAKEŠ, M. KARFÍKOVÁ, M. KOTÁB, P. MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 159.

povinnost platit nějakou daň. U právnických osob ale může být subjektem pouze osoba jako celek, nelze, aby byla subjektem např. pouze provozovna nebo jiná organizační složka právnické osoby, kromě organizačních složek státu.³² Zákon zná dva typy daňových subjektů, a to subjekt oprávněný a povinný. Oprávněným subjektem je správce daně, což je v praxi stát zastoupený svými úřady. Povinnými subjekty jsou poplatník a plátcé daně.

3.2.1.1 Poplatník daně a plátcé daně

Poplatníkem se ve smyslu daňového řádu rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobena dani. Plátcem daně je potom osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. V praxi to znamená, že v některých případech zákon ukládá povinnost zaplatit daň nikoli přímo poplatníkovi, ale jiné osobě, která si ještě před tím peníze na daň od poplatníka vzala např. tím, že daň byla zahrnuta v ceně zboží. Obecně se plátcé daně spojuje s daněmi z oblasti přímých daní a poplatníci naopak s daněmi z oblasti daní nepřímých. Toto rozlišení však není úplně přesné a bezvýjimečné. Výjimkou je například daň z příjmů, která ač patří do skupiny daní přímých, tak ve své zákonné úpravě má celou řadu případů, kdy plátcé daně vybírá a odvádí jí správci daně.³³

Daňovým subjektem je podle zákona i nástupce právnické osoby či dědic fyzické osoby. Existuje totiž takzvaná lhůta pro vyměření daní, ve které je možné dodatečně daň vyměřit i v případě, kdy již tyto osoby přestaly být daňovými subjekty.

3.2.1.2 Osoby v postavení daňového subjektu

Dle daňového řádu patří mezi daňové subjekty i tzv. osoby v postavení daňového subjektu, které upravuje v § 20. Jde o osoby, které jsou ustanoveny podle zvláštních předpisů a plní povinnosti stanovené daňovým subjektem. Jsou to zejména správce dědictví a insolvenční správce. Tyto osoby mají stejná práva a povinnosti jako samotný daňový subjekt.³⁴

³² Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.

³³ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 67.

³⁴ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 68.

3.2.2 Předmět daně

Předmětem daně je právní skutečnost, na základě které vzniká povinnost daň zaplatit. Takovou skutečností může být určitý příjem, věc, úkon nebo majetek či nějaká činnost.³⁵ Co konkrétně je předmětem, záleží na typu daně, např. nemovitost, příjem, dědictví. Jak je již asi zřejmé od předmětu daně se odvozuje název daně, např. daň z nemovitosti, daň z příjmu, dědická daň, a zejména je správné určení předmětu daně hlavním východiskem pro určení daňového základu.

3.2.3 Základ daně

Základ daně se určuje na základě zákona. Je to stanovený daňový objekt, z kterého se daň vyměřuje. Může být vyjádřen v jedné ze dvou možných podob, buď v peněžitých jednotkách u daně valorické, nebo v nepeněžitých jednotkách u daně specifické.³⁶ Ze základu daně se následně vypočte pomocí daňové sazby finální částka, kterou je nutno odvést.

Typy daní z hlediska daňového základu a daňových sazeb jsou lineární, progresivní nebo regresivní. Lineární neboli rovná daň je vyjádřena procentuálně a je stejná pro všechny bez ohledu na výši zdanitelného základu. Progresivní daň je závislá na základu, ze kterého se daň vypočítává, a čím vyšší tento základ je, tím vyšší je procentuální sazba daně. Tímto způsobem je v naší soustavě upravena daň dědická nebo darovací. Regresivní systém je opakem progresivního, takže spolu se zvyšujícím se základem sazba daně klesá. Tento způsob je dnes jen teoretický a nevyskytuje se.

3.2.4 Splatnost daně

Splatností daně se rozumí časové vymezení, ve kterém má být daň splacena. Tím může být buď přesný termín, nebo určitá lhůta. Každá daň má stanovenou svou splatnost a nezáleží na tom, zda bude splacena jednorázově, či ve splátkách. Při nedodržení tohoto termínu se daň stává nedoplatkem a zpravidla následuje daňová sankce, která má funkci donucovacího prostředku státu.

³⁵ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 65.

³⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, P. MRKÝVKA, P. TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 302.

3.2.5 Daňová soustava

Souhrn všech povinných daní a poplatků v daném státě se označuje za daňovou soustavu tohoto státu. Naše daňová soustava vychází ze zákona o soustavě daní – č. 212/1992 Sb. V České republice tvoří daňovou soustavu v současnosti tyto daně:

- daň z přidané hodnoty
- daně spotřební
- energetické daně nebo také ekologické
- daně z příjmů
- daň z nemovitostí
- daň silniční
- daně převodní

Pokud bychom měli hovořit o jakémsi ideálním daňovém systému, měl by mít tyto vlastnosti:

1. **ekonomicky efektivní** – to znamená, že by zde měl být výhodný poměr mezi sumou vybranou na daních a náklady na jejich výběr
2. **administrativně jednoduchý**
3. **pružný, přizpůsobivý, flexibilní** - takový, aby uměl reagovat na mimořádně situace. V České republice je v této souvislosti nyní aktuální příklad povodní, které zasáhly dvakrát v rozmezí několika let ve velkém rozsahu.
4. **politicky netečný** – aby poplatníci měli právní jistotu
5. **spravedlivý** – povinnost by měla postihovat každého bez výjimek.

4. Platná právní úprava daňových trestných činů

Daňové trestní právo je podoborem trestního práva, který se stále dynamičtěji rozvíjí. S ohledem na zkušenosti v zahraničí a s přihlédnutím k tomu, že již byly uspořádány dvě mezinárodní konference v Praze o této problematice, lze předpokládat, že tomu tak bude i nadále a bude stále důležitějším a významnějším.³⁷ V právním řádu České republiky neupravuje daňové trestné činy žádný speciální zákon, proto nalezneme vymezení skutkových podstat těchto činů přímo v zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, a to konkrétně v hlavě VI. druhého dílu. Spadají pod ně skutkové podstaty těchto trestných činů:

1. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby,
2. Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby,
3. Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení,
4. Porušení předpisů o nálepkách k označení zboží,
5. Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti.³⁸

V našem právním řádu nelze za trestný čin považovat nezdanění a zatajení výnosů z trestné činnosti. Toto by narušilo zásadu zákazu sebeobvinění, jelikož by pachatel byl nucen se k trestnému činu, ze kterého výnos pochází, sám přiznat. Toto ale není samozřejmostí ve všech státech EU, např. v Rakousku není zdaleka tak dodržována.³⁹

Vzhledem k rozsahu práce se budu podrobněji věnovat pouze trestným činům zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby.

Daňové trestné činy jsou nejpočetnější skupinou páchaných hospodářských trestných činů. Objektem je u prvních dvou případů zájem státu na zaplacení

³⁷ ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 263.

³⁸ § 240, § 241, § 243, § 244, §245 zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

³⁹ ZATLOUKAL, T. (ed.) *Trestní právo daňové*, Sborník příspěvků z I. Mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze, Praha, s. 31.

povinných plateb, které jsou vymezeny v konkrétních skutkových podstatách. U nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení je jím zájem státu na včasém a řádném vyměření daně, a to nepřímo uložením oznamovací povinnosti osobě rozdílné od plátce nebo poplatníka.⁴⁰

Z pohledu objektivní stránky se v tomto okruhu vyskytují zejména trestné činy komisivní, tedy spáchané aktivním konáním pachatele. Naproti tomu omisivní trestné činy, nespáchané konáním, ale naopak nekonáním, či opomenutím nějaké povinnosti, se vyskytují pouze zřídka.⁴¹

Subjektem neboli pachatelem daňového trestného činu může být prakticky kdokoli. Pouze v některých případech se vyžadují speciální vlastnosti subjektu, a to tehdy, jde – li o povinnosti spojené s podnikáním nebo jinou hospodářskou činností. V takovém případě jde o subjekt speciální nebo konkrétní.⁴²

Podle § 3 odst. 3 trestního zákoníku je u daňových trestných činů nutné vždy úmyslné zavinění, aby byla naplněna jejich skutková podstata. Nelze tedy takový trestný čin způsobit pouze nedbalostí.

4.1 Vývojová stádia daňových trestných činů

Daňové trestné činy lze spáchat jak jednáním jednoduchým, tak i v rámci několika jednotlivých úkonů, které na sebe navazují a až ve svém souhrnu naplňují danou skutkovou podstatu trestného činu.⁴³ Vývojová stádia trestného činu můžeme definovat jako jeho stupně a jejich časově rozložené páchání, které zpravidla postupuje od forem nejméně rozvinutých k nejrozvinutějším, tedy od přípravy přes pokus, k dokonání.⁴⁴ Každý trestný čin může projít všemi stádii, nebo jen některými.

4.1.1 Příprava

Dle trestního zákoníku jde o „jednání, které záleží v úmyslném vytváření

⁴⁰ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s.108.

⁴¹ KUČHTA, J. a kol. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 233.

⁴² KUČHTA, J. a kol. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 232.

⁴³ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s.109.

⁴⁴ KRATOCHVÍL, V. a kol. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Obecná část*. 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 280.

podmínek pro spáchání zvlášť závažného zločinu⁴⁵, zejména v jeho organizování, opatrování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, sročení, v návodu nebo pomoci k takovému zločinu. Je přípravou jen tehdy, jestliže to trestní zákon u příslušného trestného činu výslovně stanoví a pokud nedošlo k pokusu ani dokonání zvlášť závažného zločinu.“

Trestnost přípravy trestného činu je obecně přípustná pouze u trestných činů zákonem vymezených a pouze pokud jde o zvlášť závažné zločiny podle § 14, odst. 3 TrZ. Těmi se rozumí úmyslné trestné činy s horní hranicí sazby trestu odnětí svobody nejméně 10 let. Z daňových trestných činů je zvlášť závažným zločinem trestný čin podle § 240 odst. 1 ve spojení s odst. 3 TrZ, to znamená, kdo zkrátí daň, poplatek a podobnou povinnou platbu ve velkém rozsahu.

Z povahy věci vyplývá, že musí jít nutně o jednání úmyslné, neboť nedbalostní jednání a také jednání, které trpí nedostatkem dokonání, přípravu vylučují. Jak jsem již výše zmínila v § 20 trestního zákoníku, který tento institut upravuje, je obsažen demonstrativní výčet nejčastějších forem přípravy. Jde zejména o organizování, přizpůsobování nebo obstarávání nástrojů, spolčení, sročení, návod nebo pomoc k trestnému činu. U daňových trestných činů může jít například o jednání spočívající v opatrování podkladů pro podání budoucího nesprávného daňového tvrzení s úmyslem zkrátit daň.

Od účinnosti trestního zákoníku již není příprava u daňových trestných činů trestná. Jinak tomu bylo za účinnosti trestního zákona, kdy byla trestná příprava neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby a zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, nikoli však nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. V dnešní době je iniciativa o znovuzavedení trestnosti přípravy u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.⁴⁶ Jako hlavní argument vlády pro tuto novelizaci je potřeba možnosti tohoto postihu v oblasti černého trhu s lihovinami, cigaretami a dalšími komoditami, jelikož se v praxi stávají případy, kdy policie odhalí jasný záměr zkrátit daň, ale orgány nemají možnost postihu. Naopak mezi hlavní

⁴⁵ § 14 odst. 3 TrZ.

⁴⁶ Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, a zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Dostupné na http://www.korupce.cz/assets/protikorupcni-strategie-vlady/na-leta-2011_2012/B2b---duvodova-zprava-ke-spojenemu-navrhu-zakona-ze-dne-11--dubna-2013---predlozeno-LRV-poprave-RIA.pdf.

argumenty proti tomuto zavedení patří možné přesahy, které by tato novelizace měla, zejména obava, že by se trestnými činy mohly stát situace, kdy jde o běžnou daňovou optimalizaci.

4.1.2 Pokus

Pokus je dalším stádiem trestného činu, který je již na pomyslné škále blíže k dokonanému trestnému činu než příprava. Upravuje ho § 21 TrZ. Rozdílem od přípravy je fakt, že pokus je obecně trestný bez ohledu na typovou materiální stránku trestného činu.⁴⁷ Společný naopak je i zde znak, že se musí jednat o úmyslné jednání, které přímo směřuje k dokonání trestného činu, ke kterému ovšem nedošlo. Hraničním mezníkem mezi přípravou a pokusem je pojem bezprostřednost. Pokus musí bezprostředně směřovat k dokonání trestného činu.

Trestní odpovědnost za pokus zaniká podle § 21 odst. 3, jestliže pachatel dobrovolně upustil od dalšího jednání směřujícího k dokonání trestného činu a odstranil nebezpečí nebo učinil o pokusu oznámení v době, kdy nebezpečí mohlo být ještě odstraněno. U pokusu se však nepoužije ustanovení o účinné lítosti jako u trestného činu dokonaného, jak vyplývá z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. 11. 2008, sp. zn. 7 Tdo 1368/200.⁴⁸ „Pokud se tedy pachatel pokusil vylákat daňovou výhodu a učinil vše k dokonání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a následně trval i v řízení před příslušným správcem daně na oprávněnosti nároku a odmítl zjištění, že nárok není oprávněný, takže neuplatnění nároku záviselo pouze na postupu správce daně, pak nelze hovořit o tom, že by pachatel upustil od dalšího jednání dobrovolně ve smyslu § 21, odst. 3.“⁴⁹

Pokus můžeme dělit z hlediska stadia ukončení a zdroje nezpůsobilosti. Může se tedy jednat o pokus ukončený či neukončený, přičemž toto rozdělení je důležité pro trestní odpovědnost pachatele, zda lze nebo již nelze eventuálně splnit zákonné podmínky zániku z důvodu dobrovolného upuštění od dokonání právě ve

⁴⁷ KRATOCHVÍL, V. a kol. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Obecná část*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s.284.

⁴⁸ uveřejněné pod číslem 54/2009 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek, dostupné na http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/1F0BBCCA031AA0BCC1257A4E00650055?openDocument&Highlight=0.

⁴⁹ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 114.

stadiu pokusu. Při pokusu neukončeném stále existuje jistý časový úsek pro toto dobrovolné upuštění od dokonání.⁵⁰ Příkladem takového pokusu může z hlediska daňových trestných činů být případ, kdy pachatel v úmyslu zkrátit daň odevzdá podklady, na základě nichž bude daň vyměřena nižší, než by měla být, ovšem následně doloží dokumenty správné ve snaze, aby mu daň byla správně vyměřena, upustí tak dobrovolně od dokonání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.⁵¹

Z hlediska způsobilosti může být pokus nezpůsobilý z důvodu absence způsobilosti v subjektu, předmětu nebo prostředku trestného činu.

4.1.3 Dokonaný trestný čin

Nejzávažnějším stádiem trestného činu je jeho dokonání. Vyznačuje se naplněním všech znaků skutkové podstaty daného trestného činu. K dokonání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je nutné dokončení jednání, které má za následek vyměření nižší daně nebo nevyměření žádné daně a získání majetkového prospěchu pachatele. Stejně je to i v případě neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, kdy plátce nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné stanovení daně jinému nebo její vymáhání od jiného. Mezníkem mezi pokusem a dokonaným trestným činem u trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby je na straně správce daně, zda vydá rozhodnutí o daňové povinnosti, ve kterém se promítly nesprávné údaje záměrně poskytnuté pachatelem. Pokud ano, lze hovořit o dokonaném trestném činu, pokud ne a správce dá rovnou podnět orgánům činným v trestním řízení, jedná se o stádium pokusu.⁵²

4.2 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

§ 240 trestního zákoníku definuje tento trestný čin následovně:

(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení,

⁵⁰ KRATOCHVÍL, V. a kol. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Obecná část*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 286.

⁵¹ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 115.

⁵² KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 117 – 118.

příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatků nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

- (2) Odnětím svobody na dvě až osm let bude pachatel potrestán,
- a. Spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,
 - b. Poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo
 - c. Spáchá-li takový čin ve značném rozsahu
- (3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.

Tento typ trestného činu patří mezi nejčastější typy trestných činů hospodářských.

Problematika zkrácení daně souvisí s daňovou optimalizací. Optimalizovat daň laicky řečeno znamená si daň přizpůsobit, tak jak je to pro plátce či poplatníka výhodnější. Jde o to pomocí zákonných prostředků si daň přizpůsobit a to lze oběma směry, to znamená buď zvýšit, nebo snížit daňový základ. Jelikož v ČR je daňová zátěž občanů značná, je běžnou praxí snaha o co největší daňovou optimalizaci, neboli snížení daně. To je samozřejmě v pořádku, pokud se nepřekročí rámec legálních mezí. Nicméně určit hranici, kdy je optimalizace ještě legální a kdy už se jedná o trestný čin, obecně nelze a je třeba, vzhledem k různorodosti daní, posuzovat každý případ individuálně.

Negativně se dá vymezit, kdy se o trestný čin zkrácení daně nejedná:

1. zákonem dovolené způsoby snižování daňové povinnosti, včetně přípustného uplatňování slev, nákladů, osvobození, odpočtů atd.
2. zatajení zdanitelného příjmu dosaženého trestnou činností
3. samotné neodvedení nebo nezaplacení daně, která nebyla zatajena a jejíž výše nebyla zkreslena
4. pouhé machinace v účetních a jiných daňových dokladech⁵³

V těchto případech se dle okolností nejedná vůbec o trestný čin nebo o jiný trestný čin než zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

⁵³ ZATLOUKAL, T. (ed.), *Trestní právo daňové*, Sborník příspěvků z I. Mezinárodní konference konané 27. října 2006, Praha, s. 4.

Abychom tedy mohli definovat trestný čin zkrácení daně a určit hranici trestnosti daňové optimalizace, je třeba si tyto meze definovat.⁵⁴ „Zkrácením daně ve smyslu předmětného ustanovení trestního zákona se rozumí jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je mu jako poplatníkovi vyměřena nižší daň nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde.“⁵⁵

4.2.1 Objekt

„Objektem je zájem na zabezpečení daňové politiky státu a získání nezbytných finančních prostředků prostřednictvím správného vyměření daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění a podobných povinných plateb.“⁵⁶ Z hlediska fiskální funkce daně lze tedy říci, že objektem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je zájem státu na zajištění příjmu do veřejného rozpočtu.

Vzhledem k tomu, že trestní zákoník v tomto ustanovení nesankcionuje pouhé neodvedení uvedených povinných plateb, ale jejich zkrácení, jde v podstatě o zvláštní případ podvodu.⁵⁷

4.2.2 Objektivní stránka

Dalším prvkem trestného činu je objektivní stránka, která charakterizuje trestný čin z jeho vnějšího pohledu. Tvoří ji systém obligatorních a fakultativních znaků. Mezi obligatorní znaky patří jednání, následek a příčinný vztah mezi nimi, fakultativní znaky jsou potom místo, čas, způsob jednání nebo účinek.⁵⁸ Skutečnost, zda došlo k naplnění všech obligatorních znaků, je rozhodnou pro uznání viny. Splnění fakultativních znaků souvisí s naplněním podmínek kvalifikované skutkové podstaty.

Jak z ustanovení toho trestného činu vyplývá, je objektivní stránkou fakt,

⁵⁴ ZATLOUKAL, T. (ed.) *Trestní právo daňové*, Sborník příspěvků z I. Mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze, Praha, s. 1.

⁵⁵ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. července 2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005, uveřejněné pod číslem 34/2006 Sbirky soudních rozhodnutí a stanovisek, dostupné na http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/DA8B0A6A7E25319BC1257A4E00678103?openDocument&Highlight=0.

⁵⁶ ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník: komentář. II. Díl. 2.* vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2416.

⁵⁷ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 2193.

⁵⁸ KRATOCHVÍL, V. a kol. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Obecná část.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 213-214.

že pachatel zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu, nebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb ve větším rozsahu.⁵⁹

Co se týče pojmu větší škody, musíme v první řadě od sebe oddělit skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně nebo podobné povinné platby na jedné straně a vylákání výhody na některé z těchto plateb na straně druhé. Na rozdíl od zkrácení daně nebo podobné povinné platby, kde je k naplnění skutkové podstaty nutné splnění podmínky většího rozsahu, mluvíme - li o vylákání výhody na některé z těchto plateb, zde tato podmínka odpadá.

„ Na rozdíl od trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. (dnes § 240 odst. 1 TrZ.) se u vylákání výhody na povinných platbách podle § 148 odst. 2 tr. zák. (dnes § 240 odst. TrZ.), (např. uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty) výslovně nevyžaduje, aby se tak stalo ve větším rozsahu. Za předpokladu, že výhodu na povinných platbách lze vyjádřit finančně, mohla by být skutková podstata trestného činu podle § 148 odst. 2 tr. zák. (dnes § 240 odst. 1 TrZ.) formálně naplněna vylákáním výhody v jakékoli výši.“⁶⁰

Pojem větší rozsah zákon dále nedefinuje, nicméně ze soudní praxe se za tuto hranici považuje částka vyšší než 50 000 Kč, která odpovídá vyšší škodě. Zvýšená trestní sazba je v případě velkého rozsahu, který je stanoven na 5 000 000 Kč. Právní úpravu pojmu nalezneme spolu s odkazem na ustanovení trestního zákoníku, kterým se máme řídit v následující judikatuře Nejvyššího soudu.

R 20/2002-I. „Větší rozsah zkrácení daně nebo podobné povinné platby ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. (dnes § 250 TrZ.) odpovídá v peněžním vyjádření hranici větší škody nebo většího prospěchu podle § 89 odst. 11 tr. zák. (dnes § 138 TrZ.)“.⁶¹

⁵⁹ NOVOTNÝ, O. VOKOUN, R. ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, s. 270.

⁶⁰ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. srpna 2003, sp. zn. 3 Tdo 853/2003, uveřejněné pod číslem 3/2004 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek, dostupné na http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/3253B5F91F127663C1257A4E00687C20?openDocument&Highlight=0.

⁶¹ rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. července 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001, uveřejněný pod

Trestného činu zkrácení daně se lze dopustit různými způsoby. Pro základní rozdělení těchto způsobů můžeme například použít kritérium aktivity a pasivity, a to tak, že se tohoto trestného činu lze dopustit jak konáním, tak opomenutím, ačkoli omisivní jednání převažuje. Dalším použitelným kritériem může být typ činnosti. Pachatelem je ten, kdo údaje zkreslí nebo zatají. Typickým příkladem zkreslení je fikce vyšších nákladů, než byly ve skutečnosti a naopak zatajování a následné nezdanění příjmů. V praxi dochází ke kombinaci všech těchto typů jednání.⁶²

Při tomto trestném činu vlastně dochází k poškození příjemce daně, tedy státu, a naopak k obohacení pachatele. V praxi je drtivá většina případů neodvedení zaměstnavatelů sociálního a zdravotního pojištění za své zaměstnance

Aby mohla být vina skutečně pachateli přičítána a tím pádem byla objektivní stránka kompletní, je nutné i naplnění kauzálního nexu neboli příčinné souvislosti mezi jednáním a následkem. To znamená, že následek takový jaký je, musí nastat jasně a bezpochybně v důsledku protiprávního jednání pachatele.

4.2.3 Subjekt

Obecně se subjektem jakéhokoli trestného činu rozumí trestně odpovědná osoba, která svým jednáním naplnila všechny znaky skutkové podstaty trestného činu nebo jeho pokusu či přípravy, je-li dle trestního zákoníku trestná.

Z judikatury vyplývá, že pachatelem může být kdokoli. Konkrétně se jedná o usnesení NS, ze dne 31. 10. 2006, sp. zn. 7 Tdo 1270/2006 „... okruh osob, které mohou být pachatelem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 tr. zák. (dnes § 240 TrZ.) není nijak omezen, zejména ne na účastníky daňového nebo celního řízení. Pachatelem může být kdokoli, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že zákonná daň nebo clo nebyly jemu nebo komukoliv jinému vyměřeny v souladu se zákonem a daň či clo zkrátí ve větším rozsahu“.⁶³ Ačkoli se tedy v praxi setkáváme nejčastěji s

číslem 20/2002 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek, dostupné na http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/3479C3E009CF0197C1257A4E006956C2?openDocument&Highlight=0.

⁶² ZATLOUKAL, T. (ed.), *Trestní právo daňové*, Sborník příspěvků z I. Mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze, Praha, s. 3

⁶³ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31. října 2006, sp. zn. 7 Tdo 1270/2006, dostupné na http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/9D4669F7EC4ABEF1C1257A4

pachatelem plátcem, nebo poplatníkem daně, nemusí to být podmínkou a může se jednat i o jiné osoby, než daňové subjekty, např. daňový poradce, likvidátor firmy apod. V závislosti na míře aktivity těchto osob se poté jedná buď o samostatné pachatelství, spolupachatelství, případně organizátorství či návodce.⁶⁴ S přijetím zákona o trestní odpovědnosti právnických osob může být pachatelem kromě fyzické osoby i osoba právnická.

Pachatelem může být i osoba, která se vydává za subjekt příslušné povinné platby, ačkoli tomu tak není. Nejčastěji se jedná o případ, kdy se vydává za plátce spotřební daně za účelem nároku na vrácení platby od státu. Vystupování takové osoby jako subjektu daně je pouze účelové s cílem vylákat daňovou výhodu. Ve skutečnosti tedy tato osoba subjektem daně není, pouze předstírá podnikatelskou činnost a tím finguje i povinnost státu k vrácení platby.⁶⁵

V rámci kvalifikované skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je v odstavci 2 písmeno a § 240 TrZ podmínka, že se trestného činu dopustí nejméně dvěma osobami. To znamená, že vedle osoby pachatele musí být přítomny ještě další dvě osoby, takže v celku trestný čin spáchají v součinnosti nejméně tři osoby. Může jít o formu spolupachatelství nebo účastenství, nelze však do takové součinnosti započítávat účastníka, jehož činnost se omezila pouze na formu návodu. Pro naplnění této kvalifikované skutkové podstaty se navíc nevyžaduje, aby osoby, které se účastní na trestném činu, byly trestně odpovědné. Z hlediska zavinění ve vztahu k této okolnosti je nutné, aby pachatel o součinnosti s dalšími dvěma osobami věděl, resp. vědět měl.⁶⁶

4.2.4 Subjektivní stránka

Subjektivní stránkou se rozumí vnitřní psychický vztah pachatele k trestnému činu, který spáchal. Obligatorním znakem je zavinění, mezi fakultativní znaky dále patří pohnutka, motiv či nějaký cíl nebo záměr.⁶⁷

E0066A4F9?openDocument&Highlight=0.

⁶⁴ ZATLOUKAL, T. (ed.) *Trestní právo daňové*, Sborník příspěvků z I. Mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze, Praha, str. 7.

⁶⁵ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 123.

⁶⁶ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 123.

⁶⁷ KRATOCHVÍL, V. a kol. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Obecná část*. 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s.237.

Z hlediska trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je posouzení subjektivní obzvláště důležité. Ať jde o jakoukoliv míru aktivity a jakéhokoliv pachatele, je vždy bezpodmínečně nutný úmysl. Nelze se tedy dopustit zkrácení daně z nedbalosti např. početní chybou.

Úmysl se však nevyžaduje přímý, tedy, že pachatel věděl, že svým jednáním naplňuje skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a chtěl, aby to tak bylo, nýbrž postačuje úmysl nepřímý, kdy pachatel věděl, že svým jednáním může naplnit skutkovou podstatu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a pro případ, že by se tak stalo, je s tím srozuměn.⁶⁸

„K úvahám o zavinění pachatele je třeba dodat, že ustanovení § 240 trestního zákoníku o zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby není skutkovou podstatou s banketní dispozicí, který by se dovolávala jiných mimotrestních právních norem, byť používá právní pojmy „daň“, „clo“, „poplatek“ atd., což jsou platby vymezené příslušnými právními předpisy co do podmínek a jejich výše. Proto zde neplatí, že neznalost zákona neomlouvá, takže případný omyl pachatele o obsahu těchto mimotrestních právních norem se posuzuje nikoliv jako právní omyl, který pachatele neomlouvá, ale jako skutkový omyl, který, pokud je skutečně dán na straně možného pachatele, vylučuje jeho úmyslné zavinění a tím i trestní odpovědnost za trestný čin § 240 trestního zákoníku. Omylem pachatele v tomto smyslu ovšem není, jestliže nezná přesné znění příslušných daňových předpisů, včetně konkrétních ustanovení, která odůvodňují vznik a výši daňové povinnosti. K trestní odpovědnosti proto postačí, jsou-li pachateli známy rozhodné skutkové okolnosti, od nichž se odvíjí daňová povinnost plátce nebo poplatníka např. že dosáhl zdanitelného příjmu z podnikání za určité období, že provedl zdanitelné plnění za cenu, do níž byla zahrnuta daň z přidané hodnoty, apod.“⁶⁹

4.2.5 Vývojová stádia trestného činu Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Každý trestný čin prochází určitým vývojem, jehož etapy jsou definovány

⁶⁸ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 143.

⁶⁹ ZATLOUKAL, T. (ed.) *Trestní právo daňové*, Sborník příspěvků z I. Mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze, Praha, s. 8.

v jedné z předchozích kapitol.

Trestný čin zkrácení daně se, jak logicky vyplývá, může odehrát v časovém rozmezí od vyměrování příslušné platby až do jejího zaplacení. Pouze až po jejím úmyslně špatném vyměření a zaplacení se stává dokonáním trestným činem zkrácení daně. V situaci, kdy by byl trestný čin odhalen nebo od něj bylo upuštěno ještě před provedením platby, je tento čin pouze pokusem dle § 21, trestního zákoníku.

„Dokonáním trestným činem je úmyslné jednání pachatele, jímž docílí, že mu daň či jiná povinná platba nebyla vyměřena v plné výši, nebo nebyla vyměřena vůbec. K dokonání tohoto trestného činu je tedy zapotřebí dokončení jednání, které má za následek vyměření nižší daně a získání majetkového prospěchu pachatele.

Pokud ovšem pachatel úmyslně činí tak, aby došlo k dokonání trestného činu, ale k vyměření nižší nebo žádné daňové povinnosti nedojde, je jednání pachatele pouze ve stádiu pokusu. Z logiky věci vychází, že časová určenost pokusu a jeho odlišení od dokonání trestného činu závisí na správci daně.

Pokud správce daně vydá rozhodnutí o daňové povinnosti, ve kterém se promítly vědomě nesprávné skutečnosti uvedené pachatelem, lze hovořit o dokonání trestného činu. Na druhou stranu, pokud správce daně takové rozhodnutí nevydá a rovnou se obrátí na orgány činné v trestním řízení, jde o jednání ukončené ve stádiu pokusu.

O přípravu se bude jednat, pokud jednání pachatele bude spočívat v opatřování podkladů pro budoucí nesprávné vyměření daně správcem daně. Typicky může jít například o přípravu falešné kupní smlouvy, v důsledku které pachatel bude žádat vyšší odpočet DPH.⁷⁰

Pokud je trestná činnost zastavena ještě dříve, a to teprve ve stádiu strádání

⁷⁰ rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. září 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004, uveřejněný pod číslem 22/2005 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek, dostupné na http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/C3FD1804EB3FAE9BC1257A4E0065664B?openDocument&Highlight=0,o,připravu,se,bude,jednat,,pokud,jednání,pachatele,bude,spočívat,v,opatřování,podkladů,pro,budoucí,nesprávné,vyměření,daně,správcem,daně.,typicky,může,jít,například,o,připravu,falešné,kupní,smlouvy,,v,důsledku,které,pachatel,bude,žádat,vyšší,odpočet,dph.

podkladů pro vykázání falešné ekonomické činnosti a přiznání nebylo ještě podáno, jedná se o stadium přípravy dle § 20 trestního zákoníku.⁷¹

4.3 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

Tato skutková podstata byla zavedena do trestního zákona novelou č. 253/1997 Sb. jako reakce na zvýšený výskyt neplatičů, kteří dlužili státu a orgánům pojištění velmi vysoké částky.⁷² Trestní zákoník upravuje skutkovou podstatu tohoto trestného činu v § 241:

- (1) „Kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na důchodové spoření, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.
- (2) Odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.
- (3) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo jiného prospěch velkého rozsahu.“

4.3.1 Objekt

Objektem trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby je zájem státu na řádném odvedení určitých povinných plateb, konkrétně daně, pojistného na důchodové spoření, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistného na zdravotní pojištění. Tyto platby jsou nejprve sraženy zaměstnanci nebo jiné osobě a na základě zákonné povinnosti v druhé fázi odvedeny příslušnému orgánu.⁷³ Vztahuje se na všechny sražené částky, které jsou vybírané jako daň z příjmů, které je povinen zaměstnavatel nebo plátce srazit za

⁷¹ ZATLOUKAL, T. (ed.) *Trestní právo daňové*, Sborník příspěvků z I. Mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze, Praha, s. 9.

⁷² KUČHTA, J. FENYK, J. FRYŠTÁK, M. KALVODOVÁ, V. *Hospodářská trestná činnost*. 1. vydání. Masarykova univerzita: Brno, 2007. Edice multimediálních pomůcek PrF MU, 37. s. 37.

⁷³ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 144.

zaměstnance nebo jinou osobu a odvést svému místně příslušnému správci daně.⁷⁴

Vzhledem ke způsobu placení se daní v tomto případě rozumí jen daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, protože jen v tomto případě je daň placena tak, že zaměstnavatel jako plátce daně je povinen srážet zálohu na daň zaměstnanci jako poplatníkovi daně a odvádět ji za něj příslušnému správci daně.⁷⁵

Pojistným na sociální zabezpečení je povinná platba určena k financování potřeb poskytovaného sociálního zabezpečení a zahrnuje pojistné na důchodové zabezpečení a pojistné na nemocenské pojištění. Jeho výši a podmínky placení stanoví zákon č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, který zakládá rovněž povinnost platit příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.⁷⁶ Trestní odpovědnost podle § 241 TrZ se vztahuje jen na tu část pojistného a příspěvku, kterou má za povinnost platit zaměstnavatel.

4.3.2 Objektivní stránka

U neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby na rozdíl od zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby nedochází k podvodnému jednání. Pachatel svou zákonnou povinnost odvést dávku nezapírá, ale z nějakého důvodu tuto povinnost záměrně nesplní.⁷⁷

Aby byla objektivní stránka naplněna, je zapotřebí splnit ještě následující podmínku. Jde o prokázání, že zaměstnavatel měl prostředky potřebné ke splnění daňové, příspěvkové či pojistné povinnosti, ale přesto povinnost nesplnil.

„Trestnost jednání spočívajícího v neodvedení daně, pojistného na zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení včetně příspěvku na státní politiku zaměstnanosti je podmíněna zjištěním, že zaměstnavatel měl k dispozici potřebné finanční prostředky, tj. nepřislušné částky ze mzdy svým zaměstnancům z jejich hrubých mezd skutečně srazil a v rozporu se zákonem je neodvedl

⁷⁴ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl.2.* vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2447.

⁷⁵ ŠÁMAL, P., PÚRY, F., ŠTENGLOVÁ, I., *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice.* 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2001, s. 359

⁷⁶ ŠÁMAL, P., PÚRY, F., ŠTENGLOVÁ, I., *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice.* 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2001, s.359

⁷⁷ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl.2.* vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2449.

oprávněným příjemcům, ale použil je k jiným účelům. Tuto skutečnost je třeba v trestním řízení prokázat.⁷⁸

Trestní odpovědnost nepřipadá v úvahu, pokud povinný povinnou dávku odvedl, bez ohledu na to, na co ji oprávněný příjemce použil, a to i v případě, že by ji použil na započtení jiné, dříve vzniklé pohledávky na odvodové povinnosti, viz názor Nejvyššího soudu:

„Nejde o trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 odst. 1 tr. zák. (dnes § 240 TrZ) jestliže plátce daně v rozhodném období poplatníkovi daň skutečně srazí a v tomto období ji také odvede správci daně. Případná okolnost, že správce daně započte přijatou platbu na úhradu staršího, dříve vzniklého dluhu plátce a účetně mu vykazuje dluh za období, v němž daň skutečně srazil a odvedl, nemá žádný význam a není důvodem trestnosti plátce ve vztahu k tomuto období.“⁷⁹

Nejvyšší soud se vyjádřil k věci, která se týká opakovaného naplnění skutkové podstaty trestného činu dle § 241 trestního zákoníku a vydal usnesení, jak v tomto případě trestný čin posuzovat. V usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31. 8. 2004 sp. zn. 11 Tdo 337/2004 byl zaujat právní názor, podle něhož je trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti spáchán opakovaným nesplněním některé z těchto zákonných platebních povinností. V tom případě za splnění dalších subjektivních a objektivních souvislostí vyžadovaných zákonem lze takové omisivní jednání posoudit jako pokračující trestný čin spáchaný více dílčími útoky, jež spočívají v jednotlivých případech nesplnění zákonné platební povinnosti. Protože z hlediska objektivní stránky není podstatou trestného činu podle § 147 odst. 1 tr. zák. (dnes § 251 TrZ.) jednání, kterým pachatel udržuje protiprávní stav, popřípadě jednání spočívající ve vyvolání protiprávního stavu a v jeho udržování, nelze v takových případech tento trestný čin pokládat za trestný

⁷⁸ rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 5. 2000 sp. zn. 4 Tz 63/2000.

⁷⁹ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. prosince 2004, sp. zn. 7 Tdo 1426/2004, uveřejněné pod číslem 20/2005 Sbirky soudních rozhodnutí a stanovisek, dostupné na http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/855423B5AC59E636C1257A4E006524AB?openDocument&Highlight=0.

čin trvající.⁸⁰

4.3.3 Subjekt

Na rozdíl od zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby může být u trestného činu neodvedení daně, pojištění na sociální zabezpečení a podobné povinné platby pachatelem pouze subjekt konkrétní. To znamená, že musí mít určité speciální vlastnosti, což v tomto případě je, že subjektem může být pouze plátce daně, což je v praxi většinou zaměstnavatel, a to jak osoba fyzická, tak i právnická. Pokud by se neodvedení daně týkalo fyzické osoby, která má příslušnou částku odvést sama za sebe a neudělala to, nebude trestně odpovědná.⁸¹ Judikatura se k otázce pachatele trestného činu, dnes pod § 241 trestního zákoníku vyjádřila ve svém rozhodnutí R 53/2000 – rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 6. 1999 takto:

„Pachatelem trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 tr. zák. (dnes § 241 tr. zák.) je plátce daně, uvedeného pojistného nebo uvedeného příspěvku, který nesplní svou zákonnou povinnost odvést tyto platby, resp. jejich části za jiného je výlučně zaměstnavatel (resp. jeho statutární orgán nebo odpovědný pracovník, který má platby provést) jako plátce té části daně, pojistného nebo příspěvku, jejichž uhrazení zákon ukládá poplatníkovi – zaměstnanci.

Naproti tomu zaměstnavatel jako dlužník daně, pojistného nebo příspěvku, který neodvede tyto platby v části, kterou je povinen odvádět sám za sebe, není za toto jednání trestně odpovědný.⁸²

Jak bylo již výše řečeno, subjekt je trestně odpovědný, pouze pokud se prokáže, že prostředky na platbu zaměstnanci nebo jiné osobě strhl, ale přesto platbu neodvedl. Může nastat situace, kdy zaměstnavatel nedisponoval dostatečnými prostředky pro odvedení plateb v plné výši a měl pouze na vyplacení čistých mezd svým zaměstnancům. V takovém případě je tedy vyloučena

⁸⁰ DRAŠTÍK, A., HASCH, K., KUČERA, P., RIZMAN, S.,: *Přehled judikatury – Trestné činy hospodářské*. ASPI, a.s., Praha 2005, s. 162 an.

⁸¹ ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 265.

⁸² DRAŠTÍK, A. HASCH, K., KUČERA, P., RIZMAN, S. *Přehled judikatury – Trestné činy hospodářské*. API, a.s., Praha 2005, s. 149.

odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, mohl by se však dopustit trestného činu zvýhodnění věřitele dle § 223 TrZ. Takového trestného činu by se dopustil, pokud by úplně vyplatil čisté mzdy, popř. platy svým zaměstnancům na úkor ostatních svých závazků, pokud by byl v úpadku. Správným postupem by v takovém případě bylo snížit mzdy, příp. platy vyplacené zaměstnancům a odvést za ně alespoň část povinných plateb.⁸³

4.3.4 Subjektivní stránka

Co se týče subjektivní stránky trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby musí se opět jednat o zavinění úmyslné, neboť zákon nestanovuje, že by stačila pouhá nedbalost. Jednání může být ve formě úmyslu přímého i nepřímého. Příkladem přímého úmyslu může být situace, kdy statutární orgán obchodní společnosti na poradě s vedoucími zaměstnanci rozhodne, že příslušné platby budou zaměstnancům z jejich hrubých mezd srazeny, ale nebudou odvedeny oprávněným subjektům a použijí se na nákup určitého materiálu, přestože právník společnosti i mzdová účetní, kteří se zúčastní porady se statutárním orgánem, upozorňují, že je to v rozporu se zákonem. Úmyslem nepřímým může být pak jiná situace, kdy statutární orgán sice neučiní přímé a výslovné rozhodnutí o jiném použití sražených částek jako v předchozím případě, ale nařídí financovat ze všech možných zdrojů určitou investici, ač s ohledem na svou znalost ekonomické situace společnosti musí být srozuměn s tím, že na to bude třeba použít i sražených a neodvedených částek jinak placených jako zálohy na daň z příjmů zaměstnanců, jejich pojistné zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení.⁸⁴

Navíc se musí spolehlivě prokázat, že subjekt platbu neodvedl vůbec, nejen, že neodvedl v daném termínu. To dokládá rozhodnutí NS ze dne 30. 8. 2000, sp. zn. 3 Tz 155/2000, kde se stanovuje, že „Úmysl pachatele musí směřovat k tomu, že zákonnou povinnost odvést provedené srážky neuskuteční vůbec, nestačí zjištění, že je neodvedl v době, kdy je odvést měl.“

⁸³ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 149.

⁸⁴ PÚRY, F. Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. *Daňový expert*, Praha: Wolters Kluwer, 2006, č.4, s. 6.

Až splněním všech těchto podmínek subjektivní stránky se subjekt stává trestně odpovědným za tento trestný čin.⁸⁵

4.4 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

Posledním daňovým trestným činem, který bude v práci podrobně rozebrán, je trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, který je zakotven v § 243 TrZ.

- (1) „Kdo nesplní zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné stanovení daně jinému nebo její vymáhání od jiného, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.
- (2) Odnětím svobody na jeden rok až čtyři léta nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve značném rozsahu.“

Tato skutková podstata byla poprvé právně zakotvena v trestním zákoně z roku 1961 a to z důvodu, aby se zamezilo daňovým únikům a naopak se zvýšilo jejich odhalování. Od té doby se její znění nijak výrazně nezměnilo, pouze se změnil rozsah a druh stanovených trestů.

4.4.1 Objekt

Objektem je zájem státu na řádném a včasném stanovení daně poplatníkovi a plátcí, avšak na rozdíl od předchozích trestných činů, které sankcionují přímo poplatníka či plátce, jde zde o donucení nepřímé prostřednictvím splnění zákonné oznamovací povinnosti uložené osobě, odlišné od poplatníka či plátce daně. Takovou osobou může být osoba fyzická i právnická, která má informace týkající se důležitých skutečností rozhodných pro vznik nebo plnění daňové povinnosti či pro její vymáhání.⁸⁶

Skutková podstata se týká pouze daňového řízení, ne však už řízení o jiných povinných platbách, např. cla, pojistného na zdravotní pojištění atd. „K tomu, aby vznikla trestní odpovědnost, musí nesplnění zákonné oznamovací povinnosti

⁸⁵ ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 266.

⁸⁶ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2463.

ohrozit ve větším rozsahu řádné a včasné vyměření daně jinému nebo její vymáhání.⁸⁷ Z toho vyplývá, že jde o delikt ohrožovací, takže k samotnému špatnému vyměření již nemusí dojít.

4.4.2 Objektivní stránka

Objektivní stránka spočívá v tom, že pachatel nesplní svou zákonnou oznamovací povinnost. To znamená, že objektivní stránka skutkové podstaty tohoto trestného činu je spjata s nekonáním nebo opomenutím, jedná se tedy o delikt pravý, omisivní.⁸⁸

Jak je již výše zmíněno, jde o delikt ohrožovací, což znamená, že z hlediska následku nemusí dojít k celému zmaření stanovení daně, postačí dostatečně odůvodněná možnost, že daň nebude jinému řádně a včas stanovena či nebude jiným řádně a včas odvedena. Daňovému řízení, které je stěžejním postupem pro stanovení daně, se blíže věnuji v 5. kapitole.

4.4.3 Subjekt

Subjektem u trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti může být pouze ten, komu zákon takovouto oznamovací povinnost vůči správci daně ukládá, to může být jako osoba právnická, tak fyzická, která jedná za některý ze subjektů, jemuž je tato povinnost uložena. Jedná se subjekt konkrétní se zvláštní vlastností (§ 114 odst. 1 TrZ.).⁸⁹ Vždy se ale musí jednat o osobu odlišnou od osoby plátce nebo poplatníka příslušné daně.

Oznamovací povinnost je dána zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, a to konkrétně v § 57-59. Podle ustanovení § 57 daňového řádu mají obecně povinnost poskytnout údaje, na základě vyžádání správce daně, orgány veřejné moci a osoby, které vedou evidenci osob nebo věcí, poskytují plnění, které je předmětem daně, provádějí řízení v případech, kdy předmět podléhá daňové povinnosti, nebo získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní. Tyto subjekty mají oznamovací povinnost v širším slova smyslu, to znamená, že nejde o pouhé předání informace

⁸⁷ ŠÁMAL, P. PÚRY, F. SOTOLÁŘ, A. ŠTENGLOVÁ, I. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. . vydání. Praha: C. H. Beck, 2001. s. 389.

⁸⁸ KUČHTA, J. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 1.vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 272-273.

⁸⁹ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 159.

někomu, ale i o úkony s tím spojené např. podání zprávy atd. V dalších ustanoveních daňový řád vymezuje ještě některé speciální subjekty, jako jsou zdravotní pojišťovny, či poskytovatele platebních služeb, ty ale už mají oznamovací povinnost v užším slova smyslu. U těchto osob se oznamovací povinností prolamuje zásada mlčenlivost, přičemž ovšem není prolomena paušálně, nýbrž pouze ve vymezeném rozsahu. Správce daně může takové informace použít pouze pro správu daní.⁹⁰

4.4.4 Subjektivní stránka

Z hlediska subjektivní stránky jde vždy o trestný čin úmyslný, přičemž stačí úmysl nepřímý. „Pachatel tedy musí o své zákonné povinnosti vědět a být srozuměn s tím, že nesplněním této povinnosti může ve větším rozsahu ohrozit vyměření daně jinému nebo její vymáhání.“⁹¹

4.5 Trestní odpovědnost právnických osob za trestné činy daňové

Poměrně novým institutem v našem právním řádu je trestní odpovědnost právnických osob, která je upravena v zákoně č. 418/2011 o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim⁹², který je v účinnosti od 1. 1. 2012.

Jeden z argumentů pro zakotvení tohoto institutu vyjádřil Šámal: „Absence účinné odpovědnosti právnických osob má kromě mezinárodní oblasti své negativní dopady i ve vnitrostátní rovině, neboť v podstatě nelze nijak postihnout právnickou osobu účastnící se trestné činnosti, přestože pachatel trestného činu prokazatelně jednal v zájmu nebo jménem takové právnické osoby. Právnická osoba je tak velmi často využívána k zakrývání nelegální činnosti a k propírání zisků z trestné činnosti. V některých případech také není možno dovodit odpovědnost konkrétní fyzické osoby, ačkoli o spáchání trestného činu není pochyb.“⁹³

Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob v § 7 taxativně

⁹⁰ LICHNOVSKÝ, O. ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 136.

⁹¹ KUČTA, J. FENYK, J. FRYŠTÁK, M. KALVODOVÁ, V. *Hospodářská trestná činnost*. 1. vydání. Masarykova univerzita: Brno, 2007. Edice multimediálních pomůcek PrF MU, 37. s. 41.

⁹² Dále je zákon o trestní odpovědnosti právnických osob.

⁹³ ŠÁMAL, P. *K trestní odpovědnosti právnických osob*. Bulletin advokacie. 2011, č.11, s. 19.

vyjmenovává okruh trestných činů, za které může být trestně odpovědná právnická osoba. Mezi nimi jsou i trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby a trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.

Dále je z hlediska daňových trestných činů významný § 11 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob, který upravuje účinnou lítost. Její podmínky jsou stejné jako podmínky u obecné účinné lítosti dle § 33 trestního zákoníku.

4.6 Účinná lítost

Účinná lítost je jedním z důvodů zániku trestní odpovědnosti pachatele za spáchaný trestný čin. Zánikem trestní odpovědnosti v důsledku účinné lítosti se sleduje ochrana některých důležitých společenských zájmů, vztahů a hodnot před škodlivými následky, které lze zamezit nebo napravit i po dokonání trestného činu. Zákon dává přednost ochraně těchto statků před zájmem na trestní stíhání pachatele.⁹⁴

Institut účinné lítosti je upraven v hlavě IV., zánik trestní odpovědnosti v § 33 TrZ. Speciální ustanovení o úpravě účinné lítosti vztahující se na trestný čin neodvedení daně nalezneme v § 242 TrZ. Obecné ustanovení o účinné lítosti říká, že pachatel musí dobrovolně:

- a) „zamezit škodlivému následku trestného činu nebo jej napravit
- b) učinit o trestném činu oznámení policejnímu orgánu nebo státnímu zástupci v době, kdy ještě bylo možno škodlivému následku zabránit.“

V zákoně je taxativně jmenovitě uveden souhrn trestných činů, na které se účinná lítost, jako okolnost zbavující trestnosti, vztahuje, a to ve zmíněném § 33 TrZ. Mezi nimi jsou i daňové trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a relativně nově, od novely trestního zákoníku v roce 2009, také nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, na který se v dřívější úpravě účinná lítost vztahovala pouze jako polehčující okolnost.

Zákon se pomocí toho institutu snaží docílit nápravy škodlivého následku

⁹⁴ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 370.

příslibem beztrestnosti pro jeho pachatele, a tudíž i upuštěním od trestu. Tímto nám dává zákonodárce najevo, že náš právní řád upřednostňuje reálnou ochranu těchto zájmů před zájmem na trestní stíhání a postihy těchto trestných činů.⁹⁵

Účinná lítost se tedy skládá ze dvou prvků, a to ze samotného zabránění nebo nápravě škodlivého účinku, nebo nahlášení trestného činu na policejní orgán či státnímu zástupci. K naplnění skutkové podstaty stačí splnit jednu z těchto variant, nemusí být splněny obě současně.⁹⁶

Pachatel musí při nápravě jednat na základě dobrovolnosti. Tu lze vymezit jako jednání ze své vůle, kdy si je vědom toho, že může prosperovat z trestného činu. Pokud se trestného činu dopustí pachatelů více, nevztahuje se projev účinné lítosti jednoho z nich i na ostatní, nýbrž ji musí případně projevit každý individuálně. K hledisku dobrovolnosti zaujal Nejvyšší soud ve svém rozhodnutí ze dne 11. 1. 2001 sp. zn. 7 Tz 298/2000 následné stanovisko: „Jestliže pachatel napravil škodlivý následek trestného činu v době, kdy mu z jeho hlediska trestní stíhání bezprostředně nehrozilo, pak dobrovolnost jeho jednání ve smyslu § 66 (dnes § 33) není vyloučena, i když jednal obecně z obavy před trestním stíháním, avšak nikoliv pod vlivem konkrétně již hrozícího nebo zahájeného trestního stíhání.“

a také Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 28. 7. 2009 sp. zn. IV. ÚS 3093/2008:

„Dobrovolnost jednání přitom není vyloučena jen proto, že pachatel jednal pod vlivem obavy z možného trestního stíhání. Tato obava nijak nevylučuje dobrovolnost napravení škodlivého následku trestného činu. I jednání, které je motivováno snahou odvrátit trestní stíhání, může být dobrovolné. Vždy záleží na konkrétních okolnostech případu, například s jakou bezprostředností trestní stíhání hrozí.“⁹⁷

Důležité při posuzování účinné lítosti je časové hledisko. Z jedné strany je hranice dokonání trestného činu. Ten musí být dokonán se všemi svými

⁹⁵ ZATLOUKAL, T. (ed.) *Trestní právo daňové*, Sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze. Praha, s. 73.

⁹⁶ ZATLOUKAL, T. (ed.) *Trestní právo daňové*, Sborník příspěvků z I. Mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze, Praha, s. 75.

⁹⁷ Dostupné na http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=4-3093-08_1.

případnými účinky. Na straně druhé ale musí být účinná lítost projevona před započítím trestního stíhání a v době, kdy lze škodlivému následku ještě zabránit.

Splnění všech podmínek účinné lítosti má za následek definitivní zánik trestní odpovědnosti pachatele za trestný čin, na nějž se účinná lítost vztahuje, a tudíž zaniká právo státu na jeho potrestání a povinnost pachatele podrobit se trestu, či jinému opatření za spáchaný trestný čin.

Kromě účinné lítosti existují ještě další instituty, díky nimž zaniká trestní odpovědnost za daňové trestné činy. Jsou to promlčení trestní odpovědnosti za daňové trestné činy, které se věnuji níže, a daňová amnestie. Té se ale vzhledem k rozsahu práce nebudu dále věnovat.

4.6.1 Účinná lítost u zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Rozdílná úprava tohoto institutu u jednotlivých daňových trestných činů vyplývá z jejich rozdílných skutkových podstat. Jelikož k naplnění skutkové podstaty zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je nutné podvodné jednání, nestačí zde jako u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby pouhé dodatečné splnění zákonné povinnosti pro zánik trestnosti.⁹⁸ V tomto případě znamená odstranění škodlivého následku dodatečné uhrazení celé zkrácené daně, poplatku a podobné povinné platby, to znamená, pachatel musí dobrovolně uhradit celou částku, o niž stát zkrátit na dani, nebo kterou vylákal jako výhodu na dani, a to podle stavu spáchání činu. Není zde důležité, zda již uběhla prekluzivní lhůta, která má za následek zánik práva státu na vyměření či doměření daně, a tato překážka nebrání tomu, aby pachatel splnil původní povinnost a uhradil celou dlužnou částku. To znamená, že k úplné nápravě škodlivého následku se vyžaduje, aby pachatel zaplatil i to, co se od něj pro stanovený časový odstup již nemůže vyžadovat.⁹⁹

Naplnit podmínky účinné lítosti lze také oznámením trestného činu policejnímu orgánu nebo státnímu zastupitelství, ovšem musí být učiněno tak, aby bylo možno ještě reálně škodlivému následku zabránit. Forma není stanovena, ale právě z důvodu možnosti zabránění škodlivému následku musí být oznámení

⁹⁸ ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník: komentář. I. díl.* 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 444.

⁹⁹ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 210.

dostatečně konkrétní.¹⁰⁰

Judikatura připouští možnost naplnění podmínek účinné lítosti i v případě, že škodlivý následek trestného činu napraví jiná fyzická či právnická osoba. Pachatel ovšem musí sám svou aktivní činností k tomuto splnění přispět.¹⁰¹ Trestní odpovědnost zanikne v okamžiku uhrazení zkrácené daně, poplatku a podobné povinné platby.

Nejvyšší soud judikoval splnění podmínky účinné lítosti u tohoto trestného činu. „Není proto vyloučeno, že podmínky účinné lítosti v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. (dnes § 240 TrZ.) mohou být splněny i za situace, kdy pachatel překročil k napravení škodlivého následku trestného činu bezprostředně poté, co příslušný finanční úřad u něj učinil první poznatek o podezřelé okolnosti, která však sama o sobě nestačila k závěru, že byl spáchán trestný čin, ale mohla být podnětem k dalším úkonům ze strany finančního úřadu.“¹⁰²

4.6.2 Účinná lítost u neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

Jak již bylo výše uvedeno, naplnění skutkové podstaty tohoto trestného činu nespočívá v podvodném jednání, nýbrž v nesplnění zákonné povinnosti. Proto k naplnění podmínek pro zánik trestnosti z důvodu účinné lítosti postačuje pouhé dodatečné splnění této povinnosti a není zde vyžadován prvek dobrovolnosti.¹⁰³ Vzhledem k tomu, že trestný čin musí být dokonán, aby bylo možné institut účinné lítosti použít, odstraňuje v tomto případě pachatel většinou škodlivý následek až po zahájení trestního stíhání, proto zde není podmínka dobrovolnosti vyžadována.

Základní podmínkou ovšem je, že pachatel dodatečně splní svou povinnost odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti v celém rozsahu, který je vymezen v žalobním

¹⁰⁰ ZATLOUKAL, T. (ed.) *Trestní právo daňové*, Sborník příspěvků z I. Mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze, Praha, s. 77.

¹⁰¹ ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 278.

¹⁰² usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. března 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, uveřejněné pod číslem 29/2013 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek.

¹⁰³ ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník: komentář. I. díl*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 444.

návrhu obžaloby. Dodatečné uhrazení pohledávky může provést až do té doby, dokud soud prvního stupně nezačne vyhlášovat rozsudek.¹⁰⁴

Problematický je právě výše uvedený fakt, že ve speciálním ustanovení o účinné lítosti je stanoveno, že trestní odpovědnost zaniká, pokud pachatel dodatečně svou povinnost splní, a to až do chvíle, než soud prvního stupně započne vyhlášovat rozsudek. Ústavní soud se vyslovil ve svém nálezu ze dne 28. 7. 2009 sp. zn. IV. ÚS 3093/2008¹⁰⁵ k institutu účinné lítosti, konkrétně k rozdílnosti obecného ustanovení účinné lítosti¹⁰⁶, které se vztahuje i na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a speciálního ustanovení o účinné lítosti¹⁰⁷, které se vztahuje pouze na trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby.

„Trestní zákon zná, mimo obecné ustanovení o účinné lítosti v § 66 (dnes § 33 TrZ), rovněž speciální ustanovení o účinné lítosti uvedené v § 147a (dnes § 242 TrZ), které se týká výhradně trestného činu neodvedení daně dle § 147 trestního zákona. V § 147a trestního zákona je lhůta, v níž je možné projevit účinnou lítost, ukončena počátkem vyhlásování rozsudku soudem prvního stupně. V typově shodné trestné činnosti, definované v § 147(dnes § 240 TrZ) a 148 (dnes § 241 TrZ) trestního zákona, považuje Ústavní soud pojem "neodvedení" za terminologicky významnější zásah do chráněného zájmu státu. Tomuto pojmu je přitom zvláštním ustanovením poskytnuta přesně definovaná lhůta pro uplatnění účinné lítosti. Naopak terminologicky užšímu pojmu "zkrácení" je poskytnuta pouze obecná ochrana, v níž není lhůta zákonem stanovena. Ústavní soud proto považuje za nepřijatelné, aby lhůty k uplatnění účinné lítosti byly pro obdobnou trestnou činnost tak rozdílné. Zvláště pak v případě, kdy přísnější je interpretace obecného ustanovení § 66 trestního zákona než zákonné vymezení v § 147a trestního zákona.“

Tímto nálezem se Ústavní soud podstatně odchýlil od dosavadní soudní praxe, kdy se trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby považoval za *lex specialis* k trestnému činu podvodu, a tedy za trestný čin velice

¹⁰⁴ ZATLOUKAL, T. (ed.) *Trestní právo daňové*, Sborník příspěvků z I. Mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze, Praha, s. 80.

¹⁰⁵ Dostupné na http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=4-3093-08_1.

¹⁰⁶ § 33 TrZ

¹⁰⁷ § 242 TrZ

společensky nebezpečný, neboť ohrožuje přímo existenci státu, a naopak trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby se považoval za trestný čin s nižší společenskou škodlivostí.¹⁰⁸

4.7 Promlčení daňové trestné činnosti

K promlčení trestní odpovědnosti dochází na základě uplynutí určité doby od spáchání trestného činu. Důvodem pro netrestání takového trestného činu je to, že nebezpečnost trestného činu již pominula, navíc lze předpokládat, že pachatel se v této době již napravil, jelikož další trestnou činnost nepáchá, a tudíž není zájem státu a společnosti na jeho potrestání. Z hlediska procesního je důvodem ztížené vyšetřování a dokazování takového trestného činu a rovněž zvýšená možnost justičního omylu.

Jedinou podmínkou pro promlčení trestného činu je uplynutí zákonem stanovené promlčecí doby. Promlčecí doba je odstupňovaná dle závažnosti trestného činu, takže se u jednotlivých trestných činů odlišuje.¹⁰⁹ Začíná běžet od okamžiku, kdy byl trestný čin dokonán, to znamená naplněním všech znaků příslušné skutkové podstaty trestného činu. U trestných činů hromadných, trvajících či pokračujících se ovšem dokonání nekryje s dokončením, proto zde začíná promlčecí doba běžet až od dokončení. Při pokračování v trestné činnosti je okamžikem dokončení doba, kdy byl proveden poslední dílčí útok. U trvajícího trestného činu je jím okamžik, kdy byl odstraněn protiprávní stav, jehož udržování je zákonným znakem trestného činu, a u trestného činu hromadného je moment dokončení dán posledním útokem.¹¹⁰

Ačkoli je promlčení hmotněprávním institutem, jelikož nezaniká pouze stíhatelnost pachatele, ale trestní odpovědnost, má promlčení i významné procesní následky. Proti pachateli, jehož trestní odpovědnost byla promlčena, nelze za žádných okolností zahájit trestní stíhání. Pokud takové trestní stíhání přeci jen bylo zahájeno, nelze v něm nadále pokračovat a musí být zastaveno. Jediným případem, kdy by ve stíhání šlo pokračovat, je situace, kdy by obviněný do tří dnů od doby, kdy mu bylo oznámeno usnesení o zastavení trestního stíhání, prohlásil,

¹⁰⁸ TRUBAČ, O. *Účinná lítost a trestní právo daňové*. [online]. [cit. 2014-03-19]. Dostupné na: <http://cfoworld.cz/legislativa/ucinna-litost-a-trestni-pravo-danove-1198>.

¹⁰⁹ § 34 odst. 1, zákon č. 40 /2009 Sb., trestní zákoník.

¹¹⁰ ŠÁMAL, P. PÚRY, F. ŠTENGLOVÁ, I. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2001, s. 125.

že trvá na tom, aby věc byla projednána. O této skutečnosti musí být obviněný poučen.¹¹¹

Na běh promlčecí doby mají vliv různé okolnosti uvedené v § 34 odst. 3 a 4 TrZ, díky nimž dochází k jejímu zastavení či přerušení. Takovou okolností je například spáchání nového trestného činu. To je u daňových trestných činů časté, jelikož dochází k tomu, že pachatel, který zkrátil daň, poplatek a podobnou povinnou platbu v dalším zdaňovacím období své jednání opakuje, a tudíž nemůže k promlčení dojít, jelikož se promlčecí doba staršího trestného činu přeruší a začíná běžet nová.¹¹²

Trestní odpovědnost zaniká marným uplynutím celé promlčecí doby.

¹¹¹ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. I. díl.* 2.vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 380.

¹¹² ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech.* 2. vyd. Praha: C. H. Beck, s. 276-277.

5. Procesní stránka daňových trestných činů

5.1 Daňové řízení

Daňové řízení je typem řízení, které je vedeno oprávněným správcem daně vůči osobě povinné, jehož postup je upraven zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, který je procesním předpisem v daňovém právu. Jde o postup účastníků stanovený právními předpisy, k zajištění realizace práv a závazků, které daňovým subjektům vyplývají z daňových vztahů.¹¹³

Účelem tohoto řízení je daň vyměřit, stanovit, vybrat, zkontrolovat splnění daňové povinnosti a eventuálně vymáhat v případě, že tato povinnost nebyla subjektem splněna dobrovolně. Předmětem daňového řízení jsou tedy daně. Řízení končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti.

5.1.1 Zásady

V průběhu daňového řízení je nutné řídit se obecnými zásadami daňového řízení. Těmito jsou zásady uvedené v hlavě II. Zákona č. 280/2011 Sb., daňový řád. V § 2 jsou vymezeny zásady:

Zásada zákonnosti – tímto se rozumí, že správce daně je povinen se řídit zákonem a jinými právními předpisy ČR. Jeho působnost je stanovena zákonem, stejně tak, jako jeho pravomocí k výkonu této působnosti. Zákonem se pro účely daňového řádu rozumí též mezinárodní smlouvy, které jsou součástí právního řádu, a mnohé akty evropského práva. Těmi jsou zejména nařízení, ale i ustanovení či rozhodnutí, např. Celní kodex Evropské unie.¹¹⁴

Zásada přiměřenosti – správce daně je povinen chránit zájmy daňových subjektů i třetích osob a zároveň požadovat po takových osobách součinnost či plnění povinností pouze v případech, které jsou v souladu se zákonem a které jsou důležité ke splnění cíle.

¹¹³ BAKEŠ, M. KARFÍKOVÁ, M. KOTÁB, P. MORKOVÁ, H. a kol. Finanční právo, 6. Upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 258.

¹¹⁴ BAKEŠ, M. KARFÍKOVÁ, M. KOTÁB, P. MORKOVÁ, H. a kol. Finanční právo, 6. Upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 258.

Zásada rovnosti - je i obecnou právní zásadou. Všechny osoby zúčastněné na správě daně mají rovné postavení, musí s nimi být zacházeno stejně a bez rozdílu a mají stejná procesní práva i povinnosti.

Zásada vzájemné spolupráce – v rámci této zásady rozumíme spolupráci správce daně a všech osob zúčastněných na správě daně. Správce daně umožní účastníkům výkon jejich procesních práv, v případě nutnosti je poučí a také je informuje o svých závěrech a výsledcích řízení. Naopak účastníci musí na výzvu správce daně nebo i bez ní plnit své procesní povinnosti, zejména podat vysvětlení.

Zásada rychlosti a hospodárnosti – správce daně postupuje v řízení bez zbytečných průtahů a odkladů tak, aby žádnému z účastníků, ale ani státu, nevznikaly neodůvodněné, nepřiměřené náklady.

Zásada volného hodnocení důkazů – správce daně hodnotí všechny důkazy, které v souvislosti s případem vyšly najevo, a to podle svého uvážení, každý zvlášť a zároveň v souhrnu a souvislosti s ostatními důkazy.

Zásada právní jistoty/ předvídatelnosti – případy skutkově a právně podobné by měl správce daně rozhodovat stejně, aby nedocházelo k překvapivým závěrům, a tudíž byla zachována právní jistota.

Zásada materiální pravdy – při svém rozhodování vychází správce daně ze zjištění skutečného skutkového a právního stavu.

Zásada neveřejnosti – daňové řízení je zásadně neveřejné vzhledem k povaze předmětu řízení a informacím, se kterými se pracuje.

Zásada mlčenlivosti – souvisí se zásadou neveřejnosti. Platí pro všechny osoby zúčastněné v daňovém řízení i pro správce daně a jiné úřední osoby, s ohledem na všechny skutečnosti, které se během řízení a v souvislostech s ním dozví. Mlčenlivosti může zbavit pouze daňový subjekt, s nímž se řízení vede a o jehož záležitosti jde.

Zásada legality – daňové řízení se zahajuje i bez návrhu, z moci úřední. Správce daně je povinen průběžně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání

povinností subjektů a činit náležitě úkony a opatření v reakci na zjištěné skutečnosti.

5.1.2 Účastníci

Daňový řád po určení předmětu a účelu právní úpravy a definování základních zásad pokračuje v obecním vymezení správy daní definováním jejich subjektů. Shodně jako dřívější zákon o správě daní a poplatků člení daňový řád subjekty daní do dvou obecných okruhů – do kategorie osob nadaných veřejnoprávní pravomocí a do kategorie osob zúčastněných na správě daní.¹¹⁵

Účastníky daňového řízení jsou tedy na straně jedné správce daně a na straně druhé osoby zúčastněné na správě daně, které lze dále dělit na daňový subjekt a třetí osoby.

5.1.2.1 Správce daně

Správce daně je každý správní orgán, případně i jiný orgán, pokud jej zvláštní zákon zmocňuje k výkonu správy daní. Jsou to především orgány finanční správy a celní správy. Ty se o správu daní rozdělují tak, že orgány finanční správy spravují veškeré daně kromě daní spotřebních, energetických a daně z přidané hodnoty při dovozu neplátci, které spravují orgány celní správy.¹¹⁶

Správce daně je tedy orgán veřejné moci, kterému je zákonem nebo na základě něho dána působnost a pravomoc v oblasti správy daní. Na straně správce daně jsou obsahem řízení jeho pravomoc a působnost. Jeho pravomoci jsou vymezené v zákoně:

1. Vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona
2. Provádí vyhledávací činnost
3. Kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní
4. Vyzývá ke splnění povinností
5. Zabezpečuje placení daní

Dále může pro účely správy daní vytvářet a vést registry a evidence daňových

¹¹⁵ LICHNOVSKÝ, O. ONDRÝSEK, R. a kolektiv. *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 46.

¹¹⁶ BAKEŠ, M. KARFÍKOVÁ, M. KOTÁB, P. MORKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*, 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 257.

subjektů a jejich daňových povinností.¹¹⁷

Pravomoc správce daně vykonává prostřednictvím svých úředních osob. Úřední osobou je fyzická osoba v zaměstnaneckém poměru ke správci daně, která je oprávněna ke správě daní, nebo se podílí na některých jejích dílčích úkonech. Tato osoba se prokazuje průkazem nebo jiným osvědčením.

Při určování místní příslušnosti správce daně musíme rozlišit, zda je subjektem daně fyzická či právnická osoba. V prvním případě je rozhodující adresa místa pobytu daňového subjektu. Tím se rozumí trvalé bydliště občana České republiky nebo hlášené místo pobytu, pokud se jedná o cizince. U osoby právnické je potom rozhodující její sídlo.¹¹⁸

Rozdíl je i v případě, že se daň týká nemovitosti. V takovém případě je správcem daně místně příslušný orgán veřejné moci, v jehož obvodu působnosti se předmětná nemovitost nachází.

Pokud jde o poplatek za vykonání nějakého úkonu, je k jeho správě příslušný správce daně, kterým je orgán veřejné moci příslušný k výkonu tohoto úkonu.

Vzhledem k těmto rozdílným podmínkám může nastat situace, kdy je příslušných více správců daní. V takovém případě se jedná o pozitivní kompetenční spor a platí, že řízení provádí ten správce, u něhož je jako první zahájeno. Opačná situace nastane ve chvíli, kdy žádný ze správců se necítí být příslušným pro správu určité daně. O takovém negativním kompetenčním sporu rozhoduje o příslušnosti nejbližší společně nadřazený správce, pokud takový není tak ministerstvo, případně jiný ústřední správní orgán.

5.1.2.2 Osoby zúčastněné na správě

„ Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.“¹¹⁹

¹¹⁷ §11, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

¹¹⁸ Adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde tato právnická osoba skutečně sídlí, pokud se do těchto rejstříků nezapisuje.

¹¹⁹ § 20, zákon č. 280/2011 Sb., daňový řád.

Poplatník i plátce (tyto pojmy jsou osvětleny v kapitole 3.2.1.1.) daně mají v daňovém řízení při jednání před správcem daně rovné postavení, tzn. stejná procesní práva a povinnosti.

Třetí osoby jsou osoby odlišné od daňového subjektu, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jsou jejich práva a povinnosti dotčena správou daní. Takovými osobami mohou být i svědek, odborný konzultant, znalec, tlumočník a další osoby, které mají povinnost součinnosti při správě daní.¹²⁰

Na straně daňových subjektů a třetích osob jsou obsahem daňového řízení procesní práva a povinnosti. Hlavní podmínkou je procesní způsobilost: „Osoba zúčastněná na správě daní může samostatně jednat v rozsahu, v jakém má způsobilost k právním úkonům.“¹²¹

Pokud je touto osobou osoba právnická, jedná za ni jejím jménem její statutární orgán, nebo může pověřit svého zaměstnance či jinou fyzickou osobu. To stejné platí i pro osobu fyzickou, podnikající.

5.1.3 Zastoupení

Každá osoba zúčastněná na správě daní, může být v jednání zastoupena, a to buď dobrovolně zvoleným zmocněncem či povinně zmocněncem ustanoveným¹²²:

1. Zákonným zástupcem
2. Ustanoveným zástupcem
3. Zmocněncem
4. Společným zmocněncem
5. Společným zástupcem

V některých případech je ale osobní účast zastoupeného nutná, v takových případech může správce daně jednat přímo se zastoupeným a vyzvat ho k výkonu některých úkonů, ten je povinný takové výzvě vyhovět. Zástupce se ale ani z tohoto postupu úplně nevynechá, jelikož správce daně má povinnost ho o této výzvě nebo jednání neprodleně vyrozumět.

¹²⁰ BAKEŠ, M. KARFÍKOVÁ, M. KOTÁB, P. MORCOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*, 6. Upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 258.

¹²¹ § 24, odst. 1, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

¹²² § 25, odst. 1, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Pokud vznikne společná povinnost více daňovým subjektům, jsou tito povinni zvolit si svého společného zmocněnce, v případě, že tuto povinnost nesplní, ustanoví jim zástupce správce daně.

5.1.4 Průběh řízení

Specifičnost daňového řízení spočívá v tom, že je vázáno na existenci daňové povinnosti a probíhá v přímé souvislosti s ní, dokud není splněn cíl správy daní. Daňové řízení je zahájeno dnem, kdy podání došlo k správci daně, nebo když správce daně učinil první podání vůči subjektu a tuto skutečnost mu oznámil.¹²³ Podání může mít podobu písemnou, či může být učiněno ústně do protokolu, či doručeno pomocí datové schránky. Musí splňovat obecné náležitosti pro podání, kterými jsou označení osoby, která podání činí, čeho se týká a co se navrhuje. Posuzuje se podle skutečného obsahu, nikoli podle jeho formy.

Jsou - li v podání vady, pro které nelze dále postupovat, vyzve příslušný správce daně k jejich odstranění, stanoví lhůtu k tomuto odstranění a poučí o následcích neodstranění těchto vad.

Tento typ řízení probíhá v různých etapách. Těmito jsou podle § 134, odst. 3 daňového řádu:

1. Řízení nalézací – které se dále dělí:
 - a. Vyměřovací řízení
 - b. Odměřovací řízení
 - c. Řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení vyměřovacím nebo odměřovacím
2. Řízení při placení daní
 - a. Řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky
 - b. Řízení o zajištění daně
 - c. Řízení exekuční
 - d. Řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení o posečkání daně, zajištění daně či v řízení exekučním
3. Řízení o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení

¹²³ KOLOMIČENKO, Jakub. *Daňové trestné činy*. Plzeň, 2012. Diplomová práce. Západočeská univerzita, s. 29.

Pokud existuje podezření na spáchání trestného činu zkrácení daně, může se stát, že závěry daňového řízení a řízení trestního budou rozdílné, co se týče rozsahu zkrácení daně. Soudy nejsou závěry daňového řízení nijak vázány, jelikož daňové řízení zde figuruje jako prejudiciální otázka. Dokazování v daňovém řízení je mnohem volnější než u trestního řízení, navíc v daňovém řízení nese důkazní břemeno podezřelý, kdežto u trestního je tomu naopak, platí zde presumpce nevinny a důkazní břemeno padá na státní orgán. Proto nelze jeho výsledky bez dalšího přebírat do trestního řízení.¹²⁴ „Výsledky, k nimž v otázce rozsahu daňové povinnosti a jejího nesplnění (zkrácení) došel v daňovém řízení správce daně (příslušný finanční úřad), nelze bez dalšího přejímat do trestního řízení a toliko na jejich podkladě není možné činit závěr o existenci či neexistenci trestní odpovědnosti obviněného za trestní čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. (dnes § 240 odst. 1 TrZ).“¹²⁵

5.1.4.1 Nalézací řízení:

Účelem nalézacího řízení je stanovení daně. Skládá se v první řadě z řízení vyměřovacího, které se zahajuje podáním řádného daňového tvrzení (přiznání, hlášení, vyúčtování), nebo naopak z moci úřední.

V závislosti na okolnostech může se fakultativně přistoupit k řízení doměřovacímu, jehož účelem je stanovení změny poslední známé daně. Může být zahájeno podáním dodatečného tvrzení daně, nebo z moci úřední.

V neposlední řadě je součástí nalézacího řízení řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí.

5.1.4.2 Vyměřovací řízení

Tato fáze souvisí s podáním řádného daňového tvrzení. Povinnost podat řádné daňové tvrzení může vzniknout na základě zákona nebo na základě výzvy správce daně. Konkrétně jde o přiznání, hlášení nebo vyúčtování. Povinný daňový subjekt

¹²⁴ TRUBAČ, Ondřej. Trestní právo daňové. *Trestní právo daňové* [online]. 2010, Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/trestni-pravo-danove-60585.html>.

¹²⁵ rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. července 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001, uveřejněný pod číslem 20/2002 Sbirky soudních rozhodnutí a stanovisek, dostupné na http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/3479C3E009CF0197C1257A4E006956C2?openDocument&Highlight=0,jestliže,pachatel,napravit,škodlivý,následek,trestného,činu,v,době,,kdy,mu,z,jeho,hlediska,trestní,stíhání,bezprostředně,nehrozilo,,pak,dobrovolnost,jeho,jednání,ve,smyslu,§,66.

v něm musí daň vyčíslit a uvést okolnosti, které jsou pro výměru daně rozhodné. Uplynutím lhůty pro podání řádného daňového tvrzení se daň stává splatnou, přičemž lhůty k podání tohoto tvrzení jsou stanovené podle různých kritérií v daňovém řádu.¹²⁶ Dokud lhůta pro podání neuplyne, je subjekt oprávněn podat opravné daňové přiznání a opravné vyúčtování, přičemž k původnímu se nebude dále přihlížet. V případě, kdy daňový subjekt nepodá řádně a včas daňové tvrzení, správce daně ho vyzve k dodatečnému podání tvrzení a k tomu určí náhradní lhůtu. Pokud ani v této lhůtě ke splnění povinnosti nedojde, je správce daně oprávněn daň sám vyměřit podle pomůcek v prekluzivní lhůtě 3 let, která se počítá od dne, kdy uplynula lhůta k podání řádného daňového tvrzení, nebo pokud není povinnost podat řádné daňové tvrzení, tak ode dne, kdy se stala daň splatnou.

Lhůtu lze prodloužit o jeden rok ze zákonných, taxativně vymezených důvodů.¹²⁷ Daňový řád stanoví taxativní výčet případů a důvodů, kdy se lhůta staví, přerušuje či prodlužuje, maximální délka lhůty však je 10 let.

Daň se tedy subjektu určí rozhodnutím správce a může jím být:

1. Platební výměr
2. Dodatečný platební výměr
3. Hromadný předpisný seznam

Daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování nebo z moci úřední. Vyměří ji správce daně a její výši zapíše do evidence daní. Pokud vyměří daň vyšší, než je daň tvrzená samotným daňovým subjektem, musí toto rozhodnutí odůvodnit a daňový subjekt je povinen ve lhůtě 15 dnů tento rozdíl doplatit. Proti platebnímu výměru je obecně povolené odvolání. To neplatí v případě, kdy je správcem daně i daňovým subjektem vyměřena daň ve stejné výši, takové vyměření se nazývá „vyměření konkludentní“.

5.1.4.3 Doměřovací řízení

Jak bylo již výše řečeno, jde o fázi fakultativní, ke které se přistupuje v případě, kdy měla být stanovená daň vyšší, tak i v případě, kdy měla být stanovená daň nižší, než jak jí subjekt uvedl v řádném daňovém tvrzení. Zahajuje

¹²⁶ § 136, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

¹²⁷ § 148, odst. 2, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

se na základě dodatečného daňového tvrzení nebo z moci úřední, a to na základě výsledků z předchozí daňové kontroly.

Vyměří se tedy rozdíl mezi poslední známou vyměřenou daní a částkou nově zjištěnou. Tento rozdíl se zaznamená do daňové evidence. Doměřená daň je splatná ve lhůtě 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru, jímž je stanovena.

5.1.5 Placení daní

Daň se platí příslušnému správci daně v české měně, a to následujícími způsoby:¹²⁸

1. Bezhotovostním převodem z účtu vedeného u poskytovatele platebních služeb na příslušný účet správce daně
2. V hotovosti
 - a. Prostřednictvím poskytovatele platebních služeb nebo poštovním poukazem na příslušný účet správce daně,
 - b. Úřední osobě pověřené přijímat tyto platby, přičemž součet plateb na všechny druhy daně za jeden daňový subjekt nesmí v průběhu jednoho kalendářního dne u jednoho správce daně přesáhnout 500 000 Kč,
 - c. Šekem, jehož proplacení je zajištěno poskytovatelem platebních služeb
 - d. Daňovému exekutorovi, jde-li o platbu při daňové exekuci
 - e. Oprávněné úřední osobě, jde-li o platbu pořádkové pokuty
3. Kolkovými známkami, stanoví – li tak zákon
4. Přeplatkem na jiné dani.

Plátce daně má povinnost uvést, na kterou daň je platba určena a správce daně ji na tuto daň přijme. Pokud toto ani přes výzvu správce daně neučiní, určí správce, na kterou daň se platba použije.

Za den platby je považován buď den, kdy byla částka připsána na účet správce daně, nebo den, kdy platbu přijala úřední osoba.

Správce daně je oprávněn vymáhat nedoplatek prostřednictvím daňové exekuce, soudu nebo soudního exekutora, případně jej uplatnit v insolvenčním

¹²⁸ § 163, odst. 3, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

řízení. Při tom zvolí takový způsob, aby byly náklady na jeho vymáhání poměrné k výši nedoplatku.

Daňová exekuce se zahajuje vydáním exekučního příkazu a může být provedena těmito způsoby:

1. Srážkami ze mzdy,
2. Příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb,
3. Příkázáním jiné peněžité pohledávky,
4. Postižením jiných majetkových práv,
5. Prodejem movitých věcí,
6. Prodejem nemovitostí

Pro její výkon se použijí přiměřeně ustanovení občanského soudního řádu.

5.1.6 Opravné a dozorčí prostředky

Na základě opravných a dozorčích prostředků se uskutečňuje přezkoumávání rozhodnutí vydaných správcem daně.

Opravné prostředky dělíme na řádné, jimiž jsou napadána rozhodnutí nepravomocná. Jsou jimi odvolání a rozklad. A dále mimořádné opravné prostředky, které směřují proti pravomocným rozhodnutím, a kterým je návrh na obnovu řízení.

Odvolání lze podat ve lhůtě 30 dnů od doručení rozhodnutí, proti kterému směřuje, a to u správce daně, který napadené rozhodnutí vydal. Pokud zákon nestanoví jinak, nemá odvolání odkladný účinek. Posouzení odvolání je na principu autoremedury, tzn., že o něm rozhoduje správce daně, který rozhodnutí vydal sám, ale pouze v případě, že odvolání vyhoví z části nebo v celém rozsahu. V jiném případě postoupí odvolání odvolacímu orgánu, kterým je nejbližší nadřízený správce daně. Ten napadené rozhodnutí změní, zruší a zastaví, řízení nebo odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.¹²⁹

Rozklad se použije proti rozhodnutí, které vydal ústřední správní orgán nebo osoba, která stojí v jeho čele. Tato osoba také o rozkladu rozhoduje, a to na

¹²⁹ BAKEŠ, M. KARFÍKOVÁ, M. KOTÁB, P. MORKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*, 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 265.

návrh rozkladové komise, bez kterého nemůže rozhodnout, ale zároveň jím není vázána.

Proti úkonům správce daně, proti kterým nelze podat odvolání, může osoba zúčastněná na správě daní podat námitku u správce daně, který úkon provedl, a to ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla. Ten námitce buď zcela, nebo zčásti vyhoví, pak je úkon nebo jeho část neplatná, nebo ji zamítne. Proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky. V případě, kdy zákon neumožňuje jiný způsob ochrany, je osoba zúčastněná na správě daní oprávněna podat stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby nebo proti postupu správce daně.

Dozorčími prostředky jsou obnova řízení a přezkumné řízení. Jejich specifikem je, že je lze uplatnit z moci úřední.

Důvody pro obnovu řízení jsou dle § 117, odst. 1 daňového řádu tyto skutečnosti:

- Vyšly najevo nové důkazy, nebo důkazy, které nešlo dříve použít, nebo se důkazy použité ukázaly jako nepravdivé
- Rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, který byl spáchán záměrně s úmyslem dosáhnout tohoto rozhodnutí
- Původní rozhodnutí bylo vydáno na podkladě jiného rozhodnutí, které bylo následně zrušeno

O povolení obnovy rozhoduje správce, který rozhodl ve věci v posledním stupni. Obnovené řízení potom vede orgán, který vydal rozhodnutí v prvním stupni, kromě případu, kdy bylo rozhodnutí dosaženo trestným činem. V takovém případě rozhoduje správce, v jehož řízení tyto okolnosti nastaly.

Přezkumné řízení je možné pouze z moci úřední.

5.2 Daňová kontrola

Kontrolním mechanismem, ze kterého se nejčastěji správní orgány dozvídají o spáchání daňového trestného činu, je proces daňové kontroly. Proto se v této kapitole budu věnovat i tomuto procesu, jako procesu k odhalování daňové trestné činnosti.

Před zahájením daňové kontroly správní orgán zpravidla o chystaném záměru kontrolovaný subjekt předem informuje. Formy oznámení mohou být různé, písemné, telefonické a pro další průběh kontroly nejsou rozhodující. Tato oznamovací zvyklost a s tím související možnost kontrolovaného se na proces připravit je výhodná pro obě strany. Pro kontrolovaného samozřejmě možnost dát si dohromady své záležitosti, jelikož až do zahájení kontroly má možnost podat dodatečné daňové tvrzení. A naopak i pro stranu správního orgánu jako kontrolora je důležité, aby byly při kontrole připraveny rozhodné podklady a odpovědné orgány. Spolu s vyrozuměním o termínu konání kontroly se kontrolovaný dozví, v jakém rozsahu se bude kontrola konat, za jaké zdaňovací období a jakých věcí se bude týkat. Kdy přesně se kontrola uskuteční, je zcela na dohodě mezi stranami, jelikož náš právní řád nestanovuje žádnou lhůtu, v jaké by měla být kontrola od oznámení zahájena. I přes to je v praxi snaha o bezprostřední zahájení kontroly.

Ani doba trvání kontroly není nikde stanovená, v praxi se setkáváme s délkou od několika týdnů až po dobu do tří let v závislosti na velikosti kontrolovaného subjektu a složitosti účetnictví. Nejvyšší správní soud se s problematikou lhůt vypořádal ve svém rozhodnutí ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005 takto: „ Na okraj nutno poznamenat, že správce daně musí postupovat ve vytýkajícím řízení v každém jednotlivém případě účelně a tak, aby je skončil v přiměřené lhůtě Vytýkající řízení nemůže svévolně přerušit a odložit jeho pokračování na pozdější dobu a jednotlivé kroky tohoto řízení musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech.“

Daňové kontroly jsou dlouhodoběji plánované. Plány sestavují finanční ředitelství a finanční úřady, jsou však k dispozici pouze na interní úrovni pro správce daně. Důvodem kontroly je tedy většinou skutečnost, že daňový subjekt za dané zdaňovací období ještě nebyl kontrolován. Dalšími důvody mohou být následující:

- Dlouhodobě vykazované daňové ztráty
- Silné výkyvy hospodářského výsledku za jednotlivá zdaňovací období
- Provedená reorganizace daňového subjektu formou přeměny společnosti
- Vysoký doměrek na základě předcházející provedené daňové kontroly

- Nekontaktovatelnost daňového subjektu“ = nepodání řádného daňového tvrzení, nereagování na výzvy
- Zjevné chyby v podaných tvrzeních
- Udání¹³⁰

Ústavní soud ve svém nálezu problematiku důvodů zahájení kontroly konkretizuje:

„ Každý zásah do osobní sféry jednotlivce, ať už je činěn v rámci jakéhokoliv postupu státu vůči jednotlivci, musí být ospravedlněn konkrétní skutečností, resp. důvodem takového omezení a nikoliv proveden pouze proto, že orgán státu je takovou pravomocí formálně nadán. Takové obecné oprávnění je pouze předpokladem realizace takové omezovací pravomoci, nikoliv měřítkem jeho intenzity. V případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená daň je nižší, než by mělo být. Šlo by o realizaci svévole, pokud by správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. V případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc „na zkoušku.“¹³¹

Za zahájenou se považuje daňová kontrola od okamžiku, kdy je proveden první úkon kontroly. „Daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ, nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně.“¹³²

Daňový subjekt je povinen prokazovat rozhodné skutečnosti, nese tedy důkazní břemeno. Skutkový stav musí prokázat co nejúplněji a nepřesněji, k tomu mu slouží důkazní prostředky, kterými pro potřeby daňové kontroly jsou všechny prostředky, kterými lze dosvědčit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, pokud nejsou získány v rozporu se zákonem a jinými právními

¹³⁰ ZATLOUKAL, T. (ed.) *Trestní právo daňové*, Sborník příspěvků z I. Mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze, Praha, s. 27.

¹³¹ Nález Ústavního soudu sp. Zn. I ÚS 1835/07 dostupné na http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=1-1835-07_1.

¹³² Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 69/2005, dostupné na http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0069_2Afs_0500041A_prevedeno.pdf.

předpisy.¹³³

Jak z povahy řízení vyplývá, bude se v rámci dokazování vycházet zejména z účetnictví – účetní knihy, účetní deníky, účetní závěrka apod. Povinnost vést účetnictví je zakotvena v samotném trestním zákoně a její nesplnění je tudíž spojeno se vznikem trestněprávní odpovědnosti.¹³⁴

Pokud na základě provedeného dokazování existuje podezření ze spáchání trestného činu, je správce daně povinen tuto skutečnost neprodleně oznámit státnímu zástupci, resp. policii, a to pod hrozbou trestněprávní odpovědnosti za případné nesplnění této povinnosti dle trestního řádu.¹³⁵ Tímto není dotčeno ustanovení o povinnosti zachování mlčenlivosti.

Důkazy a výsledky daňové kontroly ale nelze převzít pro potřeby trestního řízení zejména proto, že, jak již bylo výše řečeno, v rámci daňové kontroly nese důkazní břemeno daňový subjekt, kdežto v trestním řízení nese důkazní břemeno zásadně státní zástupce, který je povinen dokazovat vinu a na obviněného se musí pohlížet v souladu se zásadou presumpce nevinu. Z toho vyplývá, že ani závěrem daňové kontroly nejsou orgány činné v trestním řízení vázány. V trestním řízení se musí znovu rozhodnout i o samotné výši zkrácení daně, jelikož nelze pro jeho potřeby použít například pomůcky pro vyměření daně, a to jako předběžná otázka. „Jednání považované za zkrácení daně ve smyslu § 148, odst. 1 tr. zák. (dnes § 240, odst. 1 TrZ.), včetně rozsahu tohoto zkrácení, musí orgány činné v trestním řízení dokazovat u úřední povinnosti stejně tak, jako naplnění všech znaků skutkové podstaty jakéhokoli jiného trestného činu. Platí zde tedy zásada oficiality (§ 2, odst. 4 TrZ.) a zásada vyhledávací (§ 2 odst. 5 TrZ.). Důsledkem toho pak je, že obviněný není povinen prokazovat svoji nevinu, ale naopak, platí presumpce nevinu (§ 2, odst. 2 TrZ.) a ze skutečnosti, že obviněný zůstal nečinný, nelze usuzovat na jeho vinu. Z uvedených zásad plyne, že v trestním řízení obviněný nemá tzv. důkazní břemeno, na jehož podkladě by byl povinen o své újmě prokazovat, resp. vyvracet určité skutečnosti, které mají vliv na rozhodnutí o

¹³³ ZATLOUKAL, T. (ed.) *Trestní právo daňové*, Sborník příspěvků z I. Mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze, Praha, s. 29.

¹³⁴ §254, zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník – Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění.

¹³⁵ §8, odst. 1, zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád.

jeho vině...¹³⁶

V praxi orgány činné v trestním řízení samozřejmě vycházejí z důkazů provedených správci daně. Tam, kde se jedná o zcela nezpochybnitelné skutkové okolnosti, je to určitě rozumné praktické uspořádání, které šetří čas všech zainteresovaných stran.¹³⁷

Ministerstvo financí každý rok zveřejňuje výsledky finančních kontrol na svých internetových stránkách.

¹³⁶ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 199 sp. zn. 5 Tz 165/98.

¹³⁷ PÁTEK, V. Trestní odpovědnost právnických osob za porušení daňových předpisů. *Bulletin advokacie*. 2012, č. 1-2, s. 29.

6. Zahraniční právní úprava daňových trestných činů

6.1 Slovenská republika

V této kapitole se budu věnovat srovnání právní úpravy daňových trestných činů v České a Slovenské republice. Tato úprava vzhledem ke společné minulosti obou států byla dlouhou dobu stejná, upravena v zákoně č. 140/1961 Sb., trestný zákon, ale tento je již v obou zemích změněn jiným zákonem.

Jak jsem již výše uvedla, u nás jsou trestné činy daňové zakotveny v hlavě VI. trestního zákoníku. Na Slovensku jsou to ustanovení zákona č. 300/2005 Z. z., trestný zákon, ve znění pozdějších předpisů a to ve 3. díle, VI. hlavy. Konkrétně jde o:

- § 276 Zkrácení daně a pojistného – „Kdo v malém rozsahu zkrátí daň, pojistné na sociální pojištění, veřejné zdravotní pojištění nebo příspěvek na starobní důchodové spoření potrestá se odnětím svobody na jeden rok až pět let.“
- § 277 Neodvedení daně a pojistného – „Kdo v malém rozsahu zadrží a neodvede určenému příjemci splatnou daň, pojistné na sociální pojištění, veřejné zdravotní pojištění nebo příspěvek na starobní důchodové spoření, které srazí a vybere podle zákona, nebo kdo neoprávněně v malém rozsahu uplatní nárok na vrácení daně z přidané hodnoty, nebo spotřební daně v úmyslu opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až pět let.“
- a § 278 Nezaplacení daně a pojistného – „Kdo ve větším rozsahu nezaplatí splatnou daň, pojistné na sociální pojištění, veřejné zdravotní pojištění nebo příspěvek na starobní důchodové spoření, bude potrestán odnětím svobody až na tři roky.“

6.1.1 Zkrácení daně a pojistného

Podstatou tohoto trestného činu je v úpravách obou států totéž. Rozdíl ovšem můžeme spatřovat v tom, že v právní úpravě České republiky je přesněji a obsáhleji vymezeno jakých plateb se tento trestný čin týká. Ve slovenské úpravě chybí pojmy jako clo, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti atd.

Také termín vylákání výhody bychom ve Slovenské úpravě trestného činu "zkrácení daně hledali marně, ačkoli v našem trestním zákoníku je součástí skutkové podstaty toho trestného činu.

Nejpodstatnějším rozdílem je asi to, že ve slovenské právní úpravě se setkáváme s pojmem malého rozsahu. Tímto pojmem se v přepočtu na peníze rozumí rozsah od výše 266 euro, maximálně ale jeho desetinásobku, tzn. 2660 euro.¹³⁸ V naší právní úpravě naproti tomu § 240 trestního zákoníku operuje s pojmem větší rozsah a o trestném činu lze hovořit až od takové částky.

Dalším rozdílem v obou úpravách je možnost použitelných trestů. V české právní úpravě může soud rozhodnout o jednom z dvou typů trestů, a to buď zákazem činnosti, nebo odnětí svobody. Podle slovenského právního řádu se musí omezit pouze na trest odnětí svobody. I horní hranice trestní sazby u trestu odnětí svobody je u nás pro pachatele příznivější, a to 10 let oproti 12, které je možné uložit ve Slovenské republice.

Právní úprava České republiky je tedy zřetelně mírnější z pohledu pachatele, ať již jde o druh trestu, výměru trestu i hranici trestnosti, která je na Slovensku zhruba sedmkrát menší než u nás.

6.1.2 Neodvedení daně a pojistného

U tohoto trestného činu jde dle slovenského právního řádu o skutkovou podstatu složenou. Pachatel se trestného činu může dopustit dvojitým typem jednání:

- Neodvede příjemci splatnou daň
- Neoprávněně v malém rozsahu uplatní nárok na vrácení daně z přidané hodnoty nebo ze spotřební daně v úmyslu opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch

V prvním případě jednání se jedná o úpravu shodnou s naší právní úpravou tohoto institutu. Institut, který naše právo nezná, je ovšem případ druhý-neoprávněné uplatnění nároku na vrácení daně z přidané hodnoty nebo spotřební daně. Subjektem je v prvním případě zaměstnavatel (plátce) a při uplatnění nároku

¹³⁸ § 125, odst. 1, zákon č. 300/2005 Z.z., trestný zákon.

na vrácení daně je pachatelem kdokoliv.¹³⁹

6.2 Spolková republika Německo

Daňová soustava v České republice a Německu vykazují v určitých oblastech značné rozdíly. To je dáno zejména odlišným územně samosprávným členěním obou zemí, ale i historickým vývojem a tradicemi, které se odlišily zejména díky vývoji v druhé polovině 20. století.¹⁴⁰

Zásadním rozdílem v úpravě trestných činů daňových je skutečnost, že zatímco v České republice jsou daňové trestné činy upraveny v trestním zákoníku, ve Spolkové republice Německo je tato problematika upravena zvlášť, mimo ostatní trestnou činnost, a to v daňovém řádu – AO, zejména v § 369-412.

Pro daňové trestné činy platí všeobecné zákony trestního práva, což je německý trestní zákoník – StGB, pokud trestněprávní ustanovení daňových zákonů nestanoví něco jiného.¹⁴¹

Německý daňový řád od sebe odlišuje daňové trestné činy a daňové přestupky. Skutkové podstaty daňových trestných činů jsou zakotvené v hlavě VIII. AO. Ta se dělí na čtyři oddíly, a to na trestní a přestupková ustanovení a trestní a přestupková řízení.¹⁴² Tresty podle německé úpravy jsou peněžitá pokuta, trest odnětí svobody, dále pak propadnutí zboží, výrobků a jiných předmětů nebo zákaz výkonu veřejného činitele. Daňové trestné činy jsou definovány v § 369 AO. Jsou to trestné činy podle daňových zákonů, porušování předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou, falšování cenin a jeho příprava a nadržování osobě, která spáchala výše uvedené trestné činy a daňový únik.

6.2.1 Daňový únik

Daňový únik je upraven v § 370 AO a jeho ustanovení říká, že se ho dopustí ten, „kdo odevzdá finančnímu úřadu nebo jiným úřadům nesprávné nebo neúplné údaje relevantní pro zdanění, nebo neoznámí podstatné relevantní skutečnosti pro vyměření daně, nebo nepoužije daňové označení a pečeti a tím zkrátí daň nebo

¹³⁹ IVOR, J. a kol. *Trestné právo hmotné*. 2. Vydání. Osobitná část. 1. Vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2006. S. 235 an.

¹⁴⁰ TARANDA, P., Krátká exkurze do daňové soustavy SRN. *DHK. Daňová a hospodářská kartotéka*, Praha: Linde, 2005, č. 17 s. 4-16

¹⁴¹ KOCINA, Jan., *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 283

¹⁴² KOCINA, Jan., *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 283

získá daňové výhody pro sebe nebo pro jiného.“

Podle popsané skutkové podstaty by se tento trestný čin dal přirovnat k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle naší právní úpravy. Stejně jako u našeho zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se z hlediska subjektivní stránky vyžaduje úmyslné jednání pachatele.

Trestá se odnětím svobody, a to až na pět, ve vážných případech až na deset let, či peněžitým trestem a i pokus je trestný.

6.2.2 Účinná lítost

Německá právní úprava obsahuje ustanovení o účinné lítosti jakožto institutu zbavující trestní odpovědnosti za daňové trestné činy (§ 371 AO), ne však již žádné ustanovení obecné o účinné lítosti. Vztahuje se pouze na trestné činy, jejichž skutkové podstaty jsou popsány v § 370 AO. Jelikož u skutkové podstaty podílnictví na daňových trestných činech (§ 373 AO) neobsahuje opravu či pozdější doplnění chybějících údajů, které ale je nutné pro splnění podmínek účinné lítosti dle § 371 AO, není zde možné zánik trestní odpovědnosti z důvodu účinné lítosti uplatnit.¹⁴³

Podmínky pro uplatnění účinné lítosti jsou tedy naplněny ve chvíli, kdy pachatel ohledně všech nepromlčených daňových trestných činů v plném rozsahu opraví nepravdivé údaje nebo doplní údaje, jež jsou neúplné, nebo dodatečně nahlásí údaje, které původně protiprávně nenahlásil.¹⁴⁴ Je zde nutný prvek dobrovolnosti, to znamená, že k naplnění podmínek nedojde, pokud pachatel své původní jednání napraví až ve chvíli, kdy je jeho prohřešek zjištěn daňovou kontrolou, nebo již započalo proti němu trestní stíhání. K uplatnění účinné lítosti nedojde, a tudíž ani k zániku trestní odpovědnosti za tento trestný čin, pokud je zkrácená daň nebo neoprávněná daňová výhoda získaná pro sebe nebo jiného vyšší než 50 000 eur za jeden trestný čin.¹⁴⁵

¹⁴³ GAST DE HAAN, B. JOECKS, W. JÄGR, M. VOSS, R. *Steuerstrafrecht: mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht: Kommentar, 396-412 AO, StraBEG, 32 ZollVG*. vyd. München: C. H. Beck, 2005 s. 347.

¹⁴⁴ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 294.

¹⁴⁵ BLESINGER, K.. SCHWABE, A. ALBRECHT, M. O. *Strafbefreiende Selbstanzeige – Höhe der Nachzahlungspflicht bei einer Steuerverkürzung auf Zeit. Der Betrieb*, München: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt, 2007, č. 9, s. 485-490.

Závěr

V závěru své práce bych ráda shrnula nejzásadnější poznatky. Ačkoli daňové trestné činy prodělaly největší boom po revoluci v 90. letech, myslím si, že jak můžeme z každodenního dění kolem sebe pozorovat, stále nám mají co říci, a to výrazně. I přesto mám pocit, že jsou tyto trestné činy stále opomíjeny, do podvědomí veřejnosti nerozšířeny a v jisté míře tolerovány.

To dokazuje i rozdílná úprava našeho právního systému a právního systému Slovenské republiky, kde je postih mnohem vyšší a naopak hranice trestnosti mnohem nižší. V našem právním řádu je problematika daňových trestných činů zakotvena zcela v trestním zákoníku, neboť nemáme žádný speciální zákon, který by samostatně tuto problematiku upravoval, na rozdíl například od Německa. Ovšem ve svých základech je značná a neopomenutelná provázanost s jiným právním odvětvím, kterým je odvětví práva správního. Právě to nám definuje základní pojmy a umožňuje nám tím daňové trestné činy pochopit a tuto problematiku nějakým způsobem uchopit.

Ačkoli jsou pokroky k zabraňování daňových úniků, například zakotvením již zmiňované trestní odpovědnosti právnických osob, je velice obtížné proti nim bojovat. Naše daňová soustava je podle hodnocení světové jednou z nejsložitějších vůbec. De lege ferenda by tedy dle mého názoru pomohlo její přepracování a zjednodušení, a to jak na straně plátců či poplatníků, kterým by pak možná přišla daňová povinnost smysluplnější, kdyby se lépe a průhledněji vyznali v její úpravě, tak zejména z hlediska kontrolních orgánů a orgánů činných v trestním řízení, pro které by bylo snazší se do problematiky zasvětit a tím pádem takové trestné činy odhalovat. Navíc by bylo jednodušší zapojit podrobnější výuku o této problematice do vzdělávacího systému jednotlivých složek orgánů činných v trestním řízení.

Další problém spatřuji v rozdílné četnosti finančních kontrol. V menších městech je víceméně dodržován harmonogram, kdy kontrola je u každého subjektu prováděna jednou až dvakrát ročně. Naproti tomu ve větších městech, konkrétně v Praze, nemůže být o tomto řeč. A právě i snaha vyhnout se četnosti finančních kontrol vede k registraci falešných sídel a využívání služeb firem, které k tomuto nabízejí možnosti v podobě přeposílání pošty nebo poskytnutí místností

pro případné jednání se státními orgány.

Jako vítanou shledávám iniciativu o znovuzavedení trestnosti přípravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, jelikož dnes dochází v praxi k situacím, kdy ačkoli mají orgány činné v trestním řízení důkazy prokazující úmysl spáchat tento trestný čin, nemají již žádné prostředky, aby proti tomuto zasáhli, a teoretičtí pachatelé vyvážnou bez trestu. To se promítá hlavně v oblasti černého trhu s lihovinami. S touto novelou by také mělo přijít zvýšení trestů za daňové trestné činy, které by mělo napomoci k odstrašení od spáchání daňového trestného činu. K zamezení daňové trestné činnosti by mohlo také přispět zabránit podnikání osob, které nejsou trestně bezúhonné, opakovaně zbankrotovaly nebo neuhrazují své závazky vůči státu.

Svou práci jsem pojala popisně, s důrazem na to, aby byla schopna osvětlit jak základní pojmy a úvod do problematiky, tak i hlubší rozbor tématu. Zaměřila jsem se na vybrané trestné činy a jejich skutkové podstaty, ale vzhledem k rozsahu práce jsem se nevěnovala všem. Ačkoli analyzuji problém zejména z pohledu vnitrostátního a na vnitrostátní úrovni, prvky mezinárodní lze spatřovat kromě srovnání s cizími právními úpravami také například v rozboru zakotvené trestní odpovědnosti právnických osob, neboť zákon o trestní odpovědnosti právnických osob byl přijat pod vlivem Evropské unie. Oproti původní osnově jsem se rozhodla přidat do práce kapitolu s názvem „Hospodářské trestné činy“ což je dle mého názoru vhodné kvůli zařazení daňových trestných činů v trestním zákoníku právě pod hlavu nesoucí tento název. Také jsem prohodila pořadí kapitol „Historický vývoj právní úpravy daňových trestných činů“ a „Pojem daně, daňově právní vztahy“, což mi přijde vhodné s ohledem na posloupnost a návaznost práce.

Resumé

This diploma thesis deals with the issue of tax criminal acts and their applicable legislation. Tax criminal acts consists a large part of economic crimes however they are still neglected although it attacks public finance, therefore our finance of all of us.

The first chapter deals with general economic crimes of which tax crimes constitute the largest part.

Following chapter discussed the history of tax offenses and their anchorage. The first modern comprehensive adjustment was from 1896 that lasted till the reform in 1927 when was a groundbreaking law No. 76 / 1927 adopted. Another rectification took place in 1961, reflecting the current political structure of society. Today's form was given in 2009.

The following chapter explains the basic concepts of the tax system and person whose income will be taxed and person who pays the tax for other people. This basic concept is necessary to know for further understanding of the discussed problems.

The main focus of the work is on the fourth chapter which discusses the valid conditions of tax crimes in our law, specifically criminal act of evading taxes, fees and other mandatory payments as well as non-payment of taxes, insurance premiums, social security and other mandatory payments and failure to comply with the notification requirements in the tax management. Describe the offenders, the punishment, but also the circumstances in which the influence of criminal responsibility for these crimes expires. The result is an analysis of selected crimes in terms of their constituent elements, namely in terms of substantive law.

The fifth chapter considers the opposite perspective- the process law. Mostly tax offenses are revealed during tax inspections carried out by the commission to the tax authorities in the event of a suspected criminal act on the findings of mandatory notification to law enforcement authorities in criminal

proceedings, which shall then conduct new evidence in the context of a criminal prosecution, regardless of the results of tax control.

In the last chapter author compared legislation in the Czech Republic along with selected modifications of the EU and specifically with the Slovak Republic, which in this point of view is considerably stricter than our and finished the work also with the adjustment of the Federal Republic of Germany, which is the most different since tax crimes there are not regulated under the Criminal Code but in the Tax Code.

The work should therefore provide insights on tax terminology, legal regulation of tax offenses, the procedural aspects of tax crime detection and the view in terms of comparison with foreign adaptations.

Prameny

Odborná literatura

- HLEDÍKOVÁ, Z., JANÁK, J., DOBEŠ, J., *Dějiny správy v českých zemích od počátků státu po současnost*. 2. vyd. Praha: NLN, 2005, 317 s. ISBN 80-7106-709-1.
- FALADA, D. et. al.. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 207s. ISBN 978-80-87109-15-1.
- VOJÁČEK, L. SCHELLE, K. KNOLL, V. *České právní dějiny*. 2., upr. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2010. 694 s. ISBN 978-80-7380-257-8.
- BAXA, J. DRÁB, O. KANIOVÁ, L. LAVICKÝ, P. SCHILLEROVÁ, A. ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011, ISBN 978-807-3575-649.
- BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009. xxxviii, 548 s. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-801-6.
- BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MORKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*, 6. Upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
- KOCINA, Jan., *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 358 s. ISBN 978-80-7380-442-8.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
- KUBÁTOVÁ, K. A kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994, 240 s. ISBN 80-7169-020-1.
- ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2008. xiv, 341 s. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-057-7.
- KUČTA, Josef a kol. *Kurs trestního práva: trestní právo hmotné: zvláštní část*. 1. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2009. xxxix, 617 s. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-047-8.
- KRATOCHVÍL, V., a kol. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Obecná část*. 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 797 s. ISBN 978-80-7400-042-3.
- ZATLOUKAL, Tomáš, ed. *Trestní právo daňové: sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Betlémské kapli, Praha = Steuerstrafrecht: Tagungsband der I. internationalen Konferenz vom 27. Oktober 2006 in der Bethlehemskapelle, Prag*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2007. xiii, 178 s. ISBN 978-80-7179-850-7.
- ŠÁMAL, P., *Trestní zákoník: komentář. I. díl*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 1450 s. ISBN 978-80-7400-428-5.
- ŠÁMAL, P., *Trestní zákoník: komentář. II. Díl*. 2. Vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 2416 s. ISBN 978-80-7400-428-5.

- NOVOTNÝ, O., VOKOUN, R., ŠÁMAL, P., a kol. *Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6.* Vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, s. 270, ISBN 978-80-7357-509-0.
- ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech.* Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2008. xiv, 341 s. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-057-7.
- IVOR, J. a kol. *Trestné právo hmotné 2. Osobitná část.* 1. vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2006, 607 s. ISBN 80-8078-099-4.
- ŠÁMAL, P., PÚRY, F., SOTOLÁŘ, A., ŠTENGLOVÁ, I., *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice,* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2001. 801s., ISBN 80-7179-493-7.
- KUČTA, J. FENYK, J. FRYŠTÁK, M. KALVODOVÁ, V. *Hospodářská trestná činnost.* 1. vydání. Masarykova univerzita: Brno, 2007. Edice multimediálních pomůcek PrF MU, 37. ISBN 978-80-210-4256-8.
- NOVOTNÝ, O., J. ZAPLETAL *Kriminologie.* 2. vydání. Praha: ASPI Publishing, 2004. 451 s. ISBN 80-7357-026-2.
- DRAŠTÍK, A., HASCH, K., KUČERA, P., RIZMAN, S., : *Přehled judikatury – trestné činy hospodářské.* 1. vydání, ASPI, a.s., Praha 2005, 276 s., ISBN 80-7357-141-2.
- LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kolektiv, *Daňový řád. Komentář.* 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, 614 s. ISBN 978-80-7400-390-5.
- ŠÁMAL, P., a kol. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 1303 s. ISBN 978-80-7400-109-3.
- ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 3285 s. ISBN 978-80-7400-178-9.
- KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie – úvod do problematiky.* Praha: ASPI, a.s., 2005, 111 s. ISBN 80-7357-092-0.
- CHMELÍK, J., HÁJEK, P., NEČAS, S.,: *Úvod do hospodářské kriminality,* Plzeň, Aleš Čeněk, 2005, 167 s. ISBN 80-86898-13-X.
- GAST DE HAAN, B., JOECKS, W., JÄGR, M., VOSS, R., *Steuerstrafrecht: mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht: Kommentar; 396-412 AO, StraBEG, 32 ZollVG .* vyd. München: C. H. Beck, 2005, ISBN 34-065-2369-2.

Odborné časopisné články

- PÚRY, F. Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. *Daňový expert,* Praha: Wolters Kluwer, 2006, č. 4, ISSN 1801-2779.
- ŠÁMAL, P., K trestní odpovědnosti právnických osob. *Bulletin advokacie.* 2011, č. 11, ISSN 1210-6348.
- PÁTEK, V. Trestní odpovědnost právnických osob za porušení daňových

předpisů. *Bulletin advokacie*. 2012, č. 1-2, s. 29, ISSN 1210-6348.

- BLESINGER, K., SCHWABE, A., ALBRECHT, M. O., Strafbefreiende Selbstanzeige – Höhe der Nachzahlungspflicht bei einer Steuerverkürzung auf Zeit. *Der Betrieb*, München: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt, 2007, č. 9, ISSN 0005-9935
- TRUBAČ, Ondřej. Trestní právo daňové. *Trestní právo daňové* [online]. 2010, č. 60585 [cit. 2014-02-27]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/trestni-pravo-danove-60585.html>
- TRUBAČ, O. *Účinná lítost a trestní právo daňové*. [online]. [cit. 2014-03-19]. Dostupné z: <http://cfoworld.cz/legislativa/ucinna-litost-a-trestni-pravo-danove-1198>

Judikatura

- Nález Ústavního soudu IV. ÚS 3093/2008
- Nález Ústavního soudu I. ÚS 1835/2007
- Usnesení Nejvyššího soudu 3 Tdo 853/2003
- Rozsudek Nejvyššího soudu 5 Tz 101/2001
- Usnesení Nejvyššího soudu 7 Tdo 1270/2006
- Usnesení Nejvyššího soudu 11 Tdo 917/2004
- Usnesení Nejvyššího soudu 4 Tz 63/2000
- Usnesení Nejvyšší soud 7 Tdo 1426/2004
- Usnesení Nejvyššího soudu 11 Tdo 337/2004
- Rozhodnutí Nejvyššího soudu 3 Tz 155/2000
- Usnesení Nejvyššího soudu 8 Tdo 272/2012
- Rozsudek Nejvyššího soudu 5 Tz 165/98
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 2 Ans 1/2005
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 69/2005
- Rozhodnutí Krajského soudu České Budějovice R 53/2000

Právní předpisy

- zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
- zákon č. 141/1961 Sb. trestní řád
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti
- zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a

řízení proti nim

- zákon č. 650/2005 Z.z., trestný zákon
- Abgabeordnung
- Strafgesetzbuch

Internetové zdroje

- www.nsoud.cz
- www.nalus.usoud.cz
- www.epravo.cz
- www.csfoworld.cz

Ostatní

- BAŘTIPÁN, M. *Daňové trestné činy*. Diplomová práce, Plzeň, Právnická fakulta Západočeské Univerzity v Plzni, Katedra trestního práva, 2012
- KOLOMIČENKO, J. *Daňové trestné činy*. Diplomová práce. Plzeň, Právnická fakulta Západočeské Univerzity v Plzni, Katedra trestního práva, 2012.
- Přednášky a semináře z finančního práva – Západočeská univerzita v Plzni
- Přednášky a semináře z trestního práva – Západočeská univerzita v Plzni